

Cand.merc.aud.-studiet – Juridisk institut

Hovedopgave – registreret revisor

Generationsskifte af en personlig virksomhed med succession i levende live

Forfatter: Erling Kyed

Afleveret: 24. februar 2009

Vejleder: Ole Aagesen

Censor:

Forord	6
1. Problemformulering	7
2. Metode og metodevalg	8
2.1. De anvendte love.....	8
3. Struktur og afgrænsning	8
3.1. Struktur	8
3.2. Afgrænsning	9
4. Målgruppe	9
5. Faktuelle oplysninger om personer og tal	9
5.1. Virksomheden.....	9
5.2. Personerne	10
5.2.1. Faderen.....	10
5.2.2. Sønnen (sælger).....	10
5.2.3. Barnebarnet	10
5.2.4. Medarbejderen	10
5.3. Tallene.....	10
6. Historie og udvikling i hovedtræk	11
6.1. Beskatning af afhændelser	11
6.1.1. Statsskatteloven.....	11
6.1.2. Ligningsloven.....	12
6.1.3. Afskrivningsloven.....	12
6.1.3.1. Krigsårene	13
6.1.3.2. Afskrivningsreform 1957	13
6.1.3.3. Bygningsafskrivninger 1968	13
6.1.3.4. Inflation	14
6.1.3.5. Lovrevision 1998	14
6.1.4. Lov om særlig indkomstskat	15
6.1.5. Kildeskatteloven/dødsbøbeskatning	15
6.1.5.1. Dødsbøbeskatning før 1970	15
6.1.5.1.1. Før 1922	15
6.1.5.1.2. Efter 1922.....	16
6.1.5.1.2.1. Privatskiftende dødsboer	16

6.1.5.1.2.2. Offentligt skiftende dødsboer.....	16
6.1.5.1.2.3. Enkepraksis	16
6.1.5.2. Kildeskatteloven 1970.....	16
6.1.5.2.1. Privatskiftende dødsboer.....	17
6.1.5.2.2. Offentligt skiftende dødsboer.....	17
6.1.5.2.3. Overgang til succession.....	17
6.1.6. Skattefri virksomhedsomdannelse.....	18
7. Værdiansættelse og beskatning.....	19
7.1. Omsætningsaktiverne	19
7.1.1. Indeståender i pengeinstitutter	19
7.1.2. Debitorer	19
7.1.3. Igangværende arbejder	20
7.1.4. Varelager	20
7.1.5. Tilgodehavende tilskud	20
7.2. Anlægsaktiverne	20
7.2.1. Driftsmidler og bil.....	20
7.2.1.1. Beskatning.....	21
7.2.2. Ejendom	21
7.2.2.1. Genvundne afskrivninger	21
7.2.2.1.1. Beskatning af genvundne afskrivninger	22
7.2.2.2. Ejendomsavance.....	22
7.2.2.2.1. Beskatning af ejendomsavance	24
7.3. Kortfristet gæld	24
7.3.1. Forudfaktureret.....	24
7.4. Langfristet Gæld	25
7.4.1. Realkredit	25
7.4.2. Anfordringslån	25
7.5. Opsparet overskud	25
7.6. Goodwill.....	26
7.6.1. Avanceopgørelse goodwill.....	27
7.6.2. Beskatning af goodwill	27
8. Familiesuccession	28
8.1. Hvem kan succedere?.....	28
8.1.1. Personkreds	28
8.1.2. Krav om skattepligt.....	29
8.2. Meddelelse/tidsfrister.....	30

8.2.1. Selvangivelse	30
8.2.2. Ændringer i værdiansættelser	30
8.3. <i>Hvad kan der succederes i?</i>	30
8.3.1. Varelager	31
8.3.2. Igangværende arbejder og forudfakturering	31
8.3.3. Anlægsaktiver	31
8.3.3.1. Nedskevne værdier	31
8.3.3.2. Ejendomsavance/genvundne afskrivninger	32
8.3.4. Virksomhedsskatteordningen	33
8.3.5. Kapitalafkastordningen	33
8.4. <i>Hvad kan der ikke succederes i?</i>	34
8.4.1. Sælgers underskud	34
8.4.2. Skibe og luftfartøjer	35
8.4.3. Øvrige begrænsninger	35
8.5. <i>Successionens retsvirkninger</i>	35
8.5.1. Hos sælger	35
8.5.2. Hos køber	35
9. Medarbejdersuccession.....	36
10. Passivpost i levende live.....	37
10.1. <i>Passivpost</i>	37
10.1.1. Avancer	37
10.1.2. Aktieindkomst	37
10.1.3. Opsparet overskud.....	37
10.1.4. Konjunkturudligningskonti	38
10.2. <i>Gavebeskatning</i>	38
10.2.1. Boafgiftsloven	39
10.2.1.1. Personerne	39
10.2.1.2. Opgørelse af afgiftsgrundlaget	39
10.2.2. Statsskatteloven	39
11. Skattefri virksomhedsomdannelse.....	40
11.1. <i>Betingelser</i>	40
11.1.1. Generelt.....	40
11.1.1.1. Omdannelsesdato	40
11.1.1.2. Tidsfrister	40
11.1.1.3. Beskatning.....	41
11.1.2. Det succederende selskab.....	41

11.1.2.1. Generelt.....	41
11.1.2.2. Ejerfordeling	41
11.1.2.3. Primobalancen.....	42
11.1.3. Den overdragende virksomhed.....	42
11.1.3.1. Generelt.....	42
11.1.3.2. Passiv deltagelse	42
11.1.3.3. Flere ejere.....	43
11.1.3.4. Virksomhedsskatteordningen	43
11.1.3.4.1. Flere virksomheder.....	44
11.1.3.4.2. Udenlandske aktiver og passiver.....	44
11.1.4. Vederlaget	44
11.1.5. Værdiansættelsen	44
11.1.5.1. Blandet benyttede aktiver.....	45
11.1.5.2. Virksomhedsskatteordningen	45
11.1.5.3. Flere ejere.....	46
11.1.5.4. Underskud og fremførte fradrag.....	46
<i>11.2. Successionens retsvirkninger</i>	<i>47</i>
<i>11.3. Efterfølgende salg af anparter/aktier.....</i>	<i>48</i>
11.3.1. Beskatning ved salg af aktier/anparter	48
12. Beregninger sælgers provenu.....	50
<i>12.1. Forudsætninger.....</i>	<i>50</i>
12.1.1. Beskatningsprocenter	50
12.1.2. Anlægsaktiverne.....	51
12.1.2.1. Driftsmidler og bil.....	51
12.1.2.2. Ejendom	51
12.1.2.3. Goodwill.....	51
<i>12.2. Salg til handelsværdier</i>	<i>51</i>
12.2.1. Opgørelse af avancer.....	52
12.2.1.1. Driftsmidler og bil.....	52
12.2.1.2. Ejendom	52
12.2.1.3. Goodwill.....	54
12.2.1.4. Opsparet overskud.....	54
12.2.2. Beskatning.....	55
<i>12.3. Succession.....</i>	<i>56</i>
12.3.1. Succession uden passivpost.....	57
12.3.2. Succession med passivpost	58
12.3.2.1. Gave lig med passivpost.....	59
12.3.2.2. Provenu lig med provenu ved handelsværdier	60

12.4. Delkonklusion - sælger provenu.....	61
13. Købers pris	62
13.1. Handelsværdier.....	62
13.2. Succession uden passivpost.....	62
13.3. Succession med passivpost.....	64
13.3.1. Gave lig med passivpost.....	64
13.3.2. Provenu lig med provenu ved handelsværdier	65
13.4. Delkonklusion – købers pris.....	66
14. Finansiering	68
14.1. Løbende ydelser	68
14.1.1. Beskatning hos sælger.....	69
14.1.2. Beskatning hos køber	69
15. Konklusion.....	71
16. Perspektivering.....	73
16.1. Beregninger af overdragelsespriser.....	73
16.1.1. Inventar og bil	74
16.1.2. Ejendom	75
16.1.3. Goodwill	75
16.2. Provenu efter landsskatteretskendelse	76
17. Litteraturliste	78
17.1. Bøger.....	78
17.2. Artikler	78
17.3. Internet.....	78
17.4. Andet.....	78
17.5. Love.....	78
18. Bilag 1 – sælgers regnskab	83
19. Bilag 2 – beregning af succession inventar og bil	94
20. Bilag 3 – beregning af succession ejendom	95
21. Bilag 4 – beregning af succession goodwill.....	96

Forord

Som indledning til hovedopgaven har jeg valgt at give en kort beskrivelse af mig selv og den uddannelse jeg hidtil har været igennem.

Jeg er i skrivende stund 36 år, ansat i et lille revisionskontor hvor der kun er ejeren og undertegnede. Jeg er udlært på min nuværende arbejdsplads og har derfor ikke erfaring med andre revisionskontorer.

Jeg er matematisk HHX-student, har læst på den nu nedlagte revisoruddannelse og har taget HD(R).

I mit nuværende arbejde beskæftiger jeg mig hovedsageligt med selvstændige erhvervsdrivende og enkelte ApS'er, hvor der kun er en anpartshaver.

Hovedopgaven emne er valgt ud fra en konkret kunde, hvor der for et par siden blev foretaget et generationsskifte. Generationsskiftet ville sikkert have været en del anderledes, hvis det havde været planlagt i lidt bedre tid. Mit mål med opgaven er at vise, at der er forskellige muligheder, når en selvstændig erhvervsdrivende skal videregive sin virksomhed og at det ikke er lige meget, hvilken løsning der vælges.

1. Problemformulering

Der er de færreste, der kender de nøjagtige regler ved salg af virksomhed og ikke mindst reglerne for succession i skatter i forbindelse med en virksomhedsoverdragelse. Samtidig venter mange selvstændigt erhvervsdrivende for længe med at tænke på, hvad der skal ske med deres virksomhed, efter de ikke selv kan eller vil drive den mere.

Den simple løsning er selvfølgelig bare at lukke virksomheden, men på den måde vil specielt virksomhedens kunder og eventuelle ansatte skulle finde alternative leverandører og arbejdspladser.

Der vil derfor være interesse for, at virksomheden drives videre på en eller anden måde. Et salg af virksomheden kunne derfor være en løsning, men det ville udløse beskatning af beskatning af gevundne afskrivninger ved salg af de nedskrevne anlægsaktiver samt ejendomsavancebeskatning ved salg af erhvervsejendom og ikke mindst beskatning af opsparet overskud, hvis ejeren har valgt at anvende virksomhedsskatteordningen,

Alternativet er, at der er nogen der overtager (succederer) i den skattebyrde (den udskudte skat) der ligger i virksomheden og dens aktiver - et generationsskifte.

Generationsskifte i virksomheder er ikke bare noget man gør her og nu. Et generationsskifte skal planlægges for at finde den mest optimale ordning for både køber og sælger.

Spørgsmålene er mange:

- Hvilke regler gælder ved generationsskifte? Og hvad er alternativet?
- Hvad betyder det for sælgers provenu?
- Hvad betyder det for det, køber skal finansiere?

Hovedopgavens formål er at beskrive reglerne om salg af virksomhed og succession i skatter vedrørende generationsskifte i personlige virksomheder i levende live og vise hvordan et generationsskifte i en virksomhed, drevet af en selvstændig erhvervsdrivende, kan gennemføres.

For at kunne vise, hvad det betyder økonomisk for sælger udarbejdes beregninger på de forskellige løsninger, der viser sælgers provenu ved salget/overdragelsen af virksomheden, købers pris samt vurdering af købers situation ved de valgte løsninger på kort og lang sigt.

2. Metode og metodevalg

2.1. De anvendte love

I hovedopgaven anvendes lovenes kaldenavne i selve opgaveteksten for at gøre opgaven mere læsevenlig og forståelig for eventuelle læsere uden en juridisk eller revisionsmæssig baggrund.

I fodnoterne henvises til relevant lovgivning via selve lovnavnet, paragraf, styknummer og punkt. De specifikke lovnumre m.v. findes i litteraturlisten.

Henvisning til ekstern litteratur fremgår af fodnoterne med angivelse af bogtitel, forfatter samt side eller kapitel. De anvendte bøger fremgår af litteraturlisten med ISBN-nr m.v.

3. Struktur og afgrænsning

3.1. Struktur

Hovedopgaven vil være struktureret på følgende måde:

1. Den teoretiske del
 - a. Historik
 - b. Beskrivelse af reglerne
2. Den praktiske del
 - a. Beregning af provenu
 - b. Sammenligning af modeller
 - c. Diskussion af modeller
3. Konklusion

Det hele ender i en konklusion på hovedopgaven og en anbefaling til virksomheden om, hvad der vil være løsningen for den nuværende ejer også set i forhold til købers situation.

3.2. Afgrænsning

Der gennemgås en del lovgivning i hovedopgaven. Nogle love er stort set gennemgået totalt, mens andre, specielt under afsnit 7 Værdiansættelse, er gennemgået med henblik på, hvad der er relevant for hovedopgaven.

Omdannelse til selskab via Lov om skattefri virksomhedsomdannelse er beskrevet i opgaven for at vise, at reglerne er der. Der er ikke foretaget beregninger vedrørende denne mulighed, da det er vurderet, at det umiddelbart ikke vil være i sælger interesse at omdanne til selskab og så efterfølgende afhænde selskabet.

4. Målgruppe

Hovedopgavens målgruppe er vejleder, censor, min arbejdsgiver, virksomheden i hovedopgaven og mig selv. Men opgaven kan også bruges af andre revisorstuderende og revisorer, der har brug for et indblik i mulighederne for at gennemføre et generationsskifte af personlige virksomheder.

5. Faktuelle oplysninger om personer og tal

5.1. Virksomheden

Virksomheden, der anvendes som grundlag for hovedopgaven, har i mange år været drevet i I/S-form med faderen og sønnen som indehavere. Men 1. januar 2006 overtog sønnen virksomheden 100 % ved succession.

Selve generationsskiftet kom til at handle om, at faderen skulle ud af virksomheden uden at skulle betale en krone i skat og uden at miste en krone af hans andel af egenkapitalen. Sønnen succederede derfor i alle faderens skattemæssige værdier og opsparede overskud mod at komme til at skyldes faderen det, som virksomheden skyldes faderen altså hans egenkapital.

Ikke umiddelbart en optimal handel at overtage en masse udskudt skat og samtidig få en gæld, men det var det muliges kunst på det tidspunkt.

5.2. Personerne

5.2.1. Faderen

Faderen drev sammen med sønnen virksomheden frem til 31. december 2005 i I/S-form. Den 1. januar 2006 overtog sønnen virksomheden ved succession og succederede i alle faderens skattemæssige værdier og opsparede overskud.

5.2.2. Sønnen (sælger)

Sønnen er den nuværende indehaver af virksomheden. Han er 55 år og enlig. Han beskattes i henhold til virksomhedsskatteordningen.

5.2.3. Barnebarnet

Barnebarnet er ca. 30 år, uddannet inde for samme fag, som virksomheden beskæftiger sig med. Han har ikke deltaget i virksomhedens drift ud over at have været arbejdsdreng i ungdomsårene.

5.2.4. Medarbejderen

Medarbejderen er en mand der er ca. 40 år og har arbejdet i virksomheden de sidste 10 år. Medarbejderen har ikke deltaget i det administrative arbejde, men leder virksomhedens øvrige ansatte, når indehaveren ikke er til stede.

5.3. Tallene

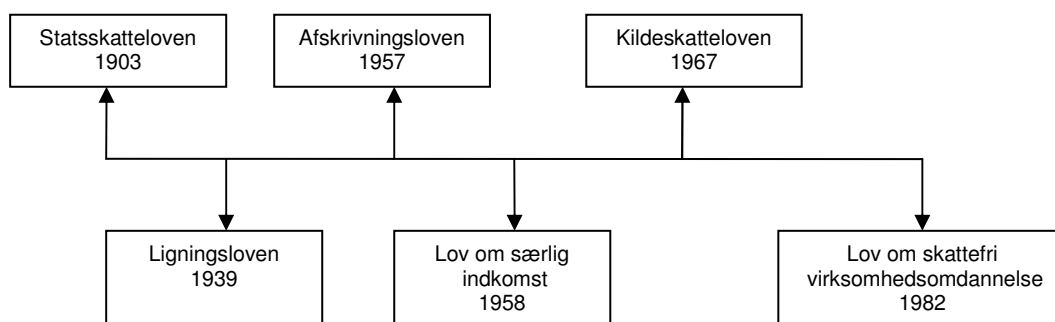
Tallene, der tages udgangspunkt i, er de selvangivne tal for indkomståret 2007, altså virksomhedens skatteregnskab¹. Der er ikke aflagt et driftsøkonomisk regnskab for virksomheden.

Handelsværdierne på anlægsaktiverne er anslåede beløb. De reelle handelsværdier vil køber og sælger forhandle sig frem til når og hvis en handel bliver relevant.

¹ Afsnit 18 Bilag 1 – sælgers regnskab - side 83

6. Historie og udvikling i hovedtræk

Historisk set er der sket meget forskelligt vedrørende overdragelse af virksomhed dels ved død og dels i levende live. For at få en forståelse af, hvorfor reglerne er som de er i dag, har jeg valgt at foretage en kort gennemgå af beskattningen ved overdragelse af virksomhed set i historisk perspektiv med hovedvægten lagt på succession.



Oversigt danske skattelove med betydning for udviklingen af de danske successionsregler – egen tilretning

6.1. Beskatning af afhændelser

Følgende love har haft betydning for beskattningen af overdragelse virksomhed:

- Statsskatteloven
- Ligningsloven
- Afskrivningsloven
- Lov om særlig indkomst
- Kildeskatteloven/dødsbøbeskatning
- Skattefri virksomhedsomdannelse

6.1.1. Statsskatteloven

Statsskatteloven er moderen til den moderne danske skattelovgivning og selv om den har over 100 år på bagen er den stadig gældende. I forhold til den lovgivning der vedtages her over 100 år senere, kan statsskattelovens paragraffer virke meget simple og generelle, men det skal ses i forhold til at den er grundlaget for al efterfølgende skattelovgivning i Danmark.

I henhold til § 5, litra a skal følgende ikke beskattes:

- Formueforøgelser som følge af værdistigninger
- Salg af ejendele, der ikke vedrører næringsvej (ejendelen er en del af et handelslager) eller spekulation

En virksomheds anlægsaktiver vil umiddelbart efter ovennævnte paragraf kunne sælges skattefrit.

6.1.2. Ligningsloven

I 1939 kommer fortjeneste ved salg af driftsmidler for første gang til beskatning². Det skete i den daværende ligningslov. Loven kom til som en konsekvens af problemer med håndtering af spekulationsbeskatning under de konjunkturer, der prægede tiden omkring starten på 2. verdenskrig³.

Ligningsloven blev på daværende tidspunkt vedtaget fra år til år, men reglen om beskatningen af fortjeneste ved salg af driftsmidler havde tilsyneladende fundet fodfæste og blev vedtaget i ligningsloven helt frem til 1959.

6.1.3. Afskrivningsloven

Afskrivninger blev indsat som en del af den første statsskattelov i 1903⁴, hvor det ordinære slid på driftsmidler kunne fradrags indkomsten under forudsætning af, at driftsmidlet blev brugt erhvervsmæssigt og det undergik en værdiforringelse p.g.a. slid, ælde eller anden erhvervsrisiko. Der blev gennem praksis fastlagt en lang række afskrivningssatser for forskellige aktiver⁵, da det ikke er praktisk muligt at opgøre det reelle slid/værditab pr. år.

Egentlige regler om beskatning/fradrag af restsaldi ved salg af aktiverne var der ikke. En fortjeneste kunne kun beskattes, hvis der var tale om spekulation eller sælgers næringsvej⁶. Tab kunne kun fradrages, hvis det kunne godtgøres, at den faktiske værdiforringelse havde været større end det som de ordinære afskrivninger havde givet sælgeren.

² Skattemæssig succession, Jane K. Bille, side 43

³ Statsskattelovens 100 års Jubilæum, SR-skat, side 46, artikel af professor og statsautoriseret revisor Søren Rasmussen

⁴ Lov om statsskat § 6 litra a

⁵ Statsskattelovens 100 års Jubilæum, SR-skat, side 145, artikel af lovdirektør i skatteministeriet Jens Drejer

⁶ Lov om indkomst- og formueskat til staten § 5 a

6.1.3.1. Krigsårene

Beskatning og fradrag blev indført i 1940/1941 via ligningslovene, der blev vedtaget fra år til år. Fortjeneste skulle dog kun medregnes, hvis den overholdt en del krav om størrelse og forhold til anskaffelsessum⁷.

Under 2. verdenskrig blev der indført ekstra afskrivninger p.g.a det høje prisniveau under krigen og forventning om prisfald, når krigen var slut. Men i praksis fortsatte de ekstra afskrivninger et godt stykke efter krigens afslutning. Princippet gik ud på at dele anskaffelsessummerne op og derefter afskrive den ene del hurtigere. Fortjenester på aktiver, der var afskrevet ekstraordinært, var skattepligtige, hvis de oversteg kr. 5.000⁸.

6.1.3.2. Afskrivningsreform 1957

I 1957 blev der vedtaget en egentlig afskrivningslov. Loven tillod saldoafskrivninger på driftsmidler og efterfølgende beskatning ved ophør eller afhændelse af virksomhed. Afståelser af aktiver blev modregnet i saldoværdien, som vi kender det i dag. Den kompletterende regel blev også indført i denne lov. Vi kender den i dag som Afskrivningsloven § 5A, men den var i en årrække ophævet.

Der blev indført forhøjede eller ekstra afskrivninger på bygninger i de første 9 år efter erhvervelsen eller opførelsen. Tab på bygninger var ikke fradragsberettigede og fortjeneste blev beskattet efter den nye lov om særlig indkomstskat – se afsnit 6.1.4 Lov om særlig indkomstskat.

Det blev nu muligt at forskudsafskrive på skibe i perioden fra kontraktens indgåelse til leveringen.

Overdragelser ved gave blev sidestillet med salg – det fremgår ikke, om der ved salg skal forstås afhændelse af virksomhed eller om det skal forstås salg af enkelt aktiver⁹.

Beskatningen var en proportional skat på 30 %.

6.1.3.3. Bygningsafskrivninger 1968

På baggrund af en betænkning i 1968 blev bygningsafskrivningerne revideret. Bygninger blev delt ind i tre grupper, hvor afskrivningssatserne var forskellige ud fra en generel forventning om forskelligt slid/værdiforringelse på de 3 forskellige grupper.

⁷ Statsskattelovens 100 års Jubilæum, SR-skat, side 147, artikel af lovdirektør i skatteministeriet Jens Drejer

⁸ Statsskattelovens 100 års Jubilæum, SR-skat, side 148, artikel af lovdirektør i skatteministeriet Jens Drejer

⁹ Skattemæssig succession, Jane K. Bille, side 46 - nederst

Inddelingen blev:

- Gruppe 1: industri, landbrug og håndværk – bygninger med produktion
- Gruppe 2: butik, lager og hoteller – andre erhvervsbygninger
- Gruppe 3: installationer

De tidligere regler om, at bygninger blev afskrevet over deres levetid ud fra byggeåret blev fjernet og erstattet af lineære afskrivninger ud fra anskaffelsesåret med forøgede afskrivninger de første 10 år.

Der kom en udvidelse af beskatning af fortjeneste ved salg af bygninger. Al fortjeneste blev nu beskattet efter Lov om særlig indkomstskat og ikke kun hvis der var afskrevet med høje begyndelsessatser.

6.1.3.4. Inflation

For at råde bod på at afskrivningernes skatteværdi blev formindsket af inflationen, blev der i 1957 indført investeringsfondsloven og etableringsfondsloven¹⁰. De to love gav selvstændige ret til at henlægge en andel af overskuddet i et indkomstår mod at det henlagte gik fra i fremtidige afskrivningsgrundlag. En del eller hele henlæggelsen skulle indsættes på en konto i et pengeinstitut for at opnå fradrag i årets overskud. Investeringsfondordningen blev ophævet i 1993 med en nedtrapning af andel af overskuddet, der kunne henlægges. Sidste henlæggelsesår var 1997.

Senere er der indført pristalsregulering for anlægsaktiver der var anskaffet den 1. januar 1982 eller senere for at forbedre erhvervslivets muligheder for investeringer under den høje inflation. Pristalsreguleringen blev ophævet igen fra og med 1991. Begrundelsen for at fjerne pristalsreguleringen var, at reguleringstallene efterhånden var blevet så små, at de reelt var uden den store betydning og at det danske afskrivningssystem ville være mere i overensstemmelse med dem, der fandtes inden for EU.

6.1.3.5. Lovrevision 1998

I 1998 blev afskrivningsloven generelt gennemgået og opdateret. Det var specielt på bygningsområdet, der blev foretaget ændringer. Blandt andet de tidligere regler om en højere afskrivning i starten blev erstattet af en fast afskrivning pr. år samt forskudsafskrivninger på bygninger og installationer blev ikke videreført.

¹⁰ Statsskattelovens 100 års Jubilæum, SR-skat, side 155-156, artikel af Jens Drejer, lovdirektør i skatteministeriet

6.1.4. Lov om særlig indkomstskat

Lov om særlig indkomstskat blev vedtaget den 28. maj 1958. Den havde til formål at beskatte fortjenester ved salg af formuegoder og rettigheder. Fortjenesten ved salg af formuegoder er det, vi kender som genvundne afskrivninger og avancer. Med loven blev beskatningen af fortjenesten ved salg af driftsmidler flyttet fra den daværende ligningslov til Lov om særlig indkomstskat.

Gave, erstatning og forsikringsudbetalinger blev sidestillet med salg lige som det var i afskrivningsloven.

Beskatningen var en proportional skat på 30 % og ændrede dermed beskatningen fra at påvirke indkomstskatten til at være en kildeartsbestemt skat.

Efterfølgende udvidelser:

- 1960: Gevinst på fast ejendom
- 1961: Avance på aktier

Loven blev ophævet med virkning fra og med indkomståret 1996 som selvstændig lov, da det resterende indhold blev indarbejdet i den øvrige danske skattelovning.

6.1.5. Kildeskatteloven/dødsbobeskatning

Det kan virke lidt underligt, at dødsbobeskatningen skal gennemgås i forbindelse med skattemæssig succession, men som de efterfølgende afsnit vil vise, så bygger den nuværende successionslovgivning en del på den lovgivning, der beskatter dødsboer.

6.1.5.1. Dødsbobeskatning før 1970

6.1.5.1.1. Før 1922

Før 1. januar 1970 var det reglerne i statsskatteloven, der regulerede beskatningen af dødsboer. I perioden 1903 til 1922 var der reelt ingen dødsbobeskatning da arvingerne overtog skattepligten ved dødsfaldet¹¹.

¹¹ Statsskattelovens 100 års Jubilæum, SR-skat, side 211, artikel af skattekonsulent Henrik Nielsen

6.1.5.1.2. Efter 1922

Efter lovrevisionen af statsskatteloven kom dødsboer ind i beskatningen. Dødsboer blev opdelt i privatskiftende og offentligt skiftende boer hvilket også havde betydning for beskatningen

6.1.5.1.2.1. Privatskiftende dødsboer

De privatskiftende dødsboer var ikke selvstændige skatteobjekter og det var derfor den afdøde person, der skulle beskattes.

6.1.5.1.2.2. Offentligt skiftende dødsboer

De offentligt skiftende dødsboer var selvstændige skatteobjekter, der skulle dog en ret lang behandlingstid til, før de blev skattepligtige. For at de blev skattepligtige skulle et bo have været under behandling i et helt kalenderår og ville så blive skattepligtig for det efterfølgende kalenderår.

Det var avancerne på aktiverne fra dødsdagen til realisationen, der blev beskattet. Som indgangsværdi i dødsboet blev aktivernes handelsværdi på dødsdagen lagt til grund og dermed ville de væsentligste avancer blive flyttet over til den afdøde lige som ved de privatskiftede dødsboer.

6.1.5.1.2.3. Enkepraksis

Der havde i skatteretspraksisen udviklet sig noget, der blev kaldet enkepraksis¹². Ved enkepraksis skulle 3 forudsætninger opfyldes:

- Enken skulle sidde i uskiftet bo
- Enken skulle overtage virksomheden
- Virksomheden skulle sælges forholdsvis hurtig

I sådanne tilfælde ville enken ikke blive beskattet af en avance på varelageret, da hun ikke ville blive anset for at have erhvervet varelageret i næringsmæssig forstand. Afståelsen af varelageret blev betragtet som salg af ejendele efter statsskattelovens § 5, litra a.

6.1.5.2. Kildeskatteloven 1970

I forbindelse med vedtagelse af den første kildeskattelov i 1967, som trådte i kraft 1. januar 1970, ændres beskatningen af den afdøde og af dødsboerne.

¹² Skattemæssig succession, Jane K. Bille, side 50

Nu blev den afdøde beskattet af den indkomst, der var opbåret frem til dødsdagen. Beskatningen af indkomsten efter dødsdagen afhang af hvilken form for skifte der valgte privat eller offentligt.

6.1.5.2.1. Privatskiftende dødsboer

Privatskiftende dødsboer forblev, som tidligere, skattefri, men nu overtog arvingerne skattepligten efter dødsdagen.

Aktiverne blev anset som solgt af afdøde på dødsdagen til handelsværdierne, til arvingerne eller dødsboet. En avance på aktiverne ville dermed blive beskattet hos afdøde.

6.1.5.2.2. Offentligt skiftende dødsboer

De offentligt skiftende dødsboer blev nu skattepligtige og overtog aktiverne fra afdøde til de værdier, som aktiverne havde i regnskabet/bogføringen. Differencen mellem værdierne i regnskab og det de blev solgt for til tredjemand eller hvad de blev udlagt til til arvingerne, blev avancen og den blev beskattet i dødsboet. Efterlevende ægtefæller kunne dog overtage aktiverne til de bogførte værdier, da man fandt at en avancebeskatning ved udlæg til ægtefællen ville være uretfærdig, når der havde været formuefællesskab.

6.1.5.2.3. Overgang til succession

Efter vedtagelsen af dødsbokeskatningsreglerne i Kildeskatteloven i 1967, som reelt først have virkning fra indkomståret 1970, var der en del kritik af reglerne. Kritikken endte i Betænkning nr. 509/1968¹³. I hovedtræk gik kritikken på at dødsfald i visse situationer gav så store skattekrav, at virksomheder ikke kunne drives videre.

Betænkningen gjorde blandt andet, at der blev vedtaget en udvidelse¹⁴ af Kildeskattelovens regler, § 33, inden loven reelt var trådt i kraft. Udvidelsen af loven gav arvingerne mulighed for at kunne overtage afdødes aktiver til de bogførte værdier. Hidtil havde kun ægtefæller i uskiftet bo kunne dette, men det blev nu udvidet til også at dække arvinger. Ideen var at de skulle indtræde i afdødes skattemæssige værdier og anskaffelsesdatoer. Der var dog den betingelse for at benytte succession, som det for første gang blev kaldt, at aktivernes handelsværdier lå over de bogførte værdier og dermed ville have udløse en avance, hvis de var blevet solgt.

¹³ Skattemæssig succession, Jane K. Bille, side 53

¹⁴ Lov nr. 118 af 29/3 1969

I § 33 A blev der indsat en såkaldt passivpost på 30 %¹⁵. Passivposten skulle beregnes som 30 % af den fortjeneste/avance, der ville have været opgjort ved et almindeligt salg. Det beregnede beløb skulle fradrages i beregningsgrundlaget for arveafgift, som dermed vil blive mindre og dermed lette generationsskiftet. Der skulle også tages hensyn til passivposten i forbindelse med bodelingen¹⁶.

Som noget nyt blev der indført en bundgrænse for, hvornår et bo var skattepligtigt. Samtidig blev den gamle opdeling i privatskiftende og offentligt skiftende boer fjernet. At der var boer, der blev skattefrie betød, at der var avancer på aktiver, der ikke blev beskattet. For eksempel hvis der blev udlagt aktiver uden succession, så ville modtageren/arvingen kunne afskrive på udlægsværdien, mens boet ikke skulle betale skat af avancen p.g.a. boet var under bundgrænsen for skattepligt. Bundgrænsen blev indført for dels at lette bobehandlingen administrativt og dels fordi det ansås for begrænset, hvor meget skat der var i boer under den valgte grænse.

Hovedprincipperne i Kildeskattelovens § 33 og 33 A ændres ikke, før der i 1996 kommer en ny lov til erstatning, nemlig selve Dødsbopeskattelsesloven.

6.1.6. Skattefri virksomhedsomdannelse

I 1983 blev lov om skattefri virksomhedsomdannelse vedtaget. Loven byggede på et cirkulære fra 1962, der fastsatte retningslinjerne for beskattningen ved omdannelse af virksomhed til et selskab. Cirkulæret fra 1962 havde kun i et vist omfang tilladt overførslen af aktiver til selskabet til bogførte værdier, mens den nye lov tillod en total overførsel af aktiver til selskabet til bogførte værdier. Opførelsen af aktier/anparternes indgangsværdi blev fastsat til de overdragne aktivers værdi minus den skattepligtige fortjeneste. Samtidig skulle selskabet indtræde i den tidligere ejers skattemæssige stilling i forhold til de overdragne aktiver.

¹⁵ Skattemæssig succession, Jane K. Bille, side 57

¹⁶ Skattemæssig succession, Jane K. Bille, side 57

7. Værdiansættelse og beskatning

Når virksomheder handles, kan de handles på flere måder. Nogle gange er det kun det, som køber er interesseret i, der handles og andre gange er det hele virksomheden, der handles. Hvis det kun er det, som køber er interesseret i at overtage der handles, anvendes provenuet fra salget enten til at drive resten af virksomheden videre eller til at indfri de forpligtigelser, som den resterende virksomhed står tilbage med.

Normalt er det en virksomheds aktiver køber er interesseret i, altså produktionsapparat o.s.v. men i virksomhedens aktiver indgår immaterielle aktiver/rettigheder så som goodwill, varemærker m.v. som nødvendigvis ikke fremgår af deres regnskaber.

I de efterfølgende afsnit gennemgås hovedopgavens virksomhedsbalance¹⁷ afsnit for afsnit for at gennemgå reglerne for beskatning i forbindelse med afhændelse i en virksomhedshandel.

7.1. Omsætningsaktiverne

Omsætningsaktiverne består af råvarelager, igangværende arbejder, debitorer, indeståender i pengeinstituttet og tilgodehavende tilskud.

Afhængig af hvordan virksomheden handles vil det være forskelligt, hvor mange af elementerne i omsætningsaktiverne, der reelt indgår i en virksomhedshandel.

7.1.1. Indeståender i pengeinstitutter

Indeståender i pengeinstitutter indgår normalt ikke i virksomhedshandler med mindre hele virksomheden overdrages. Normalt vil sælger beholde indestående, da der ikke er nogen grund til at køber skal til at betale for et indestående i et pengeinstitut. Penge er nu en gang kun det værd, de er værd.

7.1.2. Debitorer

Debitorerne indgår normalt ikke i en virksomhedshandel med mindre hele virksomheden overdrages. Det mest normale vil være, at sælger beholder debitorerne og modtager betaling fra dem og tager de tab, der måtte komme som følge af manglende betaling m.v. Ved at debitorerne ikke indgår i handlen undgår køber den risiko, der er for at debitorerne ikke kan betale.

¹⁷ Afsnit 18 Bilag 1 – sælgers regnskab - side 83

Tab på debitorer, et tilgodehavende for levering af varer eller ydelser, der er kreditors erhverv, kan fradrages i den skattepligtige indkomst i henhold til Kursgevinstloven¹⁸.

7.1.3. Igangværende arbejder

Igangværende arbejder indgår lige som råvarelageret ikke direkte i virksomhedshandlen med andet end en aftale om, at der udarbejdes en fælles liste på overdragelsestidspunktet. Listens værdi vil derefter indgå som en del af det som køber skal afregne for virksomheden.

Som hovedregel gøres mindre opgaver nok færdige inden handelsdatoen eller også tages de mindre opgaver simpelthen ikke ind i tiden op til handelsdatoen. Igangværende arbejde vedrørende større opgaver vil indgå handelen, da de dels kan strække sig over længere tid og kan være påbegyndt før handlen bliver en realitet.

Udsving på de igangværende arbejder reguleres i sælgers resultatopgørelse, der så påvirker virksomhedens resultat.

7.1.4. Varelager

Varelager indgår normalt ikke i handelsaftalen med et beløb, men med en aftale om, at kurante varer overtages til indkøbspriser efter en fælles udarbejdet lagerliste. Der konstateres normalt ingen avance for sælger i denne forbindelse. Udsving på lageret reguleres i sælgers resultatopgørelse, der så påvirker virksomhedens resultat. Ukurante varer overtages enten ikke eller også overtages de til en væsentligt reduceret værdi.

7.1.5. Tilgodehavende tilskud

Behandles på samme måde som indeståender i pengeinstitutter, se afsnit 7.1.1 Indeståender i pengeinstitutter.

7.2. Anlægsaktiverne

Anlægsaktiverne består af nogle driftsmidler, en bil og en ejendom.

7.2.1. Driftsmidler og bil

Ved ophør af virksomhed eller salg af virksomhed anvendes Afskrivningslovens § 9 til opgørelsen af, om der er gevinst eller tab på de afhændede driftsmidler.

Der kan ikke afskrives i ophør/salgsåret¹⁹.

¹⁸ Lov om skattemæssig behandling af gevinst og tab på fordringer, gæld og finansielle kontrakter § 17

Ved indkomståret afslutning opgøres gevinst eller tab på driftsmidler som:²⁰

Primosaldo på driftsmidler	+	*.***
Årets tilgang, inkl. småanskaffelser	+	*.***
Årets afgang – inkl. ophørssalg/virksomhedssalg	-	*.***
Positiv = tab, negativ = avance	=	*.***

Hvis ikke alle driftsmidler afhændes, føres en positiv saldo videre til efterfølgende indkomst år²¹, hvor efterfølgende salg modregnes i saldoen. En positiv saldo kan først fradrages, når alle driftsmidlerne er afhændet²².

7.2.1.1. Beskatning

Personer, der opnår gevinst på driftsmidler, beskattes kun med 90 %²³ af den opgjorte gevinst som personlig indkomst²⁴. Tab reduceres tilsvarende til 90 %.

7.2.2. Ejendom

Ved afhændelse af ejendom skal der ske beskatning af genvundne afskrivninger og ejendomsavance.

7.2.2.1. Genvundne afskrivninger

Hvis en bygning er blevet afskrevet i henhold til Afskrivningslovens § 14 og § 17, skal der i afståelsesåret udarbejdes en opgørelse over de genvundne afskrivninger²⁵.

¹⁹ Lov om skattemæssige afskrivninger § 9, stk. 1

²⁰ Lov om skattemæssige afskrivninger § 9, stk. 1

²¹ Lov om skattemæssige afskrivninger § 9, stk. 2

²² Lov om skattemæssige afskrivninger § 9, stk. 2

²³ Lov om skattemæssige afskrivninger § 9, stk. 4

²⁴ Lov om indkomstskat for personer m.v. § 3, stk. 1

²⁵ Lov om skattemæssige afskrivninger § 21, stk. 1

Opgørelse af genvundne afskrivninger

Salgssum for bygningen

*.***

Nedskreven værdi:

Anskaffelsessum

*.***

+ forbedringer

*.***

- afskrivninger

*.***

*.***

Fortjeneste/tab²⁶ - dog maks. afskrivningerne

*.***

Tab opgøres på samme måde som fortjeneste²⁷.

7.2.2.1.1. Beskatning af genvundne afskrivninger

Personer, der opnår genvundne afskrivninger på bygninger, beskattes kun med 90 % af de opgjorte genvundne afskrivninger²⁸. Tab reduceres ikke til 90 %²⁹.

Genvundne afskrivninger er skattepligtig indkomst³⁰ og vil, hvis Personskatteloven anvendes, skulle medregnes til den tidligere ejers personlige indkomst³¹. De genvundne afskrivninger skal indgå i virksomhedsindkomsten, hvis virksomhedsskatteordningen anvendes.

7.2.2.2. Ejendomsavance

Afhændelse af ejendom beskattes efter Ejendomsavancebeskatningsloven.

Der skal udarbejdes en ejendomsavanceopgørelse³² ved salg af en erhvervsejendom med mindre ejendommen er et en- eller tofamilieshus og blandt andet har tjent til bolig for sælgeren³³. Hvis det er en blandet ejendom og ejeren har anvendt ejerboligdelen til bolig, er det kun den erhvervsmæssige del af ejendommen, der skal opgøres ejendomsavance på.

²⁶ Lov om skattemæssige afskrivninger § 21, stk. 2

²⁷ Lov om skattemæssige afskrivninger § 21, stk. 3

²⁸ Lov om skattemæssige afskrivninger § 21, stk. 6

²⁹ Ligningsvejledningen 2008-3 E.C.4.6.

³⁰ Lov om skattemæssige afskrivninger § 21, stk. 1

³¹ Lov om indkomstskat for personer m.v. § 3

³² Lov om fortjeneste ved afståelse af fast ejendom § 4, stk. 1

³³ Lov om fortjeneste ved afståelse af fast ejendom § 8, stk. 1

Køber og sælger skal i salgsaftalen blive enige om en fordeling af købesummen³⁴ fordelt på grund, bygninger, installationer og privat andel, hvis der er en sådan.

Ejendomsavancen opgøres som forskellen mellem den kontantomregnede anskaffelsessummen³⁵ og kontantomregnede afståelsessummen³⁶ reguleret for tillæg og fradrag til anskaffelsessummen og ejertidsnedslag.

Vedrørende ejendomme anskaffet før 19. maj 1993 er der 3 muligheder for opgørelsen af indgangsværdien³⁷:

- Ejendomsværdien pr. 1. januar 1993 tillagt 10 %
- Ejendomsværdien pr. 1. januar 1993 tillagt 10 % + 50 % af forskellen mellem ejendomsværdien 1. januar 1993 og 1. januar 1996
- Den faktiske kontantomregnede anskaffelsessum, pristalsreguleret³⁸

Til anskaffelsessummen kan der tillægges:

- Kr. 10.000 pr. ejerår samt for anskaffelsesåret, dog tidligst fra 1993 og ikke i salgsåret³⁹
- Afholdte forbedringer eller vedligeholdelser over kr. 10.000 pr. år, dog tidligst fra 1993⁴⁰

Fra anskaffelsessummen fradrages:

- Foretagne afskrivninger der ikke er blevet beskattet som genvundne afskrivninger⁴¹

For ejendomme erhvervet før 1. januar 1999 og som har været ejet i mere end 3 år, kan der i den opgjorte ejendomsavance modregnes et ejertidsnedslag på 5 % for hvert år, ejendommen har været ejet. Der gives maksimalt 6 års nedslag. Nedslagsprocenten nedsættes dog med 3 % pr. kalenderår fra og med 1999⁴². Ved afståelse i indkomståret 2008 eller senere er nedslagsprocenten 0 %.

For blandede ejendomme, ejendomme hvor ejerboligdelen er vurderet som en selvstændig del af den samlede vurdering, beskattes ejendomsavancen kun, hvis den overstiger kr. 147.000⁴³ reguleret

³⁴ Lov om fortjeneste ved afståelse af fast ejendom § 4, stk. 5

³⁵ Lov om fortjeneste ved afståelse af fast ejendom § 4, stk. 2

³⁶ Lov om fortjeneste ved afståelse af fast ejendom § 4, stk. 4

³⁷ Lov om fortjeneste ved afståelse af fast ejendom § 4, stk. 3

³⁸ Lov om fortjeneste ved afståelse af fast ejendom § 4 a

³⁹ Lov om fortjeneste ved afståelse af fast ejendom § 5, stk. 1

⁴⁰ Lov om fortjeneste ved afståelse af fast ejendom § 5, stk. 2

⁴¹ Lov om fortjeneste ved afståelse af fast ejendom § 5, stk. 4, nr. 1

⁴² Lov om fortjeneste ved afståelse af fast ejendom § 6, stk. 3

⁴³ Lov om fortjeneste ved afståelse af fast ejendom § 6, stk. 2

efter personskattelovens § 20. Det svarer i 2008 til kr. 259.800 og i 2009 kr. 268.600. Der er dog et par betingelser, der skal være opfyldt for at reglen kan anvendes:

- Ejendommen skal have været ejet i mindst 5 år på afståelsestidspunktet
- Afståelsen skal omfatte hele ejendommen
- Ejerboligen skal have været anvendt af ejeren som bolig en del af ejertiden
- Anskaffelsessummen må ikke være opgjort efter § 5 A

7.2.2.2.1. Beskatning af ejendomsavance

En positiv ejendomsavance er skattepligtig indkomst⁴⁴ og vil, hvis Personskatteloven anvendes, skulle medregnes til sælgers kapitalindkomst⁴⁵. Hvis Virksomhedsskatteloven anvendes vil en positiv ejendomsavance blive en del af virksomhedsindkomsten og dermed medregnes til sælgers personlige indkomst⁴⁶.

En negativ ejendomsavance kan modregnes i positive ejendomsavancer inden for samme indkomstår⁴⁷. Kan sælgere ikke selv udnytte fradraget i indkomståret, overføres det til ægtefællen og modregnes i dennes positive ejendomsavance⁴⁸. Er den negative ejendomsavance større end årets positive ejendomsavance kan det resterende underskud fremføres også til ægtefællen.

7.3. Kortfristet gæld

Den kortfristende gæld består hovedsageligt af gæld til det offentlige, moms, indeholdte skatter fra medarbejdere, men også af forudfaktureringer, kreditorer og skyldige omkostninger. Alle disse beløb er normalt ikke noget, der indgår i en handel men noget, som sælger afregner af det provenu, der modtages for salget af virksomheden eller aktiverne. Altså med mindre at hele virksomheden overdrages.

7.3.1. Forudfaktureret

Forudfaktureret eller acountofaktureret, som nogen måske vil kalde det, må nødvendigvis indgå i virksomhedshandlen, idet sælger har bedt en kunde om at få penge forud for en opgave eller har delfaktureret en opgave. Arbejdet er ikke færdigt og vil normalt indgå som et igangværende arbejde. Som nævnt under igangværende arbejder vil der være et minimum igangværende arbejder på over-

⁴⁴ Lov om fortjeneste ved afståelse af fast ejendom § 1, stk. 1

⁴⁵ Lov om indkomstskat for personer m.v. § 4, stk. 1 nr. 15

⁴⁶ Lov om indkomstskat for personer m.v. § 3

⁴⁷ Lov om fortjeneste ved afståelse af fast ejendom § 6, stk. 4

⁴⁸ Lov om fortjeneste ved afståelse af fast ejendom § 6, stk. 6

dragelsestidspunktet og der vil ligeledes normalt også være et minimum af forudfaktureringer på overdragelsestidspunktet.

7.4. Langfristet Gæld

Den langfristede gæld består af et realkreditlån og et privat pantebrev. Det private pantebrev er gæld til den tidligere medinteressent.

7.4.1. Realkredit

Realkreditlånet er et obligationslån kaldet et overkurslån i kursgevinstloven med pant i ejendommen, som er en blandet ejendom. Lånet kan overtages af køber, hvis køber er interesseret i dette. En eventuel kursgevinst ved indfrielse eller overdragelse af lånet er ikke skattepligtig.

7.4.2. Anfordringslån

Anfordringslånet, der i sælgers regnskab⁴⁹ er nævnt som et pantebrev, da der er et underliggende pantebrev. Anfordringslån er i kursgevinstloven kaldt et pari/pari lån. Anfordringslånet overholdt mindsterenten ved oprettelsen og er udbetalt til pari og kan også kun indfries til pari. Der er derfor ingen gevinst eller tab på dette. Hvis der kunne have været opgjort gevinst eller tab havde det ikke været skattepligtigt.

7.5. Opsparet overskud

I forbindelse med salg af virksomhed eller ophør af selvstændig erhvervsvirksomhed, skal der ske beskatning af det opsparede overskud, hvis sælgeren anvender virksomhedsskatteordningen.

Beskatningen skal foregå i salgs-/ophørsåret⁵⁰ med mindre, at ejeren bibeholder den skarpe økonomiske opdeling af virksomheds økonomi og den privat økonomi i hele det indkomstår, hvor salget/ophøret indtræffer.

Opretholdes den skarpe opdeling af økonomien vil virksomhedsskatteordningen være aktiv i hele indkomståret og ophøret vil kunne flyttes til det efterfølgende indkomstår, hvilket betyder, at beskatningen af det resterende opsparede overskud vil kunne udskydes der til⁵¹.

Det opsparede overskud er efter lovteksten kun en konto⁵² men er i praksis inddelt i forskellige konti afhængig af hvilken skatteprocent, der skulle betales som foreløbig skat. De foreløbige virksom-

⁴⁹ Afsnit 18 Bilag 1 – sælgers regnskab - side 83

⁵⁰ Lov om indkomstbeskatning af selvstændige erhvervsdrivende § 15, stk. 1, 1. punktum

⁵¹ Lov om indkomstbeskatning af selvstændige erhvervsdrivende § 15, stk. 1, 2. punktum

hedsskatter har fulgt selskabsskatteprocenterne siden vedtagelsen af Virksomhedsskatteloven i 1986. Det opsparede overskud hæves efter FIFO-princippet⁵³.

Beløbene, der står på konto for opsparet overskud, skal omregnes, før de kan komme til beskatning. Saldoen på kontiene er nemlig det opsparede overskud minus den betalte foreløbige virksomhedsskat.

Omregningen sker således:

Konto for opsparet overskud * 100 / (100-skatteprocenten) = virksomhedsindkomst til beskatning.

Den allerede betalte virksomhedsskatten udregnes således:

Virksomhedsindkomst til beskatning * skatteprocenten = virksomhedsskatten.

Der har siden vedtagelsen af Virksomhedsskatteloven været anvendt følgende skatteprocenter til virksomhedsskatten⁵⁴:

Indkomstår	Skatteprocent
1987 til 1990	50 %
1991	38 %
1992 til 1998	34 %
1999 til 2000	32 %
2001 til 2004	30 %
2005 til 2006	28 %
2007 og fremad	25 %

7.6. Goodwill

Når en virksomhed sælges, vil det være naturligt, at sælger også får en pris for goodwill. Goodwill er et udtryk for den merværdi som virksomhedens navn, medarbejdere, produkter m.v. har for den kommende ejer.

Goodwill værdiansættes til handelsværdien. Handelsværdien på goodwill kan være lidt svær at finde ud af, for der er nogen brancher, hvor der er en kutyme for værdiansættelsen. Hvis der ikke fin-

⁵² Lov om indkomstbeskatning af selvstændige erhvervsdrivende § 10 stk. 2

⁵³ Lov om indkomstbeskatning af selvstændige erhvervsdrivende § 10 stk. 5

⁵⁴ Ligningsvejledning 2008-3 E.G.2.12.4

des en branchekutyme har ligningsrådet udarbejdet en vejledning til værdiansættelse af goodwill, den er benævnt TSS-cirkulære 2000-10.

Det er præciseret i cirkulæret, at det kun er en vejledning og at der kan være forhold som modellen ikke kan tage højde for.

7.6.1. Avanceopgørelse goodwill

Avancen på goodwill opgøres i henhold til Afskrivningsloven⁵⁵.

Avancen/fortjenesten er forskellen mellem den nedskrevne værdi og afståelsessummen⁵⁶.

Salgssum for goodwill			*.***
Nedskreven værdi:			
Anskaffelsessum		*.***	
- afskrivninger		*.***	*.***
Fortjeneste/tab - dog maks. afskrivningerne			*.***

7.6.2. Beskatning af goodwill

Fortjenesten besattes som skattepligtig indkomst⁵⁷ og bliver personlig indkomst i henhold til Personskatteloven⁵⁸. Hvis virksomhedsskatteordningen anvendes bliver fortjenesten en del af virksomhedsindkomsten.

⁵⁵ Lov om skattemæssige afskrivninger § 40

⁵⁶ Lov om skattemæssige afskrivninger § 40 stk. 6

⁵⁷ Lov om skattemæssige afskrivninger § 40 stk. 6

⁵⁸ Lov om indkomstskat for personer m.v. § 3 og § 4

8. Familiesuccession

Reglerne om succession vedrørende erhvervsvirksomheder til familie findes i Kildeskattelovens § 33 C, stk. 1 til 11 og 13. Reglerne er indsat i den danske skattelovgivning ved lov nr. 763 af 14. december 1988 og kunne benyttes for overdragelser, der blev indgået fra og med 1. januar 1989.

Den 10. juni 2008 blev der vedtaget en del ændringer til Kildeskattelovens § 33 C. Ændringerne trådte i kraft den 1. januar 2009 og kan derfor først anvendes på overdragelser, der foretages efter 1. januar 2009. I den efterfølgende beskrivelse af successionsreglerne vil det derfor nogle steder være noteret, at det først har virkning fra 1. januar 2009.

Paragraffens virkningsområde er overdragelse af virksomhed eller dele af virksomhed, hvor overdrageren er i live.

Begrænsninger og betingelser for at anvende regler gennemgås i de efterfølgende afsnit.

8.1. Hvem kan succedere?

8.1.1. Personkreds

Personerne, der kan succedere, er direkte nævnt i loven, hvilket gør at den er udtømmende. At loven er udtømmende vil sige, at det kun er dem, der positivt er nævnt i loven, der kan anvende den. Følgende personer er omfattet⁵⁹:

- Børn
- Børnebørn
- Søskende
- Søskendes børn
- Søskendes børnebørn
- Samlever – tilføjet med virkning fra 1. januar 2009⁶⁰

Adoptiv- og stedbørn sidestilles med naturligt slægtsforhold.

⁵⁹ Lov om opkrævning af indkomstskat samt kommunal og amtskommunal ejendomsværdiskat for personer m.v. § 33 C stk. 1

⁶⁰ Samlever skal have haft fælles bopæl med overdrageren i 2 år – boafgiftsloven § 22, stk. 1

At personkredsen kun retter sig mod sidestillede eller nedadstigende slægtled, må ses som lovgivers svar på, at der skulle skabes mulighed at overdrage virksomhed i levende live som ved død. Personkredsen er samtidig dem, som lovgiver mente, der var oftest begunstigede ved testamente.

Det kan virke lidt underligt, at stedbørn sidestilles med naturligt slægtsforhold, der er umiddelbart ikke nogen forklaring i Kildeskatteloven, men i Boafgiftsloven kan stedbørn modtage arv og gave fra stedforældre med samme satser som børn af naturligt slægtsforhold. Ifølge Karnov's noter til Boafgiftslovens § 1 stk. 1 litra a fremgår det at:

” **Skdmedd 1976** nr. 25 (når to personer indgår ægteskab, anses de særbørn, en af ægtefællerne har på dette tidspunkt, som stedbørn i forhold til den anden ægtefælle, uanset om ægteskabet opløses ved død eller skilsmisse, og i sidstnævnte tilfælde uanset om faderen eller moderen indgår nyt ægteskab). Det er uden betydning, om arvelader og arving på noget tidspunkt har haft samme bopæl. Bestemmelsen omfatter derimod ikke afkoms stedbørn.

TfS 2005 324 L (U 2005 1421 L) (erklæringer fra afdøde ikke tilstrækkeligt til at statuere, at en arving var barn af afdødes ægtefælle og derfor skulle have status som stedbarn med deraf følgende undtagelse fra at betale tillægsboafgift)”

Dette må være begrundelsen for, at stedbørn i kildeskattelovens § 33 C sidestilles med naturligt slægtsforhold. Reglen skulle jo give muligheden for at overdrage virksomheden i levende live i stedet for ved død, hvor den vil blive behandlet efter Boafgiftsloven.

8.1.2. Krav om skattepligt

For at kunne succedere efter Kildeskattelovens § 33 C, skal køberen enten være skattepligtig til Danmark efter Kildeskatteloven eller også skal den virksomhed, der succederes i, være skattepligtig efter Kildeskattelovens § 2, stk. 1 nr. 4 eller 5, hvilket vil sige, at virksomheden enten skal have fast driftssted eller eje fast ejendom i Danmark.

Hvis køber er skattepligtig til Danmark men ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomst er hjemmehørende i en anden stat, kan der kun succederes, hvis Danmark i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten har beskatningsretten til den succederede virksomhed.

At køberen eller virksomheden, der overdrages, skal være skattepligtig til Danmark kan måske virke lidt underligt, men det skal ses i forhold til, at Danmark vil beholde beskatningsgrundlaget, der

succederes i, i Danmark. Men reglerne bygger på OECD's modeloverenskomst, hvor der i artikel 6 står, at indkomst fra fast ejendom beskattes i det land, hvor ejendommen er beliggende og i artikel 7 står der, at indkomst fra fast driftssted beskattes i det land, hvor det faste driftssted ligger.

Successionen består i udskydelse af beskatning af genvundne afskrivninger, ejendomsavance og ikke mindst opsparede overskud/konjunkturudligningskonti i virksomhedsskatteloven.

8.2. Meddelelse/tidsfrister

8.2.1. Selvangivelse

For at successionen kan blive en realitet skal sælgeren, ved indgivelse af sin selvangivelse, meddele⁶¹, at virksomheden eller dele af virksomheden er overdraget ved succession.

8.2.2. Ændringer i værdiansættelser

Hvis der skulle ske ændring af værdiansættelserne, der er lagt til grund for successionen og som påvirker beregningen af afgift eller skat af gave, kan parterne inden for 3 måneder, efter de er blevet bekendt med ændringen ændre deres beslutning, om de vil overdrage ved succession, jf. stk. 8.

Det er således kun i situationer, hvor ændringerne påvirker afgiften eller skatten af gaven, der kan ændres på beslutningen om successionen står ved kraft eller om der skal overdrages til handelsværdier.

8.3. Hvad kan der succederes i?

Der kan succederes i en virksomhed eller i andele af en virksomhed⁶². Det skal forstås på den måde at enten overtages hele virksomheden, altså alle aktiver og passiver, eller også overtages der en procentmæssig andel af virksomheden.

Succession efter § 33 C er ikke enten/eller succession, hvilket vil sige, at selv om hele virksomheden overtages, så succederes der ikke nødvendigvis i alt. Det aftales mellem køber og sælger, hvilke aktiver m.v. der succederes i.

⁶¹ Lov om opkrævning af indkomstskat samt kommunal og amtskommunal ejendomsværdiskat for personer m.v. § 33 C stk. 7

⁶² Lov om opkrævning af indkomstskat samt kommunal og amtskommunal ejendomsværdiskat for personer m.v. § 33 C stk. 1

8.3.1. Varelager

Varelager skal opgøres efter Varelagerloven og der er følgende opgørelsesmetoder⁶³:

- Dagspris
- Indkøbspris
- Produktionspris, ved egen fremstilling

Det vil derfor være muligt at succedere i varelageret, da der må formodes at være en avance ved at sælge varerne.

8.3.2. Igangværende arbejder og forudfakturering

Igangværende arbejder for fremmed regning er ikke direkte nævnt i kildeskattelovens § 33 C, men da igangværende arbejder ikke nødvendigvis skal indeholde avance, vil det være oplagt, at der skulle kunne succederes i det, da der ligger en udskudt avance, hvis det er opgjort uden a conto avance. Selve opgørelsen af igangværende arbejde fremgår af ligningsvejledningen E.B.2.6.2, hvor følgende omkostninger indgår i opgørelsen:

- Arbejdsløn
- Materialer
- Fremmed arbejde
- Andre udgifter direkte tilknyttet arbejdet

Det er også nævnt i Ligningsvejledningen E.B.2.6.2, at der er muligt at indregne a conto fortjeneste eller avance, men virksomhederne er ikke forpligtiget til det. Alle igangværende arbejder skal opgøres efter den samme metode og det er muligt at skifte princip år for år.

Igangværende arbejder for fremmed regning kan efter min mening også indgå i en succession, da der ved den endelige fakturering vil kunne konstateres en avance.

8.3.3. Anlægsaktiver

8.3.3.1. Nedskrevne værdier

Der kan succederes i anlægsaktiverne⁶⁴. At der kan succederes i anlægsaktiverne vil sige, at køberen af virksomheden overtager anlægsaktiverne til de værdier som sælger har dem stående til i sit skat-

⁶³ Lov om skattemæssig opgørelse af varelagre m.v. § 1 stk. 1

temæssige regnskab, altså de ned- og afskrevne værdier hos sælger. Dog skal der tages højde for, at der ikke kan succederes i tab på anlægsaktiverne⁶⁵. Det vil sige, at handelsværdien på anlægsaktiverne skal være højere end den nedskrevne værdi, for at der kan succederes i den nedskrevne værdi.

8.3.3.2. Ejendomsavance/genvundne afskrivninger

Sælgers anskaffelsessum og tidspunkt i forhold til Ejendomsavancebeskatningsloven kan der succederes i⁶⁶.

Der kan også succederes i sælgers bygningsafskrivninger, men dette kræver dog, at der også succederes i sælger ejendomsavance. Begrundelsen for dette er, at genvundne afskrivninger, som ikke bliver beskattet efter Afskrivningsloven, skal nedsætte anskaffelsessummen i ejendomsavanceopgørelsen i henhold til Ejendomsavancebeskatningsloven. Hvis der kunne succederes i afskrivningerne uden at succedere i ejendomsavancen kunne der være situationer, hvor ikke genvundne bygningsafskrivninger blev skattefri, hvad de ved normale skatteforhold ikke er.

Succession i ejendomsavancen er lige som successionen i de øvrige anlægsaktiver begrænset af, at der skal kunne opgøres en avance på tidspunktet for successionen⁶⁷. Men da ejendomsavance som hovedregel kan opgøres på flere måder og med vidt forskellige resultater, må det antages, at der bare skal kunne udarbejdes en beregning med et positivt resultat for at succession kan gennemføres.

I henhold til Kildeskattelovens § 33 D kan der i forbindelse med succession beregnes en passivpost – se afsnit 10 Passivpost i levende live. Denne passivpost skal beregnes af den laveste mulige avance i situationer, hvor der kan opgøres flere forskellige avancer for eksempel i henhold til Ejendomsavancebeskatningsloven.

Anvendes mere end 50 % af den samlede ejendom til erhverv, kan der succederes 100 % i ejendomsavancen⁶⁸. Mens hvis der anvendes under 50 % af den samlede ejendom til erhverv, kan der

⁶⁴ Lov om opkrævning af indkomstskat samt kommunal og amtskommunal ejendomsværdiskat for personer m.v. § 33 C stk. 2

⁶⁵ Lov om opkrævning af indkomstskat samt kommunal og amtskommunal ejendomsværdiskat for personer m.v. § 33 C stk. 3

⁶⁶ Lov om opkrævning af indkomstskat samt kommunal og amtskommunal ejendomsværdiskat for personer m.v. § 33 C stk. 1 og stk. 2

⁶⁷ Lov om opkrævning af indkomstskat samt kommunal og amtskommunal ejendomsværdiskat for personer m.v. § 33 C stk. 3

⁶⁸ Lov om opkrævning af indkomstskat samt kommunal og amtskommunal ejendomsværdiskat for personer m.v. § 33 C stk. 1

kun succederes i den erhvervsmæssige anvendte andel. Det er den ejendomsværdimæssige fordeling på ejendommen, der anvendes som opgørelse af den procentmæssige fordeling.

Udlejning af ejendom anses ikke som erhvervsvirksomhed og der kan derfor ikke succederes i udlejningsejendomme. Ejendomme som er nævnt i Vurderingslovens § 33 stk. 1 (landbrug, gartneri, planteskole eller frugtplantage) og stk. 7 (skovbrug) anses som erhvervsvirksomhed og er dermed ikke omfattet af begrænsningen vedrørende erhvervsvirksomhed.

8.3.4. Virksomhedsskatteordningen

Køber kan succedere i sælgers opsparede overskud i virksomhedsskatteordningen afsnit I⁶⁹.

For at køber kan overtage sælgers saldo for opsparet overskud, skal overdragelsen af virksomheden ske dagen efter et indkomstårs udløb. Det vil så være sælgers saldo ultimo det netop afsluttede indkomstår, der overdrages.

Hvis det kun er dele af en virksomhed eller virksomheder der overdrages, er det også kun dele af det opsparede overskud, der kan overdrages. Det vil være samme andel af det opsparede overskud, der overdrages som den andel af virksomheden, der overdrages. Hvis 50 % af virksomheden overdrages, så overdrages også 50 % af det opsparede overskud.

Andelen af overdragelsen af virksomheden beregnes ud fra, hvor stor en del af kapitalafkastgrundlaget, der overdrages. Forholdet mellem de overdragne aktiver og samtlige aktiver i virksomheden afgør andelen. Finansielle aktiver indgår ikke i beregningen af andelen.

Det er en betingelse for successionen i det opsparede overskud at køber opfylder kravene i virksomhedsskatteovens Afsnit I. Det er blandt andet betingelser som:

- Udarbejdelse af et regnskab der opfylder bogføringslovens krav
- Opdeling af økonomien i en privat del og en erhvervsmæssig del

8.3.5. Kapitalafkastordningen

Køber kan succedere i sælgers konjunkturudligningskonto i Virksomhedsskatteovens afsnit II⁷⁰.

⁶⁹ Lov om opkrævning af indkomstskat samt kommunal og amtskommunal ejendomsværdiskat for personer m.v. § 33 C stk. 5

⁷⁰ Lov om opkrævning af indkomstskat samt kommunal og amtskommunal ejendomsværdiskat for personer m.v. § 33 C stk. 6

Lige som opsparet overskud i henhold til Virksomhedsskattelovens afsnit I, kan sælgers saldo på konjunkturudligningskonto kun overtages dagen efter et indkomstårs udløb og det vil så være sælgers saldo ultimo det netop afsluttede indkomstår, der succederes i.

Opgørelsen af hvor stor del af konjunkturudligningskontoen, der overdrages, beregnes på samme måde som under virksomhedsskatteordningen, se afsnit 8.3.4 Virksomhedsskatteordningen.

Det er betingelser, som køber skal opfylde for at kunne succedere i konjunkturudligningskontiene. Kravene findes i Virksomhedsskattelovens Afsnit II. Kravene er ikke nær så skrappe som i Virksomhedsskattelovens afsnit I (virksomhedsskatteordningen) Der er for eksempel ikke krav om en egentlig opdeling af økonomien i privat og erhverv.

Det er blandt andet betingelser som:

- Opgørelse af et kapitalafkastgrundlag
- Fra og med det år, hvor der henlægges til konjunkturudligningskonto, skal der udarbejdes et regnskab, hvor det er muligt at kontrollere foretagne henlæggelser til og hævninger af indskud på konjunkturudligningskonto

8.4. Hvad kan der ikke succederes i?

Ud over ovenstående begrænsninger vedrørende succession i ejendomme, afsnit 8.3.3.2

Ejendomsavance/genvundne afskrivninger er der følgende begrænsninger:

8.4.1. Sælgers underskud

Køber kan ikke succedere i sælgers underskud⁷¹. Køber kan altså ikke overtage underskud, der er fremkommet i indkomstår før overdragelsen.

Dette ville i og for sig også være lidt underligt, da det er en personligt ejet virksomhed, der overdrages og sælger år for år bliver beskattet af overskud eller får fradrag for det underskud, virksomheden frembringer i henhold til Personskatteloven eller Virksomhedsskatteloven.

⁷¹ Lov om opkrævning af indkomstskat samt kommunal og amtskommunal ejendomsværdiskat for personer m.v. § 33 C stk. 4

8.4.2. Skibe og luftfartøjer

Hvis køber er omfattet af afsnit 8.1.2 Krav om skattepligt, kan der ikke succederes i skibe og luftfartøjer⁷². At skibe og luftfartøjer ikke er en del af det, der kan succederes i, skyldes helt sikkert, at Kildeskattelovens § 33 C til dels bygger på OECD's modeloverenskomst, hvor det i artikel 11 fremgår at indkomst fra international skibs- og lufttrafik beskattes i det land, hvor virksomheden har sæde.

8.4.3. Øvrige begrænsninger

Aktier, anparter og andelsbeviser er ikke direkte omfattet af § 33, C, men har deres egne regler i aktieavancebeskatningslovens § 34 og 35.

8.5. Successionens retsvirkninger

8.5.1. Hos sælger

Da hele ideen med Kildeskattelovens § 33 C er at overdrage skattebyrden til køberen af virksomheden, beskattes sælgeren af virksomheden ikke af den fortjeneste, vedkommende opnår ved overdragelsen.

Køberen anses for at have anskaffet de overdragne aktiver på samme tidspunkt og til samme pris som sælgeren og at have foretaget de samme afskrivninger altså overtage den nedskrevne saldo på anlægsaktiverne.

8.5.2. Hos køber

Succession bygger på overtagelse af den eller de skattemæssige stillinger, som sælger er i på afståelsestidspunktet, så som de nedskrevne værdier på anlægsaktiverne og sælgers afskrivningsmetoder. Som det også fremgår af forstående afsnit 8.3 Hvad kan der succederes i?, om hvad der kan succederes i, er det en forudsætning, at der ville være fremkommet en avance ved et normalt salg, på successionstidspunktet.

Køber får for eksempel en lavere værdi at afskrive på, men samtidig et aktiv som er mere værd end det er bogført til.

⁷² Lov om opkrævning af indkomstskat samt kommunal og amtskommunal ejendomsværdiskat for personer m.v. § 33 C stk. 11

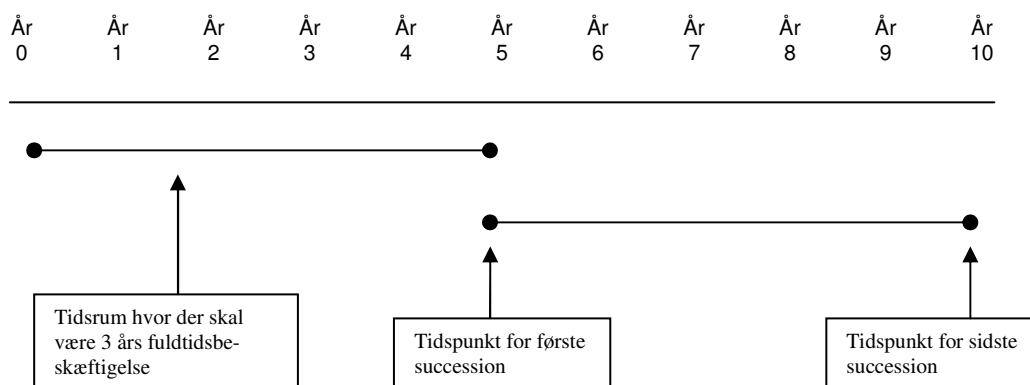
9. Medarbejdersuccession

Ved lov nr. 394 af 6/6 2002 blev der indsat stk. 12 i Kildeskattelovens § 33 C. Reglen giver en medarbejder i en virksomhed samme rettighed til at succedere i en virksomhed, som personer der er omfattet af Kildeskattelovens § 33 C, stk. 1 – Se afsnit 8 Familiesuccession.

Der er dog et krav om beskæftigelse, der skal overholdes. Medarbejderen skal nemlig inden for de seneste 5 indkomstår have mindst 3 års fuldtidsbeskæftigelse i virksomheden for at kunne overtage en andel af virksomheden ved succession efter Kildeskattelovens § 33 C.

Hvis en medarbejder i første omgang kun succedere i en del af virksomheden, er der indsat en regel om at yderligere succession senest skal ske 5 år efter den første succession.

Fuldtidsbeskæftiget er defineret som det antal arbejdstimer, der svarer til fuldtidsbeskæftigelse for at kunne succedere. De 3 års fuldtidsbeskæftigelse kan derfor opnås på kortere eller længere tid over de 5 år afhængig af medarbejderen arbejdsindsats.



Kildeskattelovens § 33 C, stk. 12 - med ikrafttrædelse 1. januar 2009 – egen tilretning

10. Passivpost i levende live

Hvis en person succederer i henhold til Kildeskattelovens § 33 C stk. 1 og 12 og successionen foregår helt eller delvist ved gave, har parterne ret til ved beregningen af gaveafgiften og indkomstskatten i forbindelse med successionen at få et nedslag i beregningsgrundlaget. Nedslaget er kaldet en passivpost.

10.1. Passivpost

Beregningsgrundlaget for passivposten er den laveste skattemæssige fortjeneste, der ville være kommet på de overdragne aktiver, hvis sælger/overdrager/gavegiver havde solgt aktiverne i fri handel⁷³.

10.1.1. Avancer

Da der vedrørende ejendom kan vælges, hvad man vil succedere i se 8.3.3.2

Ejendomsavance/genvundne afskrivninger er det kun den eller de avancer, der faktisk succederes i der indgår i beregningen⁷⁴.

Passivposten beregnes som 30 % af den del af beregningsgrundlaget, der ikke er aktieindkomst.

10.1.2. Aktieindkomst

Af aktieindkomstandelen beregnes passivposten som 22 %⁷⁵.

10.1.3. Opsparet overskud

Hvis opsparet overskud overdrages, se afsnit 8.3.4 Virksomhedsskatteordningen, beregnes passivposten på baggrund af saldoen på konto for opsparet overskud⁷⁶. Da den foreløbige skatteprocent på opsparet overskud har ændret sig siden starten på virksomhedsskatteordningen, er der også forskel på hvor stor en passivpost, der kan beregnes af de opsparede overskud for de forskellige år.

⁷³ Lov om opkrævning af indkomstskat samt kommunal og amtskommunal ejendomsværdiskat for personer m.v. § 33 D, stk. 2.

⁷⁴ Lov om opkrævning af indkomstskat samt kommunal og amtskommunal ejendomsværdiskat for personer m.v. § 33 D, stk. 2.

⁷⁵ Lov om opkrævning af indkomstskat samt kommunal og amtskommunal ejendomsværdiskat for personer m.v. § 33 D, stk. 3

⁷⁶ Lov om opkrævning af indkomstskat samt kommunal og amtskommunal ejendomsværdiskat for personer m.v. § 33 D, stk. 4.

Ved beregningen af passivpost for sukkederet opsparet overskud skal der anvendes følgende procenter⁷⁷:

Indkomstår	Skatteprocent	Passivpost Procent
1987 til 1990	50 %	0,00 %
1991	38 %	9,00 %
1992 til 1998	34 %	12,00 %
1999 til 2000	32 %	13,50 %
2001 til 2004	30 %	15,00 %
2005 til 2006	28 %	16,50 %
2007 og fremad	25 %	18,75 %

10.1.4. Konjunkturudligningskonti

Hvis indeståender på konjunkturudligningskonti overdrages, se afsnit 8.3.5 Kapitalafkastordningen, beregnes passivposten på baggrund af saldoen på konto for konjunkturudligning⁷⁸. Passivposten af konjunkturudligningskontiene beregnes med samme procenter som ved de opsparede overskud, se afsnit 10.1.3 Opsparet overskud.

Den eneste forskel på opsparede overskud og konjunkturudligningskonti, er, at konjunkturudligningskonti skal bindes på konti i et pengeinstitut, mens opsparede overskud ikke skal bindes og derfor bliver stående i virksomheden og kan anvendes til investeringer m.v..

10.2. Gavebeskatning

Da anvendelsen af Kildeskattelovens § 33 D bygger på, at der skal ske hel eller delvis overdragelse af virksomheden ved gave, redegøres der for beskatningen af gaver til de personer, der kan være relevante i hovedopgaven nemlig sønnen til indehaveren og medarbejderen.

⁷⁷ Lov om opkrævning af indkomstskat samt kommunal og amtskommunal ejendomsværdiskat for personer m.v. § 33 D, stk. 4.

⁷⁸ Lov om opkrævning af indkomstskat samt kommunal og amtskommunal ejendomsværdiskat for personer m.v. § 33 D, stk. 5.

10.2.1. Boafgiftsloven

10.2.1.1. Personerne

Personerne, der er omfattet af boafgiftsloven, er:

- Børn, stedbørn og børn af foranstående⁷⁹
- Børn og stedbørns efterlevende ægtefælle⁸⁰
- Forældre⁸¹
- Samlever⁸²
- Plejebørn⁸³
- Stedforældre og bedsteforældre⁸⁴

10.2.1.2. Opgørelse af afgiftsgrundlaget

Grundlaget for beskattningen er gavens handelsværdi på overdragelsestidspunktet⁸⁵.

Passivposter beregnet efter Kildeskattelovens § 33 D fratrækkes afgiftsgrundlaget⁸⁶.

Personer omfattet af afsnit 10.2.1.1 Personerne kan årligt modtage kr. 32.100⁸⁷ i gave. De kr. 32.100 er et grundbeløb, der reguleres efter Personskattelovens § 20. Der kan skattefrit gives kr. 58.600 i gave i indkomståret 2008 og kr. 58.700 i indkomståret 2009.

Gavebeløb ud over grundbeløbet på kr. 32.100 beskattes med en afgift på 15 %.⁸⁸

10.2.2. Statsskatteloven

Gaver, givet til personer der ikke er omfattet af boafgiftsloven, er skattepligtige i henhold til Statsskattelovens § 4. Dette betyder, at gaven er almindelig skattepligtig indkomst.

Passivposter efter Kildeskattelovens § 33 D fratrækkes indkomstbeskattningen⁸⁹.

⁷⁹ Lov om afgift af dødsboer og gaver § 22 stk. 1 litra a

⁸⁰ Lov om afgift af dødsboer og gaver § 22 stk. 1 litra b

⁸¹ Lov om afgift af dødsboer og gaver § 22 stk. 1 litra c

⁸² Lov om afgift af dødsboer og gaver § 22 stk. 1 litra d – kræver 2 års samliv før gaveoverdragelsen

⁸³ Lov om afgift af dødsboer og gaver § 22 stk. 1 litra e

⁸⁴ Lov om afgift af dødsboer og gaver § 22 stk. 1 litra f

⁸⁵ Lov om afgift af dødsboer og gaver § 27 stk. 1

⁸⁶ Lov om afgift af dødsboer og gaver § 28 stk. 1

⁸⁷ Lov om afgift af dødsboer og gaver § 22 stk. 1

⁸⁸ Lov om afgift af dødsboer og gaver § 23 stk. 1

11. Skattefri virksomhedsomdannelse.

Lov om skattefri virksomhedsomdannelse omhandler omdannelser af personligt ejede virksomheder til anparts- eller aktieselskaber via succession.

11.1. Betingelser

Der er en række betingelser, der skal være opfyldt for at man kan anvende lov om skattefri virksomhedsomdannelse.

11.1.1. Generelt

11.1.1.1. Omdannelsesdato

Dagen efter slutningen på det sidste regnskab i den personligt drevne virksomhed, er omdannelsesdagen og samtidig startdatoen for det selskab, der skal succedere⁹⁰.

11.1.1.2. Tidsfrister

Der må maksimalt gå 6 måneder fra afslutningen af det sidste regnskab i den personligt drevne virksomhed til tidspunktet, hvor omdannelsen skal være gennemført⁹¹.

Senest en måned efter omdannelsen, maksimalt 7 måneder efter sidste regnskabsårs afslutningen i den personligt drevne virksomhed, skal ejeren/ejerne indsende kopier af følgende dokumenter til SKAT⁹²:

- Opgørelse over anskaffelsessummen på anparterne eller aktierne
- Dokumentation for at selskabet er registreret hos Erhvervs- og Selskabsstyrelsen
 - Enten som nyregistreret selskab
 - Eller at et eksisterende ”tomt” selskab har fået overdraget aktiver og passiver

SKAT kan se bort fra overskridelser af tidsfristerne i Lov om skattefri virksomhedsomdannelse § 2, stk. 1, nr. 6⁹³

⁸⁹ Lov om opkrævning af indkomstskat samt kommunal og amtskommunal ejendomsværdiskat for personer m.v. § 33 D, stk. 1.

⁹⁰ Lov om skattefri virksomhedsomdannelse § 3, stk. 1

⁹¹ Lov om skattefri virksomhedsomdannelse § 2, stk. 1, nr. 6

⁹² Lov om skattefri virksomhedsomdannelse § 2, stk. 1, nr. 6

⁹³ Lov om skattefri virksomhedsomdannelse § 2, stk. 5

11.1.1.3. Beskatning

Ejeren af en personligt drevne virksomhed, der overdrages til et selskab i henhold til lov om skattefri virksomhedsomdannelse, beskattes ikke af de fortjenester og tab, der konstateres i forbindelse med selskabets succession i den personligt ejede virksomhed⁹⁴.

11.1.2. Det succederende selskab

Der er en række betingelser til det selskab, der succederer i den personligt drevne virksomhed.

11.1.2.1. Generelt

Det succederende selskab skal være registreret i Danmark⁹⁵.

Hvis det succederende selskab allerede er registreret, skal det opfylde følgende betingelser⁹⁶:

- Stiftelsesdatoen skal senest være omdannelsesdatoen
- Selskabet må ikke have drevet erhvervsvirksomhed forud for successionen
- Anparts/aktiekapitalen skal stå som et ubehæftet indestående i pengeinstitut

Selskabets første regnskabsår skal starte ved omdannelsesdatoen og løbe 12 måneder frem med mindre, at der overdrages til et allerede stiftet ”tomt” selskab. I det tilfælde kan første regnskabsperiode strække sig fra stiftelsesdatoen og 12 måneder forbi omdannelsesdatoen.

Første regnskabsår kan ikke strække sig over mere end 18 måneder⁹⁷.

Skulle der være særlige forhold, der taler for det, kan SKAT give tilladelse til en anden længde af første regnskabsår end de foranstående⁹⁸.

11.1.2.2. Ejerfordeling

Ejerfordelingen i det succederende selskab skal svare til ejerfordelingen i den personligt drevne virksomhed på successionstidspunktet⁹⁹, det vil sige, at hvis det er et I/S, der succederes i, skal ejerne af I/S’et eje samme andel af det succederende selskab, som de ejede i I/S’et. Hvis det er en selv-

⁹⁴ Lov om skattefri virksomhedsomdannelse § 4, stk. 1

⁹⁵ Lov om skattefri virksomhedsomdannelse § 1, stk. 1

⁹⁶ Lov om skattefri virksomhedsomdannelse § 1, stk. 2

⁹⁷ Lov om skattefri virksomhedsomdannelse § 3, stk. 2

⁹⁸ Lov om skattefri virksomhedsomdannelse § 3, stk. 3

⁹⁹ Lov om skattefri virksomhedsomdannelse § 1, stk. 2, 2. punktum

stændig erhvervsdrivende, der ejer 100 % af sin virksomhed, skal vedkommende eje 100 % af det succederende selskab.

11.1.2.3. Primobalancen

I primotallene/åbningsbalancen skal der hensættes udskudt skat af forskellen mellem handelsværdierne og de skattemæssige værdier, hvor der forventes at skulle afregnes skat i forbindelse med afhændelse¹⁰⁰. For at der skal fremkomme en udskudt skat, er der nødt til at være forskelle mellem de driftsøkonomiske værdier og de skattemæssige værdier i det succederende selskab. Aktiver og passiver skal ved første indregning, i henhold til årsregnskabsloven, måles til kostpris. Kostprisen for det succederende selskab vil være handelsprisen modregnet den udskudte skat.

11.1.3. Den overdragende virksomhed

Lige som der er krav til det selskab, der succedere i den personligt ejede virksomhed, er der også krav til den virksomhed, der overdrager eller nærmere krav til ejeren af den personlig drevne virksomhed, da virksomheden jo ikke er et selvstændigt juridisk objekt.

11.1.3.1. Generelt

Ejeren af virksomheden skal være fuldt skattepligtigt til Danmark¹⁰¹.

Alle aktiver og passiver i virksomheden skal overdrages til det succederende selskab¹⁰². Dog kan ejeren frit vælge om en ejendom, der helt eller delvist anvendes i virksomheden, skal være en del af successionen.

11.1.3.2. Passiv deltagelse

Virksomheder omfattet af Personskattelovens § 4, stk. 1 nr. 10 og nr. 12 kan ikke anvende Lov om skattefri virksomhedsomdannelse¹⁰³. Det drejer sig om personligt ejede virksomheder med mere end 10 ejere, hvor ejeren ikke deltager i driften.

Virksomheder, omfattet af Ligningslovens § 8 K, hvor der er mere end 2 ejere og hvor ejeren ikke deltager i driften. Virksomhed, omfattet af Ligningslovens § 8 K, drejer sig om plantning af fredsskov og dels virksomhed med udlejning af driftsmidler, hvor ejeren ikke deltager i driften.

¹⁰⁰ Lov om skattefri virksomhedsomdannelse §, 2 stk. 1 nr. 7

¹⁰¹ Lov om skattefri virksomhedsomdannelse § 2, stk. 1, nr. 1

¹⁰² Lov om skattefri virksomhedsomdannelse § 2, stk. 1, nr. 2

¹⁰³ Lov om skattefri virksomhedsomdannelse § 1, stk. 3

11.1.3.3. Flere ejere

Hvis personligt drevne virksomheder med flere ejere skal overdrages efter Lov om skattefri virksomhedsomdannelse, kræves det, at alle ejerne anvender lov om skattefri virksomhedsomdannelse¹⁰⁴ og at de anvender samme regnskabsperiode¹⁰⁵. Det kan måske virke lidt underligt, at der er indsat denne regel, men man skal se den i lyset af, at der i et I/S er en personlig og solidarisk hæftelse for I/S's gæld og at I/S's aktiver kan gøres til genstand for udlæg vedrørende de enkelte ejers personlige gæld.

Ejerne af I/S'et ejer aktiverne i fællesskab og dette fællesskab kan kun brydes via en handel med aktiverne. I lov om skattefri virksomhedsomdannelse er det netop ideen, at der ikke skal handles med aktiverne. Hvis det kun var halvdelen af et I/S, der skulle omdannes til selskab via Lov om skattefri virksomhedsomdannelse, ville der skulle foretages en handel med den anden part af I/S'et, hvilket ville medføre en endnu mere besværlig opgørelse af vederlaget for omdannelsen.

Ejerne i den virksomhed, der skal omdannes, skal vederlægges i forhold til den andel de ejer af virksomheden altså den procentdel de ejer. Dette vil normalt være ligeligt fordelt, men kan også være skævt fordelt ved aftaler om for eksempel arbejdsindsats.

Ejerne skal have en egenkapital, der svarer til deres andel af virksomheden. Altså hvis det er to ejere og deres ejerandel er 50 % skal de have 50 % af egenkapitalen hver. Dette vil nok være et problem i de fleste I/S'er med mindre, de køres meget stramt.

11.1.3.4. Virksomhedsskatteordningen

Hvis den overdragne virksomhed er i virksomhedsskatteordningen, skal ejeren tage stilling til om beløb, der er hensat til senere faktisk hævning og beløb på mellemregningskontoen, skal indgå som gæld eller egenkapital¹⁰⁶.

Hvis det vælges, at beløbene ikke skal indgå i successionen, skal disse udlignes inden underskrivelsen af stiftelsesdokumentet. Alternativt overføres de til egenkapitalen og bliver dermed vederlag for virksomheden, der omdannes - aktiernes anskaffelsessum.

En negativ indskudskonto skal være udlignet inden omdannelsen¹⁰⁷.

¹⁰⁴ Lov om skattefri virksomhedsomdannelse § 2, stk. 2, nr. 1

¹⁰⁵ Lov om skattefri virksomhedsomdannelse § 2, stk. 2, nr. 2

¹⁰⁶ Lov om skattefri virksomhedsomdannelse § 2, stk. 1, nr. 2

11.1.3.4.1. Flere virksomheder

Hvis ejeren anvender virksomhedsskatteordningen og samtidig ejer flere virksomheder, skal de i flg. Virksomhedsskatteoven anses som een virksomhed under virksomhedsskatteordningen¹⁰⁸.

Dette gør sig også gældende ved skattefri omdannelse af virksomhed¹⁰⁹. Dette hænger dog ikke helt sammen med virksomhedsskatteovens § 16 a, stk. 1, hvor det fremgår, at hvis ikke alle aktiver og passiver overgår til selskabet i henhold til lov om skattefri virksomhedsomdannelse, så skal vederlaget (anparterne eller aktierne) for det afstående indgå i virksomhedsskatteordningen som indkomst og som hævning. Ergo må der kunne ske delsuccession i virksomheder i virksomhedsskatteordningen.

I henhold til Ligningsvejledningen E.H.2 kan virksomheder omdannes enkeltvis eller sammen.

11.1.3.4.2. Udenlandske aktiver og passiver

Aktiver og passiver, der er hjemmehørende i en anden stat end Danmark¹¹⁰ via et fast driftssted eller en ejendom, kan ikke indgå i skattefri omdannelse af virksomhed¹¹¹. Aktiverne og passiverne i udlandet anses for afstået til handelsværdien på omdannelsesdatoen.

11.1.4. Vederlaget

Selve vederlaget for overdragelsen af den personligt drevne virksomhed skal ske ved overdragelse af anparter eller aktier i det succederende selskab eller ved at værdien af de allerede eksisterende anparter eller aktier forøges med overdragelsen¹¹².

Værdien af anparterne eller aktierne, der modtages for overdragelsen af den personligt drevne virksomhed, skal svare til den samlede anparts- eller aktiekapital i det succederende selskab¹¹³.

11.1.5. Værdiansættelsen

Anparterne eller aktierne, der modtages for successionen i den personlige virksomhed, sættes til den skattemæssige værdi aktiver og passiver har i den personligt drevne virksomhed på omdannelsesda-

¹⁰⁷ Lov om skattefri virksomhedsomdannelse § 2, stk. 1, nr. 5 og Lov om indkomstbeskatning af selvstændige erhvervsdrivende § 16, stk. 2

¹⁰⁸ Lov om indkomstbeskatning af selvstændige erhvervsdrivende § 2, stk. 3

¹⁰⁹ Lov om skattefri virksomhedsomdannelse § 2, stk. 1, nr. 5

¹¹⁰ Grønland og Færøerne anses ikke for Danmark i skattemæssig forstand

¹¹¹ Lov om skattefri virksomhedsomdannelse § 5, stk. 1

¹¹² Lov om skattefri virksomhedsomdannelse § 2, stk. 2, nr. 3

¹¹³ Lov om skattefri virksomhedsomdannelse § 2, stk. 2, nr. 4

toen¹¹⁴. Det er i lov om skattefri virksomhedsomdannelse præciseret at den skattemæssige værdi opgøres på følgende måde:

Handelsværdi		*.***
Handelsværdi	*.***	
- nedskreven værdi	*.***	*.***
Aktiernes anskaffelsessum		*.***

Hvis successionen sker til et selskab, der allerede er stiftet¹¹⁵, øges de eksisterende anparterers eller aktiers værdi med den skattemæssige værdi af den personligt ejede virksomhed¹¹⁶.

Værdiansættelsen af anparterne eller aktierne kan ikke være negativ¹¹⁷, se dog efterfølgende afsnit 11.1.5.2 Virksomhedsskatteordningen. Hvis den skattemæssige værdi skulle være negativ, kan SKAT tillade, at omdannelsen gennemføres, hvis den negative værdi indbetales til selskabet¹¹⁸. Dette vil bevirke, at anskaffelsessummen for anparterne eller aktiverne vil være nul. Den negative saldo skal udlignes senest en måned efter SKAT har givet meddelelse om, at dette tillades.

11.1.5.1. Blandet benyttede aktiver

Hvis der indgår blandet benyttede aktiver i opgørelsen, opgøres den erhvervsmæssige andel som forholdet mellem de faktisk foretagne afskrivninger og så de afskrivninger, der kunne have været fratrasket den tidligere ejers indkomst, hvis aktivet havde været 100 % erhvervsmæssigt¹¹⁹. Ved opgørelsen af hvilke afskrivninger, der kunne have været fratrasket, skal de afskrivningsprocenter den tidligere ejer har benyttet fortsat benyttes¹²⁰.

Reglerne om blandet benyttede aktiver gælder ikke for aktiver uden for Danmark^{121 122}.

11.1.5.2. Virksomhedsskatteordningen

Anskaffelsessummen for anparterne eller aktierne må ikke være negativ¹²³ med mindre virksomhedsskatteordningen anvendes. Anskaffelsessummen kan kun blive negativ på grund af modregnet

¹¹⁴ Lov om skattefri virksomhedsomdannelse § 4, stk. 2, 1. punktum

¹¹⁵ Lov om skattefri virksomhedsomdannelse § 1, stk. 2

¹¹⁶ Lov om skattefri virksomhedsomdannelse § 4, stk. 3

¹¹⁷ Lov om skattefri virksomhedsomdannelse § 2, stk. 1, nr. 5

¹¹⁸ Lov om skattefri virksomhedsomdannelse § 4, stk. 5

¹¹⁹ Lov om skattefri virksomhedsomdannelse § 6, stk. 4, 2. punktum

¹²⁰ Lov om skattefri virksomhedsomdannelse § 6, stk. 4, 3. punktum

¹²¹ Grønland og Færøerne anses ikke for Danmark i skattemæssig forstand

¹²² Lov om skattefri virksomhedsomdannelse § 6, stk. 5

¹²³ Lov om skattefri virksomhedsomdannelse § 2, stk. 5, 1. punktum

opsparat overskud. Det er nemlig muligt at overføre/modregne det opsparede overskud i anskaffelsessummen på anparterne eller aktierne¹²⁴. Dette sker ved, at selve indeståendet på konto for opsparede overskud i henhold til Virksomhedsskattelovens § 10, stk. 2 modregnes i den personligt drevne virksomheds skattemæssige værdi.

Konto for opsparat overskud i henhold til Virksomhedsskattelovens § 10, stk. 2 opgøres således.

Overskud ej hævet	+	*.***
Foreløbig skat	-	*.***
Konto for opsparat overskud	=	<u>*.***</u>

11.1.5.3. Flere ejere

Hvis den overdragne virksomhed har flere ejere, skal der i forbindelse med overdragelsen, udarbejdes en opgørelse over den skat, der skulle have været betalt af avance på aktiver og passiver i forbindelse med et salg til handelsværdier. Opgørelsen skal fordeles på de enkelte ejere. Hvis den beregnede skat ikke fordeler sig med samme forhold som den øvrige fordeling af virksomheden, udlignes forskellene ved, at ejerne indbetaler differencerne til selskabet ved stiftelsen. Det yderligere indbetalte tillægges de enkelte ejeres anskaffelsessum på anparterne eller aktierne¹²⁵.

11.1.5.4. Underskud og fremførte fradrag

Opnås der et underskud i det sidste regnskabsår for den personligt drevne virksomhed, kan dette ikke overføres til det succederende selskab¹²⁶.

Da der er tale om en personligt drevne virksomhed, vil et underskud blive fradraget i ejerens personlige indkomst i henhold til Personskattelovens § 3, stk. 2.

Hvis den personligt drevne virksomhed beskattes i henhold til virksomhedsskatteordningen, vil et underskud blive behandlet i henhold til Virksomhedsskattelovens § 13, hvor underskuddet først vil blive forsøgt dækket af opsparat overskud¹²⁷ og derefter af positiv kapitalindkomst¹²⁸. Et eventuelt resterende underskud modregnes i den personlige indkomst¹²⁹.

¹²⁴ Lov om skattefri virksomhedsomdannelse § 4, stk. 4

¹²⁵ Lov om skattefri virksomhedsomdannelse § 2, stk. 3

¹²⁶ Lov om skattefri virksomhedsomdannelse § 8, stk. 1

¹²⁷ Lov om indkomstbeskatning af selvstændige erhvervsdrivende § 13, stk. 1

¹²⁸ Lov om indkomstbeskatning af selvstændige erhvervsdrivende § 13, stk. 2

¹²⁹ Lov om indkomstbeskatning af selvstændige erhvervsdrivende § 13, stk. 3

Foreligger der fremførte tab, der kan henføres til den personligt drevne virksomhed, kan disse ikke overføres til selskabet ved succession¹³⁰. Det drejer sig om følgende fremførte tab:

- Tab på børsnoterede aktier i henhold til Aktieavancebeskatningslovens § 14, stk. 2 og 3
- Tab på finansielle kontrakter i henhold til Kursgevinstlovens § 32, stk. 3
- Tab på erhvervsmæssig ejendom i henhold til Ejendomsavancebeskatningslovens § 6, stk. 4

11.2. Successionens retsvirkninger

Det succederende selskab anses for at have erhvervet aktiver og passiver på samme tidspunkter og til samme værdier som de oprindeligt var af den tidligere ejer¹³¹. Findes der ved omdannelsen blandede aktiver, aktiver der anvendes både erhvervsmæssigt og privat, er det kun vedrørende den erhvervsmæssige andel der succederes i anskaffelsestidspunkter og anskaffelsessummer¹³².

Dispositioner, som skattemæssige af- og nedskrivninger foretaget af tidligere ejer, anses for foretaget af selskabet i de år, hvor den tidligere ejer har foretaget dem¹³³.

Da personer normalt ikke er skattepligtige af kursudsving vil fordringer eller gæld, der overdrages til selskabet ved succession skulle indgå med kursværdien som indgangsværdi idet selskaber er skattepligtige af kursudsving¹³⁴. Det er kursværdien på omdannelsesdatoen, der skal anvendes.

Overtager selskabet aktiver eller passiver, der er anskaffet af den tidligere ejer i spekulationsøjemed, anses de også for anskaffet i spekulationsøjemed af selskabet¹³⁵.

Overtager selskabet fordringer eller gæld, hvorpå den tidligere ejer har reguleret kursudsving over sin indkomstopgørelse/virksomhedens resultatopgørelse efter lagerprincippet, skal det succederende selskab fortsætte denne praksis¹³⁶.

Foranstående retsvirkninger gælder ikke for aktiver og passiver, der befinder sig uden for Danmark^{137 138}.

¹³⁰ Lov om skattefri virksomhedsomdannelse § 8, stk. 2

¹³¹ Lov om skattefri virksomhedsomdannelse § 6, stk. 1, 1. punktum

¹³² Lov om skattefri virksomhedsomdannelse § 6, stk. 4, 1. punktum

¹³³ Lov om skattefri virksomhedsomdannelse § 6, stk. 1, 2. punktum

¹³⁴ Lov om skattefri virksomhedsomdannelse § 6, stk. 1, 3. punktum

¹³⁵ Lov om skattefri virksomhedsomdannelse § 6, stk. 2

¹³⁶ Lov om skattefri virksomhedsomdannelse § 6, stk. 3

¹³⁷ Grønland og Færøerne anses ikke for Danmark i skattemæssig forstand

¹³⁸ Lov om skattefri virksomhedsomdannelse § 6, stk. 5

11.3. Efterfølgende salg af anparter/aktier

Hvis den skattemæssige anskaffelsessum for anparterne eller aktierne er negativ, skal den negative anskaffelsessum indgå i opgørelsen af avancen eller tab på anparterne eller aktierne ved deres afståelse¹³⁹.

Afstås anparterne eller aktierne til det udstedende selskab, jf. Ligningslovens § 16B og skulle reglerne i Aktieavancebeskatningsloven ikke finde anvendelse, opgøres avancen som afståelsessummen for anparterne eller aktierne med tillæg af den andel af den negative anskaffelsessum, der kan henføres til de afhændede anparter eller aktier¹⁴⁰.

Nedsættes anparts- eller aktiekapitalen, jf. Ligningslovens § 16A og skulle reglerne i Aktieavancebeskatningsloven ikke finde anvendelse medregnes en eventuel udlodning samt den dertil svarende del af den negative anskaffelsessum, der kan henføres til nedsættelsen af anparts- eller aktiekapitalen til ejerens skattepligtige indkomst¹⁴¹.

11.3.1. Beskatning ved salg af aktier/anparter

Beskatningen af gevinster eller tab på aktier eller anparter sker efter Aktieavancebeskatningsloven.

Beskatningsreglerne for aktiesalg for personer er ret simple efter den nye Aktieavancebeskatningslov, der blev vedtaget i 2005 med virkning fra 1. januar 2006.

Der skelnes ikke længere mellem unoterede og børsnoterede aktier, når vi taler om gevinster. Her er alt skattepligtigt¹⁴².

Tab vedrørende unoterede aktier er ikke fradragsberettigede, men omregnes til en betalt skat, der indgår i årsopgørelsen fra SKAT¹⁴³.

Tab vedrørende børsnoterede aktier kan fradrags i gevinster og udbytter fra andre børsnoterede aktier¹⁴⁴. Ej anvendt tab kan fremføres¹⁴⁵.

¹³⁹ Lov om skattefri virksomhedsomdannelse § 4, stk. 4, 1. punktum

¹⁴⁰ Lov om skattefri virksomhedsomdannelse § 4, stk. 4, 2. punktum

¹⁴¹ Lov om skattefri virksomhedsomdannelse § 4, stk. 4, 3. punktum

¹⁴² Lov om den skattemæssige behandling af gevinst og tab ved afståelse af aktier m.v. § 12

¹⁴³ Lov om den skattemæssige behandling af gevinst og tab ved afståelse af aktier m.v. § 13

¹⁴⁴ Lov om den skattemæssige behandling af gevinst og tab ved afståelse af aktier m.v. § 14, stk. 1

¹⁴⁵ Lov om den skattemæssige behandling af gevinst og tab ved afståelse af aktier m.v. § 14, stk. 2

Gevinster og tab medregnes til aktieindkomst i henhold til Lov om indkomstskat for personer m.v.¹⁴⁶ og beskattes med følgende procenter:

- 28 %¹⁴⁷ af det der ikke overstiger grundbeløbet kr. 26.400.
- 43 %¹⁴⁸ af det der overstiger grundbeløbet kr. 26.400
- 45 %¹⁴⁹ af det der overstiger grundbeløbet kr. 58.050

Grundbeløbet reguleres hvert år efter lov om indkomstskat for personer m.v. § 20¹⁵⁰

¹⁴⁶ Lov om indkomstskat for personer m.v. § 4 a, stk. 1, nr. 4

¹⁴⁷ Lov om indkomstskat for personer m.v. § 8 a, stk. 1

¹⁴⁸ Lov om indkomstskat for personer m.v. § 8 a, stk. 2

¹⁴⁹ Lov om indkomstskat for personer m.v. § 8 a, stk. 2

¹⁵⁰ Lov om indkomstskat for personer m.v. § 8 a, stk. 7

12. Beregninger sælgers provenu

12.1. Forudsætninger

Det forudsættes, at der handles den 1. januar 2009, men i beregningerne er anvendt tal for 2007, da vi ikke kender 2008-tallene endnu. Men i praksis skal 2008 tallene anvendes.

Det forudsættes, at alt handles kontant.

Varelager og igangværende arbejder minus de forudfakturerede arbejder overdrages til køber til de bogførte værdier¹⁵¹.

12.1.1. Beskatningsprocenter

I beregningerne forudsættes det, at der skal betales fuld topskat, altså at kommuneskatteprocenten ikke er så høj, at der gives nedslag i topskatten¹⁵².

Skatten kan beregnes således:

Arbejdsmarkedsbidrag		8,00 %
Maksimal indkomstskatteprocent ¹⁵³	59,00 %	
Kirkeskat anslået	1,00 %	
	60,00 %	
Reelt skattetryk 92 % (100 % - 8 %)	60,00 % * 92 %	55,20 %
		63,20 %

De 60,00 %, som der er i indkomstskatteprocent, skal ganges med 92 %, da det kun er 92 % af de tjente penge, der faktisk kommer til beskatning med de 60,00 %. De 92 % kommer fra indkomsten som er 100 % med fradrag af arbejdsmarkedsbidraget på 8,00 %.

Foranstående forudsætter selvfølgelig at indkomsten er arbejdsmarkedsbidragspligtig. Hvis den ikke er det, vil skatteprocenten være 60,00 % svarende til den maksimale indkomstskatteprocent på 59,00 tillagt en anslået kirkeskatteprocenten på 1,00 %.

¹⁵¹ Afsnit 18 Bilag 1 – sælgers regnskab side 8 og 9 – side 83

¹⁵² Lov om indkomstskat for personer m.v. § 19

¹⁵³ Lov om indkomstskat for personer m.v. § 19

12.1.2. Anlægsaktiverne

Det forudsættes, at anlægsaktiverne har følgende handelsværdier på tidspunktet for handlen.

12.1.2.1. Driftsmidler og bil

Inventar	kr. 500.000
Auto hvide plader	kr. 10.000

12.1.2.2. Ejendom

Ejendommen er en blandet ejendom med en fordeling mellem erhverv og privat på 54 % erhverv og 46 % privat i henhold til ejendomsvurderingen.

Ejendommen er anskaffet i 1997 og der er afskrevet maksimalt på den med 4 % i perioden 1997 til 2000 og med 5 % i perioden 2001 til 2007.

Ejendommen vurderes samlet set at være kr. 3.500.000 værdi. Køber og sælger kan blive enige om følgende fordeling:

Erhvervsandel	kr. 2.000.000, heraf grund kr. 300.000
Privatandel	kr. 1.500.000, heraf grund kr. 200.000

I forbindelse med overdragelsen af ejendommen afholdes der omkostninger på kr. 75.000.

12.1.2.3. Goodwill

Goodwill er anslået til en værdi på kr. 2.500.000.

12.2. Salg til handelsværdier

Som skrevet under afsnit 7 Værdiansættelse og beskatning handles omsætningsaktiverne som hovedregel ikke, da køber ikke er interesseret i at skulle finansiere købet af for eksempel debitorer og dermed overtage en risiko fra sælger.

Det er derfor forudsat, at det kun er anlægsaktiverne og goodwill, der handles, mens varelager og igangværende arbejder minus forudfaktureret overtages til de bogførte værdier.

12.2.1. Opgørelse af avancer

12.2.1.1. Driftsmidler og bil

Opgørelse af avance:

Inventar:

Salgssum	500.000 kr.
Nedskreven værdi ¹⁵⁴	-100.501 kr.
Avance	399.499 kr.

Auto gule plader:

Salgssum	10.000 kr.
Nedskreven værdi ¹⁵⁵	-1.477 kr.
Avance	8.523 kr.

12.2.1.2. Ejendom

Da ejendommen er blevet afskrevet i henhold til Afskrivningsloven¹⁵⁶, skal der opgøres genvundne afskrivninger.

Salgssum erhvervsandelen		2.000.000 kr.
- grundværdien		- 300.000 kr.
Afskrivningsgrundlag ejendom ¹⁵⁷	-717.012 kr.	
+ foretagne afskrivninger ¹⁵⁸	365.671 kr.	- 351.341 kr.
Afskrivningsgrundlag træpillefyr ¹⁵⁹	- 69.092 kr.	
+ foretagne afskrivninger ¹⁶⁰	13.362 kr.	- 55.730 kr.
Fortjenesten		1.292.929 kr.

¹⁵⁴ Afsnit 18 Bilag 1 – sælgers regnskab side 8 – side 83

¹⁵⁵ Afsnit 18 Bilag 1 – sælgers regnskab side 8 – side 83

¹⁵⁶ Lov om skattemæssige afskrivninger § 14 og 17

¹⁵⁷ Afsnit 18 Bilag 1 – sælgers regnskab side 12 – side 83

¹⁵⁸ Afsnit 18 Bilag 1 – sælgers regnskab side 12 – side 83

¹⁵⁹ Afsnit 18 Bilag 1 – sælgers regnskab side 12 – side 83

¹⁶⁰ Afsnit 18 Bilag 1 – sælgers regnskab side 12 – side 83

Faktiske foretagne afskrivninger	Ejendom	365.671 kr.
Faktiske foretagne afskrivninger	Træpillefyr	13.362 kr.
Faktiske foretagne afskrivninger		<u>379.033 kr.</u>
Genvundne afskrivninger	De faktisk foretagne	<u>379.033 kr.</u>

Den erhvervsmæssige del af ejendommen bliver underlagt beskatning i henhold til ejendomsavancebeskatningsloven, da ejeren ikke har anvendt bygningerne privat på noget tidspunkt.

Opgørelse af ejendomsavance:

Kontant afståelsessum		2.000.000 kr.
Omkostninger ved salg	75.000/3.500.000*2.000.000	-42.857 kr.
Kontant anskaffelsessum ¹⁶¹	779.712 kr.	
Træpillefyr ¹⁶²	69.091 kr.	
- bundfradrag ¹⁶³	-10.000 kr.	
Tillæg for ejertid ¹⁶⁴ :		
1997 til 2008(12*10.000)	120.000 kr.	-958.803 kr.
		<u>998.340 kr.</u>
Nedslag for ejertid ¹⁶⁵		
6 år * 5 % = 30 %	1.070.522 kr. * 30 %	-321.157 kr.
Reduktion af ejertidsnedslag ¹⁶⁶		
10 år * 3 % = 30 %	1.070.522 kr. * 30 %	321.157 kr.
		<u>998.340 kr.</u>
Bundfradrag blandet ejendom ¹⁶⁷	2009-sats	-268.600 kr.
Ejendomsavance		<u>729.740 kr.</u>

¹⁶¹ Bilag 1 – sælgers regnskab side 9 – side 83

¹⁶² Bilag 1 – sælgers regnskab side 9 – side 83

¹⁶³ Lov om fortjeneste ved afståelse af fast ejendom § 5, stk. 2

¹⁶⁴ Lov om fortjeneste ved afståelse af fast ejendom § 5, stk. 1

¹⁶⁵ Lov om fortjeneste ved afståelse af fast ejendom § 6, stk. 3

¹⁶⁶ Lov om fortjeneste ved afståelse af fast ejendom § 6, stk. 3

¹⁶⁷ Lov om fortjeneste ved afståelse af fast ejendom § 6, stk. 2

12.2.1.3. Goodwill

Som beskrevet i afsnit 7.6 Goodwill, så skal sælgeren beskattes af forskellen mellem anskaffelsessum og afståelsessum på goodwill. Men da der aldrig er købt goodwill, har den solgte goodwill ingen anskaffelsessum og hele afståelsessummen skal beskattes.

Opgørelse af avance:

Afståelsessum	2.500.000 kr.
Anskaffelsessum	0 kr.
Avance	<u>2.500.000 kr.</u>

12.2.1.4. Opsparet overskud

Som beskrevet i afsnit 7.5 Opsparet overskud skal det ej hævede opsparede overskud beskattet i ophørsåret.

Virksomhedsindkomst til beskatning:

Opsparet overskud 70 %	$353.543 \cdot 100 / (100 - 30)$	505.061 kr.
Opsparet overskud 72 %	$494.845 \cdot 100 / (100 - 28)$	687.285 kr.
Opsparet overskud 75 %	$908.709 \cdot 100 / (100 - 25)$	1.211.612 kr.
Virksomhedsindkomst i alt		<u>2.403.958 kr.</u>

Allerede betalt virksomhedsskat:

Opsparet overskud 70 %	$505.061 \cdot 30 \%$	151.518 kr.
Opsparet overskud 72 %	$687.285 \cdot 28 \%$	192.440 kr.
Opsparet overskud 75 %	$1.211.612 \cdot 25 \%$	302.903 kr.
Virksomhedsskat		<u>646.861 kr.</u>

12.2.2. Beskatning

Opgørelse af indkomst:

Personlig indkomst:

Avance inventar ¹⁶⁸	399.499 kr.	
Avance bil ¹⁶⁹	8.523 kr.	
	408.022 kr.	
- 10 % ej skattepligtig ¹⁷⁰	- 40.802 kr.	367.220 kr.
Genvundne afskrivninger bygning ¹⁷¹		
	379.033 kr.	
- 10 % ej skattepligtig ¹⁷²	- 37.903 kr.	341.130 kr.
Opsparet overskud ¹⁷³		
		2.403.958 kr.
Avance goodwill ¹⁷⁴		2.500.000 kr.
		5.612.308 kr.
- arbejdsmarkedsbidrag 8 %		- 448.985 kr.
Personlig indkomst i alt		
		5.163.323 kr.

Kapital indkomst:

Ejendomsavance ¹⁷⁵		729.740 kr.
Skattepligtig indkomst salg virksomhed		
		5.893.063 kr.

Beskatning

Skattepligtig indkomst	5.893.063 kr. * 60,00 % ¹⁷⁶	3.535.838 kr.
Arbejdsmarkedsbidrag	Se ovenstående	448.985 kr.
- virksomhedsskat ¹⁷⁷		-646.861 kr.
Samlet skat		
		3.337.962 kr.

¹⁶⁸ Afsnit 12.2.1.1 Driftsmidler og bil – side 52

¹⁶⁹ Afsnit 12.2.1.1 Driftsmidler og bil – side 52

¹⁷⁰ Afsnit 7.2.1.1 Beskatning – side 21

¹⁷¹ Afsnit 12.2.1.2 Ejendom – side 52

¹⁷² Afsnit 7.2.2.1.1 Beskatning af genvundne afskrivninger – side 22

¹⁷³ Afsnit 12.2.1.4 Opsparet overskud – side 54

¹⁷⁴ Afsnit 12.2.1.3 Goodwill – side 54

¹⁷⁵ Afsnit 12.2.1.2 Ejendom – side 52

¹⁷⁶ Afsnit 12.1.1 Beskatningsprocenter – side 50

¹⁷⁷ Afsnit 12.2.1.4 Opsparet overskud – side 54

Provenu:	Aktiver	Passiver
Omsætningsaktiver ¹⁷⁸	1.473.081 kr.	
Inventar ¹⁷⁹	500.000 kr.	
Bil ¹⁸⁰	10.000 kr.	
Ejendom ¹⁸¹	2.000.000 kr.	
Goodwill ¹⁸²	2.500.000 kr.	
Kortfristet gæld ¹⁸³		633.397 kr.
Langfristet gæld ¹⁸⁴		1.986.756 kr.
	6.483.081 kr.	2.620.153 kr.
Provenu		3.862.928 kr.
	6.483.081 kr.	6.483.081 kr.
Provenu af handel		3.862.928 kr.
Beregnet skat		-3.337.962 kr.
Netto provenu		
		524.966 kr.

12.3. Succession

Når der overdrages ved succession, succedere køber som tidligere beskrevet de handlede aktiver til sælgers skattemæssige værdier. Men der er to metoder enten uden passivpost eller med passivpost. Hvis det skal være med passivpost, er det en forudsætning, at overdragelsen sker ved hel eller delvis gave¹⁸⁵.

Uanset om der succederes eller ej har virksomheden den samme værdi nemlig handelsværdien. Handelsværdien er lig med sælgers provenu før beskatning af avancerne. Men når der succederes, overtager køber skatteforpligtigelserne.

¹⁷⁸ Afsnit 18 Bilag 1 – sælgers regnskab – side 83

¹⁷⁹ Afsnit 12.1.2.1 Driftsmidler og bil – side 51

¹⁸⁰ Afsnit 12.1.2.1 Driftsmidler og bil – side 51

¹⁸¹ Afsnit 12.1.2.2 Ejendom – side 51

¹⁸² Afsnit 12.1.2.3 Goodwill – side 51

¹⁸³ Afsnit 18 Bilag 1 – sælgers regnskab – side 83

¹⁸⁴ Afsnit 18 Bilag 1 – sælgers regnskab – side 83

¹⁸⁵ Afsnit 10 Passivpost i levende live – side 37

12.3.1. Succession uden passivpost

Det vil sige at i tilfælde af at der succederes uden passivpost vil sælger ikke blive beskattet og derfor modtage den fulde egenkapital i virksomheden som betaling.

Provenu:	Aktiver	Passiver
Omsætningsaktiver ¹⁸⁶	1.473.081 kr.	
Inventar ¹⁸⁷	500.000 kr.	
Bil ¹⁸⁸	10.000 kr.	
Ejendom ¹⁸⁹	2.000.000 kr.	
Goodwill ¹⁹⁰	2.500.000 kr.	
Kortfristet gæld ¹⁹¹		633.397 kr.
Langfristet gæld ¹⁹²		1.986.756 kr.
	6.483.081 kr.	2.620.153 kr.
Provenu		3.862.928 kr.
	6.483.081 kr.	6.483.081 kr.
Provenu af handel		3.862.928 kr.
Beregnet skat		0 kr.
Netto provenu		3.862.928 kr.

Køber vil skulle betale de kr. 3.862.928 for virksomheden. Køber vil samtidig overtage sælgers af-skrivningsgrundlag, selvom der er betalt fuld pris for aktiverne og desuden overtage den udskudte skat på det opsparede overskud. Ikke umiddelbart nogen ønskehandel for køber.

¹⁸⁶ Afsnit 18 Bilag 1 – sælgers regnskab – side 83

¹⁸⁷ Afsnit 12.1.2.1 Driftsmidler og bil – side 51

¹⁸⁸ Afsnit 12.1.2.1 Driftsmidler og bil – side 51

¹⁸⁹ Afsnit 12.1.2.2 Ejendom – side 51

¹⁹⁰ Afsnit 12.1.2.3 Goodwill – side 51

¹⁹¹ Afsnit 18 Bilag 1 – sælgers regnskab – side 83

¹⁹² Afsnit 18 Bilag 1 – sælgers regnskab – side 83

12.3.2. Succession med passivpost

Lige som ved succession uden passivpost vil sælger ikke blive beskattet af salget af virksomheden, men provenuet er et lidt andet, da sælger overdrager hele eller dele af virksomheden ved gave¹⁹³.

Da de beregnede passivposter fragår i beregningen af gaveafgift og indkomstskat af gave, er det oplagt, at netop passivposterne gives som gave. Afgifts- og indkomstskattegrundlaget vil dermed være nul.

Men der er jo også den mulighed, at der gives mere i gave end bare passivposten. Det kunne jo være, at sælger var tilfreds med det provenu, der kom ud af en handel ved handelsværdier, men at det ville være mere optimalt skattemæssigt at overdrage ved succession og gave.

Derfor opstilles der to beregninger vedrørende succession med passivpost. En hvor gaven er lig med passivposten og en hvor gaven er så stor, at sælgers provenu bliver lige nøjagtigt så stort som provenuet ved salg til handelsværdier.

Passivposterne vedrørende avancen på anlægsaktiverne beregnes således:

Aktiv	Beregning	Passivpost
Inventar	$399.499^{194} * 30,00 \%$	119.849 kr.
Bil	$8.523^{195} * 30,00 \%$	2.557 kr.
Ejendom (genvundne afskrivninger)	$379.033^{196} * 30,00 \%$	113.710 kr.
Ejendom (ejendomsavance)	$729.740^{197} * 30,00 \%$	218.922 kr.
Goodwill	$2.500.000^{198} * 30,00 \%$	750.000 kr.
	Passivpost i alt	<u>1.205.038 kr.</u>

¹⁹³ En forudsætning hvis der skal beregnes passivposter – se afsnit 10 Passivpost i levende live - side 37

¹⁹⁴ Afsnit 12.1.2.1 Driftsmidler og bil – side 51

¹⁹⁵ Afsnit 12.1.2.1 Driftsmidler og bil – side 51

¹⁹⁶ Afsnit 12.2.1.2 Ejendom – side 52

¹⁹⁷ Afsnit 12.2.1.2 Ejendom – side 52

¹⁹⁸ Afsnit 12.2.1.3 Goodwill – side 54

Passivpost vedrørende det opsparede overskud beregnes således:

Opsparingsår	Passivpost Procent	Beregning	Passivpost
2001 til 2004	15,00 %	353.543 kr./0,70*15,00 %	75.759 kr.
2005 til 2006	16,50 %	494.845 kr./0,72*16,50 %	113.401 kr.
2007 og fremad	18,75 %	908.709 kr./0,75*18,75 %	227.177 kr.
		Passivpost	<u>416.337 kr.</u>

12.3.2.1. Gave lig med passivpost

I det tilfælde at sælger overdrager ved succession og med gave, der svarer til de beregnede passivposter, kommer provenuet til at se ud som følgende:

Provenu:	Aktiver	Passiver
Omsætningsaktiver ¹⁹⁹	1.473.081 kr.	
Inventar ²⁰⁰	500.000 kr.	
Bil ²⁰¹	10.000 kr.	
Ejendom ²⁰²	2.000.000 kr.	
Goodwill ²⁰³	2.500.000 kr.	
Kortfristet gæld ²⁰⁴		633.397 kr.
Langfristet gæld ²⁰⁵		1.986.756 kr.
	<u>6.483.081 kr.</u>	<u>2.620.153 kr.</u>
Provenu før gave		3.862.928 kr.
	<u>6.483.081 kr.</u>	<u>6.483.081 kr.</u>
Provenu før gave		3.892.928 kr.
Passivpost for avance anlægsaktiver		- 1.205.038 kr.
Passivpost for opsparet overskud		- 416.337 kr.
Provenu		<u>2.241.553 kr.</u>

¹⁹⁹ Afsnit 18 Bilag 1 – sælgers regnskab – side 83

²⁰⁰ Afsnit 12.1.2.1 Driftsmidler og bil – side 51

²⁰¹ Afsnit 12.1.2.1 Driftsmidler og bil – side 51

²⁰² Afsnit 12.1.2.2 Ejendom – side 51

²⁰³ Afsnit 12.1.2.3 Goodwill – side 51

²⁰⁴ Afsnit 18 Bilag 1 – sælgers regnskab – side 83

²⁰⁵ Afsnit 18 Bilag 1 – sælgers regnskab – side 83

12.3.2.2. Provenu lig med provenu ved handelsværdier

I det tilfælde at sælger overdrager ved succession og med gave så stor, at sælgers provenu kommer til at svare til provenuet ved salg til handelsværdier, kommer beregningen til at se ud som følgende:

Provenu:	Aktiver	Passiver
Omsætningsaktiver ²⁰⁶	1.473.081 kr.	
Inventar ²⁰⁷	500.000 kr.	
Bil ²⁰⁸	10.000 kr.	
Ejendom ²⁰⁹	2.000.000 kr.	
Goodwill ²¹⁰	2.500.000 kr.	
Kortfristet gæld ²¹¹		633.397 kr.
Langfristet gæld ²¹²		1.986.756 kr.
	6.483.081 kr.	2.620.153 kr.
Provenu før gave		3.862.928 kr.
	6.483.081 kr.	6.483.081 kr.
Provenu før gave	3.862.928 kr.	3.862.928 kr.
Provenu ved handelsværdier ²¹³	- 524.966 kr.	
Gave	3.337.962 kr.	- 3.337.962 kr.
Provenu		524.966 kr.

Sælger får det samme provenu ud at metoden, men køber bliver beskattet af den del af gaven, der overstiger passivposterne.

²⁰⁶ Afsnit 18 Bilag 1 – sælgers regnskab – side 83

²⁰⁷ Afsnit 12.1.2.1 Driftsmidler og bil – side 51

²⁰⁸ Afsnit 12.1.2.1 Driftsmidler og bil – side 51

²⁰⁹ Afsnit 12.1.2.2 Ejendom – side 51

²¹⁰ Afsnit 12.1.2.3 Goodwill – side 51

²¹¹ Afsnit 18 Bilag 1 – sælgers regnskab – side 83

²¹² Afsnit 18 Bilag 1 – sælgers regnskab – side 83

²¹³ Afsnit 12.2.2 Beskatning – side 55

Gave til beskatning

Gave	3.337.962 kr.
Passivpost for avance anlægsaktiver	- 1.205.038 kr.
Passivpost for opsparet overskud	- 416.337 kr.
Gave til beskatning	<u>1.716.587 kr.</u>

12.4. Delkonklusion - sælger provenu

Med foranstående beregninger som udgangspunkt kan der nu ses på, hvad sælger vil få ud af en handel af virksomheden.

Metode	Skat	Gave	Provenu
Handelsværdier	3.337.962 kr.	0 kr.	524.966 kr.
Succession uden passivpost	0 kr.	0 kr.	3.862.928 kr.
Succession med passivpost som gave	0 kr.	1.621.375 kr.	2.241.553 kr.
Succession med passivpost og stor gave	0 kr.	3.337.962 kr.	524.966 kr.

Sælgers optimale løsning vil selvfølgelig være, at køber ville succedere uden passivpost, da det er den metode, der giver det største provenu til sælger. Denne løsning er nok den, der ses færrest gange, men faktisk den løsning som blev anvendt i forbindelse med det sidste generationsskifte i den virksomhed, der tages udgangspunkt i i hovedopgaven.

Metoden med succession med passivpost og gave, der svarer til passivposterne, er nok den, de fleste vil anvende, da den giver et væsentligt højere provenu til sælger end ved anvendelse af handelsværdier, men dette er kun set ud fra sælgers synspunkt.

Metoden med handelsværdier og metoden med succession og den store gave, giver begge sælger det samme provenu, så umiddelbart er der ikke nogen forskel for sælger i disse to situationer. Men der er stor forskel på købers situation, hvilket der bliver set på i det efterfølgende afsnit 13 Købers pris.

13. Købers pris

Som vist i afsnit 12.4 Delkonklusion, vedrørende sælgers provenu af salget ved anvendelse af fire forskellige metoder, er der store forskelle på, hvor meget sælger får ud af salget/successionen. Men der er også store forskelle på, hvor meget køber skal finansiere i de fire situationer. De efterfølgende beregninger vil vise, hvor meget køber skal finansiere, og hvor meget udskudt skat der overtages.

I de efterfølgende beregninger er der tages udgangspunkt i købers situation lige efter overtagelsen. Det betyder, at der ikke foregår nogen tilbagediskontering af afskrivninger og skatter til nutidsværdier.

Handelsværdierne er det, der tages udgangspunkt i, i alle beregningerne. Så er det bare spørgsmålet, hvilket afskrivningsgrundlag køber får og hvor meget skat der overtages samt hvor meget gave der modtages.

13.1. Handelsværdier

Når der handles til handelsværdier beskattes sælger, som tidligere beskrevet af avancer m.v. i forbindelse med handlen. Købers pris er lig med sælgers provenu før betaling af skat af avance m.v. og da sælger beskattes af avancerne og det opsparede overskud, overtages der ingen udskudt skat. Køber får handelsværdierne af aktiverne som indgangsværdier til beregning af afskrivninger m.v. men skal samtidig finde mange penge til finansiering.

	Udskudt skat	Købspris	Skat af gave	Skal finansieres
Handelsværdier ²¹⁴	0 kr.	3.862.928 kr.	0 kr.	3.862.928 kr.

13.2. Succession uden passivpost

Ved anvendelse af metoden succession uden passivpost overtager køber virksomheden til handelsværdierne og succederer samtidig i sælgers værdier og udskudte skat. Som konkluderet i afsnit 12.4 Delkonklusion umiddelbart ikke den situation, der ses flest gange og bestemt ikke en situation som køber normalt vil gå med til.

²¹⁴ Afsnit 12.2.2 Beskatning – side 55

Opgørelsen af de udskudte skatter, der overtages, udregnes mest simpelt ved at se på, hvad køber skulle have betalt i skat af de avancer, der succederes i.

Opgørelse af succederede skatter	Beregning	Skat
Driftsmidler	$399.499 \text{ kr.}^{216} * 90 \%^{217} * 63,2 \%^{218}$	227.235 kr.
Bil	$8.523 \text{ kr.}^{219} * 90 \%^{220} * 63,2 \%^{221}$	4.848 kr.
Genvundne afskrivninger ejendom	$379.033 \text{ kr.}^{222} * 90 \%^{223} * 63,2 \%^{224}$	215.594 kr.
Ejendomsavance	$729.740 \text{ kr.}^{225} * 60,0 \%^{226}$	437.844 kr.
Goodwill	$2.500.000 \text{ kr.} * 63,2 \%^{227}$	1.580.000 kr.
Opsparet overskud	$2.403.958 \text{ kr.}^{228} * 63,2 \%^{229}$	1.519.302 kr.
- betalt virksomhedsskat		- 646.861 kr.
Samlet udskudt skat		<u>3.337.962 kr.</u>

Som ved handel til handelsværdier overtager køber virksomheden til handelsværdi ved metoden succession uden passivpost. Prisen for virksomheden er derfor den samme, køber overtager bare en masse udskudt skat.

	Udskudt skat	Købspris	Skat af gave	Skal finansieres
Succession u/passivpost ²¹⁵	3.337.962 kr.	3.862.928 kr.	0 kr.	3.862.928 kr.

²¹⁵ Afsnit 12.3.1 Succession uden passivpost – side 57

²¹⁶ Afsnit 12.2.1.1 Driftsmidler og bil – side 52

²¹⁷ Afsnit 7.2.1.1 Beskatning – side 21

²¹⁸ Afsnit 12.1.1 Beskatningsprocenter

²¹⁹ Afsnit 12.2.1.1 Driftsmidler og bil – side 52

²²⁰ Afsnit 7.2.1.1 Beskatning – side 21

²²¹ Afsnit 12.1.1 Beskatningsprocenter – side 50

²²² Afsnit 12.2.1.2 Ejendom – side 52

²²³ Afsnit 7.2.2.1.1 Beskatning – side 22

²²⁴ Afsnit 12.1.1 Beskatningsprocenter – side 50

²²⁵ Afsnit 12.2.1.2 Ejendom – side 52

²²⁶ Afsnit 12.1.1 Beskatningsprocenter – side 50

²²⁷ Afsnit 12.1.1 Beskatningsprocenter – side 50

²²⁸ Afsnit 12.2.1.4 Opsparet overskud – side 54

²²⁹ Afsnit 12.1.1 Beskatningsprocenter – side 50

13.3. Succession med passivpost

13.3.1. Gave lig med passivpost

Som beskrevet i afsnit 10 Passivpost i levende live, så kan der gives en gave svarende til passivposterne uden at det udløser gaveafgift eller indkomstskat for gavemodtageren. Der tages derfor udgangspunkt i handelsværdierne og de beregnede passivposter gives som gave. Passivposterne fratrækkes handelsværdierne og købers købspris findes.

Opgørelse af købspris

Handelsværdi ²³⁰	3.862.928 kr.
Passivpost aktiver ²³¹ / Gave	- 1.205.038 kr.
Passivpost opsparet overskud ²³² / Gave	- 416.337 kr.
Reel købspris	<u>2.241.553 kr.</u>

	Udskudt skat	Købspris	Skat af gave	Skal finansieres
Succession passivpost = gave	3.337.962 kr.	2.241.553 kr.	0 kr.	2.241.553 kr.

I forhold til metode med handelsværdierne opnår køber et mindre grundlag at skulle finansiere, men overtager en ret stor skattebyrde. Ikke umiddelbart nogen ønskesituation. Der skal finansieres kr. 1.621.375 mindre, men køber overtager en udskudt skat på kr. 3.337.962.

²³⁰ Afsnit 12.3.2.1 Gave lig med passivpost – side 59

²³¹ Afsnit 12.3.2 Succession med passivpost – side 58

²³² Afsnit 12.3.2 Succession med passivpost – side 58

13.3.2. Provenu lig med provenu ved handelsværdier

Hvis sælger enten er tilfreds med det provenu som sælger opnår via metoden handelsværdier eller sælger har indset, at det vil være et problem med at få køber til at succedere og dermed overtage skattebyrden uden at køber får nogle gode forhold i handlen, vil sælger være villig til at yde en større gave til køber. Handlen kunne derfor se ud som følger:

Opgørelse af købspris		
Handelsværdi ²³³		3.862.928 kr.
Passivpost aktiver ²³⁴ / Gave		- 1.205.038 kr.
Passivpost opsparet overskud ²³⁵ / Gave		- 416.337 kr.
		2.241.553 kr.
Yderligere gave	524.966 kr. – 2.241.553 kr.	- 1.716.587 kr.
Reel købspris		524.966 kr.

Men som beskrevet i afsnit 10 Passivpost i levende live, så vil gaver udover passivposterne blive beskattet hos gavemodtageren.

Beregning af gaveafgift / Indkomstskat		
Gave ud over passivpost		1.716.587 kr.
Familie:		
Gaveafgift af gave ²³⁶	1.716.587 kr. * 15 % ²³⁷	- 257.488 kr.
Medarbejder:		
Indkomstskat af gave ²³⁸	1.716.587 kr. * 63,2 % ²³⁹	1.084.883 kr.

²³³ Afsnit 12.3.2.1 Gave lig med passivpost – side 59

²³⁴ Afsnit 12.3.2 Succession med passivpost – side 58

²³⁵ Afsnit 12.3.2 Succession med passivpost – side 58

²³⁶ Beregnes ved nærmeste familie – se afsnit 10.2 Gave – side 38

²³⁷ Afsnit 10.2 Gave – side 38

²³⁸ Beregnes ved andre end nærmeste familie – se afsnit 10.2 Gave

²³⁹ Afsnit 12.1.1 Beskatningsprocenter – side 50

I beregningen af gaveafgiften er der ikke givet fradrag for bundfradraget i henhold til Boafgiftslovens § 22 stk. 1, da det letter sammenligningen mellem salg til familie og salg til medarbejdere ved en familie reelt kan få en lidt større gave end medarbejdere i eksemplet.

	Udskudt skat	Købspris	Skat af gave	Skal finansieres
Medarbejder:				
Succession m/stor gave	3.337.962 kr.	524.966 kr.	1.084.883 kr.	1.609.849 kr.
Familie:				
Succession m/passiv-gave	3.337.962 kr.	524.966 kr.	257.488 kr.	782.454 kr.

13.4. Delkonklusion – købers pris

	Udskudt skat	Købspris	Skat af gave	Skal finansieres
Fælles:				
Handelsværdier ²⁴⁰	0 kr.	3.862.928 kr.	0 kr.	3.862.928 kr.
Succession u/passivpost ²⁴¹	3.337.962 kr.	3.862.928 kr.	0 kr.	3.862.928 kr.
Succession passivpost = gave	3.337.962 kr.	2.241.553 kr.	0 kr.	2.241.553 kr.
Medarbejder:				
Succession m/stor gave	3.337.962 kr.	524.966 kr.	1.084.883 kr.	1.609.849 kr.
Familie:				
Succession m/stor gave	3.337.962 kr.	524.966 kr.	257.488 kr.	782.454 kr.

Set ud fra købers synspunkt gælder det om at få virksomheden så billigt som muligt og selvom ovenstående oversigt bygger på købers situation lige efter købet og ikke tager højde for en frem/tilbagediskontering af afskrivninger og finansiering giver oversigten en fornemmelse af hvilken metode, der er den, som køber vil foretrække.

Som medarbejder er det reelt valget mellem handelsværdier og succession med den store gave. Succession med den store gave er billigst i finansiering her og nu, men der ligger en skattebyrde og venter, men den kommer ikke nødvendigvis til beskattning inden for de nærmeste år. For eksempel

²⁴⁰ Afsnit 12.2.2 Beskatning – side 55

²⁴¹ Afsnit 12.3.1 Succession uden passivpost – side 57

skatten på goodwill vil først komme til betaling i forbindelse med et eventuelt videresalg af virksomheden.

Et køb til handelsværdier vil kræve en større finansiering, men samtidig betyde at der ikke lå en skattebyrde forude. Der ville samtidig være store afskrivninger som ville kunne bringe skatten, der skal betales, ned.

Men spørgsmålet er, om succession med den store gave reelt kommer på tale, når der er tale om overdragelse til en medarbejder. For hvorfor skulle sælgeren give gave? Ja, selvfølgelig for at få medarbejderen til at indgå handlen, men indkomstbeskatningen af gaven betyder ret meget i finansieringen af købet. Reelt vil handelsprisen på aktiverne nok nærmere være noget mindre, det er trods alt en handel mellem to uafhængige parter. Køber vil have det så billigt som muligt og sælger have så meget som muligt. Hvis der ikke er andre interesserede købere, vil prisen afspejle dette.

For familiemedlemmet vil den mest optimale også være succession med den store gave. Her vil finansiering og skattebyrde stort set svare til køb ved handelsværdier. Metoden vil give en stor fordel, da der dels ikke skal finansieres så meget med det samme og dels at skattebyrden ikke kommer til betaling lige med det samme. For eksempel skatten vedrørende goodwill vil først komme til beskatning i forbindelse med et videresalg af virksomheden.

14. Finansiering

En del af det at overtage en virksomhed er finansieringen. Hvordan skal den sammensættes og hvilke muligheder er der?

Der er dem, man kan kalde de traditionelle:

- Kontant
- Lån hos tredjemand – bank eller andet finansieringsinstitut
- Anfordringslån hos sælger

Men der er også en mulighed som specielt egner sig til virksomhedshandel, nemlig Løbende ydelser, som gennemgås i efterfølgende afsnit.

14.1. Løbende ydelser

Det er muligt for køber og sælger at aftale, at betalingen for virksomheden skal ske hen over en årrække. Dette vil lette købers mulighed for at finansiere købet af virksomheden, da køber ikke skal ud og finde alle pengene til sælger på købstidspunktet.

Sådanne aftaler beskattes efter Ligningsloven²⁴².

Der er dog en del krav, som aftalen skal overholde for at den kan godkendes til beskatning efter Ligningsloven.

- Aftalen skal være indgået efter 1. juli 1999²⁴³
- Der skal betales en løbende ydelse, der går ud over aftaleåret²⁴⁴
- Usikkerhed om enten ydelsens varighed eller størrelse²⁴⁵
- Aftalen skal indeholde specifikation af hvilke aktiver, der er omfattet af aftalen²⁴⁶
- De forventede ydelserne skal kapitaliseres tilbage til nutidsværdi²⁴⁷

De tilbagekapitaliserede ydelser giver to enslydende saldi hos køber og sælger med hvert sit fortegn. Ydelserne, der i fremtiden vil blive betalt, modregnes i køber og sælgers saldi.²⁴⁸

²⁴² Lov om påligning af skat til staten § 12 B

²⁴³ Lov om påligning af skat til staten § 12 B, stk. 1

²⁴⁴ Lov om påligning af skat til staten § 12 B, stk. 1

²⁴⁵ Lov om påligning af skat til staten § 12 B, stk. 1

²⁴⁶ Lov om påligning af skat til staten § 12 B, stk. 2

²⁴⁷ Lov om påligning af skat til staten § 12 B, stk. 2

Usikkerheden omkring ydelsens varighed eller størrelse kan skabes ved at ydelsen er afhængig af omsætningen på overtagne kunder eller af omsætningen i det hele taget.

14.1.1. Beskatning hos sælger

Ydelserne, som sælger modtager fra køber, modregnes i den opgjorte indgangsværdi den tilbagekapitaliserede værdi af de forventede fremtidige ydelser²⁴⁹. Ydelserne bliver ikke medregnet i sælgers indkomst, så længe saldoen på den kapitaliserede konto er positiv. Men i det indkomstår hvor saldoen bliver negativ, skal den negative saldo medregnes i den skattepligtige indkomst lige som alle efterfølgende modtagne ydelser skal medregnes i de indkomstår, hvor de modtages²⁵⁰.

Skulle det ske, at sælger ikke modtager ydelser nok til at saldoen bliver negativ, så har sælger fradrag for den resterende del af saldoen i det indkomstår, hvor ydelserne ophører. Dog med de begrænsninger at:

- Hvis der i aftalen indgår aktiver, hvis avance ikke ville være skattepligtig, kan der ikke gives fradrag for tab af saldo i samme størrelsesorden som sådanne aktiver indgår i aftalen med.
- Hvis skattevæsenet har givet henstand med betaling af skatten af goodwill²⁵¹, kan der ikke opnås fradrag for en ikke betalt saldo i tilsvarende størrelse som henstandsbeløbet.

14.1.2. Beskatning hos køber

Ydelserne, som køber afleverer/betaler til sælger, modregnes i den opgjorte indgangsværdi den tilbagekapitaliserede værdi af de forventede fremtidige ydelser²⁵². Ydelserne bliver ikke fradraget i købers indkomst, så længe saldoen på den kapitaliserede konto er negativ²⁵³ men i det indkomstår hvor saldoen bliver positiv, kan den positive saldo fradrages i den skattepligtige indkomst lige som alle efterfølgende ydelser fradrages i de indkomstår, hvor de betales²⁵⁴.

Skulle det ske at køber ikke betaler ydelser nok til at saldoen bliver positiv, så skal køber beskattes af den resterende negative saldo i det indkomstår, hvor ydelserne ophører.

²⁴⁸ Lov om påligning af skat til staten § 12 B, stk. 3

²⁴⁹ Lov om påligning af skat til staten § 12 B, stk. 3

²⁵⁰ Lov om påligning af skat til staten § 12 B, stk. 4

²⁵¹ Lov om skattemæssige afskrivninger § 40 stk. 7

²⁵² Lov om påligning af skat til staten § 12 B, stk. 3

²⁵³ I mine øje er det en gæld som køber har til sælger for køb af nogle aktiver, så derfor må saldoen starte med at være negativ. Selv om der i Lov om påligning af skat til staten står at saldoen er positiv.

²⁵⁴ Lov om påligning af skat til staten § 12 B, stk. 5

Dog med de begrænsninger at:

- Hvis der i aftalen indgår aktiver, som køber ikke kan afskrive, fradrage eller vil blive beskattet af en eventuel avance på – så skal køber heller ikke beskattes af en negativ saldo svarende til prisen på disse aktiver.
- Hvis der i aftalen indgår aktiver, der overtages ved succession, så skal køber ikke beskattes af en negativ saldo svarende til det aftalte vederlag for disse aktiver.
- Hvis der i aftalen indgår aktiver, som køber ikke kan afskrive eller fradrage, men som vil indgå i en avanceopgørelse ved salg af aktivet og køber stadig er i besiddelse af aktiverne ved ophøret af de løbende ydelser, så vil den resterende negative saldo i stedet for at blive beskattet hos køber blive modregnet i det omtalte aktivs anskaffelsessum.

15. Konklusion

Som ved alle andre handler skal køber og sælger være enige om, hvordan tingene skal foregå og til hvilke priser det skal ske. Nedenstående oversigter taget fra afsnit 12 Beregninger sælgers provenu og afsnit 13 Købers pris viser henholdsvis sælgers provenu og hvor meget køber skal finansiere.

Sælgers provenu

Metode	Skat	Gave	Provenu
Handelsværdier	3.337.962 kr.	0 kr.	524.966 kr.
Succession uden passivpost	0 kr.	0 kr.	3.862.928 kr.
Succession med passivpost som gave	0 kr.	1.621.375 kr.	2.241.553 kr.
Succession med passivpost og stor gave	0 kr.	3.337.962 kr.	524.966 kr.

Købers pris	Udskudt skat	Købspris	Skat af gave	Skal finansieres
-------------	--------------	----------	--------------	------------------

Fælles:

Handelsværdier ²⁵⁵	0 kr.	3.862.928 kr.	0 kr.	3.862.928 kr.
Succession u/passivpost ²⁵⁶	3.337.962 kr.	3.862.928 kr.	0 kr.	3.862.928 kr.
Succession passivpost = gave	3.337.962 kr.	2.241.553 kr.	0 kr.	2.241.553 kr.

Medarbejder:

Succession m/stor gave	3.337.962 kr.	524.966 kr.	1.084.883 kr.	1.609.849 kr.
------------------------	---------------	-------------	---------------	---------------

Familie:

Succession m/stor gave	3.337.962 kr.	524.966 kr.	257.488 kr.	782.454 kr.
------------------------	---------------	-------------	-------------	-------------

Sammenligner man tallene i ovenstående tabeller vil man se, at der hvor sælgers provenu er de største – succession uden passivpost og succession med passivpost som gave – er det beløb, som køber skal finansiere her og nu stort set også de største, samtidig med at køber overtager skattebyrden på kr. 3.337.962. Det virker ikke særlig realistisk, at køber skulle indgå i sådanne aftaler.

Handelsværdier vil være den metode som sælger vil kunne benytte over for tredjemand, altså en køber som ikke er omfattet af Kildeskattelovens § 33C stk. 1 familie eller stk. 12 medarbejder. Man

²⁵⁵ Afsnit 12.2.2 Beskatning – side 55

²⁵⁶ Afsnit 12.3.1 Succession uden passivpost – side 57

kan sige, at salg til handelsværdier giver det mindste provenu sælger bør få ud af virksomheden ved en afhændelse, men over for et nært familiemedlem eller en nær medarbejder ser metoden ikke ud til at have en chance, da den finansiering køber skal ud og finde, er ret stor.

Men tages der udgangspunkt i successionsreglerne i Kildeskattelovens § 33C og reglerne om passivposter i Kildeskattelovens § 33 D og sælgers alternativer om enten at sælge til tredjemand til handelsværdier eller måske slet ikke at komme af med virksomheden. Så ser metoden med, at der ydes en større gave end passivposterne ud som den ideelle løsning for begge parter. Sælger opnår det provenu af virksomheden, som salgsprisen berettiger til – handelsværdierne minus skatten – og køber opnår at få grundlaget for finansieringen ned på et niveau, der vel kan betegnes som acceptabelt i forhold til den skattebyrde, der ligger forude. Skattebyrden skal dog tages lidt med forbehold, for som beskrevet under afsnit 13.4 Delkonklusion så vil den udskudte skat af goodwill først komme til betaling den dag, goodwillen afhændes, altså den dag der sker et salg eller måske delsalg af virksomheden.

Ud fra ovenstående vil min anbefaling til virksomhedens ejer være at benytte sig af Kildeskattelovens § 33C og 33D kombineret med yderligere en gave, så provenuet kommer ned i nærheden af, hvad beregninger vil vise at være provenuet ved salg til handelsværdier.

Den yderligere gave behøver ikke at være så stor som vist i beregningerne i hovedopgaven. Skattebyrden køber overtager, kan virke stor, når den bare står som et tal i tabellen, men hvis der skeles til, hvornår skatten potentielt kommer til betaling, så var der måske oplæg til forhandling om, hvor stor gave der skulle gives ud over passivposterne.

16. Perspektivering

Der er i slutningen af perioden, hvor hovedopgaven er blevet skrevet, sket det, at Landsskatteretten har afsagt en kendelse vedrørende et bindende svar fra Skatterådet. Det drejer sig om Skatterådets bindende svar, SKM 2007.231.SR og Landskatterettens kendelse SKM2008.876.LSR.

Sagen drejer sig om, om det er muligt at nedbringe aktiverne handelsværdi i en successions situation med den skatteforpligtigelse, der overtages fra sælger samt om skatteforpligtigelsen kan sættes til kurs pari.

Skatterådet har svaret nej til begge del, mens Landsskatteretten har svaret ja til det første spørgsmål. Altså skulle det nu være muligt at modregne skatteforpligtigelsen ved succession i aktivernes handelsværdi.

Der er ikke i det bindende svar taget stilling til, hvordan det skal gøres, men landsskatteretten henviser til skatteministerens svar til folketingets skatteudvalg i forbindelse med behandlingen af L 194 i folketingssamlingen 2001/2, hvor der er opstillet et par eksempler til, hvordan det kan gøres. Skatteministeren tager i sine svar og eksempler ikke stilling til, hvordan den udskudte skat af det opsparede overskud skal håndteres.

Med udgangspunkt i eksemplerne fra skatteministerens svar, har jeg foretaget beregninger af overdragelsespriserne for inventar/bil, ejendom og ikke mindst goodwill i afsnit 19 Bilag 2 – beregning af succession inventar og bil, afsnit 20 Bilag 3 – beregning af succession ejendom og afsnit 21 Bilag 4 – beregning af succession goodwill.

16.1. Beregninger af overdragelsespriser

Selve overdragelsesprisen er en længere beregning, som blandt andet er afhængig af både køber og sælgers forventede skattefradrag og skattebetaling af de handlede aktiver samt ikke mindst, hvad sælger og køber kan blive enige om.

Men der tages udgangspunkt i beregningen af sælgers provenu efter handelsværdimetoden samt købers nettoværdi af købet. Nettoværdien af købet kan opgøres som købsprisen minus nutidsværdien af afskrivningerne.

I beregningerne i Bilag 2 – beregning af succession inventar og bil, Bilag 3 – beregning af succession ejendom og Bilag 4 – beregning af succession goodwill er der tages udgangspunkt i, at sælger og køber skal dele skattebesparelse, så begge får noget ud af det.

16.1.1. Inventar og bil

Der tages på den ene side udgangspunkt i handelsværdierne²⁵⁷ og den avance som sælger ville være blevet beskattet af, hvis handlen var foregået til handelsværdierne²⁵⁸.

På den anden side tages der udgangspunkt i købers afskrivninger og specielt afskrivningerne vedrørende differencen mellem købers anskaffelsessum og sælgers bogførte værdier, lad os kalde dem for forskelsværdien. Skatteværdien af afskrivningerne af forskelsværdien tilbagediskonteres med den rente, efter skat, som man må forvente, at køber mindst kan låne til.

De to værdier, der nu er frembragt, sælgers skat af avancen og købers nutidsværdi af skatteværdierne af de fremtidige afskrivninger, fratrækkes hinanden og hvis sælgers skat er større end købers besparelse, vil de kunne opnå en fordel ved at køber succedere i sælgers værdier.

I Bilag 2 – beregning af succession inventar og bil, er der beregnet en skattefordel på kr. 17.569 som sælger og køber som udgangspunkt kan dele.

Ved handel til handelsværdier skulle sælger have kr. 510.000 for inventar og bil og ville få kr. 277.917 ud af det efter skat. Køber skulle give kr. 510.000 for inventar og bil og ville efter fradrag af afskrivninger have betalt kr. 241.872 for inventar og bil.

Ved anvendelse af skatteministerens eksempler bliver overdragelsessummerne nogle helt andre. Sælger vil skulle have kr. 286.702 for inventar og bil, uden at skulle afregne så meget som en krone i skat. Overdragelsessummen ved succession, kr. 286.702, svarer til de kr. 277.917 som var sælger provenu ved handelsværdier tillagt 50 % af skattefordelen, kr. 17.569, som er skattebesparelsen ved succession.

Køber skal afregne de kr. 286.702 til sælger og overtager sælgers afskrivningsgrundlag, inventar kr. 100.501 og bil kr. 1.477. Købers udgift til købet/successionen af inventar og bil bliver nu kr.

²⁵⁷ Afsnit 12.1.2.1 Driftsmidler og bil – side 51

²⁵⁸ Afsnit 12.2.1.1 Driftsmidler og bil – side 51

233.088, svarende til de kr. 286.702, som er overdragelsessummen ved succession fradraget nutidsværdien af skatteværdien af afskrivningerne på de overtagne saldi på inventar og bil, kr. 53.614.

Sælger opnår kr. 8.784 mere ved succession end ved handel til handelsværdier og køber opnår at give kr. 8.784 mindre for inventar og bil ved succession end ved handel til handelsværdier.

16.1.2. Ejendom

Som i de øvrige successionsberegninger er der taget udgangspunkt i den skat, som sælger skal afregne af avancen ved salget og nutidsværdien af den skat, som køber sparer. I beregningen er der dog en negativ skat vedrørende køberen, da køber overtager ejendomsavancen fra sælger. Men det er forudsat, at køber først afhænder ejendommen om 20 år og ejendomsavancen så først kommer til beskatning der.

Beregningerne viser, at der ved succession vil kunne spares kr. 340.965 i skat, hvis der bliver succederet. De kr. 340.965 fremkommer ved at tage den skat som sælger skal afregne ved normal handel, i dette tilfælde kr. 653.438, og så fratrække nutidsværdien af den skat som køber sparer ved afskrivninger minus den skat, der skal betales af ejendomsavancen. Købers sparede skat er samlet kr. 312.473.

Når der succederes vil køber og sælger normalt dele skattefordelen. De succederende overdragelsessummer findes ved at se på hvilket provenu sælger ville have fået via handel til handelsværdier og så tillægge 50 % af deres fælles skattebesparelse. Så ejendommen kan overdrages til kr. 1.517.045.

16.1.3. Goodwill

Lige som i de foranstående beregninger tages der udgangspunkt i den skat, som sælger skal afregne af avancen ved salget og nutidsværdien af den skat, som køber sparer.

Da den goodwill, der sælges, er noget som sælger selv har oparbejdet, er der ingen anskaffelsessum eller nedskreven værdi som kan modregnes i salgssummen lige som der heller ikke er nogen værdi som køber kan succedere i og efterfølgende afskrive på.

Ud fra beregningen skal sælger afregne kr. 1.580.000 i skat af avancen og køber får et samlet skatenedslag på kr. 1.303.232 i nutidskroner. Differencen mellem disse to skattebeløb, kr. 276.768, er det som sælger og køber kan dele, hvis de er enige om at succedere.

Men ved en succession vil køber overtage sælger afskrivningsgrundlag, som i dette tilfælde er kr. 0 og køber derfor ikke kunne afskrive. Men til gengæld skal køber heller ikke af med så mange penge. Køber kan nøjes med kr. 1.058.384 i stedet for den værdi, de havde forhandlet sig frem til kr. 2.500.000. De kr. 1.058.384 kommer vi til ved at se på, hvad sælger ville have fået ud af handlen ved handelsværdier, nemlig kr. 920.000, dertil tillægges 50 % af differencen mellem sælgers og købers skat ved handelsværdier, kr. 138.384. Det bliver det, som køber skal aflevere til sælger.

16.2. Provenu efter landsskatteretskendelse

Provenu:	Aktiver	Passiver
Omsætningsaktiver ²⁵⁹	1.473.081 kr.	
Inventar og bil	286.702 kr.	
Ejendom ²⁶⁰	1.517.045 kr.	
Goodwill ²⁶¹	1.058.384 kr.	
Udskudt skat af opsparet overskud		? kr.
Kortfristet gæld ²⁶²		633.397 kr.
Langfristet gæld ²⁶³		1.986.756 kr.
	4.335.212 kr.	2.620.153 kr.
Provenu		1.715.059 kr.
	4.335.212 kr.	4.335.212 kr.

Med udgangspunkt i skatteministerens eksempler og uden at have modregnet den skatteforpligtigelse der ligger på det opsparede, kommer jeg til ovenstående overdragelsespris for virksomheden. Provenuet er ikke umiddelbart sammenligneligt med nogle af de øvrige beregninger i hovedopgaven, da jeg ikke har taget stilling til, hvordan skatteforpligtigelsen af det opsparede overskud skal beregnes eller modregnes men kan da konkludere, at provenuet vil falde yderligere, når der sker en

²⁵⁹ Afsnit 18 Bilag 1 – sælgers regnskab – side 83

²⁶⁰ Afsnit 12.1.2.2 Ejendom – side 51

²⁶¹ Afsnit 12.1.2.3 Goodwill – side 51

²⁶² Afsnit 18 Bilag 1 – sælgers regnskab – side 83

²⁶³ Afsnit 18 Bilag 1 – sælgers regnskab – side 83

modregning af skatteforpligtigelsen vedrørende det opsparede overskud og dermed vil metoden se interessant ud.

17. Litteraturliste

17.1. Bøger

- Skattemæssig succession ved generationsskifte i levende live og ved død – Jane. K. Bille – Forlaget Thomson – ISBN 87-619-1535-1
- Revisormanual '08.2 – T. Helmo Madsen og Henning Mølgård – Forlaget Thomson – ISBN 978-87-619-2246-5
- Skatteretten 1 – Jan Pedersen, Kurt Siggaard, Niels Winther-Sørensen og Jacob Bundgaard – Forlaget Thomson – ISBN 87-619-0946-7
- Statsskattelovens 100 års Jubilæum, SR-Skat, div. Forfattere, Forlaget Thomson, ISBN 87-619-0580-1

17.2. Artikler

- SKM2008.876.LSR

17.3. Internet

- www.retsinformation.dk
- www.skat.dk
- www.thomson.dk – arbejdsgivers login til Thomson Online, bl.a. indeholdende Karnov Online

17.4. Andet

- Skatteretlig succession – Lektor Ole Aagesen – udarbejdet 05/2004 – ajourført 02/2008 - undervisningsmateriale/kompendium

17.5. Love

Lov nr. 149 af 10/4 1922 Lov om Indkomst- og Formueskat til Staten, med ændringer:

LOV nr 304 af 22/12/1927

LOV nr 102 af 31/03/1933

LOV nr 108 af 31/03/1938

LOV nr 517 af 19/12/1942

LOV nr 392 af 12/07/1946

LOV nr 144 af 31/03/1950

LOV nr 74 af 31/03/1953

LOV nr 193 af 11/06/1954

LOV nr 255 af 11/06/1960
LOV nr 14 af 01/02/1967
LOV nr 200 af 03/06/1967
LOV nr 190 af 31/05/1968
LOV nr 333 af 18/06/1969
LOV nr 544 af 10/12/1969
LOV nr 76 af 12/03/1970
LOV nr 539 af 17/12/1971
LOV nr 552 af 17/12/1971
LOV nr 479 af 08/11/1972
LOV nr 184 af 30/03/1973
LOV nr 281 af 08/06/1977
LOV nr 360 af 01/07/1988 § 4
DSK nr 18210 af 09/11/1988
LOV nr 825 af 19/12/1989 § 2
LOV nr 59 af 07/02/1990 § 27
LOV nr 180 af 23/03/1995 § 8
LOV nr 427 af 14/06/1995 § 8
LOV nr 1063 af 12/12/1996 § 1
LOV nr 1219 af 27/12/1996 § 20
LOV nr 1223 af 27/12/1996 § 32
LOV nr 238 af 02/04/1997 § 3
LOV nr 410 af 02/06/2003
LOV nr 428 af 06/06/2005 § 64

Lovbekendtgørelse nr. 1086 af 14/11 2005 lov om opkrævning af indkomstskat samt kommunal og amtskommunal ejendomsværdiskat for personer m.v., med ændringer:

LOV nr 1414 af 21/12/2005 § 7
LOV nr 404 af 08/05/2006 § 14
LOV nr 405 af 08/05/2006 § 1
LOV nr 406 af 08/05/2006 § 6
LOV nr 509 af 07/06/2006 § 8
LOV nr 515 af 07/06/2006 § 9
LOV nr 516 af 07/06/2006 § 7
LOV nr 560 af 07/06/2006 § 3
LOV nr 1545 af 20/12/2006 § 10
LOV nr 1577 af 20/12/2006 § 3
LOV nr 105 af 07/02/2007
LOV nr 345 af 18/04/2007 § 3
LOV nr 346 af 18/04/2007 § 2
LOV nr 347 af 18/04/2007 § 3
LOV nr 538 af 06/06/2007 § 2
LOV nr 540 af 06/06/2007 § 7
LOV nr 1235 af 24/10/2007

LOV nr 1534 af 19/12/2007
LOV nr 335 af 07/05/2008 § 7
LOV nr 521 af 17/06/2008 § 6
LOV nr 522 af 17/06/2008 § 1
LOV nr 527 af 17/06/2008 § 4
LOV nr 531 af 17/06/2008 § 1
LOV nr 532 af 17/06/2008 § 3
LOV nr 906 af 12/09/2008 § 3
LOV nr 1336 af 19/12/2008 § 109
LOV nr 1343 af 19/12/2008 § 5
LOV nr 1344 af 19/12/2008 § 1

Lovbekendtgørelse nr. 1166 af 2/10 2007 lov om skattefri virksomhedsomdannelse, med ændringer:
LOV nr 521 af 17/06/2008 § 10

Lovbekendtgørelse nr. 1075 af 10/9 2007 lov om indkomstbeskatning af selvstændige erhvervsdrivende, med ændringer:
LOV nr 1235 af 24/10/2007
LOV nr 530 af 17/06/2008 § 7

Lovbekendtgørelse nr. 140 af 5/2 2008 lov om skattemæssig behandling af gevinst og tab på fordringer, gæld og finansielle kontrakter, med ændringer:
LOV nr 1534 af 19/12/2007
LOV nr 521 af 17/06/2008 § 8
LOV nr 906 af 12/09/2008 § 4

Lovbekendtgørelse nr. 1061 af 24/10 2006 lov om påligningen af indkomstskat til staten, med ændringer:
LOV nr 405 af 08/05/2006
LOV nr 1540 af 20/12/2006 § 4
LOV nr 1545 af 20/12/2006 § 11
LOV nr 1576 af 20/12/2006
LOV nr 1582 af 20/12/2006
LOV nr 1587 af 20/12/2006 § 13
LOV nr 90 af 31/01/2007 § 108
LOV nr 343 af 18/04/2007 § 6
LOV nr 344 af 18/04/2007 § 5
LOV nr 345 af 18/04/2007 § 6
LOV nr 538 af 06/06/2007 § 3
LOV nr 540 af 06/06/2007 § 8
LOV nr 576 af 06/06/2007 § 10
LOV nr 1235 af 24/10/2007

LOV nr 1534 af 19/12/2007
LOV nr 335 af 07/05/2008 § 10
LOV nr 336 af 07/05/2008 § 1
LOV nr 519 af 17/06/2008 § 1
LOV nr 521 af 17/06/2008 § 9
LOV nr 522 af 17/06/2008 § 3
LOV nr 527 af 17/06/2008 § 8
LOV nr 530 af 17/06/2008 § 4
LOV nr 552 af 17/06/2008 § 2
LOV nr 906 af 12/09/2008 § 5
LOV nr 1336 af 19/12/2008 § 113
LOV nr 1337 af 19/12/2008 § 1
LOV nr 1340 af 19/12/2008 § 2
LOV nr 1344 af 19/12/2008 § 2

Lovbekendtgørelse nr. 1091 af 11/10 2007 lov om skattemæssige afskrivninger, med ændringer:

LOV nr 1235 af 24/10/2007
LOV nr 335 af 07/05/2008 § 1
LOV nr 521 af 17/06/2008 § 3

Lovbekendtgørelse nr. 1274 af 31/10 2007 lov om den skattemæssige behandling af gevinst og tab ved afståelse af aktier m.v., med ændringer:

LOV nr 335 af 07/05/2008 § 2
LOV nr 530 af 17/06/2008 § 1
LOV nr 532 af 17/06/2008 § 1
LOV nr 906 af 12/09/2008 § 1

Lovbekendtgørelse nr. 891 af 17/8 2006 lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom, med ændringer:

LOV nr 335 af 07/05/2008 § 4

Lovbekendtgørelse nr. 1159 af 4/10 2007 lov om afgift af dødsboer og gaver, med ændringer:

LOV nr 521 af 17/06/2008 § 4
LOV nr 1336 af 19/12/2008 § 78
LOV nr 1344 af 19/12/2008 § 10

Lovbekendtgørelse nr. 959 af 19/9 2006 lov om indkomstskat for personer m.v., med ændringer:

LOV nr 1577 af 20/12/2006 § 4
LOV nr 90 af 31/01/2007 § 109
LOV nr 343 af 18/04/2007 § 8
LOV nr 345 af 18/04/2007 § 5

LOV nr 540 af 06/06/2007 § 9
LOV nr 1235 af 24/10/2007
LOV nr 335 af 07/05/2008 § 11
LOV nr 520 af 17/06/2008
LOV nr 522 af 17/06/2008 § 4
LOV nr 1343 af 19/12/2008 § 3

Lovbekendtgørelse nr. 918 af 2/12 1993 lov om skattemæssig opgørelse af varelagre m.v. med ændringer:

LOV nr 487 af 12/06/1996 § 7
LOV nr 1219 af 27/12/1996 § 21
LOV nr 434 af 26/06/1998 § 12
LOV nr 425 af 06/06/2005 § 14
LOV nr 428 af 06/06/2005 § 75

Lovbekendtgørelse nr. 740 af 3/9 2002 lov om vurdering af landets faste ejendomme, med ændringer:

LOV nr 145 af 25/03/2002
LOV nr 1047 af 17/12/2002 § 2
LOV nr 458 af 09/06/2004 § 18
LOV nr 428 af 06/06/2005 § 81
LOV nr 535 af 24/06/2005 § 33
LOV nr 406 af 08/05/2006 § 11
LOV nr 514 af 07/06/2006 § 11
LOV nr 515 af 07/06/2006 § 26
LOV nr 538 af 08/06/2006 § 56
LOV nr 539 af 08/06/2006 § 9
LOV nr 106 af 07/02/2007 § 4
LOV nr 335 af 07/05/2008 § 14

Lovbekendtgørelse nr. 647 af 15/6 2006 årsregnskabsloven, med ændringer:

LOV nr 108 af 07/02/2007 § 5
LOV nr 468 af 17/06/2008 § 63
LOV nr 516 af 17/06/2008
LOV nr 1336 af 19/12/2008 § 166
LOV nr 1403 af 27/12/2008

18. Bilag 1 – sælgers regnskab

RESULTATOPGØRELSE 01.01.2007 - 31.12.2007

NOTE	DETTE ÅR	SIDSTE ÅR
1 OMSÆTNING	4.389.002	2.910.910
2 VAREFORBRUG	929.791-	695.854-
BRUTTOAVANCE	<u>3.459.211</u>	<u>2.215.056</u>
3 LØNNINGER M.V.	869.784-	691.093-
4 PERSONALEOMKOSTNINGER	158.854-	129.867-
5 SALGSOMKOSTNINGER	28.019-	21.209-
6 AUTODRIFT	24.297-	79.715-
7 LOKALEOMKOSTNINGER	85.152-	74.911-
8 ADMINISTRATIONSOMKOSTNINGER	275.930-	282.447-
9 REPARATION & VEDLIGEHOLDELSE	175.434-	66.762-
RESULTAT FØR AFSKRIVNINGER & RENTER	<u>1.841.741</u>	<u>869.052</u>
10 AFSKRIVNINGER & LEASING	82.671-	84.761-
RESULTAT FØR RENTER	<u>1.759.071</u>	<u>784.291</u>
11 RENTEINDTÆGTER	13.704	12
12 RENTEUDGIFTER	106.151-	136.363-
R E S U L T A T	<u><u>1.666.623</u></u>	<u><u>647.941</u></u>

BALANCE PR. 31.12.2007

NOTE		DETTE ÅR	SIDSTE ÅR
A K T I V E R:			
13	OMSÆTNINGSAKTIVER	1.473.081	1.473.621
14	ANLÆGSAKTIVER	1.298.678	1.332.671
	AKTIVER I ALT	<u>2.771.759</u>	<u>2.806.292</u>
P A S S I V E R:			
15	KORTFRISTET GÆLD	633.397-	1.532.619-
16	LANGFRISTET GÆLD	1.986.756-	2.099.168-
	FREMMEKAPITAL I ALT	<u>2.620.154-</u>	<u>3.631.787-</u>
17	EGENKAPITAL	151.605-	825.495
	PASSIVER I ALT	<u>2.771.759-</u>	<u>2.806.292-</u>

- N O T E R -

NOTE	DETTE ÅR	SIDSTE ÅR
1 OMSÆTNING		
Regningsarbejde u/forskud	1.239.571	1.000.639
Fast pris m/forskud dir.	2.798.500	2.292.900
Salg øvrige EU	0	3.900
	<u>4.038.070</u>	<u>3.297.439</u>
Regulering igangværende arbejder:		
Igangv.arbejde primo	588.434-	20.963-
Forudfaktureret primo	954.000	0
Igangv.arbejde ultimo	38.916	588.434
Forudfaktureret ultimo	53.550-	954.000-
	<u>350.932</u>	<u>386.529-</u>
OMSÆTNING I ALT	<u>4.389.002</u>	<u>2.910.910</u>
2 VAREFORBRUG		
Varekøb	260.405-	134.262-
Leje af driftsmidler	0	1.612-
Varekøb øvrige EU	340.038-	159.332-
Fremmed arbejde	279.618-	296.928-
Hjælpemateriale	77.471-	16.423-
Køb af værktøj	10.590-	59.263-
	<u>968.121-</u>	<u>667.819-</u>
Regulering varelager:		
Varelager primo	50.895-	78.930-
Varelager ultimo	89.225	50.895
	<u>38.330</u>	<u>28.035-</u>
VAREFORBRUG I ALT	<u>929.791-</u>	<u>695.854-</u>
3 LØNNINGER M.V.		
Løn	1.066.814-	901.783-
Bilordning	0	20.000
Am-bidrag	92.766-	78.420-
Skyldig løn primo	57.052	12.234
Skyldig løn ultimo	33.939-	57.052-
	<u>1.136.468-</u>	<u>1.005.021-</u>

- N O T E R -

NOTE	DETTE ÅR	SIDSTE ÅR
Sociale ydelser:		
Sygedagpengerefusion	101.628	9.452
A E R - refusion	43.399	47.057
Lønrefusion	121.657	257.419
LØNNINGER M.V. I ALT	<u>869.784-</u>	<u>691.093-</u>
 4 PERSONALEOMKOSTNINGER		
A T P	14.801-	12.312-
Arbejdsgiverbidrag m.v.	10.209-	7.686-
Am-pension	110.455-	81.738-
Kørselsgodtgørelse	191-	0
Kørselsgodtgørelse lærlinge	1.227-	4.854-
Personalefortæring	4.769-	4.969-
Personalegaver	2.500-	2.300-
Arbejdstøj og vask	14.702-	16.008-
PERSONALEOMKOSTNINGER I ALT	<u>158.854-</u>	<u>129.867-</u>
 5 SALGSOMKOSTNINGER		
Annoncer & reklame m/m	23.958-	10.392-
Transport & fragt	999-	8.204-
Hotel & restauration u/m	1.268-	1.229-
+ 25% med momsfradrag	338-	328-
	<u>26.563-</u>	<u>20.152-</u>
Repræsentation:		
Gaver & blomster	5.232-	3.613-
Andre repræsentationsudg.	592-	613-
- 75% ej fradragsberett.	4.368	3.169
	<u>1.456-</u>	<u>1.056-</u>
SALGSOMKOSTNINGER I ALT	<u>28.019-</u>	<u>21.209-</u>
 6 AUTODRIFT		
Drift gule plader:		
Brændstof	2.365-	7.692-
Reparation & vedligehold.	0	18.863-
Skat & forsikring	21.932-	35.105-
Drift gule plader i alt	<u>24.297-</u>	<u>61.660-</u>

- N O T E R -

NOTE	DETTE ÅR	SIDSTE ÅR
Drift hvide plader:		
Brændstof	0	3.431-
Reparation & vedligehold.	0	9.328-
Skat & forsikring	0	5.296-
Drift hvide plader i alt	0	18.056-
AUTODRIFT I ALT	24.297-	79.715-
7 LOKALEOMKOSTNINGER		
Husleje	0	144.000-
- udlejning	0	144.000
El	40.462-	19.929-
- heraf vedr. bolig	4.283	3.350
Varme	22.021-	32.118-
- heraf vedr. bolig	7.713	7.553
Vand	2.071-	1.898-
- heraf vedr. bolig	2.071	1.814
Vask & rengøring	12.783-	12.642-
Forsikring	18.791-	17.948-
Ejendomsskat	3.092-	3.092-
LOKALEOMKOSTNINGER I ALT	85.152-	74.911-
8 ADMINISTRATIONSOMKOSTNINGER		
Kontorartikler	10.133-	10.189-
Porto & gebyr	3.882-	6.548-
Telefon	15.006-	10.844-
Forsikringer	102.367-	144.882-
Kontingent u/moms	1.070-	0
Kontingent m/moms	21.526-	22.529-
Avis	0	10
Advokat	3.800-	31.500-
Revisor	58.440-	52.525-
Bogholder	56.250-	0
DataLøn	3.456-	3.441-
ADMINISTRATIONSOMKOSTNINGER I ALT	275.930-	282.447-

- N O T E R -

NOTE	DETTE ÅR	SIDSTE ÅR
9 REPARATION & VEDLIGEHOLDELSE		
Lokaler	13.848-	3.994-
Maskiner & inventar	48.986-	52.767-
Software ansk./vedligeh.	92.207-	1.758-
Småanskaffelser maks. kr. 11.600	20.393-	8.243-
REPARATION & VEDLIGEHOLDELSE I ALT	<u>175.434-</u>	<u>66.762-</u>
10 AFSKRIVNINGER & LEASING		
Maskiner & inventar	33.501-	44.668-
Leasing maskiner m.v.	6.147-	4.758-
Negativ saldo indtægtsført	0	7.852
Automobiler	492-	656-
Bygninger	42.531-	42.531-
AFSKRIVNINGER & LEASING I ALT	<u>82.671-</u>	<u>84.761-</u>
11 RENTEINDTÆGTER		
Bank/sparekasse	13.704	12
RENTEINDTÆGTER I ALT	<u>13.704</u>	<u>12</u>
12 RENTEUDGIFTER		
Kassekredit	0	24.786-
Varekreditorer	6.789-	9.353-
DLR Kredit A/S	53.937-	54.840-
Pengekreditor	45.425-	47.383-
RENTEUDGIFTER I ALT	<u>106.151-</u>	<u>136.363-</u>
13 OMSÆTNINGSAKTIVER		
Likvider:		
Kasse	0	88
Roskilde Bank	0	967
Kassekredit	786.291	243.925
Likvider i alt	<u>786.291</u>	<u>244.979</u>

- N O T E R -

NOTE	DETTE ÅR	SIDSTE ÅR
Øvrige:		
Debitorer	452.792	529.743
Igangværende arbejde	38.916	588.434
Varelager	89.225	50.895
Tilgodeh.løntilskud	105.857	58.818
Aconto løn	0	752
Øvrige i alt	686.790	1.228.642
OMSÆTNINGSAKTIVER I ALT	1.473.081	1.473.621
14 ANLÆGSAKTIVER		
Inventar:		
Inventar	134.002	380.255
+/- regul. til skattem. værdi	0	269.026-
+ succession medinteressent	0	67.441
	134.002	178.670
- 25% afskrivning	33.501-	44.668-
Inventar ultimo	100.501	134.002
Auto hvide plader:		
Auto hvide plader	0	0
+/- regul. til skattem. værdi	0	3.131
+ succession medinteressent	0	2.017
- salg	0	13.000-
+ neg. saldo indtægtsført	0	7.852
	0	0
Auto hvide plader ultimo	0	0
Auto gule plader:		
Auto gule plader	1.969	0
+/- regul. til skattem. værdi	0	1.649
+ succession medinteressent	0	976
- 25% afskrivning	492-	656-
Auto gule plader ultimo	1.477	1.969

- N O T E R -

NOTE	DETTE ÅR	SIDSTE ÅR
Installationer lejede lokaler:		
Installation m/m	0	69.091
Installation u/m	0	25.362
- overf. erhv. andel til ejd.	0	69.091-
- overf. priv. andel til privat	0	25.362-
+/- regul. til skattem. værdi	0	47.227-
+ succession medinteressent	0	47.227
Installationer ultimo	<u>0</u>	<u>0</u>
Ejendom:		
Ejendom, købesum	779.712	779.712
+ træpillefyr, erhv. andel	69.091	69.091
+/- regul. til ejendomsværdi	347.897	347.897
Ejendom ultimo	<u>1.196.700</u>	<u>1.196.700</u>
ANLÆGSAKTIVER I ALT	<u>1.298.678</u>	<u>1.332.671</u>
15 KORTFRISTET GÆLD		
Skyldig løn	33.939-	57.052-
Skyldig ferieKonto	27.170-	26.677-
Skyldig A T P	4.322-	3.858-
Skyldig Am-pension	8.006-	4.568-
Skyldig A-skat	27.237-	19.179-
Skyldig Am-bidrag	8.002-	5.094-
Skyldig moms	222.776-	242.073-
Kreditorer	228.395-	201.120-
Forudfaktureret	53.550-	954.000-
Skyldige omkostninger	20.000-	19.000-
KORTFRISTET GÆLD I ALT	<u>633.397-</u>	<u>1.532.619-</u>
16 LANGFRISTET GÆLD		
DLR Kredit A/S	911.997-	927.914-
+/- kursregulering	31.920	0
GÆLD Tidl. medinteressent	1.171.254-	1.267.840-
- afdrag/hævet	110.000	143.970
+ rente	45.425-	47.383-
LANGFRISTET GÆLD I ALT	<u>1.986.756-</u>	<u>2.099.168-</u>

- N O T E R -

NOTE	DETTE ÅR	SIDSTE ÅR
17 EGENKAPITAL		
Kapitalkonto primo	825.495	1.129.691
Egenkap. primo udlejning	0	35.029
Regul. til skattemæssig værdi	0	311.473
Succession	0	117.661-
Kapitalbevægelser	70.083-	205.090-
Private andele	22.399	24.851
Hævet privat	737.207	295.143
	<u>1.515.018</u>	<u>1.473.436</u>
Årets resultat	1.666.623-	647.941-
EGENKAPITAL I ALT	<u>151.605-</u>	<u>825.495</u>

- S P E C I F I K A T I O N E R -

	DETTE ÅR	SIDSTE ÅR
VIRKSOMHEDSSKATTEORDNINGEN		
Afkastgrundlag ultimo:		
Egenkapital	151.605	825.495-
- ejendom bogført værdi	1.196.700-	1.196.700-
+ ejendom anskaffelsessum	848.803	848.803
- senere hævnning ultimo	268.645-	270.337-
	<u>464.936-</u>	<u>1.443.729-</u>
Årets hævnninger:		
Hævet kontant	759.606	319.994
+ senere hævnning ultimo	268.645	270.337
- senere hævnning primo	270.337-	90.765-
	<u>757.914</u>	<u>499.566</u>
Hæverækkefølge:		
Virksomhedsskat	302.903-	57.701-
Resterende overskud	455.011-	441.865-
	<u>757.914-</u>	<u>499.566-</u>
Indskudskonto:		
Indskudskonto primo	1.150.225-	1.150.225-
	<u>1.150.225-</u>	<u>1.150.225-</u>
Opsparet overskud:		
Opsparet primo 75%	0	0
+ opsparet	908.709	0
Opsparet primo 70%	353.543	353.543
Opsparet primo 72%	494.845	346.471
+ opsparet	0	148.374
	<u>1.757.097</u>	<u>848.388</u>
 UDSKUDT SKAT TEORETISK	 <u>872.421</u>	 <u>409.615</u>
 MOMSSPECIFIKATION		
Saldo primo	242.073-	100.985-
+ udgående afgift	1.094.527-	899.218-
- indgående afgift	362.118	285.392
- energiafgifter	25.524	11.843
- betalt/refunderet	726.182	460.895
	<u>222.776-</u>	<u>242.073-</u>

- B I L A G -

	DETTE ÅR	SIDSTE ÅR
Ejendom, erhvervsmæssig		
Afskrivningsgrundlag bygninger:		
Købesum inkl. handelsomkostninger	710.630	710.630
- realkredit kontantregulering	<u>7.733-</u>	<u>7.733-</u>
	702.897	702.897
- heraf grundværdi 7,82%	<u>54.967-</u>	<u>54.967-</u>
	647.930	647.930
+ forbedringer	<u>69.082</u>	<u>69.082</u>
Afskrivningsgrundlag	<u>717.012</u>	<u>717.012</u>
 Afskrevet tidligere år	329.821	293.971
Afskrevet indeværende år	<u>35.850</u>	<u>35.850</u>
Afskrevet i alt	<u>365.671</u>	<u>329.821</u>
 Træpillefyr:		
Saldo primo	69.092	47.227
+ succession fra medinteressent	<u>0</u>	<u>47.227</u>
	69.092	94.454
- privat andel	<u>0</u>	<u>25.362-</u>
	<u>69.092</u>	<u>69.092</u>
 Afskrevet tidligere år	6.681	0
Afskrevet indeværende år	<u>6.681</u>	<u>6.681</u>
Afskrevet i alt	<u>13.362</u>	<u>6.681</u>
 Udskudt skat af genvundne afskrivninger		
Afskrevet bygninger	365.671	329.821
Afskrevet træpillefyr	<u>13.362</u>	<u>6.681</u>
	379.033	336.502
- 10% ej skattepligtigt	<u>37.903-</u>	<u>33.650-</u>
Beregningsgrundlag	<u>341.130</u>	<u>302.852</u>
 Udskudt skat teoretisk 63,2%	<u>215.594</u>	<u>191.402</u>

19. Bilag 2 – beregning af succession inventar og bil

	Uden succession		Med succession	
	Sælger	Køber	Sælger	Køber
Overdragelsespris inventar og bil	510.000	510.000	286.702	286.702
Bogført værdi inventar	-100.501			
Bogført værdi bil	-1.477			
Fortjeneste	408.022			
- ej skattepligtigt 10 %	-40.802			
Sælgers skat (63,2 %)	232.083			
Overdragelsespris inventar og bil	510.000			
Sælgers skat (63,2 %)	-232.083			
Sælgers provenu	277.917		277.917	
50% af skattebesparelsen			8.784	
Overdragelæssum ved succession	277.917		286.702	286.702
Købers afskrivninger		510.000		101.978
Købers skatteværdi (63,2 %)		322.320		64.450
Nutidsværdi af afskrivninger		268.128		53.614
- heraf vedrørende gammel saldo		53.614		53.614
- heraf vedrørende ny saldo		214.514		0
Overdragelsespris		510.000		286.702
- nutidsværdi af afskrivninger		-268.128		-53.614
Købers pris efter skat		241.872		233.088
Beregning af skattebesparelse ved succession				
Sælger skat ved handelsværdier			232.083	
Købers nutidsværdi vedr. ny saldo			-214.514	
Skattebesparelse til fordeling			17.569	
Rente	5,06%			
Afskrivning sælgers summer	101.978	408.022		
	-25.495	-102.006	1	15.336
	76.484	306.017		61.363
	-19.121	-76.504	2	10.948
	57.363	229.512		43.805
	-14.341	-57.378	3	7.816
	43.022	172.134		31.272
	-10.755	-43.034	4	5.580
	32.266	129.101		22.324
	-8.067	-32.275	5	3.983
	24.200	96.826		15.937
	-6.050	-24.206	6	2.843
	18.150	72.619		11.377
	-4.537	-18.155	7	2.030
	13.612	54.464		8.122
	-3.403	-13.616	8	1.449
	10.209	40.848		5.798
	-2.552	-10.212	9	1.034
	7.657	30.636		4.139
	-1.914	-7.659	10	738
	5.743	22.977		2.955
	-1.436	-5.744	11	527
	4.307	17.233		2.109
	-1.077	-4.308	12	376
	3.230	12.925		1.506
	-808	-3.231	13	269
	2.423	9.693		1.075
	-606	-2.423	14	192
	1.817	7.270		767
	-454	-1.818	15	137
	1.363	5.453		548
	-341	-1.363	16	98
	1.022	4.089		391
	-256	-1.022	17	70
	767	3.067		279
	-192	-767	18	50
	575	2.300		199
	-144	-575	19	36
	431	1.725		142
	-431	-1.725	20	102
	0	0		406
				53.614
				214.514

20. Bilag 3 – beregning af succession ejendom

	Uden succession		Med succession	
	Sælger	Køber	Sælger	Køber
Overdragelsespris ejendom	2.000.000	2.000.000	1.517.045	1.517.045
Genvundne afskrivninger 90 %	341.130			
Sælgers skat af genv.afskr. (63,2 %)	215.594			
Ejendomsavance	729.740			
Sælgers skat af ejd.avance (60,0%)	437.844			
Overdragelsespris ejendom	2.000.000			
Sælgers skat	<u>-653.438</u>			
Sælgers provenu	1.346.562		1.346.562	
50% af skattebesparelsen			<u>170.483</u>	
Overdragelssum ved succession	<u>1.346.562</u>		<u>1.517.045</u>	1.517.045
Købers afskrivninger		2.000.000		1.165.137
Købers skatteværdi (63,2 %)		1.264.000		736.367
Nutidsværdi af afskrivninger		675.449		199.832
- heraf vedrørende gammel saldo		199.832		171.683
- heraf vedrørende ny saldo		475.617		0
+ skatteværdi ejd.avance		-163.144		
Overdragelsespris		2.000.000		1.517.045
- nutidsværdi af afskrivninger & ejd.avance		<u>-512.305</u>		<u>-199.832</u>
Købers pris efter skat		<u>1.487.695</u>		<u>1.317.213</u>
Beregning af skattebesparelse ved succession				
Sælger skat ved handelsværdier			653.438	
Købers nutidsværdi vedr. ny saldo			<u>-312.473</u>	
Skattebesparelse til fordeling			<u>340.965</u>	
Rente	5,06%			
	Bygning	Træpillefyr	Yderl. bygning	Gl. saldo Bygning Nutidsværdier
				Gl.saldo Træpillefyr Nutidsværdier
				Ny saldo Bygning Nutidsværdier
				Ejd. værdi Nutid
	717.012	69.092	1.213.896	
	-365.671	-13.362	0	
	-35.851	-6.681	-60.695	1 21.566 4.019 36.512
	-401.522	-20.043	-60.695	2 20.528 3.825 34.753
	-35.851	-6.681	-60.695	3 19.539 3.641 33.079
	-437.372	-26.724	-121.390	4 18.598 3.466 31.486
	-35.851	-6.681	-60.695	5 17.702 3.299 29.970
	-473.223	-33.405	-182.084	6 16.850 3.140 28.526
	-35.851	-6.681	-60.695	7 16.038 2.989 27.152
	-509.073	-40.086	-242.779	8 15.266 2.845 25.845
	-35.851	-6.681	-60.695	9 14.530 925 24.600
	-544.924	-46.767	-303.474	10 11.066 0 23.415
	-35.851	-6.681	-60.695	11 0 0 22.287
	-580.775	-53.448	-364.169	12 0 0 21.214
	-35.851	-6.681	-60.695	13 0 0 20.192
	-616.625	-60.129	-424.864	14 0 0 19.220
	-35.851	-6.681	-60.695	15 0 0 18.294
	-652.476	-66.810	-485.558	16 0 0 17.413
	-35.851	-2.282	-60.695	17 0 0 16.574
	-688.326	-69.092	-546.253	18 0 0 15.776
	-28.686		-60.695	19 0 0 15.016
	-717.012		-606.948	20 0 0 14.293 -163.144
			-60.695	
			-667.643	
			-60.695	
			-728.338	
			-60.695	
			-789.032	
			-60.695	
			-849.727	
			-60.695	
			-910.422	
			-60.695	
			-971.117	
			-60.695	
			-1.031.812	
			-60.695	
			-1.092.506	
			-60.695	
			-1.153.201	
			-60.695	
			-1.213.896	
				171.683 28.149 475.617 -163.144

21. Bilag 4 – beregning af succession goodwill

	Uden succession		Med succession	
	Sælger	Køber	Sælger	Køber
Overdragelsespris goodwill	2.500.000	2.500.000	1.058.384	1.058.384
Bogført værdi	0			
Fortjeneste	2.500.000			
Sælgers skat (63,2 %)	1.580.000			
Overdragelsespris goodwill	2.500.000			
Sælgers skat (63,2 %)	-1.580.000			
Sælgers provenu	920.000		920.000	
50% af skattebesparelsen			138.384	
Overdragelssum ved succession	920.000		1.058.384	1.058.384
Købers afskrivninger		2.500.000		0
Købers skatteværdi (63,2 %)		1.580.000		0
Nutidsværdi af afskrivninger		1.303.232		0
- heraf vedrørende gammel saldo		0		0
- heraf vedrørende ny saldo		1.303.232		0
Overdragelsespris		2.500.000		1.058.384
- nutidsværdi af afskrivninger		-1.303.232		0
Købers pris efter skat		1.196.768		1.058.384
Beregning af skattebesparelse ved succession				
Sælger skat ved handelsværdier			1.580.000	
Købers nutidsværdi vedr. ny saldo			-1.303.232	
Skattebesparelse til fordeling			276.768	
Rente	5,06%			
Afskrivning sælgers summer		2.500.000		Ny saldo
		-357.143		Nutidsværdier
		2.142.857	1	214.843
		-357.143	2	204.496
		1.785.714		
		-357.143	3	194.647
		1.428.571		
		-357.143	4	185.272
		1.071.429		
		-357.143	5	176.349
		714.286		
		-357.143	6	167.855
		357.143		
		-357.143	7	159.771
		0		1.303.232