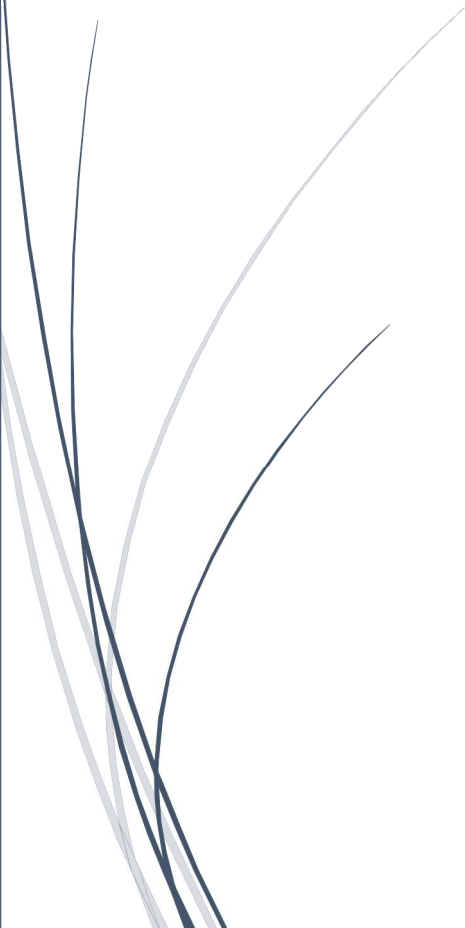




10-05-2016

Skattepligtig og skattefri virksomhedsomdannelse

Omdannelse af et interessentskab



Udarbejdet af: Julie Hansen

VEJLEDER: HENRIK DICH

Indhold

1.	Indledning.....	4
1.1	Problemformulering.....	5
1.1.1	Problemstilling.....	5
1.1.2	Undersøgelsesspørgsmål.....	5
1.2	Afgrænsning.....	5
1.3	Metode.....	6
1.4	Kildekritik.....	6
2.	Teoriafsnit.....	6
2.1	Generelt om virksomhedsomdannelse.....	6
2.2	Fordele og ulemper ved hhv. personlig virksomhed og selskab.....	7
3.	Skattepligtig og skattefri virksomhedsomdannelse.....	9
3.1	Skattepligtige og skattefrie.....	9
3.1.1	Berigtigelse.....	11
3.1.2	Værdiansættelse.....	12
3.1.2.1	Goodwill.....	12
3.1.2.2	Ejendomme.....	12
3.1.2.3	Driftsmidler.....	12
3.1.2.4	Varelager.....	12
3.1.2.5	Likvide beholdning.....	13
3.1.2.6	Indskudskonto i VSO.....	13
3.1.2.7	Hensat til senere hævning.....	13
3.1.2.8	Opsparede overskud.....	13
3.1.2.9	Stifter tilgodehavende.....	14
3.1.3	Beskatning.....	14
3.2	Delkonklusion.....	14
4.	Valg af virksomhedsomdannelse.....	15
4.1	Beskrivelse af case virksomheden Bombay Cykler I/S.....	15
4.2	Baggrund for omdannelsen.....	16
4.3	Virksomhedsomdannelse af Bombay I/S.....	17
4.3.1	Åbningsbalance.....	17
4.3.2	Goodwill.....	18
4.3.3	Ejendomme.....	20
4.3.4	Driftsmidler.....	20

4.3.5	Varelager.....	20
4.3.6	Likvide beholdning.....	20
4.3.7	Debitorer.....	21
4.3.8	Forudbetalinger.....	21
4.3.9	Gældsforpligtelser	21
4.4	Delkonklusion.....	21
5.	Omdannelse ved hhv. skattefri og skattepligtig metode	22
5.1	Åbningsbalancen	22
5.2	Goodwill.....	22
5.3	Ejendommen.....	23
5.4	Driftsmidler	24
5.5	Delkonklusion.....	25
5.6	Omdannelse	26
5.6.1	Skattefrie metode.....	26
5.6.1.1	Betingelser for anvendelse af metode.....	26
5.6.1.2	Udligning af kapitalkonti	27
5.6.1.3	Udskudt skat.....	28
5.6.1.4	Åbningsbalance inklusiv udskudt skat	29
5.6.1.5	Varelager, tilgodehavender, forudbetalinger samt likvider	29
5.6.1.6	Gældsforpligtelser	29
5.6.1.7	Anparternes skattemæssige anskaffelsessum	30
5.6.1.8	Delkonklusion.....	30
5.6.2	Skattepligtige metode.....	31
5.6.2.1	Åbningsbalance	31
5.6.2.2	Stiftertilgodehavende	32
5.6.2.3	Kursnedslag	32
5.6.2.4	Skat	36
5.6.3	Delkonklusion.....	37
6.	Holding-modellen	38
7.	Efter omdannelsen.....	39
6.1	Erhvervsstyrelsen.....	39
6.2	SKAT.....	40
8.	Konklusion	42
9.	Litteraturliste	45

9.1	Lovgivning	45
9.2	Bøger	45
9.3	Internetsider	45
	Bilag 1.....	46
	Bilag 2.....	49

1. Indledning

Der tages udgangspunkt i en fiktiv case, og den fiktive case er et interessentskab som hedder Bombay I/S. Bombay I/S ejes af to ejere ved navn Jens Andersen og Thomas Petersen. De to ejere går og overvejer om de skal omdanne virksomheden til et selskab, og i den forbindelse belyse de to metoder hhv. skattepligtige- og skattefrie metode samt belyse de skattemæssige konsekvenser, som metoderne har på selskabet og ejerne. Herudover se på om hele virksomheden skal omdannes eller om de skal fortsætte med at have ejendommen i virksomhedsskatteordningen.

Der kan være mange grunde til at ejerne af en personlig ejet virksomhed vælger at omdanne til et anpartsselskab eller aktieselskab. De nye regler om negativ indskudskonto er bl.a. en af de grunde til, at ejerne vælger at omdanne deres virksomhed. Den negative indskudskonto opstår, når gælden i virksomheden overstiger aktierne. Det kan være et udtryk for, at der i virksomheden indgår privat gæld, hvorfor det ikke mere er muligt at spare op i virksomheden. På baggrund af dette skal der beregnes rentekorrektion, og det er derfor en fordel ved at omdanne virksomheden til et selskab. Den negative indskudskonto kan dog nulstilles såfremt I som ejere kan dokumentere, at det udelukkende er erhvervsmæssig gæld, som er i virksomheden.

Rentekorrektion betyder, at de private renteudgifter, som er i virksomheden bliver tilbageført, og dermed bliver holdt uden for virksomhedsordningen.

Jens og Thomas har overvejet om de skal have en ven med ind i deres virksomhed, og har hørt noget om, at det er nemmere at få nye parter ind i et anpartsselskab frem for et interessentskab, der er tale om delafståelse.

På baggrund af deres overvejelser har de bedt min kollega og jeg om at se på, hvad deres muligheder er i forhold til omdannelse af deres virksomhed til et anpartsselskab, og hvilken metode de skal anvende hertil.

1.1 Problemformulering

Som nævnt under indledningen overvejer Jens og Thomas kraftigt at omdanne deres interessentskab I/S, da der er nogle udfordringer ved at drive et I/S, som kunne blive løst ved omdannelse til et selskab.

De overvejer, at få en part mere ind i virksomheden, men synes at det er meget besværligt, at få gjort dette i interessentskabet. Herudover er de blevet mere opmærksomme på den personlige risiko, som de begge to har ved, at drive personlig virksomhed. De kunne godt tænke sig ikke at have solidarisk hæftelse mere, men derimod kun hæfte for selskabskapitalen i et selskab.

Jens og Thomas vil meget gerne omdanne deres virksomhed, men er i tvivl om, hvilken metode der er den bedste, samt hvilken betydning det har for dem skattemæssigt.

1.1.1 Problemstilling

Hvordan omdannes Bombay I/S med henholdsvis den skattepligtige- og skattefrie metode?

Hvad er de skattemæssige konsekvenser for de to ejere, Jens og Thomas, med de to metoder, og er det ene alternativ mere optimalt end det andet?

1.1.2 Undersøgelsesspørgsmål

- 1) Hvordan håndteres virksomhedsomdannelsen af Bombay I/S i praksis?
- 2) Hvordan værdiansætter man en virksomhed ved en virksomhedsomdannelse?
- 3) Hvad er de skattemæssige konsekvenser ved den skattefrie- og skattepligtige metode?

1.2 Afgrænsning

Der bliver i opgaven taget udgangspunkt i virksomhedsomdannelse af et interessentskab, hvorfor øvrige selskabsformer, som enkeltmandsvirksomheder, partnerselskaber, iværksætterselskaber, dødsboer samt kommanditselskaber ikke vil blive gennemgået i opgaven.

Herudover tages der udgangspunkt i at interessentskabet er ejet af personer, hvorfor der ikke kommer ind på ejerskab med andre interessentskaber eller selskaber (ApS/A/S). Ejerne anses for at være fuld skattepligtige i Danmark, hvorfor der ikke vil blive gennemgået begrænset skattepligt.

Virksomhedsskatteordningen vil blive gennemgået efter behov i opgaven, men det primære fokus vil ikke ligge her.

Herudover vil der ikke blive gennemgået andre omstruktureringsformer i form af spaltning, fusion mv., da fokus for opgaven er omdannelse af interessentskab til et selskab.

1.3 Metode

Denne opgave er case baseret, hvor der tages udgangspunkt i en fiktiv case ved navn Bombay I/S. Der vil i opgaven blive redegjort for lovgivningen for de relevante områder i forbindelse med gennemgangen af de to metoder henholdsvis skattepligtige- og skattefrie metode.

Metoden hertil er en praktisk gennemgang af de to metoder ud fra den fiktive case Bombay I/S. Gennemgangen vil omfatte et teoretisk afsnit generelt omdannelse, analyse, diskussion samt konklusion vedrørende beregninger foretaget i forbindelse med den fiktive case Bombay I/S.

Der bliver lagt vægt på, hvordan en virksomhed bliver værdiansat i forbindelse med en omdannelse, samt fordele og ulemper ved at drive selskabet i personligt regi eller i selskabsregi.

1.4 Kildekritik

Til brug for opgaven anvender jeg fagbøger inden for området, relevante faglige artikler samt anden vejledende materiale. De er alle eksterne kilder, men pålideligheden betegnes som høj, da de er anerkendte inden for fagområdet. Herudover tilsigtes det at de anvendte kilder er så opdateret, som muligt.

2. Teoriafsnit

2.1 Generelt om virksomhedsomdannelse

Interessentskabet kan sidestilles, som en enkeltmandsvirksomhed dog er der flere ejere i et interessentskab. Først og fremmest skal alle ejerne af interessentskabet være enige om virksomheden skal omdannes.

Det er ikke påkrævet, at I indhenter en tilladelse fra SKAT i forbindelse med omdannelsen af virksomheden. Vælger I at omdanne efter den skattefrie metode skal I være opmærksomme på, at såfremt SKAT ikke mener I opfylder betingelserne for den skattefrie omdannelse ender omdannelsen med at være skattepligtig. Dette vil sige, at omdannelsen af virksomheden ikke bortfalder, men den bliver skattepligtig. Derfor er det meget vigtigt, at I inden omdannelsen er helt sikre på, at I opfylder betingelserne.

Er I, i tvivl om I opfylder betingelserne for anvendelse af den skattefrie metode, kan det være en god idé, at indhente bindende svar hos SKAT. SKAT er kendt for meget lange svar perioder, hvorfor dette kan gøre enhver utålmodig.

Når selskabsstiftelsen er registreret hos Erhvervsstyrelsen, er omdannelsen sket selskabsretlig, hvorfor denne ikke kan omgøres. Der kan være visse situationer, hvor det er muligt at få rettet om på nogle selskabsretlige ting som ikke følger, men dette vil vi ikke komme yderligere ind på.

Når I skal omdanne jeres virksomhed til et selskab skal der tinglyses adkomstændringer og denne afgift beløber sig til kr. 1.660. Som hovedregel gælder dette ikke for interessentskaber medmindre virksomheden skal omdannes til et selskab samt selve omdannelsen opfylder betingelserne efter virksomhedsomdannelseslovens bestemmelser¹.

Når I skal omdanne jeres virksomhed til et selskab og i dette tilfælde et anpartsselskab skal i blandt andet være opmærksomme på, at længerevarende kontrakter med kunder og leverandører skal gennemgås. Kreditorerne skal være indforstået med, at virksomhedens forpligtelser nu overdrages til det nye selskab dvs. den personlige hæftelse overdrages. Yder mere skal I tage stilling til om ejendommen, som er i interessentskabet skal overdrages til det nye selskab eller om det skal holdes uden for omdannelsen.

2.2 Fordele og ulemper ved hhv. personlig virksomhed og selskab

Nedenfor er det der udarbejdet et skema, hvor fordelene og ulemperne i forhold til at drive personlig virksomhed kontra selskabsregi, hvis indehaveren anvender virksomhedsordningen. Der er i det daglige ikke den store skattemæssige forskel mellem måderne at drive virksomhed/selskab på.

	Fordele	Ulemper
Personlig virksomhed	• Årsregnskabet er ikke offentligt tilgængeligt, hvorfor konkurrenter ikke kan få indsigt i formueforhold og indtjening. • Opspare overskud til lav skatteprocent, 22 % i 2016. • En del af det hævdede overskud kan beskattes som	• Ejerne hæfter solidarisk dvs. med deres personlige formue. • Det opsparede overskud kommer til beskatning den dag, hvor virksomheden enten sælges eller lukkes.

¹ http://www.tax.dk/jv/eb/E_B_3_1_5_1.htm

	renteindtægter, kapitalafkast.	• Svært at udskifte ejerne samt få en kompagnon mere ind.
Selskab	• Beskatningen af det opsparede overskud udskydes indtil det hæves som løn eller udbytte. • Såfremt der er et holdingselskab, så kan selskabet sælges skattefrit. • Det er nemmere, at få udskiftet ejerkredsen i et selskab. • Underskud i et selskab kan ikke modregnes i indehaverens og ægtefællens personlige indtægter. • Såfremt der etableres et holdingselskab, er det muligt at overføre udbytte skattefrit fra driftsselskabet. • Risikoafgrænsning, da det er muligt at opspare overskud i holdingselskabet. • Ejeren kan selv fastsætte sin løn. • Giver virksomheden overskud kan der udloddes udbytte til indehaveren til en skat på 27 % af de første	• Stiftelse af selskab bl.a. i forbindelse med omdannelse medfører omkostninger til advokat og revisor. • Selskabets årsregnskab er offentligt tilgængeligt

	kr. 50.600 (det dobbelte, såfremt du er gift) og herefter 42 %.	
--	---	--

Som det ses i tabellen er der fordele og ulemper ved begge former. Hvis du er iværksætter, så er det sjældent, at det er en fordel af drive iværksættervirksomheden som et selskab, da der bl.a. her er flere regnskabsmæssige krav hertil.

3. Skattepligtig og skattefri virksomhedsomdannelse

3.1 Skattepligtige og skattefrie

Når den skattepligtige metode til virksomhedsomdannelse anvendes, så anser man at virksomheden bliver solgt til anparts-/aktieselskabet også kaldet afståelsesprincippet. Hvis vi ser skattemæssigt på denne metode, så overdrages virksomhedens aktiver og passiver til selskabet til handelsværdi dvs. at fortjeneste/tab vil påvirke ejerens indkomstopgørelse. For at der kan foretages en virksomhedsomdannelse kræver det, at der reelt foreligger en virksomhed samt at den er personligt drevet.

Der er ikke noget krav om, at det er hele virksomheden, som skal omdannes dvs. der kan omdannes få aktiver. Jf. SEL § 4, stk. 4 skal hele virksomheden omdannes såfremt virksomhedsomdannelsen skal ske med tilbagevirkende kraft, dog kan dette kun ske såfremt det overføres til nystiftet selskaber og ikke skuffeselskaber.

Da aktiverne og passiverne skal værdiansættes i forbindelse med omdannelsen er dette mest fordelagtigt at gøre dagen efter regnskabsafslutningen, da der i forbindelse med regnskabsafslutningen er foretaget vurdering af aktiverne og passivernes værdi. Foretages omdannelse senere vil værdierne fra regnskabet ikke kunne bruges, hvorfor der skal foretages en ny og omkostningsfuld vurdering.

Det er ikke alle aktiverne i en virksomhed, som kan omdannes efter den skattefrie metode, hvorimod der ingen begrænsninger er i forhold til afståelsesprincippet. Ved skattefri virksomhedsomdannelse kan følgende omdannes personligt ejet virksomhed, interessentselskab, kommanditselskaber, dødsboer med virksomhed samt enkeltstående aktiver. Såfremt det er enkeltstående aktiver skal det enkeltstående aktiv vedrøre en virksomhed f.eks. fast ejendom.

Såfremt aktiverne og passiverne har fast driftssted i udlandet kan disse ikke omdannes jf. VOL § 5, stk. 1.

Som nævnt tidligere lægges der vægt på omdannelse af interessentskab, hvorfor jeg ikke går yderligere i dybden med de andre muligheder. Når et interessentskab skal omdannes kræves det for det første, at alle deltagerne er personlige og herudover skal alle interessenter omdanne efter VOL. Jf. VOL § 2, stk. 1, nr. 1 skal ejeren være fuldskattepligtig på stiftelsestidspunktet.

Når omdannelse foretages skal alle aktiverne og passiverne som hovedregel overføres til selskabet dog kan ejerne vælge, at holde ejendommen udenfor såfremt den anvendes helt eller delvist af virksomheden.

Såfremt der er negativ indskudskonto kan den private del eventuelt udligne denne ved, at stifte et stiftertilgodehavende, som en ”undtagelse”.

Ejes interessentskabet af minimum ét selskab, så er det ikke muligt at anvende den skattefrie metode til omdannelsen. Ejes virksomheden derimod af flere ejere i f.eks. et interessentskab, så er det et krav til omdannelse efter den skattefrie metode, at alle interessenterne har det samme afskrivningsgrundlag. Har ejerne foretaget forskellige afskrivninger skal disse udlignes før betingelser i virksomhedsomdannelsesloven er opfyldt.

Der blev foretaget en lovændring i 2011, og i den forbindelse blev der indsat en bestemmelse om, at man kan omdanne til et udenlandsk selskab under den skattefrie metode. Her skal I dog være opmærksom på, at de aktiver som overføres til det udenlandske selskab vil blive skattepligtige jf. VOL § 5, stk. 2.

Ejes der flere virksomheder skal der vælges om I vil omdanne virksomhederne til 2² selskaber eller I kun vil omdanne den ene virksomhed til et selskab. Vælges der kun at omdanne den ene virksomhed vil I ikke frit kunne placere aktiverne og passiverne i de nye selskaber grundet kravet i VOL § 2, stk. 1, nr. 2. Er virksomhedsordningen anvendt, så vil der blive taget udgangspunkt årsrapporterne, som er udarbejdet. For at kunne anvende virksomhedsomdannelsesloven, når det kun er den ene virksomhed, som omdannes er det ikke kun indskudskontoen, som ikke må være negativ, men der må heller ikke være en negativ anskaffelsessum på aktiverne.

² Der ejes to virksomheder

Omdannes der på baggrund af virksomhedsomdannelsesloven, og det i sidste ende viser sig, at den ene af de to betingelser ikke er opfyldt, så kan man være heldig at få dispensation.

I forbindelse med den skattefrie omdannelse skal hele vederlaget for virksomheden berigtiges i form af aktier jf. VOL § 2, stk. 1, nr. 3, hvilket betyder at I som ejere ikke længere kan få en del af vederlaget i form af en mellemregning med selskabet. De ejerandele som hermed bliver ydet som vederlag skal svare til den samlede selskabskapital i selskabet. Det er ikke muligt, at få en medarbejder med ind som ejer af virksomheden i forbindelse med omdannelse, og dette skal dermed gøres efter omdannelsen.

Vælges det at sælge nogle ejerandele, så vil det udløse en forholdsmæssig del af den udskudte skat, som blev beregnet i forbindelse med omdannelsen.

Den skattepligtige virksomhedsomdannelse anvendes oftest kun i de situationer, hvor der kun udløses en meget lille beskatning, som er ubetydelig for ejeren, eller i tilfælde af, at ejeren er villig til at tage et tab. Tabet kan opstå i forbindelse overdragelse af fast ejendom – overgang til kapitalselskabsform.

Omdannes den personlige virksomhed til et kapitalselskab vil virksomhedens indtægter og udgifter indtil stiftelsestidspunktet blive henført til ejeren af virksomheden. Ejeren bliver hermed personligt beskattet af virksomhedens indtægter, og får fradrag for de udgifter som relaterer sig til virksomheden. Indtægterne og udgifterne i perioden fra stiftelsestidspunktet vil blive henført til selskabet jf. SEL § 4, stk. 1.

3.1.1 Berigtigelse

Opgørelse over den korrekte handelsværdi skal værdiansættes, så den svarer til kursværdien på overdragelsestidspunktet. Fordringen kan eventuelt være i form af en pantebrev eller gældsbrev, og deres værdi skal også svare til kursværdien på overdragelsestidspunktet.

Værdiansættelsen skal som udgangspunkt ske til handelsværdien, og hjelmen for kontantomregning af overdragelsessummen findes jf. AL § 45 og EBL § 4, stk. 4. Ulempen ved kontantomregningen er, såfremt der er skattepligtige avancer, at kursnedskrivningen fra kurs 100 vil reducere disse. Kursnedslaget skal fordeles på samtlige overdragne aktiver dog ikke likvider.

Fordelen ved kursnedslaget på stiftertilgodehavendet er stort set væk, da MR-reglerne er blevet ophævet jf. KGL § 14, stk. 1, hvilket betyder at kursgevinsterne ikke er skattefrie for hovedaktionærerne mere.

I forbindelse med omdannelsen skal der oplyses om, der er blandet benyttede aktiver i virksomheden. Hovedreglen er jf. VOL § 2, stk. 1, nr. 2, at alle aktiverne skal indgå i omdannelsen, og hermed også de blandet benyttede aktiver. Er der tale om et blandet benyttet aktiv, som ikke indgår i virksomhedsordningen skal aktivet kun indgå i omdannelsen, hvis det kan bevises at det kan anses for et aktiv i virksomheden. Ejendomme er dog en undtagelse, da ejeren/ejerne selv kan bestemme om det skal med i omdannelsen eller ej.

3.1.2 Værdiansættelse

I forbindelse med virksomhedsomdannelse er værdiansættelse en vigtig ting, da der udløses skatter som ved salg til tredjemand.

3.1.2.1 Goodwill

Som udgangspunkt opgøres goodwill til handelsværdien, såfremt goodwill er anskaffet i den periode, hvor salg heraf var skattefrit, og hvor der ikke kunne afskrives på erhvervet goodwill indgår anskaffelsessummen med det fulde beløb i opgørelsen af den skattepligtige fortjeneste.

Kendes handelsværdien på goodwill ikke opgøres denne efter TS-cirkulære 2000-10 eller efter værdiansættelsescirkulæret fra TP-cirkulæret fra 2009.

3.1.2.2 Ejendomme

Når ejendommens værdi skal værdiansættes anvendes den seneste ejendomsvurdering såfremt der ikke er foretaget om-/tilbygninger, som kan have påvirkning på ejendommens handelsværdi. Det skal besluttes om ejendommen skal holdes uden for omdannelsen eller om den skal indgå heri.

3.1.2.3 Driftsmidler

Værdiansættelsen af driftsmidlerne i virksomheden skal foretages af tredjemand, dog accepteres de regnskabsmæssige bogførte værdier ofte.

Har de to ejere afskrevet forskelligt på deres driftsmidler skal der i forbindelse med omdannelsen udlignes, så saldoen bliver ens for ejerne.

3.1.2.4 Varelager

Den regnskabsmæssige bogførte værdi accepteres ofte her.

3.1.2.5 Likvide beholdning

Den regnskabsmæssige bogførte værdi accepteres ofte her. Bliver der beregnet kursnedslag i forbindelse med den skattepligtige omdannelse, så bliver dette fordelt ud på aktiverne dog ikke likviderne.

3.1.2.6 Indskudskonto i VSO

Når der foretages en omdannelse af en virksomhed er det vigtigt, at se på om indskudskontoen for ejeren er positiv eller negativ. Er indskudskontoen positiv skal der ikke foretages ændringer i forhold til omdannelsen, men er den derimod negativ skal denne udlignes.

Den negative indskudskonto kan blive dækket såfremt der optages et stiftertilgodehavende.

3.1.2.7 Hensat til senere hævnning

I forbindelse med den skattefrie omdannelse kan ejeren bestemme om hensat til senere faktiske hævnning samt beløb på mellemregningskontoen skal med i omdannelsen eller holdt uden for jf. VOL § 2, stk. 1, nr. 2 3. pkt.

Hensættelsen til senere hævnning er en del af ejerens privatøkonomi og ikke en del af virksomhedsøkonomien, hvorfor ejeren først bliver beskattet, når beløbet er overført til en konto, hvorfra der kan hæves. Dette betyder, at ejeren kan hæve beløbet skattefrit, da beløbet allerede er beskattet.

Såfremt ejeren vælger at holde beløbet uden for omdannelsen sættes det i balancen som et passiv i forbindelse med stiftelsen af selskabet. Beløbet skal udbetales til ejeren inden omdannelsen. Skal beløbet derimod indgå i omdannelse bliver det placeret under egenkapitalen, som overkurs. På baggrund af dette vil det vederlag, som ejerne modtager i form af aktier få en højere værdi, der svarer til hensat til senere hævnning.

3.1.2.8 Opsparede overskud

Det opsparede overskud kan vælges at lade indgå i omdannelsen eller holdes uden for. Vælges det, at det skal holdes uden for omdannelsen, så kommer det til at fremgå under passiverne som et stiftertilgodehavende.

I den skattepligtige metode kommer det til at blive overført til egenkapitalen, som overkurs. Overføre det opsparede overskud til egenkapitalen kan ejeren ikke hæve beløbet skattefrit mere, men kan kun få beløbet ud ved hjælp af udbytteudlodning.

3.1.2.9 Stifter tilgodehavende

Som nævnt længere oppe kan der undtagelsesvis oprettes et stiftertilgodehavende, så den private del kan dække den eventuelt negative indskudskonto.

3.1.3 Beskatning

I den skattefrie metode bliver beskatningen udskudt til den dag, hvor anparterne sælges eller selskabet bliver lukket. Den udskudte skat som beregnes skal hensættes i åbningsbalancen jf. VOL § 2, stk. 1, nr. 7, da det giver et mere retvisende billede af selskabets aktiver og passiver. Der bliver altså hverken udløst beskatning i form af avancebeskatning, beskatning af genvundne afskrivninger eller beskatning af opsparet overskud.

Det er kun fortjeneste og tab på aktiver og passiver i virksomheden, som ikke udløser en form for beskatning. Indskydes der en blandet benyttet ejendom i forbindelse med omdannelsen, vil der en eventuel avance eller tab på den private del af boligen blive beskattet efter reglerne for ejendomsavancebeskatningsloven.

Åbningsbalancen bliver udarbejdet i forbindelse med omdannelsen, hvorfor den skal give det mest retvisende billede som muligt.

Anvendes den skattepligtige metode, så falder beskatningen med det samme, og den skal senest indbetales 6 måneder efter omdannelsen. Foretages omdannelsen d. 1/1 skal betalingen af skatten falde senest d. 30/6. Dette kan være en ulempe for ejeren, da det kan være en bekostelig affære, og det kan være mange penge, som han skal have fundet på kort tid. Beskatningen i denne metode vil være i form af kapitalgevinstbeskatning, beskatning af genvundne afskrivninger, og opsparet overskud såfremt ejeren har anvendt virksomhedsordningen inden omdannelsen.

3.2 Delkonklusion

Den skattepligtige virksomhedsomdannelse anvendes oftest kun i de situationer, hvor der kun udløses en meget lille beskatning, som er ubetydelig for ejeren, eller i tilfælde af, at ejeren er villig til at tage et tab.

Den skattefrie metode anvendes oftest, da ejerne for det første meget gerne vil udskyde en eventuelt beskatning. Herudover er det oftest en stor beskatning i den skattepligtige omdannelse, som ejerne kan have svært ved at betale senest 6 måneder efter omdannelsestidspunktet.

4. Valg af virksomhedsomdannelse

4.1 Beskrivelse af case virksomheden Bombay Cykler I/S

De to ejere af Bombay I/S er henholdsvis Jens Andersen og Thomas Petersen, som etablerede virksomheden i 2007. Baggrunden for etableringen er, at de begge to har en stor forkærlighed til sportscykler. De har været venner i mange år, og begyndte at køre mountainbike sammen i en forening beliggende på Sjælland i 2004. De er to meget forskellige personer, men på den måde komplementerer de hinanden rigtig godt. Der er fuld fart på Jens, og han har en masse gode idéer, hvorimod Thomas er helt nede på jorden, og er det, som skaber roen og stabiliteten, som der er brug for, når der drives virksomhed. Der var ingen af dem, som havde erfaring med at drive virksomhed, og derfor valgte de at starte et interessentskab. De to ejere valgte, at de hver især skulle eje 50 %, da de er på lige vilkår, og dermed er der ikke en der har en fordel.

Både Jens og Thomas har valgt at anvende virksomhedsordningen, da de begge to rammer topskattegrænsen, og dermed kan de drage fordel af dette. Dette betyder at de kan nøjes med at betale 22 % i aconto skat af virksomhedens overskud såfremt de ikke hæver privat. Såfremt de vælger at hæve privat, udløser det en personlig skat, men det betalte aconto skat modregnes her i.

Jens og Thomas startede med at leje nogle lokaler til deres cykelforretning i Roskilde, hvor de begge to er født og opvokset. Thomas er bor stadig i Roskilde, hvorimod Jens er flyttet til Brøndby. Deres forretning er som sagt fokuseret på de lidt dyrere sportscykler, hvorfor det ikke er hvem som helst, der køber disse. De senere år er det gået rigtig godt for virksomheden, og derfor valgte de i 2013, og investere i en ejendom lidt længere henne af den gade, hvor deres lejede lokaler lå. Placeringen af ejendommen var lidt bedre end de nuværende lokaler, og derfor valgte de at opsigte dem.

De har erhvervet ejendommen for kr. 2.300.000, hvoraf grundværdi udgør 25 % af ejendommens værdi dvs. kr. 575.000 og bygningen udgør dermed de sidste 75 % dvs. kr. 1.725.000. Ved erhvervelse af ejendommen er Jens og Thomas allerede i VSO, og på den måde kan de opnå fradrag for renteudgifterne i virksomheden.

Som nævnt længere oppe er Jens og Thomas to meget forskellige personer, og dette kan også ses på deres opsparer overskud. Jens er den vilde ungkarletype på 32 år, og han elsker dermed at bruge de penge han har. Thomas derimod er begyndt de senere år, at opspare så meget som muligt i virksomheden.

Nedenfor ses Jens' og Thomas' personlige skatteforhold pr. 31-12-2015:

	Jens	Thomas
Indskudskonto 31/12	465.000	Kr. 1.225.000
+ Hensat til hævning	Kr. 0	Kr. 450.000
Konto for opsparet overskud	Kr. 0	Kr. 1.715.000

4.2 Baggrund for omdannelsen

Da Jens og Thomas besluttede, at drive virksomheden som et interessentskab skyldtes det deres store uvidenhed omkring det, at drive selvstændig virksomhed. Som årene er gået, er det begyndt, at gå op for dem hvilke risici der er ved, at drive virksomhed i denne form. De har længe snakket om, at de gerne ville have endnu en interessent med ind i virksomheden, men er også er væsentlig mere besværligt i et I/S kontra i et ApS. Herudover har de selvfølgelig også snakket om, hvis der er en af dem, som ikke vil være en del af virksomheden mere, så vil det være meget nemmere, at komme ud af i et ApS. Det er nemmere, at afstå sine anparter, da anskaffelsessummen dermed allerede er opgjort end at afstå en del af den personlige virksomhed.

Lige nu går det rigtig godt for virksomheden, og Thomas er begyndt, at overveje hvad der sker, såfremt heldet vender. Thomas har taget en snak med Jens, og de er begge blevet en smule urolige over den solidariske hæftelse der er, når der drives et interessentskab. Derfor begyndte de at snakke om, at omdanne virksomheden til et selskab, hvor de dermed kun hæfter med den indskudte kapital.

De ovenstående ting er alle sammen overvejelser, som Jens og Thomas har gjort sig i forbindelse med omdannelse af deres virksomhed Bombay I/S til Bombay ApS. På baggrund af dette har de valgt, at gennemføre omdannelsen.

I forbindelse med omdannelsen har Jens og Thomas skulle tage stilling til om de vil have den erhvervede ejendom med ind i omdannelsen eller om de vil holde den uden for. Fordelen ved at lade ejendommen omdanne 100 % vil være, at der dermed kun skal udarbejdes åbningsbalance én gang, og der skal kun betales udgifter til et regnskab om året. Vælger de derimod at beholde ejendommen personligt, så kan de stadig anvende virksomhedsordningen, og dermed få fradrag for renteomkostningerne i forbindelse med ejendommen. Dog vil ulempen være, at Jens og

Thomas stadig hæfter solidarisk for ejendommen såfremt værdien falder, da den ikke er omdannet til selskabsregi.

Den sidste mulighed er, at de kan splitte virksomheden og ejendommen op i to dvs. de omdannes separat. Ulempen herved er, at der skal udarbejde to åbningsbalancer, og at der hvert år skal udarbejde to årsregnskaber. Dette skaber en merudgift for selskaberne.

4.3 Virksomhedsomdannelse af Bombay I/S

Nedenfor fremgår resultatopgørelsen for Bombay I/S for de seneste 3 år, hvor det ses, at det går godt for virksomheden:

Resultatopgørelse fra 2013 - 2015

	2013	2014	2015
Omsætning	2.755.643	3.564.876	3.903.045
Vareforbrug	-456.675	-578.944	-657.474
Eksterne omkostninger	-823.954	-946.474	-1.045.765
Bruttoresultat	1.475.014	2.039.458	2.199.806
Personaleomkostninger	-789.564	-910.324	-1.027.364
Af- og nedskrivninger	-196.201	-179.393	-201.033
Driftsresultat	489.249	949.741	971.409
Finansielle indtægter	33.564	45.435	32.848
Finansielle omkostninger	-120.546	-129.494	-133.476
Årets resultat	402.267	865.682	870.781

4.3.1 Åbningsbalance

Til brug for åbningsbalancen skal jeres aktiver og passiver værdiansættes, og hvordan de værdiansættes gennemgår jeg skridt for skridt i løbet af de næste par sider. De aktiver som vil blive gennemgået er følgende: goodwill, ejendom, driftsmidler, varelager, likvider, debitorer og forudbetalinger. På passiv siden vil jeg gennemgå værdiansættelsen af gældsforpligtelserne både kort- og langfristede.

4.3.2 Goodwill

Når I skal værdiansætte goodwill i jeres virksomhed, skal værdiansættelsen opgøres efter TSS-Cirkulære 2000-10. Dette siger jer nok ikke så meget, hvorfor jeg vil gennemgå beregningen nedenfor.

Beregning af goodwill efter TS 2000-10

	2013	2014	2015
Omsætning	2.755.643	3.564.876	3.903.045
Vareforbrug	-456.675	-578.944	-657.474
Eksterne omkostninger	-823.954	-946.474	-1.045.765
Bruttoresultat	1.475.014	2.039.458	2.199.806
Personaleomkostninger	-789.564	-910.324	-1.027.364
Af- og nedskrivninger	-196.201	-179.393	-201.033
Driftsresultat	489.249	949.741	971.409
Finansielle indtægter	33.564	45.435	32.848
Finansielle omkostninger	-120.546	-129.494	-133.476
Årets resultat	402.267	865.682	870.781
 Virksomhedens skattemæssige resultat	402.267	865.682	870.781
Medarbejdende ægtefælle	0	0	0
Renteindtægter	-33.564	-45.435	-32.848
Renteudgifter	120.546	129.494	133.476
Reguleret indkomst	489.249	949.741	971.409
 Vægtning	1	2	3
Vægtet indkomst	489.249	1.899.482	2.914.227
			<u>5.302.958</u>
Gennemsnitlig indtjening			883.826
Udviklingstendens			231.708
			<u>1.115.534</u>
Heraf driftsherreløn 50 % (mellem t.kr. 250 - t.kr. 1.000)			<u>-557.767</u>
			557.767
Forrentning af virksomhedens aktiver (eksl. Goodwill og likvider)			
Kapitalafkastssats (VSL §9) + 3%	4%	2.639.782	-105.591
Rest til forrentning af goodwill			<u>452.176</u>
 Kapitalisering	Faktor	år	
kapitalafkastssats (VSL §9) + 8%	9%	7	1.248.005
Beregnet goodwill - afrundet (skønsmæssigt)			1.248.000

Beregningen tager udgangspunkt i resultatet fra virksomheden for de sidste 3 år, hvor vi regulerer indkomsten dvs. fratrækker renteindtægter og tillægger renteudgifterne, hvorefter vi får en reguleret indkomst.

Herefter bliver de regulerede indkomster for de sidste 3 år vægtet fra 1-3, hvor det seneste regnskabsår vægter højest dvs. 2013 vægter 1, 2014 vægter 2 og 2015 vægter 3. Herefter skal vi vægte indkomsten dvs. indkomsten for 2013 på kr. 489.249 ganges 1, indkomsten for 2014 kr. 949.741 ganges med 2, og indkomsten for 2015 kr. 971.409 ganges med 3. Den samlede vægtede indkomst ender hermed på kr. 5.302.958, og denne divideres dermed med 6 for at få den gennemsnitlige indkomst (divideres med 6, da $1+2+3 = 6$).

Nu skal vi til, at beregne udviklingstendensen, og dette gøres ved at tage forskellen mellem virksomhedens skattemæssige resultat for 2013 og 2014 og dividere dem 2. I dette tilfælde ender udviklingstendensen på kr. 231.708. Såfremt udviklingstendensen havde været negativ skulle denne sættes til 0.

Resultatet der fremkommer når udviklingstendensen er fratrukket skal divideres med 50 % for at finde driftsherrelønnen dvs. den løn som I som virksomhedsejere får. Denne løn skal ligge mellem kr. 250.000 og kr. 1.000.000. Såfremt beregningen viser en lavere værdi end kr. 250.000 skal værdien sættes til kr. 250.000. I jeres tilfælde ender driftsherrelønnen på 557.767, og efter fratrækning af dette ender resultatet på kr. 557.767.

Herefter skal virksomhedens aktiver forrentes (eksklusiv likvider og goodwill), og dertil anvendes kapitalafkastsatsen, som er gældende for den pågældende år, i 2015 er den $1 \%^3 + 3 \% = 4 \%$. Værdien af de samlede aktiver ganges hermed med 4 %, hvilket giver et beløb på kr. 105.591, som fratrækkes resultatet på kr. 557.767. Dermed ender det ud med en rest til forrentning på kr. 452.176.

Nu skal der foretages en vurdering af goodwillens forventede levetid, og dette gøres ud fra en kapitaliseringsfaktor. Kapitalisering er et udtryk for det forventede årlige afkast samt den forventede levetid for goodwillen. Til brug for dette anvendes der en kapitalafkastsats, som jf. virksomhedsskattelovens § 9 i 2015 er $1 \% + 8 \% = 9 \%$ i alt, og herefter regulerer for den fastsatte levetid for goodwillen, som i dette tilfælde er fastsat til 7 år.

³ VSL §9

Levetiden er fastsat til 7 år og renten er sat til 9 %, og dette giver jf. SKAT⁴ en kapitaliseringsfaktor på 2,76. Dette betyder, at rest til forrentning på kr. 452.176 skal ganges med 2,76, hvorefter den beregnede værdi på goodwillen bliver 1.248.000 (afrundet).

4.3.3 Ejendomme

Som jeg har nævnt tidligere i opgaven skal I, Jens og Thomas, finde ud af, hvad I vil gøre med ejendommen beliggende i Roskilde. Skal ejendommen forblive uden for omdannelsen eller skal den med ind?

I er blevet enige om, at ejendommen skal med ind i selskabet i forbindelse med omdannelsen, da I ikke påtænker lige nu at skulle sælge den. Herudover vil I også meget gerne slippe for den ekstra omkostning, der er hvis den ikke bliver omdannet sammen med virksomheden. Dermed skal der kun udarbejdes 1 åbningsbalance, og 1 et regnskab om året.

Da I har valgt den skal med i omdannelsen skal vi have værdiansat ejendommen efter TSS-Cirkulære 2000-05. Hertil har vi indhentet den offentlige ejendomsvurdering, og værdien lyder på kr. 2.700.000. Vi optager ejendommens værdi i åbningsbalancen til kr. 2.700.000, da vi sammen har vurderet, at værdien er realistisk. Da opgørelsen i hhv. den skattepligtige og skattefrie metode vil beregningerne af værdien fremgå længere nede.

4.3.4 Driftsmidler

Driftsmidlerne bliver optaget til handelsværdi, og da der næsten lige er aflagt regnskab vurderes de oplyste værdier som realistiske. Der er ikke noget, som indikerer, at vi ikke kan anvende den oplyste værdi, hvorfor værdien i åbningsbalancen bliver kr. 238.515.

4.3.5 Varelager

Varelageret optages til handelsværdi, og her anvendes den oplyste værdi i regnskabet, da der ikke er noget som indikerer, at værdien ikke er realistisk. Den anførte værdi i åbningsbalancen bliver dermed kr. 116.344.

4.3.6 Likvide beholdning

Den likvide beholdning optages til handelsværdi, og her anvendes den oplyste værdi i regnskabet. Den anførte værdi i åbningsbalancen udgør dermed kr. 1.965.466.

⁴ <http://www.skat.dk/SKAT.aspx?old=1948119>

4.3.7 Debitorer

Tilgodehavender fra vare og tjenesteydelser også kaldet debitorerne optages til handelsværdi, og hermed anvendes den oplyste værdi regnskabet. Den anførte værdi i åbningsbalancen udgør hermed kr. 89.005.

4.3.8 Forudbetalinger

Forudbetalinger optages til handelsværdi, og den oplyste værdi i regnskabet anvendes i åbningsbalancen. Den anførte værdi udgør hermed kr. 154.668.

4.3.9 Gældsforpligtelser

Ved køb af ejendommen er der optaget et prioritetslån på 2.300.000 dvs. på hele ejendommens værdi (normalt kun 80 %, men for lethedens skyld 100 %).

4.4 Delkonklusion

For at kunne udarbejde en åbningsbalance har vi skulle opgøre aktiverne og passivernes værdier. Vi har dermed beregnet virksomhedens goodwill til kr. 1.248.000, I har besluttet at lade virksomheden indgå fuldt i omdannelse og den offentlige ejendomsvurdering anvendes til værdiansættelse på kr. 2.700.000, driftsmidlerne er opgjort til kr. 238.515, varelageret er opgjort til kr. 116.344, likviderne er opgjort til kr. 1.965.466, debitorerne er opgjort til kr. 89.005, forudbetalinger er opgjort til kr. 154.668 og gældsforpligtelserne er opgjort til kr. 2.300.000. På baggrund af dette kan omdannelsen af jeres virksomhed begynde.

5. Omdannelse ved hhv. skattefri og skattepligtig metode

5.1 Åbningsbalancen

Der er i foregående afsnit gennemgået, hvordan aktiverne og passiverne I jeres regnskab for 2015 skal værdiansættes i åbningsbalancen i forbindelse med omdannelsen. Åbningsbalancen anvendes både ved omdannelse af virksomheden ved hjælp af den skattefrimetode og den skattepligtige metode. Nedenfor kan I se, hvordan jeres åbningsbalance for Bombay ApS pr. 1/1 2016 kommer til at se ud.

Anlægsaktiver			
Materielle anlægsaktiver		Egenkapital	
Goodwill	1.248.000	Selskabskapital	80.000
Grunde og bygninger	2.700.000	Egenkapital i alt	80.000
Driftsmidler	238.515		
Materielle anlægsaktiver i alt	4.186.515	Gældsforpligtelser	
		Langfristede gældsforpligtelser	
Anlægaktiver i alt	4.186.515	Stiftertilgodehavende	3.483.180
		Prioritetsgæld	2.300.000
Omsætningsaktiver		Langfristede gældsforpligtelser i alt	5.783.180
Varebeholdninger			
Varelager	116.344	Kortfristede gældsforpligtelser	
Varebeholdninger i alt	116.344	Kreditinstitutter	0
Debitorer	89.005	Kreditorer	144.465
Forudbetalinger	154.668	Anden gæld	54.353
Tilgodehavender i alt	243.673	Hensat til senere hævnings Thomas	450.000
		Kortfristede gældsforpligtelser i alt	648.818
Likvide beholdninger	1.965.466		
		Gældsforpligtelser i alt	6.431.998
Omsætningsaktiver i alt	2.325.483		
		Passiver i alt	6.511.998
Aktiver i alt	6.511.998		

Nu har vi omregnet aktiverne og passivernes regnskabsmæssige værdi, og i forbindelse med omdannelsen skal vi dermed også have beregnet jeres aktiver og passivers skattemæssige værdi. Det gøres på forskellige måder alt efter hvilken metode der er tale om, og dette vil blive belyst for jer på de næste par sider.

5.2 Goodwill

Behandlingen af goodwill er forskellig fra de to metoder hhv. skattefri- og skattepligtige metode i forbindelse med omdannelsen.

Starter vi med den skattefrimetode har vi i forbindelse med omdannelsen under afsnit 4.3.2 Goodwill beregnet goodwillen for jeres virksomhed pr. 1/3 2016 til at udgøre kr. 1.248.000.

Ved anvendelse af den skattefrimetode værdiansættes goodwillen til kr. 0, da den regnskabsmæssige værdi og skattemæssige værdi er den samme.

Ved den skattepligtige metode er det dog anderledes. Vi har som sagt i afsnit 4.3.2 Goodwill beregnet os frem til en regnskabsmæssig værdi på kr. 1.248.000. Da goodwillen pr. 31/12 2015 var værdiansat til kr. 0, så opstår der en skattepligtig avance, som I som ejere skal beskattes af. I ejer begge to 50 % af virksomheden, hvorfor i hver især skal beskattes af kr. 624.000, og dette bliver beskattet som personlig indkomst.

Ser vi isoleret set på goodwillen, så ville det bedste for jer være, at I valgte at omdanne jeres virksomhed Bombay I/S ved brug af den skattefrimetode.

5.3 Ejendommen

Ved beregning af ejendommens skattemæssige værdi ved den skattepligtige metode skal vi først finde ud af om ejendommen er erhvervet før eller efter 19. maj 1993, da der her er forskel på opgørelse over ejendomsavancen.

Ejendommen er erhvervet i 2013, hvorfor vi skal anvende metoden hertil. Ejendommen beliggende i Roskilde erhvervede I for kr. 2.300.000 d. 1. januar 2013, og den seneste ejendomsvurdering pr. 31/12 2015 lød på kr. 2.700.000. Som nævnt tidligere optog vi ejendommen til værdien jf. den offentlige ejendomsvurdering, hvorfor det er dette beløb, som skal anvendes i nedenstående beregning af ejendomsavancen.

Kontant afståelsessum for hele ejendommen	2.700.000
Reguleret afståelsessum for hele ejendommen	<u>2.700.000</u>
Kontant anskaffelsessum for hele ejendommen	2.300.000
+ kr. 10.000 tillæg pr. år fra anskaffelsen	20.000
Ikke genbeskattede afskrivninger mv.	0
Reguleret anskaffelsessum	<u>-2.320.000</u>
Ejendomsavance til beskatning	<u><u>380.000</u></u>

Ejendommens værdi er i åbningsbalancen fastsat til kr. 2.700.000, hvorfor den regulerede afståelsessum er dette beløb. Da I erhvervede ejendommen gav I kr. 2.300.000, og fra hvert kalenderår I har haft ejendommen skal I tillægge kr. 10.000, og i dette tilfælde er det 2 år, da der ikke kan tillægges kr. 10.000 i afståelsesåret. De 2.300.000 lægges sammen med tillægget på de

kr. 20.000, og summen fartrækkes de kr. 2.700.000, hvorefter ejendomsavancen ender på kr. 380.000.

I ejer hver især 50 % af virksomheden, hvorfor I begge skal beskattes af kr. 190.000, og det bliver beskattet som kapitalindkomst.

Nu da vi har beregnet ejendomsavance skal vi også beregne de genvundne afskrivninger. Der er her tale om forskellen mellem afståelsessummen på den afskrivningsberettigede del af ejendommen samt anskaffelsessummen for den afskrivningsberettigede del af ejendommen. Herudover skal de foretagne afskrivninger tillægges beregningen.

Afståelsessum	2.025.000
Anskaffelsessum	-1.725.000
Afskrivninger	-210.250
I alt	89.750
Genvundne afskrivninger	-210.250

Beregningen for ejendommen i den skattefrimetode kommer til at se således ud:

Handelsværdi	2.700.000
Ejendomsavance	-380.000
Genvundne afskrivninger	-232.875
Anskaffelsessum i alt	2.087.125

Handelsværdien er fastsat til kr.2.700.000 ud fra den offentlige ejendomsvurdering, og her skal vi fratrække ejendomsavancen, som beregnet ovenover. Til slut skal vi fratrække 90 % af de genvundne afskrivninger dvs. 90 % af kr. 258.750. Vi ender med en skattemæssig anskaffelsessum i alt på kr. 2.087.125.

I den skattepligtige metode har vi beregnet, at de genvundne afskrivninger til kr. 210.250, og da I ejer 50 % hver af virksomheden skal I begge beskattes af kr. 105.125. De genvundne afskrivninger bliver beskattet som personlig indkomst.

5.4 Driftsmidler

Nedenfor ses beregning af den skattemæssige anskaffelsessum for den skattefrimetode.

Handelsværdi	238.515
Skattemæssig værdi	-206.395
Handelsværdi	238.515
90 % af avance	-28.908
Driftsmidler i alt	209.607

Her tager vi den bogførte værdi for driftsmidlerne, som lyder på kr. 238.515, og her fratrækkes 90 % af den avance som, der er på driftsmidlerne. Avancen beregnes ved, at tage den bogførte værdi og fratrække den skattemæssige værdi, som vi har beregnet længere oppe. Dermed ender vi med en skattemæssig anskaffelsessum for driftsmidlerne på kr. 209.607. Ved brug af den skattefrimetode ved omdannelse vil det betyde, at I ikke bliver beskattet af den avance der vil være på driftsmidlerne.

Ved den skattepligtige metode vil I blive beskattet af den beregnede avance på jeres driftsmidler, og avancen bliver beskattet som personlig indkomst.

Beregningen for avancen på driftsmidlerne for den skattepligtige metode kommer til at se således ud:

Handelsværdi	238.515
Skattemæssig værdi	-206.395
Avance i alt	32.120

Den skattemæssige avance på driftsmidler udgør kr. 32.120, og da I ejer 50 % af virksomheden hver især bliver I begge beskattet af kr. 16.060. Der opstår en avance da, den bogførte værdi også kaldet handelsværdien er større end den beregnede skattemæssige værdi.

5.5 Delkonklusion

For at give jer et bedre overblik over, hvad de to omdannelsesmetoder kommer til at betyde for jer, så opstiller jeg et skema, hvor i hurtigt kan se hvad konsekvensen er. Der er på baggrund af oplysningerne i afsnit 4.3 udarbejdet en åbningsbalance for selskabet.

	Skattefrie metode	Skattepligtig metode
Goodwill	Da den regnskabsmæssige værdi og skattemæssige værdi er den samme opgøres goodwillen til kr. 0	Goodwillen er opgjort til kr. 1.248.000, og da I ejer 50 % hver, skal I begge

		beskattes af 624.000. Beskattes som personlig indkomst.
Ejendommen	Den skattemæssige anskaffelsessum er beregnet til kr. 2.087.125. I bliver ikke beskattet personligt.	Genvundne afskrivninger er beregnet til kr. 210.250, og da I ejer 50 % hver af virksomheden skal I begge beskattes af kr. 105.125. Beskattes som personlig indkomst.
Driftsmidler	Den skattemæssige anskaffelsessum er beregnet til kr. 209.607. I bliver ikke beskattet personligt.	Der er beregnet en avance på driftsmidlerne, da handelsværdien er større end den skattemæssige værdi. Avancen er beregnet til 32.120, og da I ejer 50 % hver bliver I begge beskattet af kr. 16.060. Beskattes som personlig indkomst.

5.6 Omdannelse

I afsnittene 5.1 til 5.5 har vi gennemgået de poster, som er ens for henholdsvis den skattefrie metode og den skattepligtige metode i forbindelse med omdannelsen af virksomheden Bombay I/S. Se bilag 1 for resultatopgørelse samt balance og bilag 2 for skattemæssige sepciafikationer.

I de efterfølgende afsnit vil vi gennemgå de poster, som er forskellige for de to metoder.

5.6.1 Skattefrie metode

5.6.1.1 Betingelser for anvendelse af metode

For at I kan anvende den skattefrie metode og avende reglerne efter VOL til omdannelse af jeres virksomhed Bombay I/S skal I opfylde en række betingelser.

Jf. VOL § 2 skal I begge to have været fuld skattepligtige i Danmark for at få lov til at anvende reglerne i VOL, og dette opfylder I begge to. Herudover skal alle jeres aktiver og passiver fra virksomheden overdrages til selskabet dog kan I selv bestemme om ejendommen skal med eller blive uden for. I har valgt, at overdrage alle aktiver og passiver inklusiv ejendommen til selskabet, hvorfor også denne betingelser er opfyldt af jer.

Anparterne opgjort efter VOL § stk. 2 og 3, er ikke negative, og der er ingen af jer, som har en negativ indskudskonto, hvorfor der ikke er behov for udligning af disse. Omdannelsen skal finde sted senest 6 måneder efter statusdagen d. 31/12 2015, og denne betingelse er opfyldt.

Herudover skal alle ejerne af interessentskabet være fysiske personer, anvende reglerne i VOL og have samme regnskabsår, de betingelser opfylder I begge to. Herudover skal den skattemæssige påvirkning kunne udledes på hver person, hvorfor den beregnede skat skal fordeles ud på jer.

Ud fra ovenstående oplysninger er der ikke nogen grund til, at I ikke vil kunne benytte jer af den skattefrie metode i forbindelse med omdannelsen.

Såfremt I havde andre virksomheder og en negativ anskaffelsessum var det en betingelse, at I omdanner alle jeres selskaber samlet. Dette er dog ikke nødvendigt, da I kun ejer Bombay IS, hvorfor der ikke er nogle problemer hermed.

Thomas du skal tage stilling til, hvad du vil gøre med dit opsparede overskud på kr. 1.715.000 i virksomheden. Du kan vælge at nedsætte dine anparters skattemæssige anskaffelsessum, hvor virksomhedsskatten vil blive endelig og beskatningen heraf vil blive udskudt til det tidspunkt, hvor dine anparter afstås. Dog kan du også vælge at lade dit opsparede overskud komme til beskatning i 2015. Jens har ikke noget opsparet overskud, hvorfor du ikke skal tage stilling hertil.

Ud over det opsparede overskud på kr. 1.715.000 har Thomas også et beløb på kr. 450.000, der er hensat til senere hævnning. Thomas du kan hæve beløbet på kr. 450.000 skattefrit inden stiftelsesdatoen såfremt du ønsker det, da der allerede er betalt skat af beløbet. Såfremt du vælger ikke at hæve det, så bliver det efter stiftelsesdatoen anset for en del af egenkapitalen. Der er valgt, at hensættelsen til senere hævnning på kr. 450.000 ikke skal indgå i omdannelsen.

5.6.1.2 Udligning af kapitalkonti

Vi skal i forbindelse med den skattefrie omdannelse have udlignet de forskelle der måtte være mellem jer to. Jens, du har i løbet af årene hævet alt hvad du kunne, hvor Jens du har sparet op i virksomheden, hvilket betyder at vi skal have udlignet dette.

Specifikation af udligning af kapitalkonti

	Interessent		
	Jens	Thomas	I alt
Ejerandel	50%	50%	100%
Egenkapital primo	686.789	805.371	1.492.160
+ Årets overskud	435.391	435.391	870.781
- Årets hævninger	-215.364	-41.147	-256.511
Egenkapital ultimo	906.816	1.199.615	2.106.430
Andel af egenkapital	43,05%	56,95%	100,00%
Skævdeling af egenkapital	6,95%	-6,95%	0,00%
1. Jens overfører til selskabet og modposterer kapitalkonto	146.400		
2. Thomas hensætter til senere hævning og reducerer egenkapital		-146.400	
Kapitalkonti herefter	1.053.216	1.053.215	2.106.430
Alternativ (kombination)	73.200	-73.200	
Kapitalkonti herefter	980.016	1.126.415	2.106.430

Som det ses på beregningen skal Jens overføre kr. 146.400 til selskabet, og Thomas skal hensætte kr. 146.400 til senere hævning for at udligne forskellen i kapitalkontiene. Såfremt I ikke får udlignet disse forskelle kan der ikke foretages en omdannelse af jeres virksomhed Bombay I/S. Efter denne udligning er kravet om, at de skattemæssige forskelle skal være ens opfyldt, og dermed kan omdannelsen af virksomheden fortsættes.

5.6.1.3 Udskudt skat

Der skal i forbindelse med den skattefrie virksomhedsomdannelse beregnes en udskudt skat, der skal medtages i selskabets åbningsbalance, se bilag 2 for åbningsbalancen. Skatteprocenten for beregning af den udskudte skat er 22 %. De skattepligtige avancer er beregnet i tidligere afsnit. Se bilag 2 for skattemæssige specifikationer.

Goodwill	2.148.000
Ejendomsavance	380.000
Genvundne afskrivninger	210.250
Andre anlæg, driftsmateriel og inventar	28.908
I alt	2.767.158
Udskudt skat 22 %	608.775

Den beregnede udskudte skat på kr. 608.775 er et udtryk for skatteforpligtelsen, der opstår såfremt selskabets aktiver blev afstået. Beløbet på kr. 608.775 afsættes i åbningsbalancen for selskabet, se næste afsnit for åbningsbalancen.

5.6.1.4 Åbningsbalance inklusiv udskudt skat

Åbningsbalancen her er udarbejdet på samme måde som den viste åbningsbalancen i afsnit 5.1 dog er der i denne hensat til udskudt skat jf. beregningen under afsnit 5.6.1.3. Nedenfor ses åbningsbalancen pr. 31/12 2016:

Anlægsaktiver		Egenkapital	
Materielle anlægsaktiver		Selskabskapital	80.000
Goodwill	1.248.000	Overkurs	<u>2.874.405</u>
Grunde og bygninger	2.700.000	Egenkapital i alt	<u>2.954.405</u>
Driftsmidler	<u>238.515</u>		
Materielle anlægsaktiver i alt	<u>4.186.515</u>	Gældsforpligtelser	
		Hensatte forpligtelser	
Anlægaktiver i alt	<u>4.186.515</u>	Udskudt skat	<u>608.775</u>
		Hensatte forpligtelser i alt	<u>608.775</u>
Omsætningsaktiver			
Varebeholdninger		Langfristede gældsforpligtelser	
Varelager	116.344	Stiftertilgodehavende	0
Varebeholdninger i alt	<u>116.344</u>	Prioritetsgæld	<u>2.300.000</u>
Debitorer	89.005	Langfristede gældsforpligtelser i alt	<u>2.300.000</u>
Forudbetalinger	154.668		
Tilgodehavender i alt	<u>243.673</u>	Kortfristede gældsforpligtelser	
		Kreditinstitutter	0
Likvide beholdninger	<u>1.965.466</u>	Kreditorer	144.465
		Anden gæld	54.353
Omsætningsaktiver i alt	<u>2.325.483</u>	Hensat til senere hævning Thomas	450.000
		Kortfristede gældsforpligtelser i alt	<u>648.818</u>
Aktiver i alt	<u>6.511.998</u>	Gældsforpligtelser i alt	<u>3.557.593</u>
		Passiver i alt	<u>6.511.998</u>

Balancesummen pr. 31/12 2016 udgør kr. 6.511.998.

5.6.1.5 Varelager, tilgodehavender, forudbetalinger samt likvider

Varelager, tilgodehavender, forudbetalinger samt likvider bliver alle optaget til den bogførte værdi fra balancen pr. 31/12 2015. Som det fremgår af tidligere afsnit er der ingen grund til, hvorfor disse aktiver ikke skulle kunne optages til den bogførte værdi.

5.6.1.6 Gældsforpligtelser

Gældsforpligtelserne som blandt andet indeholder prioritetsgæld bliver alle sammen optaget til bogført værdi pr. 31/12 2015. Dette gøres, da gælden pr. 31/12 2015 om bogført til kursværdien på dagen, og dermed gælder den også på omdannelsesdagen.

5.6.1.7 Anparternes skattemæssige anskaffelsessum

Nedenfor er anparternes skattemæssige anskaffelsessum oplyste, og summen er fordelt ud på Jens og Thomas i forhold til jeres ejerandel, som er 50 % hver.

Aktiver	I alt	Jens	Thomas
Ejerandel	100%	50%	50%
Goodwill	0	0	0
Grunde og bygninger	2.139.659	1.069.830	1.069.830
Andre anlæg, driftsmateriel og inventar	236.456	118.228	118.228
Varelager	116.344	58.172	58.172
Debitorer	89.005	44.503	44.503
Forudbetalinger	154.668	77.334	77.334
Likvider	1.965.466	982.733	982.733
Aktiver i alt	4.701.598	2.350.799	2.350.799
Passiver			
Prioritetsgæld	2.300.000	1.150.000	1.150.000
Kreditorer	144.465	72.233	72.233
Anden gæld	54.353	27.177	27.177
Hensat til senere hævning	450.000	225.000	225.000
Passiver i alt	2.948.818	1.474.409	1.474.409
Sum for modregning af opsparet overskud	1.752.780	876.390	876.390
Opsparet overskud			
Opsparet overskud Jens	0	0	0
Opsparet overskud Thomas	-1.715.000	0	-1.715.000
Anparternes skattemæssige anskaffelsessum	37.780	876.390	-838.610

Som det ses ovenover ender jeres skattemæssige anskaffelsessum med at være ret lille, og dette er fordi Thomas har et ret stort opsparet overskud. Ud fra jeres ejerandele, så ender Jens' skattemæssige anskaffelsessum med at være kr. 876.390, og Thomas' skattemæssige anskaffelsessum ender med at blive negativ med kr. 838.610. Denne værdi modregnes i afståelsessummen.

5.6.1.8 Delkonklusion

Jens' skattemæssige anskaffelsessum er på kr. 876.390, hvor Thomas' skattemæssige anskaffelsessum på hans anparter er negativ med kr. 838.610 på baggrund af hans kæmpe opsparede overskud på kr. 1.715.000.

Der er ikke nogen beskatning i forbindelse med omdannelse ved den skattefrie metode, hvorfor anparternes anskaffelsessum og udskudt skat blot er beregnet her. Den dag, hvor anparterne afstås vil der blive udløst en beskatning, hvor anskaffelsessummen bliver modregnet i afståelsessummen. I vil blive beskattet af forskellen mellem anskaffelsessummen og afståelsessummen, og den vil blive beskattet som aktieindkomst.

5.6.2 Skattepligtige metode

Når der omdannes ved brug af den skattepligtige metode, så bliver der omdannet med tilbagevirkende kraft. Med tilbagevirkende kraft betyder, at virksomheden anses for afstået, og der er derfor ikke nogen frist på, hvornår I skal have foretaget omdannelsen.

I har valgt at foretage omdannelsen d. 1/1 2016, og derfor skal I have sørget for at have afholdt den stiftende generalforsamling senest 6 måneder efter. Opgørelsen over aktiverne og passivernes værdi er nemmest at foretage lige efter regnskabsafslutningen, da kursværdien oftest vil kunne anvendes i åbningsbalancen.

5.6.2.1 Åbningsbalance

Åbningsbalancen for virksomheden med anvendelse af den skattepligtige metode ser således ud:

Anlægsaktiver			
Materielle anlægsaktiver		Egenkapital	
Goodwill	1.248.000	Selskabskapital	80.000
Grunde og bygninger	2.700.000	Egenkapital i alt	80.000
Driftsmidler	238.515		
Materielle anlægsaktiver i alt	4.186.515	Gældsforpligtelser	
		Langfristede gældsforpligtelser	
Anlægaktiver i alt	4.186.515	Stiftertilgodehavende	3.483.180
		Prioritetsgæld	2.300.000
Omsætningsaktiver		Langfristede gældsforpligtelser i alt	5.783.180
Varebeholdninger		Kortfristede gældsforpligtelser	
Varelager	116.344	Kreditinstitutter	0
Varebeholdninger i alt	116.344	Kreditorer	144.465
Debitorer	89.005	Anden gæld	54.353
Forudbetalinger	154.668	Hensat til senere hævning Thomas	450.000
Tilgodehavender i alt	243.673	Kortfristede gældsforpligtelser i alt	648.818
Likvide beholdninger	1.965.466	Gældsforpligtelser i alt	
Omsætningsaktiver i alt	2.325.483		6.431.998
Aktiver i alt	6.511.998	Passiver i alt	
			6.511.998

Der er valgt, at optage stiftertilgodehavende i stedet for overkurs, hvorfor egenkapitalen udelukkende består af selskabskapitalen, der er indbetalt ved stiftelsen. For beregning af stiftertilgodehavendet se afsnit kr. 5.6.2.2.

5.6.2.2 Stiftertilgodehavende

I forbindelse med omdannelse af jeres virksomhed efter den skattepligtige metode kan I optage det der kaldes et stiftertilgodehavende. Stiftertilgodehavende er en del af det vederlag, som I som ejere modtager fra jeres virksomhed. For at finde ud af, hvor stort jeres stiftertilgodehavende er, så tages de samlede aktiver og fratrækker passiverne. Differencen her i mellem udgør dermed jeres stiftertilgodehavende.

Jf. åbningsbalancen i afsnit 5.6.2.1 udgør stiftertilgodehavendet kr. 3.483.180, og da I ejer 50 % hver af selskabet udgør stiftertilgodehavendet pr. person kr. 1.741.590. I kan hæve stiftertilgodehavendet skattefrit, hvorfor det gælder om at få det så stort som muligt.

Såfremt I havde valgt at lade beløbet indgå, som en del af egenkapitalen som overkurs ville I blive beskattet af beløbet, og dermed ikke kunne hæve det skattefrit. I vil kunne udlodde beløbet som udbytte, og dermed blive beskattet af det.

Når I optager et stiftertilgodehavende i selskabet skal I udarbejde et gældsbrief. I gældsbriefet skal selskabet skrive under på, at det samlet skylder jer kr. 3.483.180, kr. 1.741.590 pr. person, og løbetiden for lånet samt renten skal også fremgå af gældsbriefet. Gældsbriefet er en sikkerhed for jer, så I er sikre på at få pengene.

5.6.2.3 Kursnedslag

Der er i forbindelse med omdannelsen er der udstedt et gældsbrief, da I har optaget et stiftertilgodehavende i balancen på kr. 3.483.180. Her har I mulighed for at et eventuelt kursnedslag, som skal fordeles i forhold til de enkelte aktivers andel af den samlede salgssum. Fordelingen skal ske på alle aktiverne foruden likviderne.

I skal have udarbejdet et overdragelsesdokument, hvor ovenstående er oplyst. Da I har et varelager kan I fratrække en forholdsmæssig del af kursnedslaget, og dette gøres når den skattemæssige sum for varelageret opgøres⁵. Den skattemæssige anskaffelsessum for varelageret bliver ikke påvirket af kursnedslaget.

⁵ <http://www.skat.dk/SKAT.aspx?OID=1948113>

For at kunne anvende reglen for kursnedslag er der en række betingelser, der skal være opfyldt. Jeres virksomhed skal have haft kalenderår som regnskabsår, dette må sige at være opfyldt. Aktivernes værdi i balancen skal være udtryk for handelsprisen, og dette er opfyldt, da vi i de tidligere afsnit har beregnet aktivernes værdier. Til sidst skal virksomheden overdrages 1/1, og dette er også opfyldt, da jeres virksomhed bliver overdraget pr. 1/1 2016.

Det er aftalt at gælds brevet har en løbetid på 10 år, renten er sat til 8 % og kursen er fastsat til kurs 85. I afsnit 5.6.2.2 er stiftertilgodehavendet beregnet til kr. 3.883.180, og da kursen er fastsat til 85 beregnes kursnedslaget således: $\text{kr. } 3.883.180 \cdot 15 \% (100 - 85 = 15) = \text{kr. } 582.477$.

Virksomhedens aktiver 31/12 2015

Goodwill	1.248.000
Grunde og bygninger	2.700.000
Driftsmidler	238.515
Varelager	116.344
Debitorer	89.005
Forudbetalinger	154.668
Likvider	1.965.466
I alt	<u>6.511.998</u>
Stiftertilgodehavendet	3.883.180
Kursnedslaget 15 %	<u>582.477</u>

Nu har vi oplistet aktiverne i virksomheden pr. 31/12 2015 samt beregnet kursnedslaget, som nu skal fordeles ud på de enkelte aktiver. Kursnedslaget skal som sagt ikke fordeles ud på likviderne, hvorfor summen af de aktiverne, hvor kursnedslaget skal fordeles på bliver kr. 4.546.532.

Fordelingsprocenten findes ved at tage det beregnede kursnedslag på kr. 582.477 i forhold til summen af aktiver, hvor kursnedslaget skal fordeles på kr. 4.546.532, og procenten bliver 12,8115 %.

Fordeling af kursnedslaget på de enkelte aktiver

Aktiver	Nominal salgspris	Procentvis andel	Kursnedslag	Kontantværdi
Goodwill	1.248.000	12,8115%	159.887	1.088.113
Grunde og bygninger	2.700.000	12,8115%	345.909	2.354.091
Driftsmidler	238.515	12,8115%	30.557	207.958
Varelager	116.344	12,8115%	14.905	101.439
Debitorer	89.005	12,8115%	11.403	77.602
Forudbetalinger	154.668	12,8115%	19.815	134.853
I alt	4.546.532	12,8115%	582.477	3.964.055

Førhen har SKAT udsendt kurstabeller til brug for fastsættelse af kursen, men dette er de stoppet med tilbage i 2010. Nu skal kursen fastsættes ud fra en konkret vurdering, og dette vil sige, at kursen enten skal indhentes fra en sagkyndig f.eks. et pengeinstitut eller realkreditinstitut eller I kan selv vælge om I vil beregne den.

Såfremt I vælger selv, at beregne kursen efter SKM2010.251.SKAT er der en række faktorer, som I skal være opmærksomme på:

- Løbetiden
- Rentesatsen
- Afdragsprofilen
- Nutidsværdien
- Prioritetsstillingen
- Aktivets prisenfølsomhed
- Skyldnerens formodede betalingsevne
- Eventuel sikkerhedsstillelse
- Eventuelt andre eksterne vurderinger

Når kursen skal fastsættes og kontantomregningen skal I være opmærksomme på nogle ting. Omregningen af kontantværdien skal foretages på baggrund af kursen på overdragelsestidspunktet og afståelsessummen skal altid kontantomregnes.

Såfremt gælden kan indfries til pari⁶, så kan den kun fastsættes til en kurs der er over 100, hvis det aftalte opsigelsesvarsel og aftalte rentesats afviger fra markedsvilkårene.

Fordeling af kontantværdien ved kurs 85

	Kontantværdien	Jens' andel	Thomas' andel
Goodwill	1.088.113	544.057	544.057
Grunde og bygninger	2.354.091	1.177.046	1.177.046
Driftsmidler	207.958	103.979	103.979
Varelager	101.439	50.720	50.720
Debitorer	77.602	38.801	38.801
Forudbetalinger	134.853	67.427	67.427
I alt	3.964.056	1.982.028	1.982.028

Ved kurs 85 opnås der en avance på kr. 3.964.056, og dette betyder at I hver især bliver beskattet af 50 % beløbet dvs. kr. 1.982.028. Avancen bliver beskattet som kapitalindkomst.

Såfremt kursnedslaget ikke blev anvendt ville I samlet blive beskattet af den nominelle salgspris på kr. 4.546.532 dvs. hver især beskattes I af kr. 2.273.266. Som I kan se, så bliver beskatningsavancen lavere, når der anvendes kursnedslag, differencen er på kr. 291.238.

⁶ Kurs 100

5.6.2.4 Skat

Nedenfor er den skattepligtige indkomst opgjort for henholdsvis Jens og Thomas. De rammer begge topskattegrænsen. Thomas har et opsparet overskud på kr. 190.446, som skal tillægges den personlige indkomst, hvorimod Jens' opsparede overskud udgør kr. 0.

Opgørelse af skattepligtig indkomst

Personlig indkomst	Jens	Thomas
Ejerandel	50%	50%
Goodwill avance	544.057	544.057
Driftsmidler	-103.979	-103.979
Genvundne afskrivninger	210.250	210.250
Varelager	-50.720	-50.720
Debitorer	-38.801	-38.801
Opsparet overskud	0	190.446
	560.807	751.253
AM-bidrag	-44.865	-60.100
Personlig indkomst i alt	515.942	691.153
Kapitalindkomst		
Ejendomsavance	190.000	190.000
Kapitalindkomst i alt	190.000	190.000
Skattepligtig indkomst	705.942	881.153

Efter vi har opgjort jeres skattepligtige indkomst skal jeres personlige skat beregnes herudfra. Den skat som måtte forekomme skal I betale senest d. 1/7 2016 dvs. senest 6 måneder efter omdannelsen. Nedenfor har vi opgjort den skat som I hver især skal betale såfremt det er denne metode, som I vælger at anvende.

Jens

	Grundlag	Skat heraf
Personlig indkomst 51,95 %	515.942	268.032
Kapitalindkomst 42 %	190.000	79.800
Skat		347.832
AM-bidrag 8 %	560.807	44.865
Skat i alt		392.697

Thomas

	Grundlag	Skat heraf
Personlig indkomst 51,95 %	691.153	359.054
Kapitalindkomst 42 %	190.000	79.800
Skat		438.854
AM-bidrag 8 %	751.253	60.100
Skat i alt		498.954

Den personlige indkomst bliver beskattet med 51,95 %, kapitalindkomsten bliver beskattet med 42 %, og den samlede skat herfra bliver beskattet med de 8 % AM-bidrag.

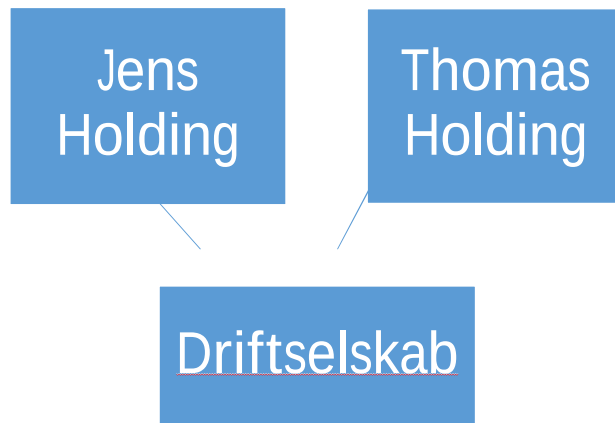
Ved anvendelse af den skattepligtige metode bliver Thomas beskattet med kr. 498.954, og det vil sige, at han skal betale dette beløb senest 1/7 2016. Jens derimod bliver beskattet med kr. 392.627, og skal dermed betale dette beløb senest 1/7 2016.

5.6.3 Delkonklusion

Efter gennemførelse af virksomhedsomdannelsen efter den skattepligtige metode kan vi konstatere, at den skattemæssige konsekvens for jer er stor. I skal betale henholdsvis kr. 498.954 og kr. 392.627 inden 1/7 2016, og dette er mange penge. Det er derfor værd at overveje om den bedste løsning for jer lige nu er, at omdanne jeres virksomhed efter den skattefrie metode, da vi i de tidligere afsnit har konstateret, at I begge to opfylder den række af betingelser, som er i forbindelse med denne metode.

6. Holding-modellen

I forbindelse med omdannelsen af virksomheden er det en mulighed for jer, at etablere et holdingselskab hver oven på det etablerede driftssted dvs. Bombay ApS. Konstruktionen kommer til at se således ud:



Ved at bruge Holding konstruktionen er der en række fordele, som I kan få nytte af. I aftaler indbyrdes et fast vederlag, som I begge to får udbetalt, og herefter kan I udloede udbytte skattefrit fra driftsselskabet til jeres respektive holdingselskaber såfremt holdingselskaberne ejer mere end 10 % af driftsselskabet. I dette tilfælde kommer I til at eje 50 % hver, og dermed lever op til kravet om minimum 10 %. Har I dermed brug for flere penge end det vederlag, som der er udbetalt nede fra driftsstedet kan I dermed hive udbytte ud til jer selv fra holdingselskaberne. Jens kan hive det udbytte ud fra sit holdingselskab, som han skal bruge for at kunne leve sit liv, og Thomas kan vælge ikke at hive noget ud, og dermed opspare det i holdingselskabet i stedet. Det er valgfrit om, hvor meget I vælger at hive ud til jer selv, og hvor meget I vælger, at opspare.

Udbyttet fra driftsselskabet til holdingselskaberne er som sagt skattefrit, og I bliver dermed først beskattet udbytte, når I udlover det fra jeres holdingselskaber til jer selv. Da Jens ikke er gift bliver han beskattet med 27 % af de første 50.600 i 2016, og herefter beskattes han med 42 %.

Anderledes er det for Thomas, som er gift med Hanne, og han bliver dermed beskattet med 27 % af de første 101.200 i 2016, og herefter beskattes han også med 42 %, som Jens.

I forbindelse med omdannelsen har I snakket om, at I muligvis vil sælge selskabet om nogle år. Fordelen ved at stifte et holdingselskab er, at det efter 3 år kan sælge anparterne i driftsselskabet

skattefrit. Ejer i derimod selskabet personligt bliver i ved salg beskattet af købesummen som aktieavance⁷.

Vælger I efter salget af driftsselskabet, at udtage købesummen fra holdingselskaberne, så bliver I personligt beskattet af købesummen.

Ulempen ved Holding strukturen er, at der skal betales stiftelsesomkostninger for hvert stiftende selskab, og ikke kun for det stiftende driftsselskab. Herudover skal der udarbejdes en årsrapport for alle selskaberne i Holding strukturen.

7. Efter omdannelsen

6.1 Erhvervsstyrelsen

Når I har fået omdannet jeres virksomhed til et selskab er der en række regler om registreringer mv., som I skal følge. Nedenfor vil jeg give jer et overblik over de ting, som I skal have klaret efter omdannelsen.

Selskabet bliver stiftet ved at der underskrives et stiftelsesdokument, hvor vedtægterne også indgår. Det er meget vigtigt, at selskabet bliver registreret senest 2 uger efter underskrivningen af stiftelsesdokumentet, hvilket betyder at I skal anmelde registreringen af selskabet til Erhvervsstyrelsen inden de to uger er gået digitalt på Virk.dk.

Når selskabet skal registreres skal I oplyse en række ting som navn og eventuelt binavn på selskabet, selskabets adresse og øvrige kontaktoplysninger samt navne på stifterne, direktører, bestyrelsesmedlemmer samt eventuel revisor. Såfremt de oplyste personer har cpr-nummer eller cvr-nummer skal I huske, at oplyse disse i forbindelse med registreringen⁸.

Det er meget vigtigt, at stiftelsesdatoen er identisk med datoen på stiftelsesdokumentet, da selskabet ellers ikke kan blive registreret. I skal oplyse selskabets formål samt selskabets tegningsregel dvs. hvem i ledelsen der har ret til at underskrive dokumenter på selskabets vegne. Dermed kan personen indgå forpligtende aftaler for selskabet i situationer, der ligger uden for selskabets daglige drift⁹.

⁷ <http://www.selskabsadvokaterne.dk/artikler/andet/holdingselskab-fordele-og-ulemper/>

⁸ <https://erhvervsstyrelsen.dk/stiftelse-registrering-selskaber>

⁹ <https://erhvervsstyrelsen.dk/stiftelse-registrering-selskaber>

Til slut skal selskabskapitalen oplyses dvs. den kapital som I har indskudt i virksomheden ved stiftelsen, og i dette tilfælde lyder det på kr. 50.000. Her skal I videre med oplyse om indskudsmetoden, kursen samt regnskabsår og revisor såfremt der ikke er fravalgt revision.

Når I registrerer selskabet er der nogle dokumenter som I skal vedhæfte til brug for Erhvervsstyrelsen. Stiftelsesdokumentet samt vedtægterne vedhæftes, hvor vedtægterne skal dateres samme dag som stiftelsesdokumentet. Det er vigtigt at stiftelsesdokumentet er underskrevet af alle stifterne inden det indsendes.

Herudover skal der indsendes dokumentation for selskabskapitalen, og her er der forskellige muligheder for dokumentation. Der kan anvendes bankbilag, hvor man kan se kapitalen inklusiv eventuel overkurs, der er indsat på en konto der tilhører det stiftende selskab. Der kan ikke anvendes udskrift fra netbank. Herudover kan et kontoudtog fra advokatens klientkonto eller erklæring fra advokat om at kapitalen er indsat på advokatens bankkonto eller klientkonto, som tilhører selskabet anvendes. Til sidst kan der anvendes en erklæring fra en godkendt revisor om, at kapitalen er indsat på en bankkonto der tilhører selskabet eller at kapitalen findes som kassebeholdning¹⁰.

6.2 SKAT

Senest 1 måned efter omdannelsen skal I til SKAT indsende kopi af de dokumenter, der i selskabslovgivningen kræves udarbejdet i forbindelse med omdannelsen¹¹:

- Stiftelsesdokument
- Vedtægter
- Vurderingsberetning
- Åbningsbalance
- Dokumentation for at I har anmeldt selskabet til registrering ved Erhvervsstyrelsen, her kan dokumentet ”sammenskrevet resumé” anvendes

Herudover skal I jf. VOL § 2, stk. 3 indsende en opgørelse, hvor hele vederlaget for virksomheden ydes i form af anparter forøges som følge af omdannelsen.

¹⁰ <https://erhvervsstyrelsen.dk/stiftelse-registrering-selskaber>

¹¹ <http://www.skat.dk/SKAT.aspx?oID=2047507>

Der skal indsendes en opgørelse over anskaffelsessummen for anparterne opgjort efter VOL § 4, stk. 2 og 3.

Det er meget vigtigt, at I afmelder jeres personlige virksomhed, og dermed lukker virksomhedens cvr-nummer. Herudover skal I huske at ændre jeres forskudsopgørelse, da I går fra at have indkomst fra virksomhed til at have lønindkomst. Der er en række rubrikker, hvor I skal ændre oplysningerne, så den passer til jeres nye status som lønmodtagere frem for selvstændig erhvervsdrivende. Da I nu er blevet lønmodtagere skal I også have tilmeldt jeres selskab Bombay ApS til e-indkomst via Tastselv hos SKAT, hvor der i den første indberetning skal fremgå de hævninger, som I har foretaget i virksomheden før omdannelsen. De skal indberettes som B-indkomst jf. SKAT. Herudover skal I også have den forholdsmæssige værdi af fri bil og multimedier, som I har til rådighed.

I skal huske at omregistrere jeres bil i virksomheden i motorregisteret og ejendommen i virksomheden skal tinglyses som ejerskifte til selskabet.

Selskabets skattepligtigt af virksomhedens personlige indkomst vil træde i kraft fra omdannelsesdatoen også kaldet skæringsdatoen d. 1/1 2016.

8. Konklusion

Når I har besluttet, at jeres virksomhed skal omdannes til et selskab er der to metoder, som I kan anvende. For at anvende den skattefrie metode skal I opfylde nogle betingelser jf.

virksomhedsomdannelsesloven. Betingelserne der skal opfyldes er, at I som ejere skal være fuldt skattepligtige i Danmark, alle aktiverne og passiverne skal overdrages til selskabet og såfremt I har en negativ indskudskonto skal denne udlignes i forbindelse med omdannelsen. Omdannelsen skal ske senest 6 måneder efter statusdagen, som for jer er 1/1 2016, hvorfor omdannelsen senest skal ske 1/6.

Opfylder I ikke betingelserne for anvendelse af den skattefrie omdannelse bliver omdannelsen dermed skattepligtig. Omdannelsen efter den skattepligtige metode anvendes ofte, hvis omdannelsen udløser et ubetydelig lille beskatning eller hvis I som ejere er villige til at tage et tab.

I forbindelse med omdannelsen skal I have værdiansat jeres aktiver og passiver i virksomheden, og dette gøres nemt såfremt omdannelsen finder sted lige efter statusdagen dvs. 1/1 2016. Langt de fleste af jeres aktiver og passiver bliver værdiansat til bogført værdi, da omdannelsen foretages så tæt på statusdagen, at værdien anses som den korrekte handelsværdi.

Driftsmidlerne er værdiansat til bogført værdi på kr. 238.515, varelager til kr. 116.344, debitorer kr. 89.005, forudbetalinger kr. 154.668, likvider kr. 1.965.466, prioritetsgæld kr. 2.300.000, kreditorer kr. 144.465 samt anden gæld kr. 54.353.

Goodwillen for virksomheden bliver værdiansat forskelligt i de to omdannelsesmetoder. I den skattefrie metode sættes værdien af goodwill til kr. 0, da den regnskabsmæssige og skattemæssige værdi er den samme. Ved den skattepligtige metode skal goodwillen beregnes ud fra resultatet af virksomheden de seneste 3 år. Indkomsten skal reguleres ved at fratrække renteindtægter og tillægge renteudgifterne. Derefter bliver indkomsten vægtet fra 1-3, og sidste regnskabsår dvs. 2015 bliver vægtet 3.

Der beregnes en gennemsnitlig indtjening, hvor der tillægges en udviklingstendens og fratrækkes en driftsherreløn til jer. Virksomhedens aktiver skal forrentes med en kapitalafkastsats på 1 % + 3 %, og resten skal kapitaliseres med en kapitalafkastsats på 1 % + 8 %. Den beregnede goodwill er afrundet til kr. 1.248.000.

I den skattepligtige metode skal der beregnes en ejendomsavance på baggrund af anskaffelsessummen på ejendommen på kr. 2.300.000, og en handelsværdi på kr. 2.700.000 jf. den offentlige ejendomsvurdering med tillæg på kr. 20.000 for hvert år, hvor ejendommen er ejer undtagen omdannelsesåret. Ejendomsavancen ender på kr. 380.000. Herefter bliver der beregnet genvundne afskrivninger på i alt kr. 210.250.

Ved den skattefrie metode er anskaffelsessummen på ejendommen beregnet til kr. 2.087.125.

Stiftertilgodehavende opstår ved den skattepligtige metode, når der er difference mellem aktiverne og passiverne i åbningsbalancen. Såfremt det skal blive stående som et stiftertilgodehavende skal der udarbejdes et gældsbrief, men ellers kan I lade det indgå som en del af egenkapitalen i form af overkurs. Som stiftertilgodehavende kan I hæve det skattefrit, men ellers skal det udloddes som udbytte, og bliver hermed beskattet efter udbyttereglerne.

Da I har valgt at lade beløbet indgå som et stiftertilgodehavende i balancen på kr. 3.883.180 kan I beregne et kursnedslag, som skal fordeles ud på aktiverne undtagen likviderne. Gældsbriefet har en løbetid på 10 år, renten er 8 % samt kursen er sat til kurs 85. Det beregnede kursnedslag ender på kr. 582.477, hvor det skal fordeles på aktivernes sum på kr. 4.546.532 dvs. 12,8115 %. Efter fordelingen ender den kontante værdi på kr. 3.964.055.

Beskatningen af jeres virksomhed er beregnet efter de to metoder. Ved den skattepligtige metode opgøres den skattepligtige indkomst fordelt på personlig indkomst og kapitalindkomst. Den personlige indkomst bliver beskattet med 51,95 % samt 8 % i AM-bidrag, og i den personlige indkomst indgår avance på goodwill, driftsmidler, genvundne afskrivninger, varelager, debitorer samt opsparet overskud. Kapitalindkomsten bliver beskattet med 42 %, og her indgår ejendomsavancen.

I ejer hver 50 % virksomheden, hvorfor den samlede sum af den personlige indkomst og kapitalindkomst bliver fordelt ligeligt. Dog er det opsparede overskud det eneste, som er forskellig for jer, da Thomas har et opsparet overskud og det har Jens ikke. Det ender med Jens' beskatning bliver på kr. 392.697, og Thomas' beskatning bliver på kr. 498.954.

Ved den skattefrie metode udskyder I beskatningen til den dag, hvor I sælger anparterne eller lukker virksomheden. Der bliver derfor ikke udløst en beskatning i forbindelse med omdannelsen her og nu. Den beregnede skattemæssige anskaffelsessum for Jens bliver på kr.

876.390, hvorimod Thomas' skattemæssige anskaffelsessum ender med at være negativ med kr. 838.610 grundet hans store opsparede overskud på kr. 1.715.000.

Da beskatningen i forbindelse med den skattepligtige metode er meget stor vil jeg anbefale, at I anvender den skattefrie omdannelse, da I opfylder betingelserne herfor. I oplyser at I ikke har planer om at sælge virksomheden lige nu, og derfor ville beskatningen først blive udløst om et stykke tid.

I forbindelse med omdannelse af virksomheden kan det være en fordel for jer, at I hver især opretter et holdingselskab, som ejer 50 % af driftsselskabet Bombay ApS. Fordelen for jer her, er at I hæver løn meget forskelligt. I skal aftale et fast vederlag som I får udbetalt af driftsselskabet, og så kan driftsselskabet udlodde udbytte til jeres holdingselskaber.

Udbytteudlodningen fra driftsselskabet til holdingselskaberne er skattefrie, og dermed kan Thomas opspare det i sit holdingselskab og Jens kan udlodde det udbytte han vil have ud fra sit holdingselskab.

I forbindelse med stiftelsen af selskabet er der en række ting, som I skal have styr på. I skal anmelde stiftelsen af det nye selskab til erhvervsstyrelsen, og senest en måned efter omdannelsen skal I til SKAT indsende nogle dokumenter i form af stiftelsesdokument, vedtægter, vurderingsberetning, åbningsbalance samt dokumentation for at I har anmeldt selskabet til registrering hos erhvervsstyrelsen. Derudover skal I indsende en opgørelse, hvor vederlaget for virksomheden som ydes i form af anparter forøges som følge af omdannelsen.

9. Litteraturliste

9.1 Lovgivning

- Virksomhedsskatteloven
- Selskabsloven
- Virksomhedsomdannelsesloven

9.2 Bøger

- Generationsskifte og omstrukturering, Søren Halling-Overgaard & Birgitte Sølvkær Olesen, 4. udgave 1. oplag, 2013
- Lærebogen om indkomst skat, 16. udgave 2015, Aage Michelsen, Steen Askholt, Jane Bolander, John Engsig, Inge Langhave Jeppesen, Anders Nørgaard Laursen og Liselotte Madsen
- Grundlæggende skatteret 2015, 8. udgave, Henrik Dam, Henrik Gam, Kjeld Hemmingsen og Jacob Graff Nielsen

9.3 Internetsider

- SKAT.dk
- Juridiske vejledning

Bilag 1

Resultatopgørelse fra 2013 - 2015

	2013	2014	2015
Omsætning	2.755.643	3.564.876	3.903.045
Vareforbrug	-456.675	-578.944	-657.474
Eksterne omkostninger	-823.954	-946.474	-1.045.765
Bruttoresultat	1.475.014	2.039.458	2.199.806
Personaleomkostninger	-789.564	-910.324	-1.027.364
Af- og nedskrivninger	-196.201	-179.393	-201.033
Driftsresultat	489.249	949.741	971.409
Finansielle indtægter	33.564	45.435	32.848
Finansielle omkostninger	-120.546	-129.494	-133.476
Årets resultat	402.267	865.682	870.781

Aktiver			
Anlægsaktiver			
Materielle anlægsaktiver	2013	2014	2015
Goodwill	0	0	0
Grunde og bygninger	2.213.750	2.127.500	2.041.250
Driftsmidler	323.941	353.298	238.515
Materielle anlægsaktiver i alt	2.537.691	2.480.798	2.279.765
 Anlægaktiver i alt	 2.537.691	 2.480.798	 2.279.765
 Omsætningsaktiver			
Varebeholdninger			
Varelager	102.354	118.456	116.344
Varebeholdninger i alt	102.354	118.456	116.344
Debitorer	115.065	66.873	89.005
Forudbetalinger	647.432	354.867	154.668
Tilgodehavender i alt	762.497	421.740	243.673
 Likvide beholdninger	 645.473	 1.355.467	 1.965.466
 Omsætningsaktiver i alt	 1.510.324	 1.895.663	 2.325.483
 Aktiver i alt	 4.048.015	 4.376.461	 4.605.248

Passiver

Egenkapital	2013	2014	2015
Kapitalkonto	1.639.583	1.961.905	2.106.430
Egenkapital i alt	1.639.583	1.961.905	2.106.430
Gældsforpligtelser			
Langfristede gældsforpligtelser			
Prioritetsgæld	2.300.000	2.300.000	2.300.000
Langfristede gældsforpligtelser i alt	2.300.000	2.300.000	2.300.000
Kortfristede gældsforpligtelser			
Kreditinstitutter	11.454	24.353	0
Kreditorer	33.245	57.678	144.465
Anden gæld	63.733	32.525	54.353
Kortfristede gældsforpligtelser i alt	108.432	114.556	198.818
Gældsforpligtelser i alt	2.408.432	2.414.556	2.498.818
Passiver i alt	4.048.015	4.376.461	4.605.248

Bilag 2

Åbningsbalance pr. 1/1 2016

Anlægsaktiver

Materielle anlægsaktiver

Goodwill	1.248.000
Grunde og bygninger	2.700.000
Driftsmidler	238.515
Materielle anlægsaktiver i alt	4.186.515

Anlægaktiver i alt **4.186.515**

Omsætningsaktiver

Varebeholdninger

Varelager	116.344
Varebeholdninger i alt	116.344
Debitorer	89.005
Forudbetalinger	154.668
Tilgodehavender i alt	243.673

Likvide beholdninger **1.965.466**

Omsætningsaktiver i alt **2.325.483**

Aktiver i alt **6.511.998**

Egenkapital

Selskabskapital	80.000
Egenkapital i alt	80.000

Gældsforpligtelser

Langfristede gældsforpligtelser

Stiftertilgodehavende	3.483.180
Prioritetsgæld	2.300.000
Langfristede gældsforpligtelser i alt	5.783.180

Kortfristede gældsforpligtelser

Kreditinstitutter	0
Kreditorer	144.465
Anden gæld	54.353
Hensat til senere hævning Thomas	450.000
Kortfristede gældsforpligtelser i alt	648.818

Gældsforpligtelser i alt **6.431.998**

Passiver i alt **6.511.998**

Skattemæssige specifikationer til for omdannelsen

Opgørelse af skattepligtig indkomst	2013	2014	2015
Årets resultat	402.267	865.682	870.781
Permanente forskelle			
Ikke-fradragsberettigede omkostninger			
Repræsentation, 75 %	7.645 5.734	5.436 4.077	4.636 3.477
Ikke-fradragsberettigede omkostninger i alt	<u>5.734</u>	<u>4.077</u>	<u>3.477</u>
Permanente forskelle i alt	<u>5.734</u>	<u>4.077</u>	<u>3.477</u>
Skattemæssigt resultat før midlertidige forskelle	408.001	869.759	874.258
Midlertidige forskelle			
Regnskabsmæssige og skattemæssige afskrivninger			
Regnskabsmæssige afskrivninger	196.201	143.729	201.033
Regnskabsmæssige avancer			
1 Skattemæssige afskrivninger, grunde og bygninger	-86.250	-62.000	-62.000
2 Skattemæssige afskrivninger, driftsmidler	-103.142	-91.731	-68.798
Regnskabsmæssige og skattemæssige afskrivninger i alt	<u>6.809</u>	<u>-10.002</u>	<u>70.235</u>
Midlertidige forskelle i alt	<u>6.809</u>	<u>-10.002</u>	<u>70.235</u>
Skattepligtig indkomst	<u><u>414.810</u></u>	<u><u>859.757</u></u>	<u><u>944.493</u></u>
1 Grunde og Bygninger			
Anskaffelsessum primo	0	2.300.000	2.300.000
Afgang	0	0	0
Tilgang	2.300.000	0	0
Anskaffelsessum ultimo	<u>2.300.000</u>	<u>2.300.000</u>	<u>2.300.000</u>
Afskrivninger primo	0	-86.250	-148.250
Årets af- og nedskrivninger	-86.250	-62.000	-62.000
Afskrivninger ultimo	<u>-86.250</u>	<u>-148.250</u>	<u>-210.250</u>
Skattemæssig saldo	<u><u>2.213.750</u></u>	<u><u>2.151.750</u></u>	<u><u>2.089.750</u></u>
2 Driftsmidler	2013	2014	2015
Saldo pr. 1/1	412.567	309.425	275.194
Afgang	0	-65.000	0
Tilgang	0	122.500	0
Afskrivningsgrundlag	<u>412.567</u>	<u>366.925</u>	<u>275.194</u>
Årets afskrivninger, 25 %	-103.142	-91.731	-68.798
Saldo pr. 31/12	<u><u>309.425</u></u>	<u><u>275.194</u></u>	<u><u>206.395</u></u>