

Skattepligtig- og skattefri virksomhedsomdannelse af et interessentskab

Udarbejdet af:

Sarah Nordahl-Pedersen og Camilla Tilgreen Bruncke

Afleverings dato: Den 17. maj 2010

Vejleder: Marianne Mikkelsen

Indholdsfortegnelse

INDLEDNING	5
1.1 PROBLEMFORMULERING.....	6
1.2 AFGRÆNSNING.....	7
1.3 MODEL OG METODE.....	7
1.4 DISPOSITION.....	8
FORDELE OG ULEMPER VED PERSONLIG VIRKSOMHED VS. SELSKABSFORM	9
2.1 OPSTART KONTRA STIFTELSE	9
2.1.1 <i>Opstart af personlig ejet virksomhed</i>	9
2.1.2 <i>Stiftelse af selskab</i>	9
2.2 HÆFTELSE	10
2.2.1 <i>Hæftelse ved personlig virksomhed</i>	10
2.2.2 <i>Hæftelse ved et I/S</i>	10
2.2.3 <i>Hæftelse ved selskab</i>	11
2.3 ÆNDRINGER I EJERKREDSEN	11
2.3.1 <i>Ændringer i ejerkredsen ved personlig virksomhed</i>	11
2.3.2 <i>Ændringer i ejerkredsen ved selskab</i>	12
2.4 BESKATNING	12
2.4.1 <i>Beskatning ved personlig virksomhed</i>	12
2.4.2 <i>Beskatning ved selskab</i>	13
2.4.3 <i>Personlig indkomst kontra aktieindkomst</i>	14
DEN SKATTEPLIGTIGE VIRKSOMHEDSOMDANNELSE	17
3.1 FULDSTÆNDIG ELLER DEL VIS AFSTÅELSE.....	17
3.2 OMDANNELSE MED TILBAGEVIRKENDE KRAFT	18
3.3 VÆRDIANSÆTTELSE	18
3.3.1 <i>Værdipapirer</i>	18
3.3.2 <i>Goodwill</i>	19
3.3.3 <i>Fast ejendom</i>	19
3.3.4 <i>Driftsmidler</i>	20
3.3.5 <i>Varelager og tilgodehavender</i>	20
3.3.6 <i>Andre tilgodehavender, likvide beholdninger samt deposita</i>	20
3.3.7 <i>Gæld</i>	20
3.4 VEDERLÆGGELSE VED OMDANNELSEN, HERUNDER STIFTERTILGODEHAVENDE OG KURSNEDSLAG.....	21
3.5 BESKATNING	23

3.6 SÆRLIGE FORHOLD VED ET I/S	24
DEN SKATTEFRIE VIRKSOMHEDSOMDANNELSE	25
4.1 BETINGELSER FOR SKATTEFRI VIRKSOMHEDSOMDANNELSE	25
4.1.1 Personlig virksomhed	26
4.1.2 Fuld skattepligtig til Danmark	26
4.1.3 Erhvervsmæssig virksomhed	26
4.1.4 En samlet virksomhed	27
4.1.4.1 Aktier	27
4.1.4.2 Blandet benyttet aktiver	27
4.1.4.3 Fast ejendom	28
4.2 OMDANNELSE MED TILBAGEVIRKENDE KRAFT	29
4.3 VEDERLÆGGELSE	30
4.4 VÆRDIANSÆTTELSE	30
4.4.1 Blandet benyttet aktiver	31
4.5 UDSKUDT SKAT	31
4.6 SKATTEMÆSSIGE UNDERSKUD	33
4.7 SELSKABETS ÅBNINGSBALANCE	33
4.8 KRAV TIL AKTIERNES ELLER ANPARTERNES SKATTEMÆSSIGE ANSKAFFELSESSUM	33
4.8.1 Forhold i virksomhedsordningen	34
4.8.2 Indskudskonto	34
4.8.3 Konto for opsparret overskud	35
4.8.4 Hensættelse til senere hævnning og mellemregning	35
4.9 AKTIERNES ELLER ANPARTERNES SKATTEMÆSSIGE ANSKAFFELSESSUM	36
4.10 AFSTÅELSE AF AKTIERNE ELLER ANPARTERNE	37
4.11 SÆRLIGE FORHOLD VED FLERE EJERE (I/S)	38
4.11.1 Ejerne skal vederlægges i forhold til deres ejerandel	38
4.11.2 Skattemæssige forhold mellem ejere skal udlignes inden omdannelsen	40
INTRODUKTION AF S&S FITNESS I/S OG DETS EJERE	41
5.1 INTRODUKTION AF VIRKSOMHEDEN OG EJERNE	41
5.2 MOTIVATION FOR OMDANNELSEN	43
5.3 OVERVEJELSER I FORBINDELSE MED OMDANNELSEN	44
VÆRDIANSÆTTELSE AF VIRKSOMHEDENS AKTIVER OG PASSIVER	46
6.1 GOODWILL	46
6.2 EJENDOMMEN	49
6.3 DRIFTSMIDLER	49
6.4 TILGODEHAVENDE, VARELAGER OG LIKVIDER	49

6.5 GÆLD	50
DEN SKATTEPLIGTIGE VIRKSOMHEDSOMDANNELSE I PRAKSIS.....	51
7.1 BEREGNING AF AVANCER/TAB.....	51
7.1.1 Goodwill.....	51
7.1.2 Ejendom	52
7.1.3 Driftsmidler	53
7.2 STIFTERTILGODEHAVENDE	54
7.3 KURSNEDSLAG	55
7.4 SELSKABETS ÅBNINGSBALANCE	57
7.5 SKATTEBEREGNING	57
DEN SKATTEFRIE VIRKSOMHEDSOMDANNELSE I PRAKSIS.....	60
8.1 SÆRLIGE FORHOLD VED ANVENDELSE AF VIRKSOMHEDSSKATTELOVEN.....	60
8.2 UDLIGNINGER MELLEM STEFAN OG STEFFEN	61
8.3 HENSÆTTELSE AF UDSKUDT SKAT.....	62
8.4 ÅBNINGSBALANCE	63
8.5 ANPARTERNES SKATTEMÆSSIGE ANSKAFFELSESSUM.....	64
8.5.1 Goodwill.....	64
8.5.2 Ejendom	64
8.5.3 Driftsmidler	65
8.5.4 Øvrige aktiver	65
8.5.5 Gæld.....	65
8.5.6 Opgørelse af anparternes skattemæssige anskaffelsessum	66
8.6 SAMMENFATNING AF RESULTATER.....	67
PERSPEKTIVERING TIL DEN NYE SKATTEREFORM	68
9.1 ÆNDRINGER I SKATTESATSERNE FOR 2010	68
9.1.1 Skattepligtig virksomhedsomdannelse.....	69
9.1.2 Skattefri virksomhedsomdannelse	71
9.2 KRAV TIL ANPARTSKAPITAL NEDSÆTTES	72
KONKLUSION.....	73
LITTERATURLISTE	77
BILAG 1	78
BILAG 2	83

Kapitel 1

Indledning

Virksomhedsomdannelse er et område, som vi har stiftet bekendtskab med i forbindelse med vores arbejde og videregående uddannelse som revisorer. Det er et område med mange udfordringer og problemstillinger, som kræver indsigt i loven og de regler der gør sig gældende. En virksomhedsomdannelse er helt simpelt en personlig drevet virksomhed, der omdannes til et selskab.

Virksomhedsomdannelse vil som oftest fremkomme som et led i en virksomheds livscyklus. En virksomhed gennemgår en række forskellige faser gennem dens levetid, som i hovedtræk kan opdeles i fire overordnede faser; iværksætterfasen, vækstfasen, konsolideringsfasen og afviklingsfasen. Iværksætter fasen tager oftest udsping i at opstarte en virksomhed i personligt regi, hvor ideen og målet med virksomheden modnes. Derefter kommer vækstfasen hvor virksomheden efterhånden formår at oparbejde et overskud og allerede her begynder muligheden for virksomhedsomdannelse at kunne have en betydning for virksomhedens fortsatte livscyklus. Nogen vælger at omdanne allerede her, medens andre vælger at vente og nogen vælger måske aldrig at omdanne.

Der kan være en række årsager til at omdanne en virksomhed, men som oftest er det et udtryk for at virksomheden er under vækst. Måske er der et ønske om at globalisere virksomheden, ejeren eller ejerne i virksomheden kunne være interesseret i at begrænse deres hæftelse eller måske kræves det af større kreditorer eller investorer at virksomheden omdannes, før der vil blive investeret yderligere i virksomheden. Virksomhedsomdannelse ses dog ofte også som et led i et generationsskifte.

Der er to muligheder, når en virksomhed skal omdannes. Enten kan virksomhedsomdannelsen foretages skattepligtigt, hvor ejeren beskattes en gang for alle, som ved afståelse af virksomheden eller omdannelsen kan foretages skattefrit, hvor skatten udskydes, til den dag hvor aktierne/anparterne afstås. Det er uden tvivl den skattefrie virksomhedsomdannelse, der er den mest anvendte, da den skattepligtige virksomhedsomdannelse som oftest vil medføre et for stort likviditetstræk for ejeren. For at kunne anvende den skattefrie metode er der dog en række betingelser, der skal være opfyldt, for at kunne gennemføre omdannelsen.

Uanset hvilken metode der anvendes er der en række faktorer der spiller ind.

- Har virksomheden anvendt virksomhedsskatteordningen?
- Er der en eller flere ejere involveret i virksomheden?
- Er der nogle af virksomhedens aktiver som ikke ønskes medtaget i omdannelsen og er dette muligt?
- Har der tidligere været blandet benyttet aktiver i virksomheden?
- Hvad er virksomhedens fremtidige planer?

Alle disse faktorer kan have betydning for hvilken af de to metoder, der ønskes anvendt i forbindelse med en virksomhedsomdannelse. Vi vil med opgaven forsøge at give et indblik i loven omkring virksomhedsomdannelse, herunder omdannelse af et interessentskab, samt hvordan denne anvendes i praksis. Vi vil komme ind på de generelle krav, som stilles til virksomheden, selskabet, ejerne og selve omdannelsen for at kunne gennemføre en skattefri kontra skattepligtig virksomhedsomdannelse.

1.1 Problemformulering

For at kunne rådgive omkring en virksomhedsomdannelse fra interessentskab til selskab, har vi fundet det nødvendigt i vores opgave at belyse samt redegøre for en række områder.

Når der skal foretages en virksomhedsomdannelse har virksomhedsejerne mulighed for at foretage omdannelsen skattepligtigt eller skattefrit, hvilket leder os til følgende spørgsmål:

- *Hvad taler for henholdsvis en skattepligtig eller skattefri virksomhedsomdannelse?*
- *Hvilke særlige problemstillinger påstår der i forbindelse med omdannelse af et I/S?*

Når det er besluttet, hvilken metode der ønskes anvendt, skal selve omdannelsen foretages. Vi skal i denne forbindelse stille følgende spørgsmål:

- *Hvordan værdiansættes virksomhedens aktiver og passiver?*
- *Hvilke skattemæssige konsekvenser kan en virksomhedsomdannelse have for virksomhedens ejere?*

I forbindelse med vedtagelsen af den ny skattereform den 22. april 2009 er der sket ændringer der kan have betydning for ejernes skattemæssige konsekvenser. Derfor vil vi afslutningsvis stille følgende spørgsmål:

- Hvilke konsekvenser vil det have at vente med virksomhedsomdannelsen til 2010?

1.2 Afgrænsning

Vi vil i opgaven lægge hovedvægten på de gældende skatteregler i 2009, hvorfor den nye skattereform ikke løbende vil blive inddraget i opgaven, men vil blive behandlet i perspektivering.

Vi vil kun behandle personer og juridiske enheder, der er fuldt skattepligtige til Danmark. Opgaven vil kun redegøre for omdannelse af enkeltmandsvirksomheder og interessentskaber til aktie- og anpartsselskaber, hvorfor øvrige virksomhedsformer ikke vil blive behandlet.

Der vil blive lagt fokus på skattepligtig og skattefri virksomhedsomdannelse. Andre omstruktureringer som aktieombytning, fusion, tilførsel af aktiver, spaltning mv. vil ikke blive behandlet. Derudover vil revisors arbejde i forbindelse med en virksomhedsomdannelse heller ikke blive behandlet.

1.3 Model og metode

Opgavens struktur tager udsping i to overordnede dele, hvoraf fordelingen vil være 50/50. Første del af opgaven tager udgangspunkt i en teoretisk beskrivelse og gennemgang af de gældende regler ved henholdsvis den skattepligtige og skattefrie virksomhedsomdannelse. Herudover vil væsentligste fordele og ulemper ved at drive en virksomhed i personlig regi kontra selskabsform blive

gennemgået. Den teoretiske del skaber grundlag for den grundlæggende forståelse for emnet, samt for hvilke problematikker og muligheder der kan forekomme.

Opgavens anden del er en praktisk gennemgang af både den skattepligtige og skattefrie virksomhedsomdannelse med udgangspunkt i en selvvalgt virksomhed. Der vil være en præsentation af den selvvalgte virksomhed og dens ejere, hvorefter den teoretiske del vil blive afprøvet i praksis gennem direkte gennemførelse af begge omdannelsesmetoder. Vi vil herunder finde frem til den mest lønsomme metode, med udgangspunkt i den selvvalgte virksomhed.

Som et supplement til den praktiske del af opgaven, vil vi perspektivere vores resultater fra den selvvalgte virksomhed til den nye skattereform og diskutere dennes betydning.

1.4 Disposition

Opgaven er opdelt 10 kapitler, Del I udgør kapitel 1-4 og Del II udgør kapitlerne 5-10. Vi har efter hvert kapitel i den følgende disposition angivet hvem der har skrevet de forskellige kapitler. Camilla angives med C, Sarah med S og Fælles med F. Vi skal gøre opmærksom på at samtlige af beregningerne er foretaget i fællesskab. For at give et overblik over opgavens opbygning, vil vores disposition være følgende:

Kapitel 1 – Indledning	F
Kapitel 2 – Fordele og ulemper ved personlig virksomhed vs. selskabsform	C
Kapitel 3 – Den skattepligtige omdannelse	C
Kapitel 4 – Den skattefrie omdannelse	S
Kapitel 5 – Introduktion af S&S Fitness I/S og dens ejere	F
Kapitel 6 – Værdiansættelse af virksomhedens aktiver og passiver	F
Kapitel 7 – Den skattepligtige virksomhedsomdannelse i praksis	S
Kapitel 8 – Den skattefrie virksomhedsomdannelse i praksis	C
Kapitel 9 – Perspektivering til den nye skattereform	F
Kapitel 10 – Konklusion	F

Kapitel 2

Fordele og ulemper ved personlig virksomhed vs. selskabsform

Vi vil i dette afsnit redegøre for nogle af de grundlæggende fordele og ulemper, der kan være ved at drive sin virksomhed i henholdsvis personligt regi eller selskabsform. Herunder medtager vi også at drive et interessentskab (I/S). Når der træffes en beslutning om at starte egen virksomhed, er der en række faktorer, der kan være afgørende for, hvilken virksomhedsform der er mest hensigtsmæssig og der bør derfor gøres en række overvejelser. De overordnede overvejelser vi vil redegøre for er:

1. Opstart kontra stiftelse
2. Hæftelse
3. Ændringer i ejerkredsen
4. Beskatning

2.1 Opstart kontra stiftelse

Allerede når det besluttes at starte en virksomhed, skal der tages stilling til, hvorvidt virksomheden skal drives i personlig regi eller i selskabsform.

2.1.1 Opstart af personlig ejet virksomhed

Det er meget simpelt at opstarte en personlig ejet virksomhed, herunder et I/S. Der skal udfyldes en blanket om registrering, som skal indsendes til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen og kort herefter vil virksomhedsejeren modtage et CVR-nummer. Der kræves ingen indskudskapital ved opstart af en personlig drevet virksomhed, hvorfor det er muligt at starte uden væsentlige mængder af kapital. I stedet kan der etableres større kapitalberedskab gennem egen indtjening de første par år.

2.1.2 Stiftelse af selskab

Ved stiftelse af et selskab er der et minimumskrav om indskydelse af selskabskapital. Stiftes der et aktieselskab (A/S) skal der indskydes kr. 500.000 og stiftes der et anpartsselskab (ApS) skal der

indskydes kr. 125.000. Det kræves altså ved stiftelse af et selskab, at der allerede er kapital tilstede, hvilket kan være en årsag til at denne mulighed udelukkes. Stiftelse af ApS eller A/S sker hos Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Ved registreringen skal der anføres, hvem der er selskabets revisor og her er det et krav at revisoren er autoriseret eller registreret. Revisionen kan dog fravælges. Selskabet er først endeligt stiftet, når tilstedeværelsen af indskudskapitalen er attesteret, herefter tildeles selskabet et CVR-nummer.

2.2 Hæftelse

En anden væsentlig forskel mellem den personlige virksomhed og selskabet er måden hvorpå ejeren eller ejerne hæfter. Hæftelse er et udtryk for en forpligtelse til at tilbagebetale en gæld. Denne hæftelse kan påtages i forskellige former af både fysiske og juridiske personer.

2.2.1 Hæftelse ved personlig virksomhed

Når en virksomhed drives i personligt regi, hæfter virksomhedens ejer uden begrænsninger, dvs. at der hæftes for samtlige forpligtelser i virksomheden. En fysisk person hæfter altså med hele sin aktuelle og fremtidige formue, dvs. ikke kun den del af formuen, som ifølge virksomhedsregnskabet tilhører virksomheden, men også den del som tilhører den almindelige private formue. Dette kaldes personlig hæftelse.

2.2.2 Hæftelse ved et I/S

Når en virksomhed drives som et I/S, er der stadig tale om en personligt ejet virksomhed. Den eneste forskel er blot, at der i dette tilfælde er flere ejere, som alle hæfter uden begrænsninger. Når der er flere, som i fællesskab har påtaget sig hæftelsen, hæfter man solidarisk. Ved solidarisk hæftelse kan långiver opkræve det fulde beløb hos en eller flere af de hæftende, uden at tage hensyn til de hæftendes indbyrdes aftale omkring hæftelsen. Den/de hæftende, som overfor långiver har betalt det fulde beløb, kan herefter forsøge at indkræve den for meget betalte andel hos de øvrige

hæftende. Om de øvrige hæftende har formue nok til at betale deres andel eller ej er långiver uvedkommende.

2.2.3 Hæftelse ved selskab

Når virksomheden drives i selskabsform, hæfter aktionæren/anpartshaveren begrænset, dvs. at der kun hæfter med et begrænset beløb, som er den kapital, der blev indskudt ved stiftelsen. Selskabet hæfter altså med hele den formue, der tilhører selskabet, medens aktionæren/anpartshaverens private formue holdes uden for. Banker mv. vil dog som oftest have stillet sikkerhed for deres engagement hos selskabets aktionær/anpartshaver i form af personlig kaution.

2.3 Ændringer i ejerkredsen

Der er en del forskel på de skattemæssige konsekvenser ved optagelse af en ny medejer afhængig af om virksomheden drives i personligt regi eller i selskabsform.

2.3.1 Ændringer i ejerkredsen ved personlig virksomhed

Optagelse af en ny medejer i en personlig drevet virksomhed vil typisk medføre beskatning hos ejeren, når der ses bort fra muligheden om overdragelse med succession. Grunden til dette skyldes at udvidelse af ejerkredsen vil have samme betydning som afståelse af en del af virksomheden¹. Der skal derfor opgøres en købesum på baggrund af virksomhedens aktiver og passiver og derefter opgøres en avance. Avancerne kommer til beskatning hos ejeren som personlig eller kapital indkomst². Det at virksomhedens ejer skal beskattes af denne avance, kan ofte være en hindring for at få en ny medejer ind, da der kan være tale om avancer i en væsentlig størrelse.

¹ Materialesamling til Skat 2

² Revisor Manual '10, side 94, Ophør af virksomhed

2.3.2 Ændringer i ejerkredsen ved selskab

De skattemæssige konsekvenser ved optagelse en ny aktionær/anpartshaver i et selskab, afhænger af strukturen i selskabet, da aktierne enten kan ejes personligt eller via et andet selskab.

Optagelsen kan foretages på flere måder, da der både er mulighed for kapitalforhøjelse eller overdragelse eller salg af akier/anparter. Også her ses bort fra overdragelse ved succession.

Ved kapitalforhøjelse, tegnes der nye aktier/anparter til handelsværdi, hvilket hverken vil have skattemæssige konsekvenser for aktionæren/anpartshaveren uanset om aktierne/anparterne ejes privat eller via et holding selskab, så længe pengene indskydes i selskabet. Det der taler for denne løsning er, at den kapital den nye aktionær/anpartshaver tilfører selskabet kan anvendes til selskabets videre drift og udvikling.

Ved overdragelse eller salg af aktier/anparter, der ejes privat, skal der svares aktieskat af avancen med op til 45 % i skat. Ejers aktierne/anparterne derimod af et selskab, skal der kun svares selskabsskat med 25 %, hvis aktierne/anparterne har været ejet af selskabet i mindre end 3 år. Har aktierne/anparterne været ejet i over 3 år, skal selskabet ikke svare skat af avancen³.

2.4 Beskatning

Der er også, når vi taler beskatning forskel mellem en personlig virksomhed og et selskab. Dog er der gjort tiltag for at sidestille de to gennem ændringer og tillæg i lovgivningen, men der er stadig betydelige forskelle.

2.4.1 Beskatning ved personlig virksomhed

Når der drives personlig virksomhed, uanset om der er tale om en enkeltmandsvirksomhed eller et I/S, er det personskattelovens (PSL) regler, der gør sig gældende. Der er dog ved personskatteloven mulighed for et tilvalg af regler efter henholdsvis virksomhedsskatteordningen (VSO) eller kapitalafkastordningen (KAO). Begge disse regelsæt ønsker skattemæssigt at sidestille den personlige virksomhed med et selskab.

³ Revisor Manual '10, side 15, Aktiesalg

Anvendes PSL's regler, medregnes virksomhedens skattepligtige overskud i ejerens personlige indkomst, præcis ligesom ved almindelig lønindkomst. Ved underskud kan det modregnes i anden personlig indkomst. Renterne medtages ikke i den personlige indkomst, men som en del af kapitalindkomsten, jf. PSL § 3, stk. 3, litra 1, hvorfor der ikke gives fuldt fradrag herfor (ca. 33 %).

Ved anvendelse af VSO's regler, gives der fuld fradragsret for renteudgifter, da virksomhedens nettorenteudgifter fradrages ved opgørelsen af virksomhedens skattepligtige indkomst. På den måde opnås en besparelse på AM-bidraget, da renteudgifterne fradrages direkte i den personlige indkomst i stedet for som kapitalindkomst. Derudover giver ordningen mulighed for at udjævne beskatning ved svingende indkomster, ved at lade en del af overskuddet blive i virksomheden, mod betaling af en foreløbig virksomhedsskat på 25 %, jf. VSL § 10, stk. 2. Hæves det opsparede overskud, medregnes dette beløb inklusiv den foreløbige virksomhedsskat, ved opgørelsen af den skattepligtiges personlige indkomst. Den foreløbige virksomhedsskat fratrækkes herefter i ejerens slutskat. Ejeren kan på den måde optimere sin egen skat til topskattegrænsen hvert år, ved at opspare overskud i de år med store overskud og hæve en del af det opsparede overskud, i år med lavere eller intet overskud. Optimeringen kan dog kun lade sig gøre, hvis hævningerne i virksomheden ikke er for store. Måtte der opstå år med underskud, er det muligt at fradrage underskuddet i anden personlig indkomst, jf. VSL § 13.

Ved anvendelse af KAO's regler, er der også her mulighed for at opnå fuldt fradrag for de erhvervmæssige renteudgifter. Her beregnes et kapitalafkast af virksomhedens erhvervmæssige aktiver, som herefter fragår i den personlige indkomst og tillægges i kapitalindkomsten. KAO anses som en forenklet udgave af VSO, hvor der ikke stilles så skarpe krav til f.eks. opdeling af privat- og virksomhedsøkonomien. Der er også i KAO mulighed for at udjævne beskatning ved svingende indkomster, ved en foreløbig virksomhedsskat på 25 %. Her skal det opsparede overskud, modsætningsvis VSO, indsættes på en bunden konto, jf. VSL § 22 b, stk. 3.

2.4.2 Beskatning ved selskab

Når en virksomhed drives i selskabsform er det ikke længere PSL's regler, der gør sig gældende, men Selskabsskattelovens regler (SEL). Et selskab har fuldt fradrag for renteudgifter ved opgørelsen af selskabets skattepligtige resultat. Et eventuelt overskud beskattes med en selskabsskat

på 25 %. Kommer selskabet ud med et underskud, kan underskuddet ikke modregnes i aktionærens/anpartshaverens anden indkomst, men i stedet fremføres til modregning i fremtidige overskud i selskabet. Et selskab anses som en selvstændig juridisk enhed, hvorfor selskabets overskud ikke påvirker aktionærens/anpartshaverens personlige indkomst.

En væsentlig forskel mellem selskab og personlig virksomhed er, at det i et selskab ikke er muligt at have en privat andel af aktiver som f.eks. en bil. Drives virksomheden i selskabsform skal aktiverne enten holdes helt inde eller ude af selskabet. Ønskes det f.eks. at have en bil inde i selskabet, men den stadig anvendes privat, skal personen med rådighed over bilen beskattes af værdien af fri bil⁴. Holdes bilen ude, er der mulighed for at få kørselspenge efter skatterådets satser⁵.

Når virksomheden drives i selskabsform, kan aktionæren/anpartshaveren blive ansat i selskabet som almindelig lønmodtager, hvorfor lønnen beskattes som almindelig personlig indkomst. Lønnen medtages i selskabet som en udgift. Ud over den almindelige løn har aktionæren/anpartshaveren mulighed for at udtrække udbytte af selskabet, som beskattes efter reglerne i aktieavancebeskatningsloven (ABL). Der er derfor flere muligheder for at optimere den personlige skat når virksomheden drives i selskabsform.

2.4.3 Personlig indkomst kontra aktieindkomst

Når der drives personlig virksomhed bliver årets private hævninger, som tidligere beskrevet, beskattet som personlige indkomst. Den personlige indkomst består af en bundskat (5,04 %), en mellemskat (6 %), en topskat (15 %) samt en gennemsnitlig kommune-, sundheds- og kirkeskat (33,5 %)⁶. Den eneste mulighed for at optimere sin skat, når der drives virksomhed i personligt regi, er altså ved at holde sine hævninger under topskattegrænsen og opspare det resterende overskud i virksomheden til en foreløbig virksomhedsskat på 25 %. Overstiger årets private hævninger topskattegrænsen vil marginals-katten blive helt op til 63 %. Holdes hævningerne under grænsen for topskatten vil skattetrækket falde til 49 %.

⁴ Revisor Manual '10, side 54, Fri Bil

⁵ Revisor Manual '10, side 72, Kørsel

⁶ Revisor Manual '10, side 110, Skatteberegning

Når der drives virksomhed i selskabsform udvides mulighederne for at optimere den private skat, da der her både er mulighed for at udbetale almindelig løn til lige under topskattegrænsen, samt at der er mulighed for at udbetale udbytte fra selskabet til en lav beskatning hos aktionær/anpartshaver. Når skattetrækket skal opgøres på aktieindkomst, er der tre niveauer. Ved udbytte op til 48.300 kr. beskattes med 28 %, udbytte fra 48.300-106.100 kr. beskattes med 43 % og derover med 45 %⁷. Er aktionæren/anpartshaveren gift kan der udloddes det dobbelte. Udbytte udloddes efter at selskabsskatten er indregnet i selskabets resultatopgørelse.

Marginalindkomst ved bundskat 2009	
Personlig marginalindkomst	100.000
AM-bidrag (8 %)	8.000
AM-grundlag	92.000
Indkomstskat (bund 38,54 %)	35.457
Indkomst efter skat	56.543
Effektivt skattetræk	43 %

Marginalindkomst ved udbytte < 48.300	
Aktie marginalindkomst	100.000
Selskabsskat (25 %)	25.000
Indkomst efter skat	75.000
Udbytteskat (28 %)	21.000
Udbytte efter skat	54.000
Effektivt skattetræk	46 %

Marginalindkomst ved mellemskat 2009	
Personlig marginalindkomst	100.000
AM-bidrag (8 %)	8.000
AM-grundlag	92.000
Indkomstskat (bund 38,54 %)	40.977
Indkomst efter skat	51.023
Effektivt skattetræk	49 %

Marginalindkomst ved udbytte 48.300-106.100	
Aktie marginalindkomst	100.000
Selskabsskat (25 %)	25.000
Indkomst efter skat	75.000
Udbytteskat (43 %)	32.250
Udbytte efter skat	42.750
Effektivt skattetræk	57 %

Marginalindkomst ved topskat 2009	
Personlig marginalindkomst	100.000
AM-bidrag (8 %)	8.000
AM-grundlag	92.000
Indkomstskat (topskat 59,54 %)	54.777
Indkomst efter skat	37.223
Effektivt skattetræk	63 %

Marginalindkomst ved udbytte > 106.100	
Aktie marginalindkomst	100.000
Selskabsskat (25 %)	25.000
Indkomst efter skat	75.000
Udbytteskat (45 %)	33.750
Udbytte efter skat	41.250
Effektivt skattetræk	59 %

Som det fremgår af kapitlet er der en række forskelle og hermed også en række forhold, der skal tages med i overvejelserne inden en virksomhed opstartes. Det er vigtigt at tage virksomhedens

⁷ Revisor Manual '10, side 13, Aktieindkomst

ønsker for fremtiden med i sine overvejelser, da disse ønsker kan have en klar betydning for, hvilken af de to alternativer der bør anvendes.

Er det første gang en virksomhed opstartes, kan der være en række ting der skal afprøves før det vides om drømmen er realistisk og kan skabe grundlag for en sund forretning. I sådanne situationer synes den personlige virksomhed at virke som det mest fornuftige valg. Som beskrevet i det ovenstående er der ingen krav om indskydelse af kapital, hvilket er en fordel når der stadig er en del usikkerhed om virksomhedens fremtid. Ulempen er dog den personlige hæftelse der følger med. En anden faktor, der taler for at opstarte sin virksomhed i personligt regi, er muligheden for at modregne et evt. underskud i ejerens anden personlige indkomst. Er det første gang virksomheden afprøves er der en del, der taler for at de første år af virksomhedens liv vil give underskud. Lykkedes det at få etableret den sunde forretning kan virksomheden efterfølgende omdannes til selskab. Muligheden for at omdanne den personlige virksomhed på et senere og mere sikkert tidspunkt, gør alternativet om at starte virksomheden i personligt regi langt mere tiltalende.

Er der derimod en større sikkerhed om virksomhedens fremtid, vil stiftelse af et selskab være mere fordelagtig, da ejeren/ejerne har gjort sig erfaringer med at drive virksomhed og måske har etableret den nødvendige kapital. Som det fremgår af kapitlet er det langt nemmere at optimere skattemæssigt, når virksomheden drives i selskabsform. En anden væsentlig ting er at den private hæftelse mindskes og adskillelsen mellem selskabets og ejerens private økonomi skærpes.

Kapitel 3

Den skattepligtige virksomhedsomdannelse

Ved en skattepligtig virksomhedsomdannelse anses virksomheden som afstået, hvorfor afståelsesprincippet anvendes. Her overdrages den personligt ejede virksomheds aktiver og passiver til et selskab på grundlag af handelsværdier, samtidig med at eventuelle fortjenester eller tab påvirker ejerens indkomstopgørelse. Selskabet overtager aktiver og passiver til samme værdier. Skattemæssigt sidestilles overdragelsen med salg til en uafhængig tredjemand, hvorfor armslængdeprincippet skal overholdes. Det er derfor virksomhedens aktiver og passiver opgøres til handelsværdier⁸.

3.1 Fuldstændig eller delvis afståelse

Ved en skattepligtig omdannelse er der frit valg med hensyn til hvilke aktiver og passiver, som skal indgå i virksomhedsomdannelsen. Det er derfor muligt at omdannelsen kan bestå af enkeltaktiver. I princippet kan der kun ske omdannelse, såfremt der i skattemæssige henseender foreligger "en virksomhed"⁹, men da der er tale om en skattepligtig virksomhedsomdannelse og der udløses skattemæssige konsekvenser uanset hvor meget der afstås, anses det af mindre betydning. Det at foretage en delvis afståelse, kan være at foretrække i situationer hvor ejeren ønsker at holde en del eller et enkelt af aktiverne i personligt regi. Det kunne f.eks. være at ejeren ønskede at holde en ejendom uden for omdannelsen, hvis det var mere lønsomt.

Der er ved den skattepligtige virksomhedsomdannelse mulighed for både at omdanne til et nystiftet selskab eller et skuffeselskab. Et skuffeselskab er et selskab, der allerede er registreret, men ikke forud for det tidspunkt, hvor anparterne/aktierne overdrages, har drevet erhvervsmæssig virksomhed. Ønskes omdannelsen gennemført med tilbagevirkende kraft er det dog et krav, at der overdrages en hel virksomhed jf. SEL § 4, stk. 4¹⁰ samt at det sker til et nystiftet selskab.

⁸ Ligningsvejledningen, Afståelse til handelsværdier - Afståelsesprincippet

⁹ Materialesamling til skat 2, Skattepligtig virksomhedsomdannelse – særlige problemer

¹⁰ Generationsskifte, kapitel 6.2, Skattepligtig virksomhedsomdannelse

3.2 Omdannelse med tilbagevirkende kraft

Der er ikke noget krav om, at omdannelsen skal ske med tilbagevirkende kraft, men da der ved omdannelsen skal ske en værdiansættelse af samtlige aktiver og passiver, vil det være mest overskueligt samt omkostningsbegrænset, hvis omdannelsen sker med virkning fra dagen efter sidste aflagte regnskab. Opstår der en mellempriode skal samtlige af virksomhedens aktiver og passiver værdiansættes endnu engang, samt eventuelt overskud eller underskud skal medregnes i ejerens personlige indkomst.

Når der ønskes omdannet med tilbagevirkende kraft, er der en række kriterier, som skal være opfyldt. Som nævnt ovenfor skal der være tale om en hel virksomhed i skattemæssige henseender. Derudover skal der være tale om en personligt ejet virksomhed, som f.eks. en enkeltmandsvirksomhed eller et I/S. Overdragelsen skal ske til et nystiftet selskab og virksomheds ejeren skal modtage samtlige aktier/anpartar i selskabet. Selskabets regnskabsår skal løbe fra skæringsdatoen og skæringsdatoen skal ligge efter udløbet af sidste aflagte regnskabsår. Stiftelsen skal finde sted senest 6 måneder efter den valgte skæringsdato og ejeren skal senest 1 måned efter omdannelsen indsende genpart af stiftelsesdokumentet, samt dokumentation for at selskabet er registreret hos Erhvervs- og Selskabsstyrelsen¹¹.

3.3 Værdiansættelse

Værdiansættelsen af virksomhedens aktiver og passiver er væsentlig ved en skattepligtig virksomhedsomdannelse, da der her udløses beskatning som ved salg til en uafhængig tredjemand. I det følgende afsnit vil vi beskrive hvorledes de enkelte aktiver og passiver værdiansættes i forbindelse med en skattepligtig virksomhedsomdannelse.

3.3.1 Værdipapirer

Børsnoterede aktier værdiansættes til kursværdien, svarende til den noterede kurs på skæringsdatoen for omdannelsen¹². Unoterede aktier og anpartar værdiansættes til handelsværdien.

¹¹ Generationsskifte, Kapitel 6.2, Skattepligtig virksomhedsomdannelse

¹² Efter VSL § 1, stk. 2, kan aktier mv. omfattat af ABL ikke indgå i VSO, undtagen konvertible obligationer.

Kendes denne ikke, kan vurderingen foretages med udgangspunkt i en hjælperegulering jf. TSS-Cirkulære 2000-9¹³. Hjælpereguleringen er et udtryk for et substansprincip, hvor selskabets indre værdi opgøres på baggrund af den sidste aflagte årsrapport med regulering af enkelte regnskabsmæssige poster.

3.3.2 Goodwill

Ved overdragelse af goodwill mellem interesseforbundne parter skal goodwill ansættes til handelsværdien. Handelsværdien værdiansættes efter et skøn under hensyntagen til de konkrete foreliggende omstændigheder. Befinder virksomheden sig i en branche, hvor der eksisterer en fast kutyme for værdiansættelse af goodwill, anerkendes disse kutymen også som grundlag for værdiansættelsen mellem parter med interessefællesskab¹⁴.

Værdiansættelsen opgøres oftest på grundlag af skøn, hvor der tages hensyn til samtlige omstændigheder, der er kendt på omdannelses tidspunktet, herunder virksomhedens tidligere resultater. Vi vil i denne opgave anvende Ligningsrådets vejledende anvisning om beregning af goodwill, TSS-Cirkulære 2000-10. Beregningsmodellen er et udtryk for en standardiseret beregning, hvorfor det er af afgørende betydning, at der tages stilling til, hvorvidt beregningen giver et realistisk billede af goodwillens værdi. Det er altså tilladt at foretage justeringer af den beregnede værdi, jf. TSS-Cirkulære 2000-10, punkt 4, når andre elementer kan have betydning for værdiansættelsen.

3.3.3 Fast ejendom

Ved overdragelse af fast ejendom mellem interesseforbundne parter, skal ejendommen overdrages til en pris, der svarer til, hvad en uafhængig tredjemand ville have givet for ejendommen på tidspunktet for skæringsdatoen. Til denne værdiansættelse anvendes TSS-Cirkulære 2000-5, hvor den seneste offentlige ejendomsvurdering som udgangspunkt anses som et gyldigt udtryk for ejendommens handelsværdi.

¹³ Værdiansættelse af aktier og anparter 2000-09

¹⁴ Vejledende anvisning om værdiansættelse af goodwill 2000-10

Giver den offentlige ejendomsvurdering ikke et retvisende billede af ejendommens handelsværdi på omdannelsestidspunktet, er hverken parterne eller ligningsmyndighederne bundet af vurderingen. Der kan i sådanne tilfælde anmodes om at den Told- og Skatteregion, der fører tilsyn med ejendomsvurderingen, om at udtale sig om handelsprisen for den pågældende ejendom på omdannelsestidspunktet¹⁵.

3.3.4 Driftsmidler

Når handelsværdien for virksomhedens driftsmidler skal opgøres, skal der også her handles efter armslængde princippet. I de fleste tilfælde vil det blive accepteret at anvende virksomhedens regnskabsmæssige bogførte værdier på skæringsdatoen for omdannelsen og i andre tilfælde vil en vurdering af tredjemand være nødvendig.

3.3.5 Varelager og tilgodehavender

Ligeledes når handelsværdien på virksomhedens varelager og tilgodehavender skal opgøres, vil det som oftest blive accepteret at anvende virksomhedens regnskabsmæssige bogførte værdier på skæringsdatoen for omdannelsen, da der i forbindelse med gennemgangen af årsrapporten er vurderet hensættelser til tab og konstateret tab på debitorer samt vurderet ukurans på varelageret.

3.3.6 Andre tilgodehavender, likvide beholdninger samt deposita

Opgørelsen af handelsværdien på disse aktiver vil blive optaget til de regnskabsmæssige værdier på skæringsdatoen for omdannelsen, da der i de fleste tilfælde ikke er nogle vurderingsmæssige problemer i forbindelse med værdiansættelsen.

3.3.7 Gæld

Gælden er typisk en af de simple poster at værdiansætte, da den optages til kursværdien på skæringsdatoen for omdannelsen.

¹⁵ Værdiansættelse af fast ejendom ved overdragelse mellem interesseforbundne parter 2000-05

Når samtlige af virksomhedens aktiver og passiver er værdiansat, kan disse værdier overføres til selskabets åbningsbalance. Det skal bestemmes om omdannelsen skal foretages til et anpartsselskab med en anpartskapital på 125.000 kr. eller et aktieselskab med en aktiekapital på 500.000 kr. samt opgøres hvor stort et tilgodehavende omdanneren skal have i selskabet.

3.4 Vederlæggelse ved omdannelsen, herunder stiftertilgodehavende og kursnedslag

Som vederlæggelse for at have overdraget virksomhedens aktiver og passiver til et selskab, modtager virksomhedens ejer aktier/anpartar i selskabet. Når den skattepligtige virksomhedsomdannelsen anvendes, er der mulighed for at få et stiftertilgodehavende, som en del af vederlaget for overdragelsen.

Stiftertilgodehavende er et gældsbrief tegnet mellem selskabet og omdanneren, hvori selskabet erklærer at skyldes omdanneren et givet beløb. Det er et krav, at der foreligger en aftale om rente og løbetid, samt at denne aftale overholdes. Overtrædes aftalen, vil det blive anset som maskeret udbytte.

Såfremt købesummen for de overdragne aktiver berigtiges ved, at omdanneren modtager en fordring på selskabet i form af et gældsbrief, skal fordringen herunder gældsbriefet værdiansættes, så det svarer til kursværdien på overdragelsestidspunktet¹⁶. Hjemmel for kontantomregning af overdragelsessummen, findes i Afskrivningsloven (AL) § 45 og Ejendomsavancebeskatningslovens (EBL) § 4, stk. 4. Ved anvendelse af kursnedslag på stiftertilgodehavende, skal det dog bemærkes at kursen ved overdragelsen mellem nærtstående parter ikke kan sættes lavere end kurs 80¹⁷. Højesteret har dog i flere tilfælde godkendt kurs 80 på gældsbriefe udstedt ved virksomhedsomdannelsen¹⁸. Når kursen skal fastsættes på stiftertilgodehavender, anvendes SKAT's kvartalsvise kurstabeller til kontantomregning af overdragelsessummen på private pantebriefe¹⁹. Det skal dog bemærkes at SKAT's kvartalsvise kurstabeller er ved at blive afskaffet, hvorfor det fremafrettet vil være op til virksomhedsejeren/ejerne selv at fastsætte rente og løbetid.

¹⁶ Ligningsvejledningen, Afståelse til handelsværdier - Afståelsesprincippet

¹⁷ Ligningsvejledningen, Afståelse til handelsværdier - Afståelsesprincippet

¹⁸ Ligningsvejledningen, Afståelse til handelsværdier - Afståelsesprincippet

¹⁹ SKM2009.593.SKAT

Konsekvensen af kontantomregning er, at kursnedskrivningen fra kurs 100 til 80 vil reducere eventuelle skattepligtige avancer, da kursnedslaget skal fordeles på samtlige overdragne aktiver, bortset fra likvide midler. Som det ses i nedenstående eksempel fordeles det samlede kursnedslag på samtlige af virksomhedens aktiver, bortset fra de likvide midler. Kursnedslag på anlægsaktiver påvirker afskrivningsgrundlaget i det nye selskab.

Aktiver		Passiver	
Ejendom	1.800.000	Egenkapital	500.000
Driftsmidler	500.000	Gældsbrief	2.000.000
Goodwill	300.000	Kreditorer	500.000
Likvider	400.000		
Aktiver i alt	<u>3.000.000</u>	Passiver i alt	<u>3.000.000</u>

Kursnedslag

Kurs 80	1.600.000	2.000.000	400.000
Ejendom	1.800.000	276.923	1.523.077
Driftsmidler	500.000	76.923	423.077
Goodwill	300.000	46.154	253.846
Likvider	400.000	-	400.000
	<u>3.000.000</u>	<u>400.000</u>	<u>2.600.000</u>

I forbindelse med at ejeren af den private virksomhed ved omdannelsen bliver selskabets hovedanpartshaver eller hovedaktionær, bliver kursgevinsten ved de løbende afdrag på stiftertilgodehavendet skattepligtigt jf. kursgevinstlovens (KGL) § 22. Tidligere var kursgevinster for hovedaktionærer på stiftertilgodehavender skattefrie (forudsat at de var blåstemplet), men efter lovændringer den 1. juni 2007, er de nu skattepligtige. Den skattemæssige fordel der er ved omdannelsen udlignes hermed i takt med at stiftertilgodehavendet udbetales.

Optages der en gæld mellem overdrager og selskabet, hvor der ikke fastsættes rente og løbetid, anses gælden som et anfordringstilgodehavende, som ikke kan kursnedskrives og derfor optages til kurs 100.

3.5 Beskatning

Som tidligere beskrevet skal der ved den skattepligtige virksomhedsomdannelse opgøres en række avancer ifølge afståelsesprincippet. Disse avancer opgøres på virksomhedens anlægsaktiver, som vi i det efterfølgende vil redegøre for²⁰.

Goodwill

Som beskrevet i afsnittet om værdiansættelse, skal der i forbindelse med omdannelsen opgøres en goodwill for virksomheden. Avancen på goodwill opgøres som forskellen mellem handelsværdien fratrukket den skattemæssige værdi. Denne avance tillægges ejerens skattepligtige indkomst som personlig indkomst, jf. Afskrivningsloven (AL) § 40, stk. 6.

Driftsmidler

Avancen på virksomhedens driftsmidler, opgøres som forskellen mellem handelsværdien og den skattemæssige værdi på tidspunktet for omdannelsen, jf. AL § 9. Som beskrevet tidligere anvendes driftsmidlernes bogførte værdi på omdannelsestidspunktet typisk som handelsværdi. Avancen medregnes også her i ejerens skattepligtige indkomst, som personlig indkomst, men kun med 90 % af avancen. Der er altså ved driftsmidler et 10 % nedslag på beskatningen.

Ejendom

På ejendommen opgøres avancen efter ejendomsavancebeskatningsloven (EBL) § 4, stk. 1, som forskellen mellem afståelsessummen opgjort efter EBL § 4, stk. 4 og anskaffelsessummen opgjort efter EBL § 4, stk. 2 eller stk. 3, reguleret efter EBL § 5. Den opgjorte ejendomsavance tillægges ejerens skattepligtige indkomst som kapitalindkomst. I situationer hvor der konstateres et tab, kan tabet fremføres ubegrænset i øvrige ejendomsavancer i fremtiden.

²⁰ Revisor Manual '10, side 94, Ophør af virksomhed

Derudover skal der på ejendommen (bygning og installation) opgøres genvundne afskrivninger. Genvundne afskrivninger ved salg af bygninger eller installationer, hvorpå der er afskrevet, medregnes i den skattepligtige indkomst for salgsåret jf. afskrivningsloven (AL) § 21, stk. 1. For personer medregnes kun 90 % af de genvundne afskrivninger til den personlige indkomst, jf. AL § 21, stk. 6. Fortjenesten opgøres som forskellen mellem salgssummen og den skattemæssige nedskrevne værdi. Dog medregnes højst de samlede foretagne afskrivninger, jf. AL § 21, stk. 2.

Opsparet overskud, mellemregning samt hensat til senere faktisk hævning

Er der tidligere anvendt VSO og opsparet et overskud i virksomheden, kommer dette til beskatning ved den skattepligtige virksomhedsomdannelse. For nogle kan der være tale om store beløb, hvorfor beskatningen vil blive så høj, at ejeren ikke har den fornødne kapital²¹. Det er derfor at anbefale at få udlignet, så meget af det opsparede overskud som det er muligt i årene inden omdannelsen.

Mellemregning og hensat til senere hævning kan hæves inden omdannelsen, da begge er beløb, der kan hæves skattefrit ud af virksomheden. Når det ikke kan beløbene hensættes som et passiv i åbningsbalancen. Beløbene skal dog senest være hævet inden stiftelsesdatoen, ellers vil de blive anset som indskudt på egenkapitalen.

3.6 Særlige forhold ved et I/S

Der er ikke nogle særlige forhold at tage højde for ved et I/S, når det er den skattepligtige virksomhedsomdannelse der anvendes. Her bliver ejerne skattepligtige af de opgjorte avancer, i forhold til den ejerandel, de måtte have i virksomheden, samt af det opsparede overskud de hver især har opsparet. Den skattepligtige virksomhedsomdannelse kan have store konsekvenser for nogle af ejerne, hvis de har store opsparede overskud, som kommer til beskatning. Ejerne får aktier/anpartar i selskabet efter samme fordeling som de anvendte ejerandele i interessentskabet.

²¹ Generationsskifte, Kapitel 6.2, Skattepligtig virksomhedsomdannelse

Kapitel 4

Den skattefrie virksomhedsomdannelse

I stedet for at lave en skattepligtig virksomhedsomdannelse, som tit kan blive dyr for virksomhedsejeren, er der mulighed for at anvende reglerne om skattefri virksomhedsomdannelse. Hovedtanken bag en skattefri virksomhedsomdannelse er at virksomhedsejeren kan indskyde sin personlige virksomhed i et aktie- eller anpartsselskab, uden at det umiddelbart udløser beskatning hos ejeren. Selskabet indtræder herefter skattemæssigt i virksomhedens oprindelige aktivers og passivers anskaffelsestidspunkt samt skattemæssige værdi. Beskatningen af evt. fortjenester samt opsparet overskud vil først finde sted, når den oprindelige ejer afstår aktierne/anparterne i selskabet.

4.1 Betingelser for skattefri virksomhedsomdannelse

Der er fire grundlæggende betingelser, som skal være opfyldt før regelsættet om skattefri virksomhedsomdannelse kan finde sted.

- Der skal være tale om en personligt drevet virksomhed.
- Den tidligere ejer skal på tidspunktet før omdannelse have været fuld skattepligtig til Danmark.
- Der skal være tale om en samlet virksomhed.
- Virksomheden skal kunne defineres som erhvervsmæssig.

Hvis en skattefri virksomhedsomdannelse gennemføres, og det senere konstateres, at en eller flere betingelserne ikke har været opfyldt, vil virksomhedsomdannelsen blive skattepligtig.

4.1.1 Personlig virksomhed

Det gælder jf. virksomhedsomdannelsesloven (VOL)²², at der skal være tale om en personligt drevet virksomhed. Reglerne finder derfor anvendelse på virksomheder, som er drevet i personligt regi, dvs. enkeltmands virksomheder og interessentskaber.

Ved en lovændring i 1999 blev det vedtaget at følgende typer virksomheder ikke kan omdanne efter lov om skattefri virksomhedsomdannelse (anpartsprojekter):

- Selvstændig erhvervsvirksomhed, hvor antallet af ejere er over ti, og hvor den skattepligtige ikke deltager i virksomheds drift i et væsentligt omfang, dvs. mindst 50 timer månedligt²³.
- Selvstændig erhvervsvirksomhed med plantning af juletræer, frugttræer og frugtbuske, når antallet af personlige ejere er over to, og den skattepligtige ikke deltager i et væsentligt omfang i virksomhedens drift.
- Udlejning af afskrivningsberettigede driftsmidler og skibe, når den skattepligtige ikke deltager i væsentlig omfang i virksomhedens drift uanset antallet af ejere.

4.1.2 Fuld skattepligtig til Danmark

Det er en betingelse for at anvende virksomhedsomdannelsens regelsæt, at den tidligere personlige ejer på tidspunktet før omdannelsen har været fuld skattepligtig²⁴ til Danmark eller er hjemmehørende i Danmark efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten²⁵.

4.1.3 Erhvervmæssig virksomhed

Der skal være tale om en erhvervmæssig virksomhed. Tvivlen om en virksomheds erhvervmæssige funktion dukker oftest op i de situationer, hvor der forsøges overdraget enkelte aktiver til et selskab eller ved mindre udlejningsvirksomheder. I praksis anerkendes en mindre udlejningsvirksomhed ikke som en erhvervmæssig virksomhed, og det er derfor ikke muligt at

²² VOL §1, stk. 1.1. pkt. og §2, stk. 1 nr. 1.

²³ Ligningsvejledningen 2007-2 punkt E.F.1.3.2

²⁴ KSL §1

²⁵ DBSL §1, stk. 2

anvende regelsættet om skattefri virksomhedsomdannelse. Det afgørende er at den aktivitet, som ønskes indskudt har et sådant omfang, at det kan betegnes som en virksomhed.

4.1.4 En samlet virksomhed

En samlet virksomhed vil sige, at alle aktiver og passiver, som hovedregel skal overdrages til selskabet. Der tages udgangspunkt i de årsrapporter, som den personligt drevet virksomhed har fået udarbejdet igennem årene. Hvis virksomhedsejeren har anvendt virksomhedsordningen, er det de aktiver og passiver, som har indgået i beregningen, som medtages ved omdannelsen. Virksomhedsejeren, der har flere virksomheder kan vælge at omdanne dem alle, eller kun én af dem, hvis de enkelte virksomheder kan betragtes som en hel virksomhed.

Der er dog en række områder, hvor der kan opstå tvivlsspørgsmål om, hvorvidt man kan holde nogle aktiver uden for virksomhedsomdannelsen. Disse områder er omkring aktier, blandet benyttet aktiver og fast ejendom. Vi vil i nedenstående afsnit gennemgå de enkelte områder.

4.1.4.1 Aktier

Typisk vil aktier i virksomheden ikke have en egentlig erhvervmæssig relation for virksomheden. Derfor har virksomhedens ejer mulighed for at holde sådanne aktier udenfor omdannelsen, hvis virksomhedsejeren kan dokumentere, at aktierne ikke er af erhvervmæssig karakter. Hvis aktierne har en erhvervmæssig relation skal de dog indgå i omdannelsen. Dette kan typisk være i indkøbs- og brancheselskaber, hvor det kræves, at man køber aktier for at være med i en kæde.

4.1.4.2 Blandet benyttet aktiver

Såfremt et aktiv benyttes både privat og erhvervmæssigt gælder det som udgangspunkt, at aktivet skal indgå i virksomhedsomdannelsen²⁶, idet alle aktiver og passiver i virksomheden skal overdrages i henhold til regelsættet om skattefri virksomhedsomdannelse. Der gælder dog en undtagelse, hvis virksomhedsejeren har anvendt virksomhedsordningen i året før omdannelsen, idet

²⁶ VOL § 2, stk. 1 nr. 2

et blandet benyttet aktiv ikke kan indregnes i virksomhedsordningen. Er det tilfældet kan aktivet holdes udenfor virksomhedsomdannelsen, da aktivet ikke er indregnet i den beregning fra virksomhedsordningen, som omdannelsen tager udgangspunkt i. Virksomhedsejeren kan dog vælge at indskyde det blandet benyttede aktiv i virksomhedsomdannelsen, såfremt virksomhedsordningen er anvendt i året forud for omdannelsen. Som konsekvens heraf reguleres indskudskontoen med et beløb svarende til værdien af den private andel af aktivet, således at virksomhedsejeren får reguleret, at der er indskudt værdi i virksomheden.

Det gælder dog særligt omkring fast ejendom, som benyttes privat og erhvervsmæssig, at virksomhedsejeren frit kan vælge om ejendommen ønskes udskilt eller medtaget i virksomhedsomdannelsen også selvom virksomhedsejeren ikke har anvendt virksomhedsordningen.

4.1.4.3 Fast ejendom

Ofte ønsker virksomhedsejeren, hvis der er fast ejendom i virksomheden, enten at beholde den i personlige regi eller at indskyde den i et særskilt selskab. I retspraksis accepteres en fast ejendom som en selvstændig virksomhed, og derfor er det muligt at udskille den. Der gælder dog den særlige regel at den skattemæssige anskaffelsessum for aktierne/anparterne ikke må være negativ, hvis ejendommen ikke omdannes. Det vil sige, at hvis man ikke medtager ejendommen ved omdannelsen af den personlig drevne virksomhed, og den skattemæssige anskaffelsessum for aktierne/anparter bliver negativ, skal ejendommen medtages, ellers vil regelsættet for skattefri virksomhedsomdannelsen ikke kunne anvendes, og omdannelsen skal foretages efter den skattepligtige metode.

Den skattepligtige har fire muligheder med hensyn til den faste ejendom:

1. At ejendommen udelades af omdannelsen og udtages af virksomhedsordningen – *dette vil betyde, at virksomhedsejeren skal købe ejendommen ud af virksomheden privat efter den seneste ejendomsvurdering, samt lade sig beskatte af en evt. ejendomsavance. Anvendes VSO udtages ejendommen til anskaffelsessummen.*

2. At ejendommen udelades af omdannelsen, men beholdes i virksomhedsordningen – *dette vil betyde, at virksomhedsejeren ikke vil få udløst beskatning på omdannelsestidspunktet, samt at ejendommen ikke indgår i omdannelsen. Virksomhedsejeren vil derved bibeholde ejendommen som en investering i personligt regi.*
3. At lade ejendommen indgå i den skattefri virksomhedsomdannelse – *dette vil betyde, at virksomhedsejeren ikke umiddelbart får udløst beskatning på omdannelsestidspunktet, men at der skal opgøres en ejendomsavance samt genvundne afskrivninger, som skal indgå i opgørelsen af aktierne/anparternes skattemæssige anskaffelsessum samt i beregningen af udskudt skat.*
4. At lade ejendommen indgå i den skattefri virksomhedsomdannelse, men omdanne ejendommen til et særskilt selskab – *det vil betyde, at virksomhedsejeren ikke vil få udløst en beskatning på omdannelsestidspunktet. Samtidig er det nu muligt at sælge virksomheden uden at det påvirker ejendommen og omvendt.*

Det kan være forskelligt fra virksomhedsejer til virksomhedsejer hvilken af ovenstående muligheder, som er mest hensigtsmæssigt. Vælges det at lade ejendommen indgå i omdannelsen og en del af ejendommen benyttes privat, skal aktionæren/anpartshaveren beskattes af fri bolig, jf. LL § 16, stk. 9.

4.2 Omdannelse med tilbagevirkende kraft

Det er muligt at omdanne en personligt ejet virksomhed med op til 6 måneders skattemæssig tilbagevirkende kraft²⁷ efter skæringsdatoen for omdannelsen. Dvs. at for den personligt ejede virksomhed, som jo har regnskabsår pr. 31/12 vil skæringsdatoen for omdannelsen være den 01/01, da denne dato senest skal være dagen efter regnskabsafslutning, og der skal derfor senest ske omdannelse den 30/06. Selskabet anses for stiftet på tidspunktet for afholdelse af den stiftende generalforsamlingsdato, hvor stiftelsesdokumentet bliver underskrevet, ligesom aktierne/anparterne anses for erhvervet denne dato.

²⁷ VOL § 2 stk. 1 nr. 6

Herefter skal der indsendes dokumenter til SKAT senest 1 måned efter, at omdannelsen har fundet sted²⁸. Følgende dokumenter skal indsendes:

- Kopi af dokumenter, som der skal udarbejdes i henhold til selskabslovgivning (vedtægter, aktionær/anparthaversfortegnelse, mv.).
- Opgørelse over aktierne/anparternes skattemæssige anskaffelsessum
- Dokumentation for at selskabet har anmeldt registrering hos Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

SKAT kan i særlige tilfælde give dispensation for 6 måneders reglen, hvis fristen er kortvarigt overskredet, og der kan gives en konkret begrundelse for den for sene aflevering, som f.eks. ved sygdom hos ejeren eller hos rådgiveren²⁹.

4.3 Vederlæggelse

Virksomhedsejeren vedlægges 100 % med aktier/anparter i selskabet³⁰, hvorfor der ikke er mulighed for at få et stiftertilgodehavende, som ved en skattepligtig virksomhedsomdannelse. Det skyldes den simple årsag, at beskatningen af evt. fortjenester og opsparet overskud er udsat til den dag, hvor virksomhedsejeren afstår aktierne/anparterne. Værdien af de aktier/anparter, som vederlægges, skal svare til den samlede aktie/anpartskapital.

4.4 Værdiansættelse

Som hovedregel gælder det, at alle aktiver og passiver skal værdiansættes til handelsværdi som ved den skattepligtige virksomhedsomdannelse, se evt. kapitel 3.3 om værdiansættelse. Der gælder særlige forhold omkring blandet benyttet aktiver ved den skattefri virksomhedsomdannelse, som vi vil redegøre for.

²⁸ VOL § 2 stk. 1 nr. 7

²⁹ VOL § 2 stk. 5

³⁰ VOL § 2 stk. 1 nr. 3

4.4.1 Blandet benyttet aktiver

Hvis virksomhedsejeren vælger at indskyde det blandet benyttet aktiv i selskabet, vil det blandet benyttet aktiv ved omdannelsen blive til et 100 % erhvervsmæssigt aktiv.

Blandet benyttet driftsmidler

Indskydes en bil i selskabet, som tidligere har været benyttet privat, vil virksomhedsejeren fremover skulle beskattes af fri bil. Ved opgørelse af fortjenesten vedrørende den erhvervsmæssige del, opgøres forskellen mellem den samlede handelsværdi, som kan henføres til den erhvervsmæssige del, og den del af den skattemæssige saldo, som vedrører den erhvervsmæssige del. Det betyder, at der reelt kun vil blive afsat en udskudt skat for den erhvervsmæssige del af aktivet. Den udskudte skat er et udtryk for den skattemæssige forpligtigelse, som påhviler selskabet ved et evt. salg af aktivet på et senere tidspunkt.

Blandet benyttet ejendom

Hvis en blandet benyttet ejendom indskydes i selskabet ved omdannelse, kan der kun ske afskrivning på den del af bygningens anskaffelsessum, som vedrører den erhvervsmæssigt benyttet del, hvis den erhvervsmæssige del anvendes til afskrivningsberettigede formål jf. afskrivningsloven.

For at opgøre den erhvervsmæssige benyttede del bruges nedenstående formel:

$$\frac{\text{Foretagne afskrivninger}}{\text{Afskrivningspct}/100 \times \text{anskaffelsessummen}} * 100 = \text{den erhvervsmæssige andel}$$

4.5 Udskudt skat

Ved den skattefrie virksomhedsomdannelse skal der hensættes udskudt skat i åbningsbalancen³¹. Den udskudte skat opgøres som forskellen mellem den regnskabsmæssige værdi og den skattemæssige værdi på omdannelsestidspunktet, og er reelt et udtryk for den fortjeneste eller tab,

³¹ VOL § 2 stk. 1. nr. 8

som konstateres på omdannelsestidspunktet, og som udsættes til den dag, hvor aktivet sælges. Årsagen til at der skal hensættes til udskudt skat, er at sikre, at åbningsbalancen giver et mere retvisende billede af selskabets aktiver og passiver, herunder fremtidige skatteforpligtigelser. I eksemplet neden for udløses der en avance på driftsmidlet på 50.000 kr., da den regnskabsmæssige værdi overstiger den skattemæssige værdi. Den udskudte skat udgør 25 % af de 50.000 kr. Hvis den skattemæssige værdi havde været større end den regnskabsmæssige værdi ville der være konstateret et tab på driftsmidlet. Dette tab ville kunne modregnes i avancer på øvrige aktiver.

Eksempel for opgørelse af udskudt skat på driftsmidler:

Værdier pr. 31. december

Bogførte værdi: 300.000 kr.

Skattemæssig værdi: 250.000 kr.

Avance: 50.000 kr.

Udskudt skat heraf (25 %): **12.500 kr.**

Det er diskuteret hvorvidt der skal afsættes udskudt skat på goodwill eller ej. Årsregnskabsloven (ÅRL) § 47 siger: *”forpligtigelser der er uvisse med hensyn til størrelse eller tidspunkt for afvikling, skal indregnes i balance og resultatopgørelse som hensatte forpligtigelser”*. Udskudt skat skal altså jf. ÅRL indregnes fuldt ud i balancen.

Regnskabsvejledningen nr. 14 siger at der som udgangspunkt afsættes udskudt skat af alle midlertidige forskelle mellem den regnskabsmæssige værdi og den skattemæssige værdi med undtagelse af *”midlertidige forskelle på ikke-skattemæssig afskrivningsberettiget goodwill”*. Det har efterfølgende resulteret i et uddybende notat til regnskabsvejledningen nr. 14, udarbejdet af Income Taxes (IAS), hvor det forklares at der i forbindelse med en skattefri virksomhedsomdannelse ikke skal afsættes udskudt skat på goodwill.

Vi er dog af den overbevisning at det er den gældende lovgivning, der skal tages udgangspunkt i og ikke en vejledning, hvorfor vi jf. ÅRL § 47 afsætter udskudt skat på goodwill. En yderligere

begrundelse herfor er at der ved afståelse af aktierne/anparterne vil opstå en forskel mellem den regnskabsmæssige og den skattemæssige værdi på goodwill.

4.6 Skattemæssige underskud

Det er ikke muligt at fremføre uudnyttede underskud og tab, som er oparbejdet i den personligt drevet virksomhed i tiden før omdannelsen til selskabet³². Den skattepligtige har dog stadigvæk mulighed for i omdannelsesåret at fremføre et skattemæssigt underskud og tab fra den personlig drevet virksomhed i sin personlige skattepligtige indkomst.

4.7 Selskabets åbningsbalance

Der skal udarbejdes en åbningsbalance for selskabet ved en skattefri virksomhedsomdannelse. Åbningsbalancen vil tage udgangspunkt i regnskabsbalancen for den personlig drevet virksomhed, men der vil blive reguleret til handelsværdier, ligesom der vil blive afsat udskudt skat.

Det vil typisk være poster, som goodwill, ejendom, udskudt skat og egenkapitalen, som der skal foretages reguleringer på i åbningsbalancen i forhold til regnskabsbalancen fra den personlig drevet virksomhed. De øvrige poster som driftsmidler, varelager, tilgodehavender, likvider, gæld mv. svarer handelsværdien ofte til den bogførte værdi.

4.8 Krav til aktiernes eller anparternes skattemæssige anskaffelsessum

Aktiernes eller anparternes skattemæssige anskaffelsessum opgøres på baggrund af det kontante beløb, som ville være opnået ved et salg af den personlige virksomhed til en tredjemand med fradrag for en evt. fortjeneste, der måtte være ved salget.

³² VOL § 8 stk. 1. og stk. 2

4.8.1 Forhold i virksomhedsordningen

Der gælder nogle særlige regler, hvis virksomhedens ejer har anvendt virksomhedsordningen i året før omdannelsen, da alle virksomheder er behandlet som en samlet virksomhed i ordningen. Derfor er der indsat en regel for, at aktierne/anparternes skattemæssige anskaffelsessum før modregning af opsparet overskud ikke må blive negativ, hvis alle virksomheder ikke omdannes. Dvs. at hvis den skattemæssige anskaffelsessum før modregning af opsparet overskud er negativ, så skal alle virksomheder omdannes, ellers skal omdannelsen ske ved en skattepligtig virksomhedsomdannelse. Herudover gælder der følgende forhold, hvis virksomhedsejeren har anvendt virksomhedsordningen i året forud omdannelsen

4.8.2 Indskudskonto

Indskudskontoen må ikke være negativ ved omdannelsen. Hvis indskudskontoen er negativ, skal den udlignes inden stiftelsesdatoen, så indskudskontoen efterfølgende bliver nul eller positiv. Udligningen kan ske enten ved, at virksomhedsejeren indskyder et kontant beløb fra private midler, eller ved at der afsættes et tilgodehavende beløb fra virksomhedsejeren i selskabets åbningsbalance, som senest på stiftelsesdatoen er indbetalt. Indskudskontoen kan endvidere reduceres ved at indskyde aktiver i selskabet, som ellers kunne holdes udenfor omdannelse. Det fremgår af SKM2005.410, at den negative indskudskonto i forbindelse med en skattefri virksomhedsomdannelse kunne reduceres med værdien af en aktiepost, samt den private del af boligværdien i forbindelsen med omdannelsen, da aktieposten kunne holdes uden for omdannelsen, samt at ejendommen enten skulle udtages helt fra omdannelsen eller indgå 100 % erhvervsmæssigt.

Indskudskontoen er et udtryk for den værdi, som ejeren har indskudt i virksomheden, og hvis denne er negativ, er det et udtryk for, at virksomhedsejeren har privat gæld i virksomheden. Derfor skal denne indfries inden omdannelsen kan finde sted. Der er mulighed for, hvis der har været blandet benyttet aktiver i virksomheden, at indskyde disse i selskabet og få udlignet indskudskontoen med beløbet heraf.

4.8.3 Konto for opsparat overskud

Den skattefri virksomhedsomdannelse har den fordel frem for den skattepligtige virksomhedsomdannelse, at virksomhedsejeren kan vælge at nedsætte aktierne/anparternes skattemæssige anskaffelsessum med konto for opsparat overskud, således at der ikke udløses beskatning af opsparat overskud før den dag, hvor aktierne eller anparterne afstås. Vælger virksomhedsejeren at nedsætte den skattemæssige anskaffelsessum med konto for opsparat overskud, vil virksomhedsskatten blive endelig. Særligt i de situationer, hvor virksomhedsejeren har et stort opsparat overskud vil det være en klar fordel at foretage omdannelsen ved den skattefri omdannelse frem for den skattepligtige virksomhedsomdannelse, da det likviditetsmæssigt kan være en stor belastning for virksomhedsejeren. Hvis virksomhedsejeren har flere virksomheder, og ikke ønsker at omdanne dem alle, skal der ske en forholdsmæssig fordeling af konto for opsparat overskud, da alle virksomheder er behandlet som én ved anvendelse af virksomhedsordningen.

Denne fordeling sker efter følgende formel:

Kapitalafkastgrundlaget, der kan
henføres til den virksomhed, som ønskes omdannet * Indestående på konto for opsparat overskud
Det samlede kapitalafkastgrundlag

4.8.4 Hensættelse til senere hævnning og mellemregning

Beløb, som er hensat til senere hævnning eller er indestående på mellemregningskontoen kan frit hæves af virksomhedsejeren. Dog skal disse beløb senest hæves inden stiftelsesdatoen, ellers vil de blive anset som indskudt på egenkapitalen, og virksomhedsejeren kan ikke længere hæve dem skattefrit, da han i selskabsform vil blive beskattet med minimum 28 % af udbytte. Derfor vil det være en klar fordel og vores anbefaling, at virksomhedsejeren altid sørger for at få hævet disse beløb inden stiftelsesdatoen.

4.9 Aktiernes eller anparternes skattemæssige anskaffelsessum

Aktiernes eller anparternes skattemæssige anskaffelsessum opgøres på grundlag af den skattemæssige værdi for hvert enkelt aktiv og passiv.

Aktiverne og passiverne opgøres til skattemæssig værdi efter følgende metode³³.

Goodwill	Handelsværdi fratrukket en evt. skattemæssige fortjeneste.
Ejendom	Handelsværdi fratrukket en evt. skattemæssig fortjeneste.
Driftsmidler	Handelsværdi fratrukket den skattemæssige fortjeneste
Varelager	Handelsværdi – i praksis den bogførte værdi
Debitorer	Handelsværdi – i praksis den bogførte værdi
Aktier mv.	Kursværdien fratrukket en evt. skattemæssig fortjeneste
Gæld	Kursværdien

Aktierne eller anparternes skattemæssige anskaffelsessum kan opgøres efter følgende simple metode:

Nettoaktier til handelsværdi (jf. egenkapital i åbningsbalancen)	xxx.xxx kr.
+ udskudt skat	<u>xxx.xxx kr.</u>
Resultat	xxx.xxx kr.
-skattemæssige avancer (driftsmidler, goodwill mv.)	<u>xxx.xxx kr.</u>
Skattemæssig anskaffelsessum før modregning af opsparet overskud	xxx.xxx kr.
- opsparet overskud i virksomhedsordningen (netto)	<u>xxx.xxx kr.</u>
Skattemæssig anskaffelsessum efter modregning af opsparet overskud	xxx.xxx kr.

³³ Ligningsvejledning E.H.2.4

Hvis virksomhedsejeren har anvendt virksomhedsordningen i året forud for omdannelsen nedsættes aktierne/anparternes skattemæssige anskaffelsessum med konto for opsøret overskud. Aktierne/anparternes skattemæssige anskaffelsessum kan derfor blive negativ, hvis der er et stort opsøret overskud eller store avancer. Den negative anskaffelsessum vil derfor være et udtryk for den skat, som er udskudt til beskatning den dag hvor aktionæren/anpartshaveren vælger at afstå eller sælge sine aktier/anparter eller selskabet likvideres.

4.10 Afståelse af aktierne eller anparterne

Virksomhedsejeren har ved en skattefri virksomhedsomdannelse udskudt beskatningen til den dag, hvor ejeren afstår aktierne/anparterne³⁴. For at opgøre den endelig fortjeneste/tab ved salget af aktierne/anparterne tages udgangspunkt i den skattemæssige anskaffelsessum og salgssummen for aktierne/anparterne.

I eksemplet nedenfor redegøres for forskellen mellem en positiv (forhold 1) og en negativ (forhold 2) skattemæssig anskaffelsessum ved afståelse af aktierne/anparterne.

	Forhold 1	Forhold 2
Salgssum	2.000.000	2.000.000
Skattemæssig anskaffelsessum	<u>-500.000</u>	<u>500.000</u>
Avance til beskatning	<u>1.500.000</u>	<u>2.500.000</u>

Eksemplet viser, at hvis aktionæren/anpartshaveren afstår sine aktier/anparter for 2.000.000 kr. vil en negativ anskaffelsessum på aktierne/anparterne være medvirkende til, at aktionæren/anpartshaveren vil blive skattepligtig af salgssummen plus den negative anskaffelsessum, dvs. af 2.500.000 kr., mens der ved en positiv anskaffelsessum vil blive modregnet og derved kun udløse en beskatning på 1.500.000 kr.

³⁴ VOL § 4 stk. 4

Ved fortjeneste vil aktionæren/anpartshaveren skulle betale skat med min. 28 % og op til 45 %. Hvis der derimod konstateres et tab ved salget af aktierne kan disse modregnes i øvrige fortjenester på aktier/anparter.

4.11 Særlige forhold ved flere ejere (I/S)

Der gælder nogle særlige betingelser ved anvendelse af regelsættet om skattefri virksomhedsomdannelse, når en personlig virksomhed er drevet i interessentselskab³⁵.

- Alle ejere skal være fysiske personer.
- Alle ejere skal anvende regelsættet i VOL.
- Ejerne skal have anvendt samme regnskabsår.
- Ejerne skal vederlægges i forhold til deres ejerandel i den personlig drevne virksomhed.
- De skattemæssige forskelle mellem ejerne skal udlignes ved indbetaling til selskabet inden stiftelsesdatoen (dvs. senest 30.06).

4.11.1 Ejerne skal vederlægges i forhold til deres ejerandel

Den fjerde betingelse lyder på, at ejerne skal vederlægges i forhold til deres ejerandel. Det vil sige, at hvis der har været forskellige ejerandele i den personlige virksomhed, vil ejerandelene i det nye selskab skulle svare til den samme opdeling bare i aktier eller anparter. Det er yderligere et krav, at interessenternes kapitalkonto skal udgøre ejerandelen af den samlede egenkapital. I de tilfælde hvor virksomhedsejerne har hævet forskelligt i virksomheden, vil der opstå en skæv fordeling i forhold til deres ejerandel. Det vil her være nødvendigt for interessenterne at indbetale eller hæve, således at der sker en udligning af deres kapitalkonti. Udligningerne skal senest være sket inden statusdagen, dvs. 31.12. Vi vil kort redegøre herfor gennem følgende eksempel.

³⁵ VOL § 2 stk. 2 og stk. 3

Der er to interessenter, som hver ejer 50 % af virksomheden. Egenkapitalen pr. 31.12.2009 udgør 500.000. De to interessenterne havde hver en egenkapital primo på 250.000 kr., hvilket i øvrigt svarer til deres ejerandel på 50 %, men fordi interessent 2 hæver mere end interessent 1 gør, ender egenkapitalen ultimo med en skæv fordeling.

Interessent 1		Interessent 2	
Egenkapital primo	250.000	Egenkapital primo	250.000
Årets resultat	50.000	Årets resultat	50.000
Hævning	0	Hævning	-100.000
	<hr/>		<hr/>
Egenkapital ultimo	300.000	Egenkapital ultimo	200.000
	<hr/> <hr/>		<hr/> <hr/>
Procent af EK	60 %	Procent af EK	40 %

Interessent 2 vil derfor være nødt til at indbetale 50.000 kr. og interessent 1 skal hæve 50.000 kr. senest d. 31.12.2009, således at begge interessenter ender med en egenkapital ultimo på 250.000 kr.. Ellers vil interessenterne ikke opfylde kravet om, at kapitalkontiene skal være enslydende med ejerandelen i virksomheden.

I SKM.2005.366LSR fremgår netop vigtigheden af, at kapitalandele for interessenter er ens ved en skattefri virksomhedsomdannelse. Kort fortalt omfatter dommen hvordan den lokale skattemyndighed kan ændre i værdiansættelsen af de overdragne aktiver i virksomheden. I denne afgørelse havde skattemyndighederne valgt at ændre i værdiansættelsen på nogle ejendomme i en udlejningsvirksomhed. Det betød, at interessenterne fik en negativ skattemæssig anskaffelsessum på anparterne på i alt 39.920 kr. Da den ene interessent samtidigt stadigvæk drev en virksomhed i personligt regi, opfyldte han ikke længere kravet om, at den skattemæssige anskaffelsessum skulle være positiv mod modregning af opsparet overskud, hvis alle virksomhederne ikke ønskes omdannet. Derfor valgte interessenten at indskyde 19.960 kr., som udgjorde hans andel af den negative anskaffelsessum. Den anden interessent nægtede derimod at indskyde yderligere kapital i virksomheden, hvorfor deres kapitalandele nu ikke var ens. Den interessent der havde indskudt yderligere i virksomheden valgte derfor at bringe sagen for skatteankenævnet, som gav ham medhold i, at den anden interessent var nødsaget til at indskyde det tilsvarende beløb. Sagen endte i Landskatteretten, hvor afgørelsen fra skatteankenævnet blev stadfæstet med henvisning til, at deres

kapitalandele skulle være ens ved virksomhedsomdannelsen. Interessenten var derfor tvunget til at indskyde tilsvarende 19.960 kr., da den anden interessent ikke havde haft andet valg. Havde interessenten med flere virksomheder ikke indskudt yderligere, havde den skattefrie virksomhedsomdannelse ikke kunnet finde sted.

4.11.2 Skattemæssige forhold mellem ejere skal udlignes inden omdannelsen

Den sidste betingelse tager højde for en sådan situation, hvor interessenterne ikke har foretaget lige store skattemæssige afskrivninger. Dette får en betydning for den værdi, som interessenterne indskyder i selskabet, da disse ikke vil have den samme værdi, og den interessent med den lavest afskrivning vil overføre et større afskrivningsgrundlag i selskabet og derved få en lavere skattemæssigt avance i tilfælde af afståelse af aktierne/anparterne end den interessent, som har foretaget de største afskrivninger. For at kompensere for dette skal den interessent med den største afskrivning indskyde en beløb svarende til den udskudte skat, som konstateres ved indskydelse af aktivet i selskabet ved omdannelsen.

Kapitel 5

Introduktion af S&S Fitness I/S og dets ejere

I dette afsnit vil give en introduktion af den selvvalgte virksomhed, S&S Fitness I/S, for at give et bedre indblik i hvad der ligger til grund for omdannelsen samt hvilke overvejelser, ejerne har gjort sig inden omdannelsen. Den selvvalgte virksomhed har til formål at give en praktisk redegørelse for anvendelsen af regelsættet for henholdsvis den skattepligtige og skattefrie omdannelse.

5.1 Introduktion af virksomheden og ejerne

S&S Fitness blev etableret i 1986, da to venner, Stefan Sørensen og Steffen Christensen, besluttede sig for at starte egen virksomhed. I forbindelse med den stigende efterspørgsel og fokus på fitnessområdet, besluttede drengene sig for at etablere et fitnesscenter, da de så muligheden for en god forretning. De udforskede deres lokalområde og besluttede sig for at etablere sig i Albertslund i lejede lokaler. Da Stefan allerede var fuldtidsansat som renovationsmedarbejder og derfor ikke havde lige så meget tid som Steffen, besluttede de sig for at ejerandelen af virksomheden skulle fordeles 40 % til Stefan og 60 % til Steffen. Da hverken Stefan eller Steffen havde stiftet bekendtskab med at drive egen virksomhed samt at likviditeten ikke var til at stifte et selskab, besluttede de sig for at drive virksomheden som et interessentskab. Nedenfor ses virksomhedens resultatopgørelse³⁶ gennem de sidste tre år før omdannelsen.

Resultatopgørelse	2007	2008	2009
Nettoomsætning	3.214.365	3.434.408	3.225.978
Vareforbrug	-549.205	-658.018	-583.999
Andre eksterne omkostninger	-988.402	-1.071.010	-1.067.806
Bruttoresultat	1.676.758	1.705.380	1.574.173
Personaleudgifter	-972.767	-1.026.148	-1.042.875
Af- og nedskrivninger	-220.241	-158.095	-268.221
Driftsresultat	483.750	521.137	263.077
Finansielle indtægter	46.751	12.591	8.615
Finansielle omkostninger	-149.905	-140.846	-138.856
ÅRETS RESULTAT	380.596	392.882	132.836

³⁶ Bilag 1

Virksomheden har gennem årene udviklet sig til en sund og ekspanderende forretning, hvorfor drengene i 2007 beslutter sig for at investere i den ejendom de lejede lokaler er beliggende i. I 2008 begynder konkurrencen på fitnessmarkedet for alvor at slå igennem, hvorfor S&S Fitness for første gang oplever en faldende omsætning i det efterfølgende år.

Nedenstående ses virksomhedens aktiver og passiver pr. 31. december 2009, noterne er vedlagt som bilag 1.

Aktiver	Note		Passiver	Note	
Anlægsaktiver			Egenkapital		
Materielle anlægsaktiver			Kapitalkonto	4	<u>1.194.254</u>
Goodwill	1	0	Egenkapital i alt		<u>1.194.254</u>
Grunde og bygninger	2	3.106.250	Gældsforpligtigelser		
Driftsmidler	3	<u>258.372</u>	Langfristede gældsforpligtigelser		
Materielle anlægsaktiver i alt		<u>3.364.622</u>	Prioritetsgæld		<u>3.500.000</u>
Anlægsaktiver i alt		<u>3.364.622</u>	Langfristede gældsforpligtigelser i alt		<u>3.500.000</u>
Omsætningsaktiver			Kortfristede gældsforpligtigelser		
Varebeholdninger			Kreditinstitutter		26.108
Varelager		<u>87.658</u>	Leverandører af varer og tjenesteydelser		33.322
Varebeholdninger i alt		<u>87.658</u>	Anden gæld		<u>21.697</u>
Tilgodehavender			Kortfristede gældsforpligtigelser i alt		<u>81.127</u>
Tilgodehavender fra salg og tjenesteydelser		22.843	Gældsforpligtigelser i alt		<u>3.581.127</u>
Forudbetalinger		92.137	Passiver i alt		<u>4.775.381</u>
Tilgodehavende moms		<u>23.633</u>			
Tilgodehavender i alt		<u>138.613</u>			
Likvide beholdninger		<u>1.184.488</u>			
Omsætningsaktiver i alt		<u>1.410.759</u>			
Aktiver i alt		<u>4.775.381</u>			

Ejendommen købes for 3.500.000 kr. hvoraf grunden udgør 875.000 kr. (25 %) og bygningen 2.625.000 kr. (75 %). I forbindelse med købet optages et afdragsfrit lån på 3.500.000 kr³⁷. Ifølge afskrivningsloven er det kun muligt at foretage afskrivninger på bygningen. Bygningens forventede

³⁷ Der kan under normale omstændigheder kun optages realkreditlån på 80 % af den samlede køb. Vi har for nemhedens skyld optaget gælden fuldt ud som realkreditlån.

levetid er sat til 20 år, hvorfor der regnskabsmæssigt afskrives med 5 %. Skattemæssigt afskrives der efter de gældende regler (2007 5 %, 2008-2009 4 %).

I forbindelse med købet af ejendommen i 2007, indtræder både Stefan og Steffen i VSO, således at de opnår fradrag i den personlige indkomst for virksomhedens renteudgifter og dermed opnår en besparelse på AM-bidraget og den samlede skat.

Vi vil i det følgende give oplysninger om Stefans og Steffens personlige skattemæssige forhold pr 31. december 2009.

<u>Stefan</u>	<u>Steffen</u>
Indskudskonto: 362.821	Indskudskonto: 632.307 kr.
Hensat til senere hævning: 0 kr.	Hensat til senere hævning: 50.238 kr.
Konto for opsparet overskud: 0 kr.	Konto for opsparet overskud: 162.155 kr.

Som det fremgår af det ovenstående har de begge positiv indskudskonto pr. 31. december 2009. Der hvor der ses en væsentlig forskel er på det opsparede overskud, da Stefan har hævet alt og Steffen opsparet i virksomheden. Øvrige forhold vil blive behandlet nærmere under gennemførslen af henholdsvis den skattepligtige og skattefrie omdannelse.

5.2 Motivation for omdannelsen

I forbindelse med den stigende konkurrence på markedet og en stigende usikkerhed om virksomhedens fremtidige resultater, begynder Stefan og Steffen at blive mere opmærksomme på deres egen risiko ved at drive virksomheden som et interessentskab med solidarisk hæftelse. Derfor ville omdannelse til et selskab være en klar fordel, da de her kun ville hæfte med den indskudte kapital.

En anden motivationsfaktor for at omdanne til et selskab, er at de over en længere periode har snakket om at ejerandelen skulle fordeles ligeligt mellem de to. Ændringer i ejerandelen ved en

personlig virksomhed er langt mere besværligt og omkostningsfyldt end at foretage en kapitaludvidelse i selskabet og dermed udligne ejerandelen mellem de to. Ved et selskab ville de hermed blive aflønnet med almindelig løn efter det antal timer de enkeltvis lagde i virksomheden. Udbetaling af udbytte kunne herefter fordeles ligeligt mellem de to. Ved et selskab ville både Stefan og Steffen have nemmere ved at optimere deres personlige indkomst ved at tilpasse deres lønninger samt mængde af udbytte så de skulle betale så lidt skat som muligt.

Den sidste motivationsfaktor for dem har været, at det skulle være nemmere for den ene part at afstå sin andel af virksomheden/anparter, hvis denne ikke længere var interesseret i at drive forretning. Det er nemmere at afstå sine anparter end at afstå en del af en personlig virksomhed, da der ved afståelse af anparterne allerede er opgjort anskaffelsessum på anparterne.

5.3 Overvejelser i forbindelse med omdannelsen

En væsentlig overvejelse i forbindelse med en eventuel omdannelse, er hvordan ejendommen skal behandles. De har følgende tre muligheder:

1. Lade ejendommen blive i personligt regi.
2. Lade ejendommen medgå 100 % i omdannelsen.
3. Omdanne fitness og ejendommen hver for sig.

Lade ejendommen blive i personligt regi

Vælges det at lade ejendommen blive i personligt regi, ville fordelene være, fortsat at kunne anvende VSO og få fuld fradragsret for ejendommens renteudgifter i den personlige indkomst. En ulempe ville være at de stadig ville hæfte solidarisk med deres private formue og dermed kunne risikere at lide et stort tab såfremt ejendommen falder i værdi. En anden ulempe ville være at ejerandelen stadig ville være 40/60.

Lade ejendommen medgå 100 % i omdannelsen

Vælges det at lade ejendommen indgå 100 % i omdannelsen, vil en fordel været at der kun skal udarbejdes en åbningsbalance samt et årligt årsregnskab. De vil efterfølgende have mulighed for at foretage en kapitaludvidelse og få udlignet deres ejerandele til 50/50. Skulle der efterfølgende opstå et ønske om at udskille ejendommen, ville en grenspaltning være en mulighed.

Omdanne virksomhed og ejendommen hver for sig

Vælges det at ejendommen skal i et selskab for sig, vil en fordel være, at S&S Fitness kan sælges fra uden at det påvirker ejendommen og dermed kunne de bevare ejendommen som en separat investering. En ulempe vil være, at der skal udarbejdes to åbningsbalancer samt to årlige årsregnskaber. Derudover vil der ved den skattefrie omdannelse skulle udarbejdes to opgørelser over aktiernes/anparternes skattemæssige anskaffelsessum.

Det skal også overvejes om der ønskes omdannet til et aktieselskab med en aktiekapital på 500.000 kr. eller anpartsselskab med en anpartskapital på 125.000 kr. Grundet virksomhedens størrelse har Stefan og Steffen besluttet at omdanne til et anpartsselskab.

De ovenstående forhold kan have forskellig betydning alt efter hvilken type af omdannelse der vælges. Disse forhold vil blive beskrevet nærmere i det efterfølgende afsnit.

Kapitel 6

Værdiansættelse af virksomhedens aktiver og passiver

Først skal virksomhedens aktiver og passiver værdiansættes. Vi påviste i den teoretiske del af opgaven, at værdiansættelsen sker til handelsværdien, og at principperne er de samme, hvad enten vi foretager en skattepligtig eller en skattefri virksomhedsomdannelse.

Som udgangspunkt skal alle virksomhedens aktiver og passiver værdiansættes til handelsværdi. Vi vil i den nedenstående tabel kort vise, hvordan virksomheden og passiver bliver værdiansat ved en virksomhedsomdannelse. For uddybende beskrivelse henvises til afsnittet omkring værdiansættelse i den teoretiske del af opgaven.

Goodwill	Værdiansættes efter TSS-Cirkulære 2000-10
Ejendom	Værdiansættes efter TSS-Cirkulære 2000-05
Driftsmidler	Værdiansættes til handelsværdi
Tilgodehavende, varelager, likvider	Værdiansættes til handelsværdi, typisk den bogførte værdi i årsrapporten
Gæld	Værdiansættes til kursværdien, typisk den bogførte værdi i årsrapporten.

6.1 Goodwill

Da der ikke er en branche kutyme i fitness branchen, beregner vi derfor goodwillen efter TSS-Cirkulære 2000-10. Denne beregning foretages således, at der ikke hersker nogen tvivl om værdiansættelse af S&S Fitness I/S goodwill.

Beregningen tager udgangspunkt i virksomhedens regnskabsmæssige resultat fra de seneste tre årsrapporter, reguleret for de finansielle omkostninger. De regulerede indkomster bliver herefter ganget med en vægning, hvor seneste aflagte regnskab vægtes højest (år 2007 x 1, 2008 x 2, og 2009 x 3). Herefter skal der divideres med 6 for at få en gennemsnitsindtjening.

Derefter beregnes den fremtidige forventede tendens i virksomhedens resultater. Dette gøres ved at dividere den samlede udvikling fra år 2007 til 2009. I S&S Fitness I/S situation bliver udviklingstendensen negativ, da resultatet for 2007 er større end resultatet for 2009, derfor sættes udviklingstendensen til 0 kr.

Ved overdragelse af en personlig drevet virksomhed anses halvdelen af det fremkomne beløb som løn til virksomhedsejeren. Der kan mindst fratrækkes 250.000 kr. og højst 1.000.000 kr. I S&S Fitness I/S situation bliver driftsherrelønnen beregnet til mindre end 250.000 kr., hvorfor driftsherrelønnen sættes til 250.000 kr.

Efter fradrag for driftsherrelønnen fratrækkes en forrentning af samtlige af virksomhedens aktiver i virksomhedens seneste balance forud for overdragelsen, bortset fra driftsfremmede aktiver. Det er derfor kun den tilbageværende goodwill, som der foretages forrentning af. Likvider, forudbetalinger og tilgodehavende moms fragår i forretningen, da likvider som udgangspunkt skal holdes udenfor jf. SKM2001.132.LR. Rentesatsen til forrentningen af aktiverne sker til den på overdragelsestidspunktet gældende kapitalsats (4 % 2009) jf. VOL § 9, tillagt 3 %. Denne forrentning overstiger det tilbageværende resultat, således at rest til forrentning af goodwill bliver negativt. Derfor vil der i S&S Fitness I/S situation ikke reelt være tale om en goodwill længere, da goodwill sættes til 0 kr. ved negativ beregning. Ved en positiv goodwill foretages en vurdering af goodwillens forventede levetid ud fra en kapitaliseringsfaktor. Kapitaliseringen er et udtryk for den forventede levetid for goodwillen og det forventede årlige afkast på goodwillen. Forrentningen fastsættes til kapitalsatsen på overdragelsestidspunktet, jf. VOL § 9, tillagt 8 %, og reguleres i forhold til den forventede levetid på goodwill. I praksis tager Ligningsrådet udgangspunkt i en levetid på goodwillen på 7 år medmindre andre forhold taler for en anden levetid. Dette kunne f.eks. være, at hvis der er sket ændringer i virksomhedens fremadrettede indtjening eller ændringer i kundeforholdet, som vil gøre, at det fremadrettede resultat for virksomheden vil blive væsentlig forandret.

Vi mener dog ikke, at en goodwill beregning på 0 kr. giver et retvisende billede for S&S Fitness I/S situation, da de i de seneste årsrapporter har generet overskud samt har en sund forretning. Vi har derfor valgt at værdiansætte goodwill til 140.000 kr., da vi mener, at det giver et mere realistisk billede af deres forrentning, samt at beløbets størrelse ville kunne forsvares over for SKAT.

S&S Fitness I/S**Regnskabsmæssig opgørelse**

	År 2007	År 2008	År 2009
	3. sidste	2. sidste	Sidste
<u>Beregning af goodwill:</u>	regnskabsår	regnskabsår	regnskabsår
Regnskabsmæssigt resultat	380.596	392.882	132.836
- Finansielle indtægter	-46.751	-12.591	-8.615
+ Finansielle udgifter	<u>149.905</u>	<u>140.846</u>	<u>138.856</u>
Reguleret indkomst	<u>483.750</u>	<u>521.137</u>	<u>263.077</u>
	1	2	3
Reguleret indkomst vægtet:			
År 2007 * 1			483.750
År 2008 * 2			1.042.274
År 2009 * 3			<u>789.231</u>
I alt			2.315.255
Gennemsnitsindtjening			385.876
Eventuel udviklingstendes			<u>0</u>
Beløb herefter			385.876
Afrundet til nærmeste hele 10.000			390.000
- Driftsherreløn 50%			-250.000
- Forrentning af aktiver	<u>7%</u>	<u>3.475.123</u>	<u>-243.259</u>
Rest til forrentning af goodwill			-103.259
Kapitaliseringsfaktor	<u>2,5</u>		<u>0</u>
Goodwill herefter			0
Goodwill fastsættes til			140.000

6.2 Ejendommen

Stefan og Steffen har besluttet at omdanne både ejendommen og virksomheden samlet. Dette begrundes med, at hverken Stefan eller Steffen har planer om at frasælge virksomhedens aktiviteter eller ejendommen inde for den nærmeste fremtid. Omkostningerne ved at skulle aflægge to årsregnskaber samt udarbejde huslejekontrakt mellem selskaberne er derfor unødvendig.

Ejendommen værdiansættes efter TSS-Cirkulære 2000-05. Den seneste offentlige ejendoms-vurdering lyder på 4.500.000 kr. Vi har i samarbejdet med virksomhedens ejere vurderet at den seneste offentlige ejendomsvurdering findes realistisk, hvorfor ejendommen derfor optages til 4.500.000 kr. i selskabets nye åbningsbalance.

6.3 Driftsmidler

Det vurderes, at handelsværdien for driftsmidlerne udgør den bogførte værdi i årsrapporten, da der er foretaget afskrivninger på hvert enkelt aktiv ud fra hver enkelt aktivs levetid. Vi vurderer, at afskrivningerne er lig med den forringelse, som er påført driftsmidlet i anvendelsesperioden, samt at den bogførte værdi svarer til, hvad en tredjemand ville give for aktivet. Derfor overføres den bogførte værdi i virksomhedens årsrapport til selskabets åbningsbalance. Værdien for driftsmidlerne udgør 258.372 kr.

6.4 Tilgodehavende, varelager og likvider

Vi vurderer, at handelsværdien for omsætningsaktiverne er lig med den bogførte værdi i virksomhedens årsrapport, hvorfor de nuværende værdier overdrages til selskabets åbningsbalance.

Disse aktiver andrager:

Tilgodehavende: 138.613 kr.

Varelager: 87.658 kr.

Likvider: 1.184.488 kr.

6.5 Gæld

De langfristede og de kortfristede gældsforpligtelser er i virksomhedens seneste årsrapport værdiansat til kursværdi. De bogførte værdier i virksomhedens årsrapport overdrages derfor til selskabets åbningsbalance.

Disser forpligtelser andrager:

Prioritetsgæld: 3.500.000 kr.

Kort fristet gæld: 81.127 kr.

For at give et samlet overblik over de værdiansatte aktiver og passiver sammenfattes de i nedenstående tabel.

S&S Fitness		
	Årsrapport pr. 31/12/09	Åbningstal pr. 1/1/10
Goodwill	0	140.000 kr.
Ejendom	3.106.250 kr.	4.500.000 kr.
Driftsmidler	258.372 kr.	258.372 kr.
Tilgodehavende	138.613 kr.	138.613 kr.
Varelager	87.658 kr.	87.658 kr.
Likvider	1.184.488 kr.	1.184.488 kr.
Prioritetsgæld	3.500.000 kr.	3.500.000 kr.
Kortfristet gæld	81.127 kr.	81.127 kr.

Kapitel 7

Den skattepligtige virksomhedsomdannelse i praksis

Vi vil i kapitel 7 og 8 påvise et praktisk eksempel på en skattepligtig og en skattefri virksomhedsomdannelse af S&S Fitness I/S.

Som tidligere nævnt bliver en skattepligtig virksomhedsomdannelse behandlet efter afståelsesprincippet. Det betyder, at Stefan og Steffen vil blive beskattet som ved et salg af virksomheden samt af et eventuelt opsparat overskud. Stefan og Steffen vil efterfølgende blive vederlagt med anparter i selskabet for at have overdraget virksomhedens aktiver og passiver.

Der er ikke noget krav til hvornår den skattepligtige virksomhedsomdannelse skal udføres da virksomheden anses for afstået. S&S Fitness I/S opfylder betingelserne for at kunne omdanne med tilbagevirkende kraft, og da det er nemmere at omdanne lige efter det sidste aflagte regnskab hvor virksomhedens aktiver og passiver er opgjort, foretages omdannelsen med tilbagevirkende kraft. Stefan og Steffen skal derfor afholde den stiftende generalforsamling senest 6 måneder efter skæringsdatoen (31. december 2009), dvs. den 30. juni 2010.

7.1 Beregning af avancer/tab

Efter at have værdiansat virksomhedens aktiver og passiver til handelsværdier, skal der beregnes skattepligtige avancer og/eller tab. De beregnede avancer og/eller tab skal medtages i Stefans og Steffens skattepligtige indkomst for 2009. Avancen og/eller tabet beregnes som forskellen imellem handelsværdien og den skattemæssige værdi.

7.1.1 Goodwill

Virksomhedens skattemæssige værdi på goodwill udgør pr. 31. december 2009, 0 kr.³⁸. Vi har vurderet handelsværdien på goodwillen i selskabets åbningsbalance til 140.000 kr. Forskellen

³⁸ Bilag 2, specifikation 2

imellem den skattemæssige værdi og handelsværdien på goodwill resulterer derfor i en skattepligtig avance på 140.000 kr. til fordeling mellem de to virksomhedsejere.

Det medfører, at Stefan bliver skattepligtig af 40 % af avancen, som udgør 56.000 kr., og Steffen bliver skattepligtig af 60 % af avancen, som udgør 84.000 kr. Avancerne bliver beskattet som personlig indkomst.

7.1.2 Ejendom

Ejendomsavancen opgøres som forskellen mellem den opgjorte afståelsessum og den opgjorte anskaffelsessum. Afståelsessummen optages i S&S Fitness I/S tilfælde til den seneste offentlige ejendomsvurdering pr. 31. december 2009 på 4.500.000 kr. Anskaffelsessummen på ejendommen den 1. januar 2007, lød på 3.500.000 kr. Derudover forhøjes den opgjorte anskaffelsessum med et tillæg på 10.000 kr. for anskaffelsesåret og hvert af de efterfølgende kalenderår, hvori S&S Fitness I/S har ejet ejendommen. Der gives dog ikke tillæg i det kalenderår, hvor ejendommen afstås. Der tillægges derfor samlet 20.000 kr.

Ejendomsavance

Kontant afståelsessum for hele ejendommen		4.500.000,00
Reguleret afståelsessum for hele ejendommen		<u>4.500.000,00</u>
Kontant anskaffelsessum for hele ejendommen	3.500.000,00	
+ 10 % tillæg pr. år fra anskaffelsen	20.000,00	
Ikke genbeskattede afskrivninger mv.	<u>-</u>	
Reguleret anskaffelsessum	3.520.000,00	<u>(3.520.000,00)</u>
Ejendomsavance til beskatning		<u><u>980.000,00</u></u>

Det medfører, at Stefan bliver skattepligtig af 40 % af avancen, som udgør 392.000 kr., og Steffen bliver skattepligtig af 60 % af avancen, som udgør 588.000 kr. Avancen beskattes som kapitalindkomst.

Udover ejendomsavancen skal ejendommens genvundne afskrivninger opgøres. De genvundne afskrivninger opgøres som forskellen mellem afståelsessummen på den afskrivningsberettigede del af ejendommen og anskaffelsessummen for den afskrivningsberettigede del af ejendommen, tillagt samtlige af de foretagne afskrivninger³⁹. Der kan dog maksimalt medregnes de foretagne afskrivninger.

Genvundne afskrivninger

Afståelsessum	3.375.000
Anskaffelsessum	-2.625.000
Afskrivninger	<u>341.250</u>
I alt	<u>1.091.250</u>
Genvundne afskrivninger	<u><u>341.250</u></u>

Ved opgørelse af den skattepligtige indkomst, er der 10 % nedslag på de genvundne afskrivninger, hvorfor de kun bliver skattepligtige af 307.125 kr. Stefans andel af de genvundne afskrivninger udgør 122.850 kr. og Steffens andel 184.275 kr. De genvundne afskrivninger beskattes som personlig indkomst.

7.1.3 Driftsmidler

Virksomhedens skattemæssige værdi⁴⁰ på driftsmidlerne udgør pr. 31. december 2009, 251.842 kr. Handelsværdien på driftsmidlerne blev værdiansat til at være den samme som den regnskabsmæssige værdi i virksomhedens årsrapport, som udgør 258.375 kr. pr. 31. december 2009. Dette medfører, at der opstår en avance på driftsmidlerne, idet den skattemæssige værdi er mindre end handelsværdien. Avancen fordeles efter deres respektive kapitalandele.

Avance driftsmidler 2009

Handelsværdi	258.372
Skattemæssig værdi	<u>251.842</u>
Avance	<u><u>6.530</u></u>

³⁹ Bilag 2, specifikation 3

⁴⁰ Bilag 2, specifikation 4

Efter de gældende regler for 2009 er det muligt at få 10 % nedslag på avancen, hvorfor avancen nedskrives til 5.877 kr. Stefan vil derfor blive skattepligtig af en avance på 2.351 kr., og Steffen af 3.526 kr. Avancerne medregnes som personlig indkomst.

7.2 Stifertilgodehavende

Den skattepligtige virksomhedsomdanning giver Stefan og Steffen mulighed for at stifte et stifertilgodehavende som en del af vederlæggelsen for virksomheden. Det vil være en fordel for Stefan og Steffen at få et så stort stifertilgodehavende som muligt, da det kan hæves skattefrit. Hvis de derimod lod stifertilgodehavendet indgå som en overskurs på egenkapitalen, ville de efterfølgende blive skattet med op til 45 % ved udlodning af udbytte.

Stefan og Steffen har besluttet kun at indskyde den krævede selskabskapital i det nye selskab. Derfor vil der i selskabets åbningsbalance figurere en selskabskapital på 125.000 kr., som er minimumskravet for et anpartsselskab. Resten vil blive overført som et stifertilgodehavende mellem Stefan og Steffen til deling i forhold til deres respektive kapitalandele.

Det samlede stifertilgodehavende udgør 2.552.766 kr., jf. selskabets åbningsbalance i afsnit 7.4. Stifertilgodehavendet opstår som forskellen mellem selskabets aktiver og passiver, når virksomhedens aktiver og passiver er omregnet til handelsværdier samt selskabskapitalen er etableret.

Stifertilgodehavendet fordeles med 40 % til Stefan og 60 % til Steffen og vil andrage følgende:

Stefan: 1.021.106 kr.

Steffen: 1.531.660 kr.

I forbindelse med oprettelsen af stifertilgodehavendet skal der udarbejdes et gældsbrev, hvori selskabet erklærer at skyldte Stefan og Steffen det givne beløb. Gældsbrevet skal indeholde oplysninger om lånets løbetid samt rente, hvorefter kursen fastsættes jf. kurstabellerne i SKM2009.593.

7.3 Kursnedslag

I forbindelse med den skattepligtige virksomhedsomdannelse er det muligt at få et kursnedslag, som udtryk for forskellen mellem stiftertilgodehavendets værdi pr. 31. december 2009 og kursværdien på stiftertilgodehavendet på stiftelsesdatoen. Kursnedslaget kan bruges til at nedsætte avancer ved opgørelse af den skattepligtige indkomst. Skattemyndighederne anerkender i praksis et kursnedslag på op til 20 %, jf. kurstabellerne i SKM2009.593. Kursnedslaget på stiftertilgodehavendet vil i S&S Fitness I/S tilfælde udgøre 510.553 kr., som er beregnet som 20 % af det samlede stiftertilgodehavende på 2.552.766 kr.

Vi har valgt at optage stiftertilgodehavendet til kurs 80, da det vil være det mest fordelagtige for Stefan og Steffen, grundet de store konstaterede avancer, som kommer til beskatning ved omdannelsen. Kursnedslaget på stiftertilgodehavendet skal fordeles på samtlige af selskabets aktiver med undtagelse af likvider. Nedenfor set fordelingen af kursnedslaget på selskabets aktiver:

Kursnedslag

	Værdi kr.	Kursnedslag kr.	Afståelsessum kr.
Goodwill	140.000	14.270	125.730
Grunde og bygninger	4.500.000	458.684	4.041.316
Andre anlæg, driftsmateriel og inventar	258.372	26.336	232.036
Varelager	87.658	8.935	78.723
Tilgodehavender fra salg og tjenesteydelser	22.843	2.328	20.515
Tilgodehavender hos tilknyttede virksomheder	92.137	-	92.137
Tilgodehavende moms	23.633	-	23.633
Likvide beholdninger	60.330	-	60.330
	5.184.973	510.553	4.674.420
Sum aktiver der påvirkes	5.008.873		
Kursnedslag på 20 % af 2.552.766 kr.	510.553		

Kursnedslaget på goodwill, grunde og bygninger og driftsmidler påvirker afskrivningsgrundlaget i selskabet. Afståelsessummen udgør herefter den skattemæssige saldo, som selskabet efterfølgende årligt skal afskrive på.

Vi vil i nedenstående beregning illustrere forskellen imellem at optage stiftertilgodehavende til kurs 100 og et til kurs 80.

Avancer uden kursnedslag

	Værdi	Stefan 40 %	Steffen 60 %
Goodwill	140.000	56.000	84.000
Driftsmidler	5.877	2.351	3.526
Ejendom	980.000	392.000	588.000
Genvundne afskrivninger	<u>341.250</u>	<u>122.850</u>	<u>184.275</u>
	<u>1.433.002</u>	<u>573.201</u>	<u>859.801</u>

Optages stiftertilgodehavendet til kurs 100 vil det medføre, at Stefan vil blive skattepligtig af 573.201 kr., og Steffen skattepligtig af 859.801 kr. fordelt på personlig og kapital indkomst.

Optages stiftertilgodehavendet til kurs 80 vil beregningen se anderledes ud:

Avancer ved kursnedslag

		Kursnedslag	Avance/Tab	Stefan 40 %	Steffen 60 %
Goodwill	140.000	14.270	125.730	50.292	75.438
Ejendom	980.000	458.684	521.316	208.526	312.790
Genvundne afskrivninger	307.125	0	307.125	122.850	184.275
Driftsmidler	5.877	26.336	-20.459	-8.184	-12.275
Varelager	0	8.935	-8.935	-3.574	-5.361
Tilgodehavende	<u>0</u>	<u>2.328</u>	<u>-2.328</u>	<u>-931</u>	<u>-1.397</u>
	<u>1.433.002</u>	<u>510.553</u>	<u>922.449</u>	<u>368.980</u>	<u>553.469</u>

Som det ses i ovenstående illustration er der stor forskel når kursnedslaget medtages, da Stefans avance til beskatning reduceres til 368.980 kr. og Steffens til 553.469 kr. Ved optagelse af stiftertilgodehavende til kurs 80, vil avancerne blive reguleret med deres individuelle kursnedslag. Den kursgevinst Stefan og Steffen løbende vil få i takt med at stiftertilgodehavendet afdrages vil dog være skattepligtig som kapitalindkomst. Vi udskyder derfor en del af beskatning til senere.

7.4 Selskabets åbningsbalance

Efter at have gennemgået værdiansættelsen på samtlige af virksomhedens aktiver og passiver, samt beregnet stiftertilgodehavende og kursnedslag vil selskabet åbne deres første regnskabsår med nedenstående balance.

Åbningsbalance pr. 1/1/10

Aktiver		Passiver	
Anlægsaktiver		Egenkapital	
Materielle anlægsaktiver		Selskabskapital	125.000
Goodwill	140.000	Egenkapital i alt	125.000
Grunde og bygninger	4.500.000	Gældsforpligtigelser	
Andre anlæg, driftsmateriel og inventar	258.372	Langfristede gældsforpligtigelser	
Materielle anlægsaktiver i alt	4.898.372	Stiftertilgodehavende	2.552.766
Anlægsaktiver i alt	4.898.372	Prioritetsgæld	3.500.000
Omsætningsaktiver		Langfristede gældsforpligtigelser i alt	6.052.766
Varebeholdninger		Kortfristede gældsforpligtigelser	
Varelager	87.658	Kreditinstitutter	26.108
Varebeholdninger i alt	87.658	Leverandører af varer og tjenesteydelser	33.322
Tilgodehavender		Hensat til senere hævning, Steffen	50.238
Tilgodehavender fra salg og tjenesteydelser	22.843	Anden gæld	21.697
Andre tilgodehavender	92.137	Kortfristede gældsforpligtigelser i alt	131.365
Tilgodehavende moms	23.633	Gældsforpligtigelser i alt	6.184.131
Tilgodehavender i alt	138.613	Passiver i alt	6.309.131
Likvide beholdninger	1.184.488		
Omsætningsaktiver i alt	1.410.759		
Aktiver i alt	6.309.131		

7.5 Skatteberegning

Vi har på baggrund af beregningerne af den skattepligtige virksomhedsomdannelse foretaget en opgørelse af Stefan og Steffens skattepligtige indkomst for 2009. Vi har i opgørelsen ikke taget hensyn til øvrige personlige forhold, som kan spille ind, herunder anden personlig indkomst,

ligningsmæssige fradrag, øvrig kapitalindkomst og aktieindkomst. Opgørelsen er udelukkende baseret på de forhold, som kommer fra afståelsen af virksomheden, samt ud fra den forudsætning at de begge skal beskattes med topskat.

Opgørelse af skattepligtig indkomst 2009

Personlig indkomst	Stefan	Steffen
Goodwill avance	50.292	75.438
Driftsmidler tab	-8.184	-12.275
Genvundne afskrivninger	122.850	184.275
Varelager tab	-3.574	-5.361
Tilgodehavende tab	-931	-1.397
Opsparet overskud	-	216.207
	<u>160.453</u>	<u>456.887</u>
AM-bidrag	<u>-12.836</u>	<u>-36.551</u>
Personlig indkomst i alt	<u>147.617</u>	<u>420.336</u>
Kapitalindkomst		
Ejendomsavance	<u>208.526</u>	<u>312.790</u>
Kapitalindkomst i alt	<u>208.526</u>	<u>312.790</u>
Skattepligtig indkomst	<u>356.143</u>	<u>733.125</u>

Stefan vil ved valget af den skattepligtige virksomhedsomdannelse blive skattepligtig med 356.143 kr. Den skattepligtige indkomst vil udløse følgende skatteberegning for Stefan:

Stefan

	Sats	Grundlag	Skat heraf
Personlig indkomst	59,5%	147.617	87.891
Kapitalindkomst	33,5%	208.526	69.856
Aconto virksomhedsskat	25,0%	-	-
Skat			<u>157.747</u>
AM-bidrag	8%	160.453	<u>12.836</u>
Samlede skat i alt			<u>170.584</u>

Konsekvensen af den skattepligtige virksomhedsomdannelse for Stefan vil være, at han skal betale en samlet skat på 170.584 kr. senest den 1. juli 2010.

Steffen vil blive skattepligtig med 733.125 kr. Den skattepligtige indkomst vil udløse følgende skatteberegning for Steffen:

Steffen

	Sats	Grundlag	Skat heraf
Personlig indkomst	59,5%	420.336	250.100
Kapitalindkomst	33,5%	312.790	104.785
Aconto virksomhedsskat	25,0%	216.207	<u>-54.052</u>
Skat			300.833
AM-bidrag	8%	456.887	<u>36.551</u>
Samlede skat i alt			<u>337.383</u>

Konsekvensen af den skattepligtige virksomhedsomdannelse for Steffen vil være, at han skal betale en samlet skat på 337.383 kr. senest den 1. juli 2010.

Som vi ser i ovenstående opgørelse vil valget af en skattepligtig virksomhedsomdannelse have store skattemæssige konsekvenser for både Steffen og Stefan. Måske vil det være et bedre alternativ for dem at udføre virksomhedsomdannelsen skattefrit.

Kapitel 8

Den skattefrie virksomhedsomdannelse i praksis

Før vi begynder med selve omdannelsen, skal vi som beskrevet i kapitel 4, om den skattefrie virksomhedsomdannelse, forholde os til om S&S Fitness I/S samt Steffen og Stefan opfylder betingelserne for at kunne omdanne efter reglerne i VOL.

Da virksomheden tidligere har været drevet som et I/S, opfyldes kravet om at det skal være en personligt drevet virksomhed. Både Stefan og Steffen har hele tiden været fuldt skattepligtige til Danmark, hvorfor kravet om at ejerne på tidspunktet for omdannelsen skal være fuldt skattepligtige til Danmark også er opfyldt. Der er tale om en samlet virksomhed som kan defineres som erhvervsmæssig, da Stefan og Steffen har valgt at omdanne hele virksomheden uden at udskille en del af virksomhedens aktiver.

Der er nogle yderligere krav der skal være opfyldt før reglerne om den skattefrie virksomhedsomdannelse kan anvendes, da virksomheden har været drevet som et I/S. Alle ejerne skal være fysiske personer, anvende reglerne i VOL samt have samme regnskabsår. I Stefan og Steffens tilfælde opfyldes samtlige af de stillede betingelser, hvorfor der ikke er nogen hindring for at gennemføre den skattefrie virksomhedsomdannelse.

Det er muligt jævnfør VOL § 2, stk. 1. nr. 6 ved en skattefrie virksomhedsomdannelse at foretage omdannelse med tilbagevirkende kraft, hvis Stefan og Steffen senest den 30. juni 2010 afholder en stiftende generalforsamling, samt indsender de nødvendige dokumenter til SKAT senest 1 måned efter afholdelsen af generalforsamlingen.

8.1 Særlige forhold ved anvendelse af Virksomhedsskatteoven

Både Stefan og Steffen har siden anskaffelsen af ejendommen i 2007 anvendt VSO og der er derfor nogle særlige forhold, der skal tages stilling til før omdannelsen. Ingen af dem har andre virksomheder end S&S Fitness I/S, hvorfor der ikke er fordelingsmæssige problematikker som i tilfældet med flere virksomheder. Hverken Stefan eller Steffens indskudskonti er negative ved

omdannelsen jf. skemaet i kapitel 5.1, og det er derfor ikke nødvendigt at skulle foretage en udligning inden stiftelsesdatoen.

Steffen har et opsparat overskud i virksomheden på 162.155 kr. Han har derfor valget mellem at lade det opsparede overskud komme til beskatning i 2009 eller nedsætte anparternes skattemæssige anskaffelsessum med det opsparede overskud. Vælges det at nedsætte anparternes skattemæssige anskaffelsessum vil virksomhedsskatten bliver endelig og beskatningen vil blive udskudt til den dag anparterne afstås. Steffens opsparede overskud kommer ikke til at påvirke Stefans skattemæssige anskaffelsessum på hans del af anparterne.

Steffen har ved udgangen af 2009 også en hensættelse til senere faktisk hævnning på 50.238 kr., som han skattefrit kan hæve, da han allerede har indeholdt skat af beløbet. Hensættelsen skal dog som tidligere beskrevet været hævet inden stiftelsesdatoen, ellers vil beløbet blive anset som en del af egenkapitalen. Da beløbet ønskes holdt uden for omdannelsen medtages det som et passiv i den åbningsbalance, som udarbejdes i forbindelse med omdannelsen. Reglen er begrundet i bogførings-tekniske forhold.

8.2 Udligninger mellem Stefan og Steffen

Som beskrevet i kapitel 4.12 om særlige forhold ved et I/S skal ejerne, Stefan og Steffen, vederlægges i forhold til deres ejerandel samt at deres skattemæssige forskelle skal udlignes inden omdannelsen.

Fordelingen af anparterne skal som tidligere beskrevet være 40 % til Stefan og 60 % til Steffen. Ved en gennemgang af virksomhedens balance pr. 28. december 2009 blev det konstateret, at Stefan og Steffens kapitalkonti ikke svarede til deres kapitalandele pga. forskellige hævninger. Det blev derfor vurderet, at Stefan skulle indskyde 117.047 kr. og Steffen skulle hæve et tilsvarende beløb. Herefter er deres kapitalandele reguleret i forhold til deres ejerandele i virksomheden pr. 31. december 2009.

Egenkapitalen er fordelt som det ses nedenfor:

	Før	Efter
Kapitalkonto	28/12/09	31/12/09
Egenkapital, primo	1.256.711	1.256.711
Overført resultat	132.836	132.836
Hævninger	<u>-195.293</u>	<u>-195.293</u>
Egenkapital i alt	<u>1.194.254</u>	<u>1.194.254</u>

	Før	Efter
Kapitalkonto Stefan	28/12/09	31/12/09
Egenkapital, primo	639.261	639.261
Andel af årets resultat	53.134	53.134
Hævet	<u>-97.646</u>	<u>-214.693</u>
Egenkapital ultimo	<u>594.749</u>	<u>477.702</u>

Kapitalkonto Steffen		
Egenkapital, primo	617.451	617.451
Andel af årets resultat	79.702	79.702
Hævet	<u>-97.647</u>	<u>19.400</u>
Egenkapital ultimo	<u>599.506</u>	<u>716.552</u>

De skattemæssige forhold har ved S&S Fitness I/S ikke givet anledning til problemer eller reguleringer, da de hver i sær har afskrevet det samme i forhold til deres ejerandele. Kravet om, at de skattemæssige forhold mellem ejerne skal være ens, er derfor allerede opfyldt.

8.3 Hensættelse af udskudt skat

En af forskellene i værdiansættelsen mellem den skattepligtige og den skattefrie virksomhedsomdannelse er, at der ved den skattefrie virksomhedsomdannelse skal opgøres en udskudt skat, som skal medtages i selskabets åbningsbalance. Den udskudte skat opgøres som 25 % af de skattepligtige avancer der er blevet konstateret pr. 31. december 2009, se avanceberegning afsnit 7.1.

Udskudt skat

Goodwill	140.000
Ejendomsavance	980.000
Genvundne afskrivninger	307.125
Andre anlæg mv.	5.877
Grundlag i alt	<u>1.480.252</u>
Udskudt skat 25 %	<u>358.250</u>

Den udskudte skat afsættes i åbningsbalancen for at give et mere retvisende billede af selskabets aktiver og passiver. Den udskudte skat er et udtryk for den skatteforpligtigelse, der ville opstå ved afståelse af selskabets anlægsaktiver. Da avancerne er opgjort under kapitel 7, vil vi blot i dette afsnit opstille beregningen af den udskudte skat.

8.4 Åbningsbalance

Når samtlige af virksomhedens aktiver og passiver er værdiansat, udarbejdes det nye selskabs åbnings-balance. Åbningsbalancen tager som tidligere beskrevet udgangspunkt i virksomhedens regnskabsbalance pr. 31.december 2009, med reguleringer af handelsværdier samt hensættelse til udskudt skat.

Åbningsbalance pr. 1/1/10

Aktiver		Passiver	
Anlægsaktiver		Egenkapital	
Materielle anlægsaktiver		Selskabskapital	125.000
Goodwill	140.000	Overkurs	<u>2.194.516</u>
Grunde og bygninger	4.500.000	Egenkapital i alt	<u>2.319.516</u>
Andre anlæg, driftsmateriel og inventar	<u>258.372</u>	Gældsforpligtigelser	
Materielle anlægsaktiver i alt	<u>4.898.372</u>	Hensatte forpligtigelser	
Anlægsaktiver i alt	<u>4.898.372</u>	Udskudt skat	<u>358.250</u>
Omsætningsaktiver		Hensatte forpligtigelser i alt	<u>358.250</u>
Varebeholdninger		Langfristede gældsforpligtigelser	
Varelager	<u>87.658</u>	Prioritetsgæld	<u>3.500.000</u>
Varebeholdninger i alt	<u>87.658</u>	Langfristede gældsforpligtigelser i alt	<u>3.500.000</u>
Tilgodehavender		Kortfristede gældsforpligtigelser	
Tilgodehavender fra salg og tjenesteydelser	22.843	Kreditinstitutter	26.108
Forudbetalinger	92.137	Leverandører af varer og tjenesteydelser	33.322
Tilgodehavende moms	<u>23.633</u>	Hensat til senere hævning, Steffen	50.238
Tilgodehavender i alt	<u>138.613</u>	Anden gæld	<u>21.697</u>
Likvide beholdninger	<u>1.184.488</u>	Kortfristede gældsforpligtigelser i alt	<u>131.365</u>
Omsætningsaktiver i alt	<u>1.410.759</u>	Gældsforpligtigelser i alt	<u>3.989.615</u>
Aktiver i alt	<u>6.309.131</u>	Passiver i alt	<u>6.309.131</u>

8.5 Anparternes skattemæssige anskaffelsessum

Til sidst skal vi have opgjort den skattemæssige anskaffelsessum på anparterne i S&S Fitness I/S. Som tidligere beskrevet, opgøres den skattemæssige anskaffelsessum på grundlag af aktivernes og passivernes skattemæssige værdi på omdannelsestidspunktet. I det efterfølgende vil vi beregne aktivernes og passivernes skattemæssige værdi.

8.5.1 Goodwill

Goodwillens skattemæssige anskaffelsessum opgøres som handelsværdien fratrukket en eventuel skattemæssig fortjeneste. Det fremgår at virksomhedens specifikationer, har de en afskrevet goodwill på 140.000 kr., der blev erhvervet i 1999. Al goodwill der er anskaffet efter 1993, kan ikke fradrages i opgørelsen af anparternes skattemæssige anskaffelsessum, hvorfor den tilkøbte goodwill på 140.000 kr. ikke medtages. Vi har i forbindelse med omdannelsen beregnet en goodwill på 140.000 kr., men da den både har den samme værdi regnskabsmæssigt og skattemæssigt værdiansættes denne til 0 kr.

8.5.2 Ejendom

På grunde og bygninger opgøres den skattemæssige anskaffelsessum som handelsværdien fratrukket en eventuel skattemæssig fortjeneste. Den skattemæssige fortjeneste opgøres på baggrund af den beregnede ejendomsavance samt 90 % af de genvundne afskrivninger. Nedenfor ses beregningen på grunden og bygningens skattemæssige anskaffelsessum.

Grunde og bygninger

Handelsværdien	4.500.000
Ejendomsavance	-980.000
Genvundne afskrivninger	<u>-354.375</u>
Anskaffelsessum grunde og bygninger i alt	<u><u>3.165.625</u></u>

8.5.3 Driftsmidler

Den skattemæssige anskaffelsessum på virksomhedens driftsmidler opgøres også som forskellen mellem handelsværdien og den skattemæssige fortjeneste. Ved opgørelsen af den skattemæssige fortjeneste er det kun 90 % af fortjenesten som modregnes i handelsværdien. Nedenfor ses beregningen af driftsmidlernes skattemæssige anskaffelsessum.

Driftsmidler

Handelsværdien	258.372
Skattemæssig værdi	<u>-251.842</u>
Avance	6.530
Medregnes 90 %	<u>5.877</u>
Handelsværdi	258.372
90 % avance	<u>-5.877</u>
Driftsmidler i alt	<u><u>252.495</u></u>

8.5.4 Øvrige aktiver

Virksomhedens øvrige aktiver; varelager, tilgodehavender, likvider mv. optages til handelsværdien ved omdannelsesdatoen, hvorfor det i praksis optages til den bogførte værdi. Som det vil fremgå af den opgjorte anskaffelsessum på anparterne, er værdierne de samme som i både åbningsbalancen og den afsluttende balance pr. den 31. december 2009.

8.5.5 Gæld

Gælden vil blive optaget til kursværdien på omdannelsesdagen, hvorfor der heller ikke her vil være reguleringer i forhold til åbningsbalancen og den afsluttende balance pr. 31. december 2009.

8.5.6 Opgørelse af anparternes skattemæssige anskaffelsessum

På baggrund af ovenstående beregninger har vi fundet frem til følgende skattemæssige anskaffelsessum på anparterne samt hvordan denne fordeler sig på de to ejere.

Anparternes skattemæssige anskaffelsessum

Aktiver		Stefan	Steffen
Goodwill	0	0	0
Grunde og bygninger	3.212.875	1.285.150	1.927.725
Andre anlæg mv.	252.495	100.998	151.497
Varelager	87.658	35.063	52.595
Tilgodehavender fra salg	22.843	9.137	13.706
Forudbetalinger	92.137	36.855	55.282
Tilgodehavende moms	23.633	9.453	14.180
Likvider	<u>1.184.488</u>	<u>473.795</u>	<u>710.693</u>
Aktiver i alt	<u>4.876.129</u>	<u>1.950.452</u>	<u>2.925.677</u>
Passiver			
Prioritetsgæld	3.500.000	1.400.000	2.100.000
Kreditinstitutter	26.108	10.443	15.665
Leverandører af varer	33.322	13.329	19.993
Hensat til senere hævning	50.238	0	50.238
Anden gæld	<u>21.697</u>	<u>8.679</u>	<u>13.018</u>
Passiver i alt	<u>3.631.365</u>	<u>1.432.451</u>	<u>2.198.914</u>
Sum før modregning af opsparet overskud	<u>1.244.764</u>	<u>518.001</u>	<u>726.763</u>
Opsparet overskud			
Opsparet overskud Stefan	0	0	0
Opsparet overskud Steffen	<u>-162.155</u>	<u>0</u>	<u>-162.155</u>
Anparternes skattemæssige anskaffelsessum	<u>1.082.609</u>	<u>518.001</u>	<u>564.608</u>

Som det fremgår af ovenstående, vil Stefans skattemæssige anskaffelsessum på 40 % af anparterne være 518.001 kr. og Steffens skattemæssige anskaffelsessum på 60 % af anparterne 564.608 kr. Som beskrevet i kapitel 4.11 vedrørende afståelse af anparter, er det den skattemæssige anskaffelsessum der modregnes i afståelsessummen.

8.6 Sammenfatning af resultater

Vi kan på baggrund af beregningerne i kapitel 7 om den skattepligtige virksomhedsomdannelse, konstatere, at der er en væsentlige forskel på om, der anvendes kursnedslag eller ej.

Optages stiftertilgodehavendet til kurs 100, kan tilgodehavendet på de 1.021.106 kr. til Stefan og 1.531.660 kr. til Steffen hæves skattefrit ud af selskabet, når som helst, da det anses som et anfordringstilgodehavende. Anvendes der derimod kursnedslag på op til 20 % efter SKAT's kvartalsvise kurstabeller, fastsættes der en fast rente og løbetid for hvornår tilgodehavendet kan hæves. Derudover bliver Stefan og Steffen skattepligtige af den tilkommende kursgevinst i takt med at tilgodehavendet indfries, jf. KGL § 22.

Herudover vil kursnedslaget medføre en reducere af de opgjorte avancer. Ved optagelse af stiftertilgodehavendet til kurs 100, vil Stefan blive skattepligtig af 573.201 kr. frem for ved optagelse til kurs 80 at blive skattepligtig af 368.980 kr. Kursnedslaget giver ham hermed en samlet her og nu reducere af avancerne på 204.221 kr. For Steffen vil optagelse til kurs 100 gøre ham skattepligtig af 859.801 kr. frem for ved optagelse til kurs 80 at blive skattepligtig af 553.469 kr. Kursnedslaget giver ham hermed en samlet her og nu reducere af avancerne på 306.332 kr.

Ved anvendelse af kursnedslaget skal Stefan i 2009 betale 170.584 kr. i skat og Steffen 337.383 kr., begge inden den 1. juli 2010.

I kapitel 8 om den skattefrie virksomhedsomdannelse er der ingen her og nu beskatning eller udbetaling, men kun en beregning af udskudt skat samt opgørelse af anparternes skattemæssige anskaffelsessum. Stefans skattemæssige anskaffelsessum på hans del af anparterne lyder på 518.001 kr. og Steffens på 564.608 kr. Her vil der først blive udløst beskatning når anparterne afstås, hvorefter anskaffelsessummen vil blive modregnet i afståelsessummen og differencen blive skattepligtigt som aktieindkomst.

Kapitel 9

Perspektivering til den nye skattereform

Regeringen vedtog den 22. april 2009 en ny skattereform med delvis ikrafttræden pr. 1. januar 2010. Vi vil i dette afsnit sammenligne ændringer i den nye skattereform med de gældende regler for 2009, for at se om det ville være mere lønsomt først at foretage virksomhedsomdannelsen i 2010. De ændringer der vil have størst betydning for Stefan og Steffen vil være følgende:

1. Ændringer i skattesatserne for 2010.

- 10 % nedslag på avancer bortfalder, ligeledes på genvundne afskrivninger.
- Bundskatten nedsættes.
- Mellemskatten bortfalder.
- Topskattegrænsen stiger.
- Ændringer i beskatning af aktieindkomst.

2. Krav til anpartskapital nedsættes.

9.1 Ændringer i skattesatserne for 2010

Der har i 2009 været givet et 10 % nedslag ved beskatning på avancer på driftsmidler og genvundne afskrivninger. Nedslaget bortfalder pr. 1. januar 2010, hvilket vil have betydning for beskatningen af Stefan og Steffens avancer ved den skattepligtige virksomhedsomdannelse samt beregningen af udskudt skat ved den skattefrie virksomhedsomdannelse. Vi vil i det nedenstående vise hvilke konsekvenser bortfaldet af nedslaget medfører.

Avancer 2009

Goodwill	140.000
Driftsmidler (90 %)	5.877
Ejendom	980.000
Genvundre afsk. (90 %)	<u>307.125</u>
Avancer i alt	<u>1.433.002</u>

Avancer 2010

Goodwill	140.000
Driftsmidler (100 %)	6.530
Ejendom	980.000
Genvundre afsk. (100 %)	<u>341.250</u>
Avancer i alt	<u>1.467.780</u>

Som det fremgår af ovenstående beregning vil Stefan og Steffens samlede avancer stige med 34.778 kr., hvilket medføre en stigning i beskatningsgrundlaget for Stefan på 13.911 kr. og Steffen 20.867 kr. ved den skattepligtige virksomhedsomdannelse. Den udskudte skat ved den skattefrie virksomhedsomdannelse vil stige med 25 % af 34.778 kr.

Vi vil i det efterfølgende komme ind på konsekvenserne ved at vente med omdannelsen til 2010 for henholdsvis den skattepligtige og den skattefrie virksomhedsomdannelse.

9.1.1 Skattepligtig virksomhedsomdannelse

Vi har i vores beregninger valgt at holde kursnedslaget, som er beregnet ved den skattepligtige virksomhedsomdannelse ude, da det ikke har betydning for samlede illustration.

Udover at 10 % nedslaget bortfalder, falder bundskatten fra 5,04 % i 2009 til 3,67 % i 2010, knap 1,5 % i alt. Herudover bortfalder mellemskatten, som i 2009 var på 6 %, og topskattegrænsen stiger fra 347.200 kr. i 2009 til 389.900 kr. i 2010. Topskattesatsen på de 15 % er fortsat uændret. Vi har i vores beregninger taget udgangspunkt i, at både Stefan og Steffen ligger i topskatten, hvorfor stigningen i denne ikke har betydning for vores beregninger.

Opgørelse af skattepligtig indkomst 2009			Opgørelse af skattepligtig indkomst 2010		
Personlig indkomst	Stefan	Steffen	Personlig indkomst	Stefan	Steffen
Goodwill avance	56.000	84.000	Goodwill avance	56.000	84.000
Driftsmidler avance	2.351	3.526	Driftsmidler avance	2.612	3.918
Genvundne afskrivninger	122.850	184.275	Genvundne afskrivninger	136.500	204.750
Opsparet overskud	-	216.207	Opsparet overskud	-	216.207
	181.201	488.008		195.112	508.875
AM-bidrag	14.496	39.041	AM-bidrag	15.609	40.710
Personlig indkomst i alt	<u>166.705</u>	<u>448.968</u>	Personlig indkomst i alt	<u>179.503</u>	<u>468.165</u>
Kapitalindkomst			Kapitalindkomst		
Ejendomsavance	392.000	588.000	Ejendomsavance	392.000	588.000
Kapitalindkomst i alt	<u>392.000</u>	<u>588.000</u>	Kapitalindkomst i alt	<u>392.000</u>	<u>588.000</u>
Skattepligtig indkomst	<u><u>558.705</u></u>	<u><u>1.036.968</u></u>	Skattepligtig indkomst	<u><u>571.503</u></u>	<u><u>1.056.165</u></u>

Som det fremgår af ovenstående beregning medfører stigningen i avancerne på driftsmidler og de genvundne afskrivninger, at den personlige indkomst stiger. Dette vil resultere i, at Stefans skattepligtige indkomst stiger med 12.798 kr. og Steffens med 19.197 kr.

Den samlede ændring i skattesatserne medfører at den totale marginalskatteprocent (før AM-bidrag) vil falde fra 59,6 % i 2009 til 52,2 % i 2010. Vi vil i nedenstående vise de samlede skattemæssige konsekvenser ved ændringerne i skattesatserne.

Ændringerne i deres personlige indkomst resulterer i nedenstående skatteberegning for henholdsvis Stefan og Steffen:

Samlede skatter ved skattepligtig omdannelse 2009

Stefan	Sats	Grundlag	Skat heraf
Personlig indkomst	59,6%	166.705	99.356
Kapitalindkomst	33,5%	392.000	131.320
Aconto virksomhedsskat	25,0%	-	-
Skat			<u>230.676</u>
AM-bidrag	8,0%	181.201	<u>14.496</u>
Samlede skat i alt			<u>245.172</u>

Samlede skatter ved skattepligtig omdannelse 2010

Stefan	Sats	Grundlag	Skat heraf
Personlig indkomst	52,2%	179.503	93.701
Kapitalindkomst	33,5%	392.000	131.320
Aconto virksomhedsskat	25,0%	-	-
Skat			<u>225.021</u>
AM-bidrag	8,0%	195.112	<u>15.609</u>
Samlede skat i alt			<u>240.630</u>

Steffen

Personlig indkomst	59,6%	448.968	267.585
Kapitalindkomst	33,5%	588.000	196.980
Aconto virksomhedsskat	25,0%	216.207	<u>54.052</u>
Skat			<u>410.513</u>
AM-bidrag	8,0%	488.008	<u>39.041</u>
Samlede skat i alt			<u>449.554</u>

Steffen

Personlig indkomst	52,2%	468.165	244.382
Kapitalindkomst	33,5%	588.000	196.980
Aconto virksomhedsskat	25,0%	216.207	<u>54.052</u>
Skat			<u>387.310</u>
AM-bidrag	8,0%	508.875	<u>40.710</u>
Samlede skat i alt			<u>428.020</u>

Beregningen viser, at Stefan kan opnå en besparelse på 4.542 kr. og Steffen en besparelse på 21.534 kr. på de samlede skatter, hvis de ved valg af den skattepligtige virksomhedsomdannelse, venter med at omdanne til 2010.

9.1.2 Skattefri virksomhedsomdannelse

Som tidligere beskrevet vil bortfaldet af 10 % nedsalget have betydning for opgørelsen af den udskudte skat. Den udskudte skat ændres med 25 % af de 34.778 kr. og vil derfor stige fra 358.250 kr. i 2009 til 366.945 kr. ved en omdannelse i 2010. Stigningen i den udskudte skat vil medføre en forringelse af selskabets indre værdi i forhold til 2009.

En anden konsekvens af at avancerne stiger, er at det vil medføre et fald på de 34.778 kr. på anparternes skattemæssige anskaffelsessum. Vi har i nedenstående prøvet at illustrere gennem en simplificeret beregning, hvilke forskelle skattereformen vil have ved afståelse af anparterne kort efter omdannelsen. Vi antager, at selskabet sælges til en handelsværdi på 2.500.000 kr., samt at virksomhedens værdier pr. 31. december 2010 er tilsvarende 2009.

Salg af anparterne i S&S Fitness ApS

Omdannelse i år	2009	2010
Afståelsessum	2.500.000	2.500.000
Anparternes skattemæssige anskaffelsessum	<u>1.082.609</u>	<u>1.047.831</u>
Skattepligtig fortjeneste	<u>1.417.391</u>	<u>1.452.169</u>

Da anparternes skattemæssige anskaffelsessum falder, vil der være en øget skattepligtig fortjeneste hvis den skattefrie virksomhedsomdannelse udskydes til 2010. Stefan og Steffens skattepligtige fortjeneste vil blive beskattet som aktieindkomst. Beskatningen af aktieindkomst vil ved avancer eller udbytte over 48.300 kr. efter indtræden af den nye skattereform falde fra henholdsvis 43 % og 45 % til 42 % i 2010. Den opgjorte skattepligtige fortjeneste vil derfor blive beskattet med 42 % uanset salgsår. I nedenstående har vi redegjort for den samlede aktieindkomstbeskatning ved en marginalbeskatning på 42 %.

Salg i år	2010	2011
Skattepligtig fortjeneste	1.417.391	1.452.169
Aktiebeskatning 42 %	<u>595.304</u>	<u>609.911</u>
Fortjeneste efter skat	<u>822.087</u>	<u>842.258</u>

9.2 Krav til anpartskapital nedsættes

I forbindelse med den nye skattereform vedtog regeringen en nedsættelse af anpartskapitalen fra 125.000 kr. til 80.000 kr. gældende fra 1. januar 2010. Dette vil betyde for Stefan og Steffen, at de skal binde mindre kapital i selskabet ved en omdannelse i 2010. Ved en skattepligtig virksomhedsomdannelse vil kapitalnedsættelsen betyde et større stiftertilgodehavende og dermed et større beløb, der kan hæves skattefrit ud af selskabet. Anvendes den skattefrie virksomhedsomdannelse vil anparterne få en større overkurs og dermed et større beløb til udlodning.

Kapitel 10

Konklusion

Vi har i de foregående kapitler forsøgt at give læseren et overblik over de teoretiske betingelser og regler ved henholdsvis den skattepligtige og skattefrie virksomhedsomdannelse samt udarbejdet dem på en praktisk case.

Der kan være flere årsager til en virksomhedsejer vil vælge en omdannelsesmetode frem for en anden. Den skattepligtige virksomhedsomdannelse behandles efter afståelsesprincippet, hvor virksomheden anses for afstået. Ejeren/ejerne vil derfor blive skattepligtig af de konstaterede avancer samt af et eventuelt opsparet overskud ved anvendelse af VSO. Den skattepligtige virksomhedsomdannelse kan derfor blive en bekostelig affære, hvorfor mange vil foretrække at anvende den skattefrie virksomhedsomdannelse, hvor beskatningen udskydes til den dag anparterne/aktierne afstås.

Der er en række generelle betingelser, som skal være opfyldt for at en virksomhedsejer kan få lov til at foretage en virksomhedsomdannelse. Vi vil ikke nærmere uddybe disse generelle betingelser, men henviser til de pågældende kapitler, hvor omdannelsesmetoderne bliver gennemgået. Der er lempeligere krav til den skattepligtige virksomhedsomdannelse end til den skattefrie. En af de store fordele ved en skattepligtig virksomhedsomdannelse er, at ejeren selv kan bestemme hvilke aktiver, der ønskes medtaget i omdannelsen. Omdannes der med tilbagevirkende kraft skal virksomhedens overdragne aktiver dog kunne fungere som en samlet virksomhed.

Der er flere betingelser ved den skattefrie virksomhedsomdannelse. Særligt er det værd at bemærke, at alle aktiver og passiver som udgangspunkt skal overdrages til det nye selskab. Det er kun muligt at holde blandet benyttet aktiver udenfor omdannelsen, såfremt virksomhedsejeren har anvendt VSO i året forud for omdannelsen. Yderligere er det kun muligt at holde fast ejendom udenfor omdannelsen, hvis aktiernes/anparternes skattemæssige anskaffelsessum før modregning af opsparet overskud er positiv, da en fast ejendom i praksis anerkendes som en selvstændig virksomhed.

Det er vores opfattelse, efter at have arbejdet med både den skattepligtige og den skattefrie virksomhedsomdannelse, at loven på flere områder ikke er uddybende nok, således at den ofte

bliver "vejledt" af afgørelser. Dette gælder særligt omkring, hvilke virksomheder som kan omdannes og omkring værdiansættelse af en virksomheds aktiver. Gennem vores praktiske hverdag oplever vi ligeledes, at området omkring virksomhedsomdannelse er et vanskeligt område for mange revisorer, hvorfor vi mener, at særligt dette område kræver et grundigt kendskab til lovgivningen, afgørelser mv. for at sikre, at omdannelsen bliver fuldført til klientens bedste samt inde for lovens rammer.

Vi har derfor valgt at afprøve teorien gennem et praktisk eksempel med omdannelse af S&S Fitness I/S med skæringsdato den 31. december 2009. Både ved den skattepligtige og den skattefrie virksomhedsomdannelse skal virksomhedens aktiver og passiver værdiansættes og medtages i selskabet åbningsbalance pr. 1. januar 2010. Generelt gælder det, at virksomhedens aktiver og passiver skal værdiansættes til handelsværdier. Der er dog en række værdier, hvor der kan herske tvivl om værdiansættelsen, hvorfor SKAT har udarbejdet vejledende cirkulærer omkring værdiansættelsen af aktier, goodwill og ejendom. I S&S Fitness I/S optager vi ejendommen efter TSS-Cirkulære 2000-05 til den seneste offentlige ejendomsvurdering på 4.500.000 kr., da denne giver et retvisende billede af ejendommens værdi. Herudover foretager vi en goodwillberegning efter TSS-Cirkulære 2000-10. Beregningen viser et resultat på 0 kr., som vi ikke mener giver et retvisende billede, set i lyset af virksomhedens seneste resultater, derfor har vi valgt at sætte goodwill til 140.000 kr. De øvrige aktiver og passiver optages til deres bogførte værdi i regnskabet pr. 31. december 2009, da den bogførte værdi er lig med handelsværdien.

Vi har gennemgået en konsekvens beregning af begge omdannelsesmetoder, således at det for S&S Fitness I/S var gennemskueligt, hvilke konsekvenser den valgte omdannelsesmetode ville få, samt hvilken omdannelsesmetode som ville være den mest hensigtsmæssige i deres situation.

I S&S Fitness I/S tilfælde er der tale om et interessentskab, hvorfor der er nogle særlige forhold der skal tages hensyn til ved omdannelsen. For begge omdannelsesmetoder gælder det, at ejerne skal vederlægges i forhold til deres ejerandele i virksomheden. Ved den skattepligtige virksomhedsomdannelse er der ikke yderligere betingelser, som der skal tages hensyn til for at kunne omdanne et interessentselskab. Begge virksomhedsejere havde i året forud for omdannelsen anvendt VSO. Vi konstaterede i forbindelse med omdannelsen at Steffen havde et beløb hensat til senere hævning, hvorfor vi foretog en regulering til selskabets åbningsbalance, således at Steffen har fået afsat et tilgodehavende beløb. Steffen skal dog have hævet beløbet inden stiftelsesdatoen ellers tillægges

tilgodehavendet selskabets egenkapital. Herudover havde Steffen et opsparet overskud, som han ved den skattepligtige virksomhedsomdannelse vil blive beskattet af i indkomståret 2009.

Hvis Stefan og Steffen vælger at foretage virksomhedsomdannelsen efter den skattepligtige metode har vi konstateret, at det ville udløse en samlet skat for Stefan på 170.584 kr. og for Steffen på 337.383 kr. forudsat anvendelse af kursnedslag på 20 %. Anvendes der ikke kursnedslag vil Stefan yderligere skulle betale 74.588 kr. og Steffen skal betale yderligere 112.171 kr. Som det fremgår, ville en skattepligtig virksomhedsomdannelse udløse en meget stor skat for begge virksomhedsejere, hvorfor den skattepligtige virksomhedsomdannelse som udgangspunkt ikke kan anbefales. Stefan og Steffen vil som et alternativ, hvis de ønsker at foretage omdannelse efter den skattepligtige metode, kunne overveje om de ønsker at holde ejendommen udenfor omdannelsen og beholde denne i personligt regi, da de derved kan undgå at blive beskattet af ejendomsavancen samt de genvundne afskrivninger.

Som et helt andet alternativt kan Stefan og Steffen foretage en skattefri virksomhedsomdannelse, da de opfylder alle de generelle betingelser. Da der er tale om et interessentselskab skal der yderligere tages hensyn til, at ejernes kapitalkonti skal svare til deres ejerandele, samt at de skattemæssige forhold mellem ejerne skal udlignes. I den praktiske gennemførelse konstaterede vi før skæringsdatoen, at Stefan og Steffens kapitalkonti ikke svarede til deres ejerandele, da de havde foretaget forskellige hævninger i virksomheden. Stefan og Steffen skulle derfor henholdsvis hæve og indbetale et beløb for at udligne forskellen mellem kapitalkontiene senest den 31. december 2009. Det blev yderligere konstateret, at Stefan og Steffen skattemæssigt havde afskrevet i forhold til deres ejerandele, hvorfor det ikke var nødvendigt at foretage udligning heraf. Da Stefan og Steffen har anvendt VSO i året for omdannelsen var det særligt vigtigt ved den skattefrie virksomhedsomdannelse at virksomhedsejernes indskudskonto var positive ved omdannelsen. Her var ingen problemer, da både Stefan og Steffens indskudskonto pr. 31. december 2009 var positive. Vi valgte også her at afsætte Steffens hensat til senere hævning, som et passiv i selskabets åbningsbalance, som han så har mulighed for at hæve skattefrit i selskabet. Beløbet skal dog være hævet inden stiftelsesdatoen, ellers vil det blive tillagt egenkapitalen i selskabet. Det er vores klare anbefaling til Steffen, at han sørger for at få hævet dette beløb, da han ellers ville blive beskattes af beløbet som aktieindkomst ved udlodning samt kun få sin ejerandel af beløbet.

Vælger Stefan og Steffen at foretage en skattefri virksomhedsdannelse vil det betyde, at deres skattemæssige anskaffelsessum for anparterne kan opgøres samlet til 1.082.609 kr. Den skattemæssige anskaffelsessum opgøres på baggrund af det kontante vederlag, som virksomhedens ejer ville kunne opnå ved et salg. Dette betyder rent praktisk, at de ved et salg kan modregne anskaffelsessummen i salgssummen og derved skulle beskattes af differencen som aktieindkomst. Forudgående beregning er forudsat at ejendommen medgår i omdannelsen. Stefan og Steffen har mulighed for at udskille ejendommen af omdannelsen, hvis de ønsker det, da den skattemæssige anskaffelsessum før modregning af opsøret overskud er positiv.

Vi har afslutningsvis vurderet, hvorvidt det kunne svare sig for Stefan og Steffen eventuelt at vente til 31. december 2010 med at foretage en virksomhedsomdannelse, da der den 22. april 2009 er vedtaget en ny skattereform. Skattereformen betyder rent praktisk for Stefan og Steffen at det ville blive billigere at foretage en skattepligtig virksomhedsomdannelse, da mellemskatten er bortfaldet, og derved er den samlede marginalskat blevet nedsat.

Samtidigt ville de få en større skattepligtig fortjeneste ved en senere afståelse af deres anparter, hvis de valgte at foretage en skattefri virksomhedsomdannelse i 2010, da 10 % nedslaget på avancerne bortfalder, således at den skattemæssige anskaffelsessum på anparterne bliver nedsat.

Herudover har skattereformen medført en ændring i kravet til selskabskapitalen ved oprettelse af et anpartsselskab. Dette betyder, at Stefan og Steffen kan nøjes med kun at indskyde 80.000 kr. mod tidligere 125.000 kr., således at de binder mindre kapital i selskabet.

Det er derfor vores anbefaling til Stefan og Steffen, at de uanset omdannelsesmetoden skal vente med at foretage en virksomhedsomdannelse til året efter, da det vil give dem en økonomisk fordel. Da S&S Fitness I/S er en sund virksomhed, mener vi ikke, at der risikomæssigt er de store problemer ved at vente med at foretage omdannelsen til året efter.

Herudover vil det være vores anbefaling, at de foretager en skattefri virksomhedsomdannelse, da de derved ikke vil få udløst en beskatning før den dag, hvor de afstår anparterne.

Litteraturliste

Obligatorisk litteratur

Generationsskifte af Søren Halling-Overgaard & Birgitte Sølvkær Olesen, 2. udgave 2009.

Materialesamling til Skat 2, Institut for Regnskab og Revision, Efterår 2009.

Grundlæggende Skatteret af Henrik Dam, Henrik Gam, Kjeld Hemmingsen, Jacob Nielsen og Finn Taksøe-Jensen, 1. udgave 2009.

Øvrig litteratur

Ligningsvejledningen; Erhvervsdrivende 2010-01, Lov om skattepligtig virksomhedsomdannelse.

Ligningsvejledningen; Erhvervsdrivende 2010-01, Lov om skattefri virksomhedsomdannelse.

Revisor Manual 2009 af T. Helmo Madsen & Henning Mølgård.

Revisor Manual 2010 af T. Helmo Madsen & Henning Mølgård.

Cirkulære

TSS-Cirkulære nr. 2000-5

TSS-Cirkulære nr. 2000-9

TSS-Cirkulære nr. 2000-10

Love

Personskatteloven, PSL

Virksomhedsskatteloven, VSO

Selskabsskatteloven, SEL

Virksomhedsomdannelsesloven, VOL

Afskrivningsloven, AL

Ejendomsavancebeskatningsloven, EBL

Kursgevinstloven, KGL

Årsregnskabsloven, ÅRL

Bilag 1

Resultatopgørelse

	2007	2008	2009
Nettoomsætning	3.214.365	3.434.408	3.225.978
Vareforbrug	-549.205	-658.018	-583.999
Andre eksterne omkostninger	<u>-988.402</u>	<u>-1.071.010</u>	<u>-1.067.806</u>
Bruttoresultat	1.676.758	1.705.380	1.574.173
Personaleudgifter	-972.767	-1.026.148	-1.042.875
Af- og nedskrivninger	<u>-220.241</u>	<u>-158.095</u>	<u>-268.221</u>
Driftsresultat	483.750	521.137	263.077
Finansielle indtægter	46.751	12.591	8.615
Finansielle omkostninger	<u>-149.905</u>	<u>-140.846</u>	<u>-138.856</u>
ÅRETS RESULTAT	<u>380.596</u>	<u>392.882</u>	<u>132.836</u>
Resultatdisponering			
Stefan Sørensen (40%)	152.238	157.153	53.134
Steffen Christensen (60%)	<u>228.358</u>	<u>235.729</u>	<u>79.702</u>
Resultatdisponering i alt	<u>380.596</u>	<u>392.882</u>	<u>132.836</u>

Balance

		2007	2008	2009
Aktiver	Note			
Anlægsaktiver				
Materielle anlægsaktiver				
Goodwill	1	0	0	0
Grunde og bygninger	2	3.368.750	3.237.500	3.106.250
Andre anlæg, driftsmateriel og inventar	3	<u>331.292</u>	<u>328.843</u>	<u>258.372</u>
Materielle anlægsaktiver i alt		<u>3.700.042</u>	<u>3.566.343</u>	<u>3.364.622</u>
Anlægsaktiver i alt		<u>3.700.042</u>	<u>3.566.343</u>	<u>3.364.622</u>
Omsætningsaktiver				
Varebeholdninger				
Varelager		<u>86.786</u>	<u>92.811</u>	<u>87.658</u>
Varebeholdninger i alt		<u>86.786</u>	<u>92.811</u>	<u>87.658</u>
Tilgodehavender				
Tilgodehavender fra salg og tjenesteydelser		11.435	11.977	22.843
Forudbetalinger		799.714	92.137	92.137
Tilgodehavende moms		<u>0</u>	<u>43.542</u>	<u>23.633</u>
Tilgodehavender i alt		<u>811.149</u>	<u>147.656</u>	<u>138.613</u>
Likvide beholdninger		<u>306.214</u>	<u>1.089.401</u>	<u>1.184.488</u>
Omsætningsaktiver i alt		<u>1.204.149</u>	<u>1.329.868</u>	<u>1.410.759</u>
Aktiver i alt		<u>4.904.191</u>	<u>4.896.211</u>	<u>4.775.381</u>

Balance

		2007	2008	2009
Passiver	Note			
Egenkapital				
Kapitalkonto	4	<u>1.148.991</u>	<u>1.256.711</u>	<u>1.194.254</u>
Egenkapital i alt		<u>1.148.991</u>	<u>1.256.711</u>	<u>1.194.254</u>
Gældsforpligtigelser				
Langfristede gældsforpligtigelser				
Prioritetsgæld		<u>3.500.000</u>	<u>3.500.000</u>	<u>3.500.000</u>
Langfristede gældsforpligtigelser i alt		<u>3.500.000</u>	<u>3.500.000</u>	<u>3.500.000</u>
Kortfristede gældsforpligtigelser				
Kreditinstitutter		191.891	0	26.108
Leverandører af varer og tjenesteydelser		17.465	121.430	33.322
Anden gæld		<u>45.844</u>	<u>18.070</u>	<u>21.697</u>
Kortfristede gældsforpligtigelser i alt		<u>255.200</u>	<u>139.500</u>	<u>81.127</u>
Gældsforpligtigelser i alt		<u>3.755.200</u>	<u>3.639.500</u>	<u>3.581.127</u>
Passiver i alt		<u>4.904.191</u>	<u>4.896.211</u>	<u>4.775.381</u>

Specifikationer

	2007	2008	2009
1 Goodwill			
Anskaffelsessum, primo	<u>140.000</u>	<u>140.000</u>	<u>140.000</u>
Anskaffelsessum, ultimo	<u>140.000</u>	<u>140.000</u>	<u>140.000</u>
Af-/nedskrivninger, primo	-140.000	-140.000	-140.000
Årets af-/nedskrivninger	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>
Af-/nedskrivninger, ultimo	<u>-140.000</u>	<u>-140.000</u>	<u>-140.000</u>
I alt	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>
2 Grunde og bygninger			
Anskaffelsessum, primo	0	3.500.000	3.500.000
Tilgang i årets løb	<u>3.500.000</u>	<u>0</u>	<u>0</u>
Anskaffelsessum, ultimo	<u>3.500.000</u>	<u>3.500.000</u>	<u>3.500.000</u>
Af-/nedskrivninger, primo	0	-131.250	-262.500
Årets af-/nedskrivninger	<u>-131.250</u>	<u>-131.250</u>	<u>-131.250</u>
Af-/nedskrivninger, ultimo	<u>-131.250</u>	<u>-262.500</u>	<u>-393.750</u>
Regnskabsmæssig værdi ultimo	<u>3.368.750</u>	<u>3.237.500</u>	<u>3.106.250</u>
3 Andre anlæg, driftsmateriel og inventar			
Anskaffelsessum, primo	1.318.547	1.410.470	1.389.765
Tilgang i årets løb	91.922	104.295	0
Afgang i årets løb	<u>0</u>	<u>-125.000</u>	<u>66.500</u>
Anskaffelsessum, ultimo	<u>1.410.469</u>	<u>1.389.765</u>	<u>1.456.265</u>
Af-/nedskrivninger, primo	-990.186	-1.079.177	-1.060.922
Af-/nedskrivninger, afhændede aktiver	0	125.000	0
Årets af-/nedskrivninger	<u>-88.991</u>	<u>-106.745</u>	<u>-136.971</u>
Af-/nedskrivninger, ultimo	<u>-1.079.177</u>	<u>-1.060.922</u>	<u>-1.197.893</u>
Regnskabsmæssig værdi ultimo	<u>331.292</u>	<u>328.843</u>	<u>258.372</u>

Specifikationer

	2007	2008	2009
4 Kapitalkonto			
Egenkapital, primo	1.021.513	1.148.991	1.256.711
Overført resultat	380.596	392.882	132.836
Hævninger	<u>-253.119</u>	<u>-285.162</u>	<u>-195.293</u>
Egenkapital i alt	<u>1.148.991</u>	<u>1.256.711</u>	<u>1.194.254</u>
Kapitalkonto Stefan			
Egenkapital, primo	528.793	586.653	639.261
Andel af årets resultat	152.238	157.153	53.134
Hævet	<u>-94.379</u>	<u>-104.545</u>	<u>-214.693</u>
Egenkapital ultimo	<u>586.653</u>	<u>639.261</u>	<u>477.702</u>
Kapitalkonto Steffen			
Egenkapital, primo	492.720	562.338	617.451
Andel af årets resultat	228.358	235.729	79.702
Hævet	<u>-158.740</u>	<u>-180.617</u>	<u>19.400</u>
Egenkapital ultimo	<u>562.338</u>	<u>617.451</u>	<u>716.552</u>

Bilag 2

Specifikationer

	2007	2008	2009
1 Opgørelse af skattepligtig indkomst			
Årets resultat	380.596	392.882	132.836
Af- og nedskrivninger	220.241	158.095	268.221
Ej fradragsberettigede udgifter:			
Ej fradragsberettiget repræsentation, 75 %	5.487	4.421	3.317
Ej fradragsberettigede udgifter i alt:	5.487	4.421	3.317
Skattemæssige afskrivninger:			
Goodwill	-20.000	0	0
Grunde og bygninger	-131.250	-105.000	-105.000
Driftsmidler	-111.553	-89.763	-83.948
Skattemæssige afskrivninger i alt	-262.803	-194.763	-188.948
Skattepligtig indkomst	343.521	360.635	215.426
Resultatfordeling:			
Stefan skattepligtigt indkomst (40%)	137.408	144.254	86.170
Steffen skattepligtigt indkomst (60%)	206.113	216.381	129.255
2 Skattemæssig saldo værdi og afskrivninger vedrørende Goodwill			
Anskaffelsessum, primo	140.000	140.000	140.000
Anskaffelsessum, ultimo	140.000	140.000	140.000
Afskrivninger, primo	-120.000	-140.000	-140.000
Årets nedskrivninger	-20.000	0	0
Afskrivninger, ultimo	-140.000	-140.000	-140.000
Skattemæssig saldo, Goodwill	0	0	0
3 Skattemæssig saldo værdi og afskrivninger vedrørende Grunde og bygninger			
Anskaffelsessum, primo	0	3.500.000	3.500.000
Tilgang i årets løb	3.500.000	0	0
Anskaffelsessum, ultimo	3.500.000	3.500.000	3.500.000
Afskrivninger, primo	0	-131.250	-236.250
Årets af-/nedskrivninger	-131.250	-105.000	-105.000
Afskrivninger, ultimo	-131.250	-236.250	-341.250
Skattemæssig saldo, Grunde og bygninger	3.368.750	3.263.750	3.158.750

Specifikationer

4 Skattemæssig saldo værdi og afskrivninger vedrørende

Driftsmidler

Skattemæssig saldo, primo	354.289	334.658	269.290
Tilgang i årets løb	91.922	104.295	66.500
Afgang i årets løb	<u>0</u>	<u>-79.900</u>	<u>0</u>
Afskrivningsgrundlag	446.211	359.053	335.790
Årets afskrivninger, 25 %	<u>-111.553</u>	<u>-89.763</u>	<u>-83.948</u>
Skattemæssig saldo, ultimo	<u>334.658</u>	<u>269.290</u>	<u>251.842</u>