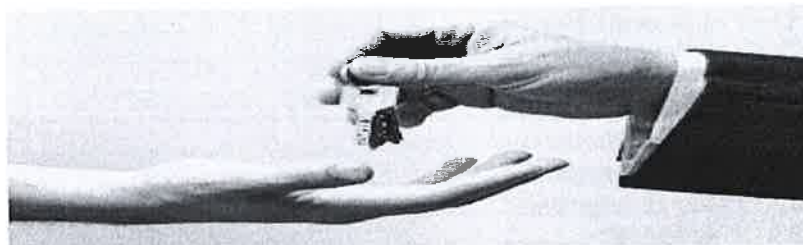


Copenhagen Business School
Cand.merc.aud.-studiet
Kandidatafhandling, forår 2011



Generationsskifte - af en personlig virksomhed

Generational change – of a personally run business



Afleveret: 23. maj 2011

Udarbejdet af:

Julie Juul Maaløe, Cpr.nr xxxxxx-xxxx

Ratchanida Suraphut, Cpr.nr xxxxxx-xxxx

Vejleder: Anders Lützhøft

Antal anslag : 241.736

Sidetel ekskl.forside og indholdsfortegnelse: 120 sider

Julie Maaløe
.....
Ratchanida Suraphut
.....

Censor:

Indholdsfortegnelse

INDHOLDSFORTEGNELSE	0
0. EXECUTIVE SUMMARY	1
1. INDLEDNING	3
1.1. PROBLEMFORMULERING.....	4
1.2. AFGRÆNSNING	6
1.3. METODEVALG.....	7
1.3.1 Målgruppe	8
1.4. DEFINITION AF NØGLEORD	8
1.5. FORKORTELSER	9
1.6. AFHANDLINGSSTRUKTUR.....	9
2. BESKRIVELSE AF CASEVIRKSOMHEDEN	10
2.1 VIRKSOMHEDEN.....	10
2.2 PERSONKREDSEN.....	11
3. GENERATIONSSKIFTE I LEVENDE LIVE TIL LIVSARVING	11
3.1 PERSONKREDSEN.....	12
3.1.1. Betydning for casevirksomheden	13
3.2 RELEVANTE HENSYN I FORBINDELSE MED GENERATIONSSKIFTET.....	13
3.2.1 Hensynet til overdrageren	13
3.2.2 Hensynet til erhververen	14
3.2.3 Hensynet til virksomheden	15
3.2.4 Hensynet til andre	16
3.2.5 Tidsperspektivet	17
3.2.6 Betydning for casevirksomheden	17
3.2.6.1 Hensynet til overdrageren	17
3.2.6.2 Hensynet til erhververen	18
3.2.6.3 Hensynet til virksomheden	18
3.2.6.4 Hensynet til andre	19
3.2.6.5 Tidsperspektivet	19
3.3 VIRKSOMHED OG AKTIVER, DER KAN SUCCEDERES I	20
3.3.1 Successionsmulighed	20
3.3.1.1 Aktier og obligationer	21
3.3.1.2 Fast ejendom	21
3.3.1.3 Opsparet overskud.....	23
3.3.2 Successionsudelukkelse	24
3.3.3 Betydning for casevirksomheden	24
3.4 VIRKSOMHEDSOMDANNELSE MED SENERE OMSTRUKTURERING	25
3.4.1 Skattefri virksomhedsomdannelse	26
3.4.1.1 Betingelser for at anvende VOL	27
3.4.1.2 Personlig ejet virksomhed	28
3.4.1.3 Fast ejendom	29
3.4.1.4 Blandet benyttede aktiver	29
3.4.1.5 Beløb hensat til senere faktisk hævning	29
3.4.2 Vederlaget for virksomheden	30
3.4.2.1 Omdannelse med tilbagevirkende kraft	31
3.4.2.2 Udskudt skat	32
3.4.3 Skattemæssige konsekvenser af virksomhedsomdannelsen	32
3.4.3.1 Konsekvenserne for virksomhedsejeren.....	33
3.4.3.2. Konsekvenserne for selskabet	34
3.4.4 Omstrukturering	35
3.4.4.1 Aktieombytning	36

3.4.4.2 Tilførsel af aktiver	38
3.4.4.3 Fordele og ulemper	40
3.4.5 Successionsmulighed i aktier et selskab	40
3.4.5.1 Betingelser	40
3.4.5.2 Personkreds	41
3.4.5.3 Aktier, der kan succederes i	41
3.4.6 Betydning for casevirksomheden	42
3.4.6.1 Skattefri virksomhedsomdannelse	42
3.4.6.2 Omstrukturering	43
3.4.6.3 Successionsmulighed i et selskab	43
3.5 SUCCESSIONENS KONSEKVENSER FOR OVERDRAGEREN OG ERHVERVEREN	44
3.5.1 Overdrageren	44
3.5.2 Erhververen	44
3.5.3 Meddelelse til SKAT	45
3.5.4 Betydning for casevirksomheden	46
3.6 VÆRDANSÆTTELSE, GAVEAFGIFT OG PASSIVPOST	46
3.6.1 Værdiansættelse	46
3.6.2 Gaveafgift	49
3.6.3 Beregning af passivpost	50
3.6.4 Betydning for casevirksomheden	51
3.6.4.1 Tømrerfirmaet Karl Johansen	52
3.6.4.2 Omdannet selskab Tømrerfirmaet Karl Johansen A/S	53
3.6.4.3 Omstrukturerede selskaber Tømrerfirmaet Karl Johansen A/S	55
3.6.4.4 Fordele og ulemper	57
3.7 SAMMENFATNING	57
4. GENERATIONSSKIFTE I LEVENDE LIVE TIL NÆRTSTÅENDE MEDARBEJDER	60
4.1 PERSONKREDS	61
4.1.1 Betydning for casevirksomheden	62
4.2 RELEVANTE HENSYN I FORBINDELSE MED GENERATIONSSKIFTET	62
4.2.1 Hensynet til overdrageren	62
4.2.2 Hensynet til erhververen	62
4.2.3 Hensynet til virksomheden	62
4.2.4 Hensynet til andre	63
4.2.5 Tidsperspektivet	63
4.2.6 Betydning for casevirksomheden	63
4.2.6.1 Hensynet til overdrageren	63
4.2.6.2 Hensynet til erhververen	63
4.2.6.3 Hensynet til virksomheden	64
4.2.6.4 Hensynet til andre	64
4.2.6.5 Tidsperspektivet	65
4.3 VIRKSOMHED OG AKTIVER, DER KAN SUCCEDERES I	65
4.3.1 Betydning for casevirksomheden	65
4.4 VIRKSOMHEDSOMDANNELSE OG SENERE OMSTRUKTURERING	65
4.4.1 Betydning for casevirksomheden	65
4.5 SUCCESSIONENS KONSEKVENSER FOR OVERDRAGEREN OG ERHVERVEREN	66
4.5.1 Betydning for casevirksomheden	66
4.6 VÆRDANSÆTTELSE, GAVEAFGIFT OG PASSIVPOST	66
4.6.1 Værdiansættelse	66
4.6.2 Gaveafgift	68
4.6.3 Passivpost	68
4.6.4 Betydning for casevirksomheden	68
4.6.4.1 Tømrerfirmaet Karl Johansen	69
4.6.4.2 Omdannet selskab Tømrerfirmaet Karl Johansen A/S	70
4.6.4.3 Omstrukturerede selskaber Tømrerfirmaet Karl Johansen A/S	72
4.6.4.4 Fordele og ulemper	74
4.7 SAMMENFATNING	74
5. GENERATIONSSKIFTE VED DØD	75

5.1 DØDSBO	76
5.1.1 Skifte af et dødsbo	76
5.1.2 Dødsboet som selvstændigt skattesubjekt	77
5.1.2.1 Skattefritagne dødsboer	77
5.1.2.1.1 Virkningerne af skattefritagelsen	78
5.1.2.2 Ikke-skattefritagne dødsboer	79
5.1.2.2.1 Virkningerne af ikke-skattefritagelsen	79
5.1.2.3 Brutto/nettoafståelse	79
5.1.2.3.1 Effekten af brutto – og nettoafståelser	80
5.1.3 Bobeskatningsperiode og bobeskatningsindkomst	80
5.1.3.1 Dødsboets beskatning og bobeskatningsindkomst for skattefritagne dødsboer	81
5.1.3.1.1 Bobeskatningsindkomst	82
5.1.3.1.2 Beskatningen af afdøde i mellemprioroden	82
5.1.3.2 Dødsboets beskatning og bobeskatningsindkomst for ikke-skattefritagne dødsboer	82
5.1.3.2.1 Bobeskatningsindkomst	83
5.1.3.2.2 Beskatning af afdøde/dødsboet	83
5.1.4 Legal og testamentarisk arv	84
5.1.4.1 Legal arv	85
5.1.4.2 Testamentarisk arv	85
5.1.5 Betydning for casevirksomheden	86
5.1.5.1 Skattepligtig indkomst, åbningsstatus og boopgørelse	87
5.1.5.2 Formuefordeling	88
5.1.5.2.1 Formuefordeling uden testamente	88
5.1.5.2.2 Formuefordeling med testamente	89
5.2 SUCCESSIONSMULIGHED I DØDSBO	90
5.2.1 Udlodning fra et dødsbo	91
5.2.2 Betingelser for succession	93
5.2.3 Personkreds	94
5.2.4 Virksomhed og aktiver, der kan succederes i	95
5.2.4.1 Udlodning af fast ejendom	97
5.2.4.2 Udlodning af aktier	97
5.2.4.3 Udlodning af opsparet overskud	97
5.2.5 Successionsmulighed i et selskab	98
5.2.6 Successionsudelukkelse	98
5.2.7 Successionens konsekvenser	98
5.2.7.1 Dødsboet	99
5.2.7.2 Udlodningsmodtager	99
5.2.8 Virksomhedsomdannelse og senere omstrukturering	100
5.2.9 Værdiansættelse og passivpost ved død	100
5.2.9.1 Værdiansættelse ved overdragelse til personer indenfor gave- og boafgiftsmiljø BAL §§ 1 og 22	101
5.2.9.1.1 Fast ejendom	101
5.2.9.1.2 Goodwill	101
5.2.9.1.3 Aktier og anparter	102
5.2.9.2 Værdiansættelse ved overdragelse til øvrige nærtstående parter	102
5.2.9.2.1 Fast ejendom	102
5.2.9.2.2 Goodwill	102
5.2.9.2.3 Aktier og anparter	102
5.2.9.3 Beregning af passivpost	103
5.2.9.3.1 Beregning af passivpost efter BAL § 13 a	103
5.2.10 Boafgift	104
5.2.10.1 Overdragelse til personer omfattet af BAL § 1	106
5.2.10.2 Overdragelse til øvrige nærtstående parter	107
5.2.10.3 Anmeldelse til SKAT	107
5.2.11 Betydning for casevirksomheden	107
5.2.11.1 Overdragelse af Tømrerfirmaet Karl Johansen	107
5.2.11.1.1 Værdiansættelse af Tømrerfirmaet Karl Johansen	107
5.2.11.1.2 Udlodning til søn	109
5.2.11.1.3 Udlodning til nærtstående medarbejder	110
5.2.11.2 Overdragelse af Tømrerfirmaet Karl Johansen A/S	111
5.2.11.2.1 Værdiansættelse af Tømrerfirmaet Karl Johansen A/S	112
5.2.11.2.2 Udlodning til søn	112

5.2.11.2.3 Udlodning til nærtstående medarbejder.....	113
5.3 SAMMENFATNING	115
6. KONKLUSION	117
LITTERATURHENVISNING	121
BILAGSOVERSIGT	125

0. Executive summary

This thesis has been written as a part of the Masters course in Business Economics and Auditing at the Copenhagen Business School.

The object of this thesis is generational change of a personally run business *inter vivos* and *mortis causa*.

This thesis analyses the issues and challenges that occurs in connection with a generational change in a personal business.

The main problem of this thesis is:

"How can a generational change of a personal business be planned and implemented?"

The main problem will be based on 3 scenarios: Generational change to a life heiress, generational change to an allied staff member and in the case of death. In order to answer the main problem, the following sub-questions are examined:

- What opportunities are there to implement generational change?
- What emotional needs may be?
- Is it possible to make a tax-exempt business transformation and subsequent restructuring?
- How should the company be valued?
- What are the options for succession alive / dead?
- How can business owners ensure that it goes to a preferred person, if there are several heirs?

In response to the problems above, the theory and exiting law will be reviewed. It will be illustrated by a fictional case study.

For a generational change, there are certain considerations to be made both to the transferor, transferee and the company, including the "soft" and "hard" values. This includes that generational change is made both emotionally and financially satisfying for the transferor, but

also to the transferee and other persons who are affected by generational changed, and not least that the company can continue after the generational change.

Generational change alive and in death is regulated by the Danish legislation on tax succession. The generational change can takes place as a whole or as a share of the personal business. Moreover, there is also an opportunity to make transformation and restructuring if desired. The rules are relatively easier when alive than in cases of death. This is due to that in death there must be taken into account a wide range of requirements, including estate tax and inheritance law etc., which is much more complex than alive. In this context, the thesis gives the reader an overview of how generations change can be made alive and in death, including those associated with it.

1. Indledning

Flere undersøgelser viser jævnfør nedenstående, at der i Danmark er mange virksomheder, som indenfor de næste år skal gennemgå et generationsskifte. En undersøgelse foretaget af Erhvervs- og Byggestyrelsen viser, at ca. 20.000 små og mellemstore virksomheder i løbet af de næste 10 år vil skifte ledelse og sandsynligvis også ejer.¹ En artikel i Erhvervsbladet påpeger, at 50 % af de erhvervsdrivende har rundet de 50 år, hvilket betyder, at der er mellem 40.000 og 50.000 virksomheder, som skal generationsskiftes inden for de næste 10 år.²

Ydermere viser en undersøgelse foretaget af foreningen Ejerlederne og de selvstændiges a-kasse, ASE, baseret på oplysninger fra de ca. 180.000 selvstændige medlemmer i ASE, at ud af 60.000 virksomheder, der står overfor et generationsskifte, vil godt halvdelen risikere at forsvinde, eftersom generationsskiftet ikke har været tilrettelagt i god tid, eller har været tilrettelagt for dårligt.³

Bevæggrundene for et generationsskifte kan bl.a. være et ønske fra den erhvervsdrivende om tilbagetrækning fra arbejdsmarkedet med henblik på pensionering⁴. Der er flere muligheder for at gennemføre et generationsskifte, således at virksomheden kan fortsætte ud fra de bedst mulige vilkår både for overdrager og erhververen. Konsekvenserne af de forskellige muligheder kan imidlertid være svære at overskue for den enkelte virksomhedsejer.

Tidspunktet for et generationsskifte kan være forskelligt. Det kan blive fremrykket på grund af død, sygdom, eller at der findes interesseret køber til virksomheden. Sker dette, er det bedste for virksomhedsejeren og dermed virksomheden, at planlægningen af generationsskiftet er udført sådan, at det kan gennemføres optimalt og med færrest mulige problemer.

For en virksomhedsejer vil et generationsskifte mange gange være en meget følelsesmæssig beslutning, da virksomheden ofte er hans livsværk. Overvejelserne for virksomhedsejeren vil derfor gå på, om han vil have flest mulige penge ud af generationsskiftet eller om han vil sikre, at virksomheden i sin fortsatte drift har en god ballast.

¹ Centre for Economic and Business Research, "Vækst via generationsskifte", September 2008

² ErhvervsBladet, "Virksomheder selv skyld i problemer med generationsskifte" d. 19. Februar 2007.

³ ErhvervsBladet "Sene generationsskifter lukker firmaer på stribe" d. 7. august 2008.

⁴ Pension defineres i afhandlingen, som det at tilbagetrække sig fra arbejdsmarkedet.

På grund af dette følelsesmæssige spil samt den meget komplicerede lovgivning vil det være bedst, og oftest nødvendigt for en virksomhedsejer, at kontakte en rådgiver, som kan vejlede ejeren omkring processen ved et generationsskifte. For rådgiveren handler et generationsskifte om både strategiske, skatte og afgiftsmæssige (gave og arv) samt økonomiske forhold, idet disse bliver forbundet med komplicerede regler, som ændres hele tiden, og kan være svære at skabe sig et overblik over. Derudover sker generationsskiftet bedst muligt, såfremt det bliver planlagt i god tid, sådan at alle muligheder og konsekvenser bliver belyst bedst muligt. Dette vil sige, at et generationsskifte ikke bør startes op få år før, hvorpå der påtænkes pensionering, men flere år før, afhængigt af hvilken løsningsmodel, der vælges/er muligt.

Denne afhandling tager udgangspunkt i en personlig drevet virksomhed og tilsiger at give et overblik over, hvilke muligheder, der er for et eventuelt generationsskifte samt hvilke forhold man skal være opmærksom på herved. Derudover belyses hvilke muligheder og konsekvenser, der kan være ved ikke at foretage et generationsskifte. Der vil i afhandlingen blive inddraget en fiktiv virksomhed for at belyse teorien bedst muligt.

1.1. Problemformulering

På et tidspunkt vil en virksomhedsejer skulle overdrage virksomheden til en ny ejer. Det seneste tidspunkt, hvor ejeren har indflydelse på generationsskiftet, er lige inden virksomhedsejeren afgår ved døden, idet boet overgår til skifte. Der kan være flere årsager til at en ejer ønsker, at foretage et generationsskifte. Dette kan bl.a. være på grund af ønske om pension.

Et generationsskifte er en af de vigtigste transaktioner i en virksomhedsejers liv og en af de mest komplekse, idet generationsskiftet involverer beslutninger omkring arv og gave, ledelses- og driftsmæssige forhold, psykologiske forhold og beskatningsmæssige forhold. Derfor skal virksomhedsejeren nøje overveje, hvorvidt virksomheden skal videreføres af slægtninge, nærtstående medarbejdere, tredjemand, eller om den helt skal ophøre med at eksistere.

I afhandlingen analyseres problemstillinger og udfordringer, som opstår i forbindelse med et generationsskifte af en personlig virksomhed. På grund af udfordringerne med et generationsskifte, vil det være af interesse at få undersøgt emnet og problematikken bag dette.

Kandidatafhandling Generationsskifte – af en personlig virksomhed

Nærværende afhandling vil behandle følgende hovedspørgsmål:

”Hvordan kan et generationsskifte af en personlig virksomhed planlægges og gennemføres?”

Ud fra ovenstående hovedspørgsmål, vil afhandlingen besvares ud fra 3 scenarier:

- Generationsskifte til livsarving
- Generationsskifte til nærtstående medarbejder
- Generationsskifte ved død

Generationsskifte til livsarving:

Her behandles de overvejelser virksomhedsejer og rådgiver skal gøre i forbindelse med generationsskifte til et barn, når virksomhedsejeren har flere børn. Dette er bl.a.:

- Hvilke muligheder er der for at gennemføre generationsskiftet?
- Hvilke følelsesmæssige behov kan der være?
- Er det muligt at foretage en skattefri virksomhedsomdannelse med senere omstrukturering?
- Hvordan skal virksomheden værdiansættes?
- Hvad er mulighederne for succession i levende live?

Generationsskifte til nærtstående medarbejder:

Her behandles de overvejelser virksomhedsejer og rådgiver skal gøre i forbindelse med generationsskifte til en nærtstående medarbejder. Dette er bl.a.:

- Hvilke muligheder er der for at gennemføre generationsskiftet herunder skattefri virksomhedsomdannelse?
- Hvordan skal virksomheden værdiansættes?
- Hvad er mulighederne for succession i levende live?

Generationsskifte ved død:

Her behandles de overvejelser virksomhedsejer og rådgiver skal gøre i forbindelse med generationsskifte ved død. Dette er bl.a.:

- Hvilke muligheder er der for at gennemføre generationsskiftet?
- Hvordan skal virksomheden værdiansættes?
- Hvilke muligheder er der for succession?

- Hvordan kan virksomhedsejeren sikre, at virksomheden går til det barn, som vil overtage virksomheden, såfremt der er flere børn?

1.2. Afgrænsning

Afhandlingen vil kun omhandle virksomheder med én ejer. I/S'ere gennemgås ikke.

Der vil i afhandlingen blive fokuseret på personligt ejet virksomhed. Der vil i mindre grad blive behandlet omstrukturering ved omdannelse til selskab, primært i form af aktieombytning eller tilførsel af aktiver. Spaltning og fusion vil ikke blive behandlet. I forbindelse med omstrukturering vil der kun behandles om skattefri aktieombytning og tilførsel af aktiver, da disse vurderes til at være relevant for casevirksomheden.

Mange virksomhedsejere af personlige virksomheder anvender reglerne for virksomhedsskatteloven, hvorfor afhandlingen, hvor det vurderes relevant, vil fremhæve visse elementer i loven. Afhandlingen har ikke til formål at foretage en detaljeret gennemgang af disse regler.

Da kapitalafkastordningen i virksomhedsskatteloven kun anvendes i mindre omfang⁵ end virksomhedsordningen, er det ikke fundet relevant at inddrage kapitalafkastordningen i problemstillingen.

Traditionelt vil et generationsskifte betyde, at virksomhedsejeren går på pension. Afhandlingen vil dog ikke behandle de specifikke regler omkring pensionsbeskatning.

Afhandlingen vil ikke selvstændigt behandle reglerne om ægtefælleskifte, hverken ved død eller i forbindelse med separation og skilsmisse. Derudover behandles overdragelser under ægteskabets bestående, omfattet af KSL § 26 A og 26 B, heller ikke, da disse regler omhandler andre mål end generationsskiftet.

⁵ Ifølge Skatteministeriets hjemmeside anvendte ca. 4,6% af personer med virksomhedsindkomst kapitalafkastordningen i 2005. Dette var personer, som havde selvstændig virksomhed som hovederhverv. Se http://www.skm.dk/tal_statistik/skatter_og Afgifter/659.html

Der vil desuden ikke behandle en grænseoverskridende virksomhedsoverdragelse med succession, som er omfattet af KSL § 33 C, stk. 9-11.

Afhandling vil endvidere ikke behandle en succession af næringsejendomme, som er reguleret i KSL § 33 C, stk. 1, 3. pkt. og 6. pkt.

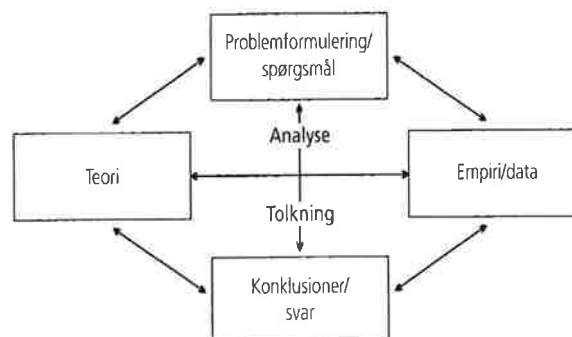
I afhandlingen behandles ikke dødsfald og dermed dødsboer fra før den 1/1 2008. Arvereglerne er ændret pr. denne dato, men der er i afhandlingen taget udgangspunkt i gældende regler.

Afslutningen af problembehandlingen er sket ultimo maj 2011. Lovændringer vedtaget efter denne dato vil ikke blive inddraget.

1.3. Metodevalg

Formålet med afhandlingen er at analysere, hvilke muligheder og konsekvenser der er ved generationsskifte for en selvstændig erhvervsdrivende, enten i levende live eller ved død.

Afhandlingen er bygget op omkring vidensproduktionens hovedelementer og arbejdsgange, jævnfør nedenstående figur.



Figur 1. Vidensproduktionens hovedelementer og arbejdsgang⁶

For at besvare spørgsmålene i problemformuleringen er der opstillet en casevirksomhed, der sammenholdes med teori om emnet. Dette ender via en analyse/tolkning ud i en konklusion.

⁶ Ib Andersen: ”Den skinbarlige virkelighed”, side 24, figur 1.3

På baggrund af formålet med afhandlingen er der opstillet en fiktiv casevirksomhed, hvor der foretages en empirisk undersøgelse med udgangspunkt i en analyse af gældende lovgivning på området, der derefter analyseres og eksemplificeres, hvordan generationsskiftet kan gennemføres i casevirksomheden.

I afhandlingen anvendes formelle retskilder⁷, hvilket vil sige love, bekendtgørelser, cirkulærer og vejledninger udarbejdet af SKAT, samt uformelle retskilder⁸, der omfatter afgørelser/domme, betænkninger og lovforarbejder. Der benyttes endvidere bøger, artikler, tidsskrifter og relevant lovgivning, samt relevante hjemmesider, der omhandler generationsskifte/omstrukturering.

1.3.1 Målgruppe

Afhandlingens målgruppe er revisorer, der skal rådgive om emnet generationsskifte.

1.4. Definition af nøgleord

Pension – er, at man tilbagetrækker sig fra arbejdsmarkedet.

Succession - man indtræder i et andet skattesubjekts skattemæssig stilling ved overdragelse af skatte relevante aktiver, hvorved overdrageren frigøres for beskatning vedrørende det overdragne, mens erhververen indtræder i forpligtelsen til fremover. Dette indebærer, at erhververen lader sig beskatte med udgangspunkt i overdragerens skattemæssige anskaffelsessum, anskaffelsestidspunkt og anskaffelseshensigt.

Virksomhedsejer defineres:

levende live = overdrager

ved død = udlovningsgiver

Modtager defineres:

levende live = erhververen

ved død = udlovningsmodtageren

Boet – er de aktiver og forpligtelser den afdøde efterlader til livsarvinger.

⁷ Skatteretten 1 (5. udgave), side 101

⁸ Skatteretten 1 (5. udgave), side 101

Arvelod – den andel af dødsboets nettoformue, som en arving modtager fra dødsboet.

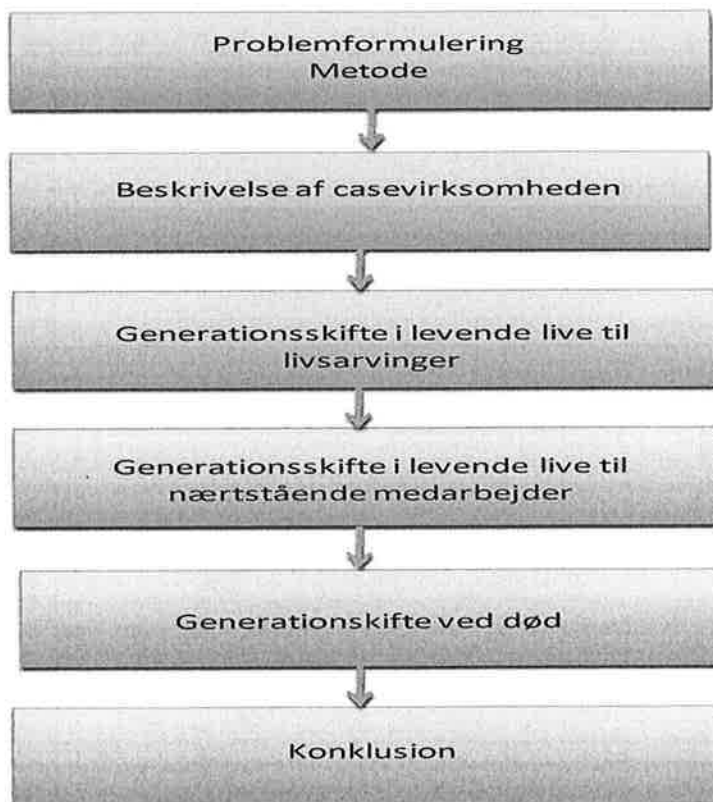
Legal arv – en person arver i henhold til lovens bestemmelser, også kaldet tvangsarv.

Testamentarisk arv – en person arver via et testamente, der bestemmer, hvem der skal være arving eller legatar, samt hvad de pågældende skal arve (beløb eller aktiv).

1.5. Forkortelser

Med hensyn til forkortelser af love mv. henvises til bilag 33.

1.6. Afhandlingsstruktur



Figur 2. Modeloversigt – egen tilvirkning

2. Beskrivelse af casevirksomheden

Afhandlingen vil tage udgangspunkt i den fiktive virksomhed ”Tømmerfirmaet Karl Johansen”. Virksomheden ejes af Karl Johansen på 56 år. Karl er gift med Ingrid Johansen på 55 år og sammen har de børnene Peter og Ida på henholdsvis 35 og 30, der begge er gift.

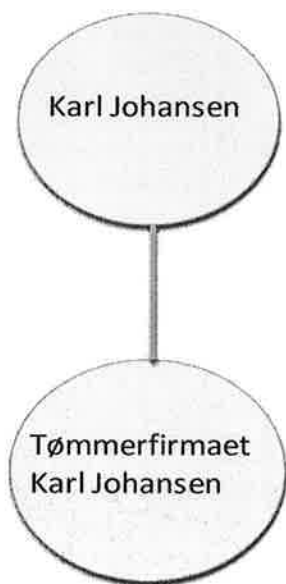
Karl og Ingrid har fælles formueskab og der er ikke oprettet nogen form for særeje. Desuden har hverken Karl eller Ingrid særbørn.

Karl og Ingrid har gennemsnitligt haft et privatforbrug på ca. t.kr. 400 om året, og forventer samme levestandard i de efterfølgende 15 år med et forventet kapitalbehov på t.kr. 6.000 til deres pensionisttilværelse.

2.1 Virksomheden

Tømmerfirmaet Karl Johansen er en personlig virksomhed, som har været drevet af Karl i de seneste 22 år. Hovedaktiviteten består i, at udføre tømmerarbejde både for store og små entrepriser.

Virksomhedens struktur kan illustreres således:



Figur 3. Virksomhedsdiagram – egen tilvirkning.

Virksomheden har 12 ansatte, bestående af 9 uddannede tømrere, 1 kontorassistent, 1 arbejdsdreng og 1 lærling.

I 2008 købte Karl Johansen en ny ejendom, hvorfra virksomheden drives. Virksomhedens tal fremgår af bilag 2.

2.2 Personkredsen

Karl nærmer sig pensionsalderen og ønsker derfor, inden for den nærmeste årrække at gennemføre et generationsskifte af hans virksomhed.

Peter har i en årrække været ansat i virksomheden, og er den eneste af de to børn, der er interesseret i at drive virksomheden videre. Ida har gennem flere år arbejdet som bankrådgiver, og hun ønsker at fortsætte sin karriere inden for dette felt.

Desuden har Karl en meget betroet medarbejder, Kurt Jensen, som har arbejdet for ham i snart 10 år, hvor han har fungeret som Karls højrehånd. Kurt ønsker også at drive virksomheden videre, såfremt dette er muligt.

3. Generationsskifte i levende live til livsarving

Bestemmelserne omkring overdragelse i levende live til familiekredsen findes i KSL § 33 C⁹ og omhandler overdragelse af en virksomhed eller en andel heraf. Det skatteretlige omkring overdragelse til familiekredsen med succession er, at der ikke udløses beskatning hos overdrageren, mens erhververen succederer i den latente skat, der påhviler virksomheden/aktiver(ne). Der er altså tale om, at den latente skatteforpligtelse udskydes til det tidspunkt, hvor erhververen afstår virksomheden/aktiver(ne).

Loven er begrundet i det forhold, at en overdragelse af en personligt ejet virksomhed efter realisationsprincippet vil medføre sædvanlig afståelsesbeskatning hos overdrageren i form af avancebeskatning, beskatning af genvundne afskrivninger og – såfremt virksomhedsskatteordningen er anvendt i året forud for overdragelsen – beskatning af konto for opsparet overskud.

Da anvendelsen af successionsreglerne medfører, at beskatningstidspunktet udskydes, er det et krav, at Danmark har beskatningsretten, når aktivet afhændes af erhververen. Dersom

⁹ Lov nr. 532 af 17/6 2008

erhververen ikke er fuldt skattepligtig i Danmark i henhold til KSL § 1, kan der jævnfør KSL § 33 C, stk. 9 kun ske overdragelse med succession i den udstrækning, aktiverne indgår i en virksomhed, der for erhververen er skattepligtig efter KSL § 2, stk. 1, nr. 4 eller 5. Der afgrænses for behandling af dobbeltbeskatning, idet det ikke er relevant i forhold til emnet, der ønskes belyst i denne afhandling.

Der vil i dette afsnit blive gennemgået reglerne omkring generationsskifte i levende i live til livsarving, herunder personkreds, successionsmuligheder, konsekvenser og værdiansættelse. Ydermere vil afsnittet behandle reglerne omkring virksomhedsomdannelse og omstrukturering af selskaber i form af aktieombytning og tilførsel af aktiver. Til sidst vil der i afsnittet blive belyst, hvilke andre relevante hensyn, der kan være i forbindelse med generationsskiftet.

3.1 Personkredsen

Ifølge bestemmelsen i KSL 33 C er den personkreds, der kan overdrages med succession til, børn, børnebørn, søskende og søskendes børn. I denne sammenhæng sidestilles adoptivbørn og stedbørn med naturligt slægtsforhold, jf. KSL § 33 C, stk. 1, 2. pkt.

Det er en klar afgrænset personkreds, der kan overdrages til med succession. Det skal nævnes, at loven omhandler overdragelse i nedgående retning f.eks. kan bedsteforældre overdrage til børnebørn, men ikke omvendt, idet overdragelse i opadgående retning f.eks. børn til forældre ikke er omfattet af den personkreds, der kan ske overdragelse til med succession. Det er dog ved Lov nr. 532 af 17/6 2008 blevet muligt at tilbageføre en overdragelse med succession inden for de første 5 år til den tidligere ejer. Ifølge KSL § 33 C, stk. 13 er det muligt, at såfremt en forælder overdrager sin virksomhed til et barn med succession, og det efterfølgende viser sig, at barnet alligevel ikke kan eller vil drive virksomheden, så kan barnet overdrage virksomheden tilbage til forælderen med succession. Det er en betingelse, at barnet ved erhvervelsen indtrådte i forælderen skattemæssige stilling. Ydermere er det nu blevet muligt jævnfør KSL § 33 C, stk. 1. 1. pkt., at overdrage med succession til en samlever, såfremt samleveren opfylder BAL § 22, stk. 1., litra d¹⁰ på overdragelsestidspunktet.

¹⁰ BAL § 22 stk.1 litra d. omhandler personkredsen for afgiftsfri gaver op til grundbeløbet. Dette er i litra d. personer, der har haft fælles bopæl med gave giver i de sidste 2 år før modtagelsen af gaven, og personer, der tidligere har haft fælles bopæl med gave giver i en sammenhængende periode på mindst 2 år, når den fælles bopæl alene er ophørt på grund af institutionsanbringelse, herunder i en ældrebolig,

Det er efter reglerne omkring succession ikke muligt at overdrage til svigerbørn eller svoger/svigerinde, idet de ikke er omfattet af reglerne i KSL § 33 C. Det er dog muligt indirekte at foretage generationsskiftet med succession efter KSL § 33C. Generationsskiftet skal dog gøres over to gange. Først ved overdragelse med succession til barn eller søskende efter KSL § 33 C, stk. 1. Dernæst overdrager barnet eller søskende virksomheden videre til ægtefællen (svigerbarnet/svoger/svigerinde) efter KSL § 26 A, stk. 2.¹¹

3.1.1. Betydning for casevirksomheden

Det fremgår altså af KSL § 33 C og af ovennævnte, at Karl godt kan foretage et generationsskifte af sin virksomhed med succession til sin søn Peter, såfremt han ønsker at gøre dette.

3.2 Relevante hensyn i forbindelse med generationsskiftet

Ved et generationsskifte er der visse hensyn, der skal tages til overdrageren, erhververen og virksomheden. Det gælder bl.a. om, at generationsskiftet foretages således, at overdrageren både følelsesmæssigt og økonomisk er tilfreds, men også at erhververen samt eventuelt andre personer, der bliver påvirket af generationsskiftet også er tilfreds samt ikke mindst, at virksomheden kan fortsætte efter generationsskiftet. Generelt er der et ønske om, at der skal betales færrest mulige skatter og afgifter for alles vedkommende, og at alle får mest ud af situationen økonomisk. Der vil være modstridende tendenser, da overdrageren ofte vil have mest muligt for virksomheden og betale mindst mulig skat her og nu, mens erhververen helst vil betale mindst mulig for virksomheden her og nu og mindst i skat ved en senere afståelse af virksomheden.

3.2.1 Hensynet til overdrageren

Det er vigtigt, at der bliver taget hensyn til overdragerens følelsesmæssige forhold. Overdrageren har brugt meget tid til at bygge den virksomhed op, som skal overdrages, og bruger stadig mange timer hver dag i virksomheden. Det kan derfor for overdrageren være svært at give slip på sit livsværk. Den omvendte situation kan også være, at overdrageren ønsker at overdrage

¹¹ Ifølge TfS 2003.254 LR er der nu hjemmel til, at der ikke behøves den videre overdragelse til svigerbarnet mv. Her havde en far overdraget virksomheden til sin datter med succession. Virksomheden blev drevet af svigersønnen og medregnet i hans skattepligtige indkomst. Dette betød, at svigersønnen kunne foretage afskrivninger i overensstemmelse med KSL § 26 A, og hermed kunne han succedere i svigerfarens ejertid i relations til ejertidskravet i AFL § 22 omkring adgangen til at foretage nedrivningsfradrag.

virksomheden hurtigst muligt, sådan at overdrageren hurtigere kan gå på pension. Det kan for overdrageren måske være svært at forestille sig, at andre skal drive virksomheden på trods af, at det måske er overdragerens børn, der viderefører virksomheden, hvilket i det mindste vil betyde, at virksomheden forbliver i familien. Disse overvejelser hos overdrageren vil ofte gøre, at overdrageren gerne vil være sikker på, at erhververen har evner og mulighederne for at videreføre virksomheden.

Udover de følelsesmæssige forhold for overdrageren vil der også være økonomiske behov for overdrageren. Overdragerens indkomstgrundlag har været påvirket af virksomhedens resultat. Dette gør, at det er vigtigt, at overdrageren får klarlagt kapitalbehovet efter generationsskiftet herunder forventningen til en pensionisttilværelse.¹² Overdragerens kapitalbehov er en del af grundlaget for overdragerens forventede pris for virksomheden. Det er ikke sikkert, at virksomheden er det samme værd, som det kapitalbehov overdrageren har, hvorfor det kan blive nødvendigt at overveje, om den økonomiske forventning til pensionisttilværelsen må ændres. Et andet spørgsmål, der skal overvejes, er, om erhververen har det fornødne kapitalbehov og hvis ikke, om erhververen ikke ønsker eller kan gældsætte sig til at dække det. Alt dette kan føre til, at generationsskiftet ikke bliver gennemført og at overdragerens pensionisttilværelse ikke bliver som forventet, herunder at overdrageren må drive virksomheden videre, til den har den forventede værdi eller at erhververen har den fornødne kapital.

3.2.2 Hensynet til erhververen

Ligesom for overdrageren er der for erhververen også nogle hensyn, der skal tages. Erhververen skal også føle sig tilfreds med generationsskiftet herunder både den økonomiske side og den personlige side, såsom ledelseskompetencen.

Ofte vil erhververen have et ønske om overtagelse af virksomheden hurtigst muligt, sådan at erhververen kan være virksomhedsejer i mange år¹³ eller fordi erhververen har en masse nye idéer, der ønskes implementeret i virksomheden. Dette kan medføre, at der sker en forhastet overdragelse med forkerte valg af modeller, konsekvenser m.m. i processen omkring generationsskiftet.

¹² Michael Seerup; Generationsskifte – omstrukturering, side 32.

¹³ Michael Seerup; Generationsskifte – omstrukturering, side 33.

Det er vigtigt at sikre, at erhververen har den fornødne uddannelse, viden og evne til at drive virksomheden. En mulighed til at sikre dette er at foretage et glidende generationsskifte, hvor erhververen opbygger den fornødne viden, mens overdrageren langsomt udfases. Herved får erhververen opbygget viden om alle områder i virksomheden og dermed sikres et vellykket generationsskifte, samt undgås at skulle benytte ekstern ekspertise efter generationsskiftet på områder, hvor erhververen mangler viden.

De økonomiske behov for erhververen er den likviditet, som det kræver for at overtage/købe virksomheden. Ved at planlægge generationsskiftet i god tid kan det give erhververen mulighed for at sikre sig den nødvendige likviditet. Muligheder til at skaffe den nødvendige likviditet kan bl.a. være, at der ved generationsskiftet aftales lavtforrentede eller rentefrie lån eller afbetalingsordninger ud fra virksomhedens resultater efter generationsskiftet. Sidstnævnte eksempel giver erhververen mulighed for at sikre likviditeten til generationsskiftet ved hjælp af den fremtidige drift i virksomheden. En anden mulighed er at nedbringe købesummen ved, at der kun overtages et minimum af aktiver. Ydermere kan der fra overdragets side være et ønske om at give noget af købesummen som gave, jf. mere herom i afsnit 3.6.2 Gaveafgift.

3.2.3 Hensynet til virksomheden

Udover hensynet til overdrageren og erhververen bør der ved generationsskiftet også tages hensyn til virksomheden, som jo er omdrejningspunktet omkring generationsskiftet. For virksomheden handler det om, at der kan ske en fortsat drift og indtjening. Den fremtidige indtjening vil være vigtig for erhververen, men også for overdrageren, såfremt der er lavet en aftale omkring afbetaling ud fra den fremtidige indtjening. Her er det virksomheden, som er med til at betale for generationsskiftet, mens der stadig skal være likviditet til yderligere fortsat drift m.m. Det er derfor vigtigt, at der i planlægningen af generationsskiftet sker en analyse af virksomheden og de behov den har, herunder økonomien nu og i fremtiden.

Virksomheden påvirkes af eksterne og interne faktorer¹⁴. Det er derfor vigtigt at se på disse i forbindelse med analysen af virksomheden i forbindelse med generationsskiftet. De eksterne faktorer er de faktorer, som påvirker virksomheden udefra og som virksomheden ikke selv har

¹⁴ Michael Seerup; Generationsskifte – omstrukturering, side 35.

nogle indflydelse på. De interne faktorer er forhold i selve virksomheden, som virksomheden kan påvirke og ændre.

De eksterne faktorer, der bør ses på, er markedet og virksomhedens konkurrenter, herunder branchen og udviklingen heri. Disse forhold er med til at give en indikation for, hvordan virksomheden skal drives fremadrettet og om erhververen kan dette ud fra de givne vilkår, der findes frem til i undersøgelsen. Det er også med til at klarlægge en fremtidig strategi i tilfælde af, at generationsskiftet foretages, herunder det økonomiske beredskab, virksomheden skal have for at føre strategien ud i livet.

De interne faktorer, der bl.a. bør ses på, er den strategi, der ønskes for virksomheden. Det er her vigtigt, at der bliver klarlagt, hvilke tiltag det kræver i ledelsen og i produktionen, samt hvordan økonomien skal være og håndteres, for at det kan føres ud i livet. Er virksomheden rentabel eller er der dele af driften, som ikke er rentabel og hvad skal der gøres for, at virksomheden bliver mere rentabelt? Har erhververen både de faglige og personlige evner og viden, som det kræver at lede virksomheden videre? En del af generationsskiftet er også, at overdrageren udtræder af ledelsen. Dette kan betyde meget for ejerledet virksomheder, idet overdrageren ofte har tæt kontakt til ansatte, leverandører og kunder med flere. Et skift i ledelsen kan give usikkerhed hos de ansatte og måske betyde, at virksomheden mister kunder eller leverandøraftaler, idet disse ikke længere føler sig tilknyttet virksomheden som tidligere med den gamle ejer.

3.2.4 Hensynet til andre

Et generationsskifte kan påvirke andre end overdrageren og erhververen. De ansatte, kunder og leverandører kan også blive påvirket af et skift i ledelsen. Dette ses især i ejerledet virksomheder. Det er derfor vigtigt at se på, hvordan generationsskiftet kan tage hensyn til alle/de fleste. Et glidende skift i ledelsen ville være en måde at introducere den nye ledelse/ejer og give en god kontakt til ansatte, kunder og leverandører m.m.

Et andet perspektiv er, hvis overdrageren har flere børn, kan der være et ønske om, at børnene skal stilles ligeligt, såfremt der gives gave i forbindelse med overdragelsen. Gaven kan evt. svare til en andel af vederlaget af virksomheden eller hele vederlaget. Såfremt der skal ske ligestilling, vil det betyde at de øvrige børn skal have tilsvarende værdi for enten som kontanter eller andet af

tilsvarende værdi, f.eks. aktier eller andet. Her er det vigtigt, at der bliver talt omkring den risiko, der kan være for værdi tab eller værdiforøgelse. Virksomheden kan f.eks. stige eller falde i værdi alt efter, hvordan det går med at drive den efter generationsskiftet, og det samme kan gøre sig gældende for de værdier, de øvrige børn har fået i stedet for virksomheden. Derfor er det vigtigt, at overdrageren og børnene gør sig klar på, at det kan betyde, at nogle i sidste ende har fået en større eller mindre værdi end udgangspunktet og at det derfor ikke bør give problemer i form af jalousi med mere. Det kan være, at virksomhedens værdi stiger, mens de øvrige børn kun har modtaget kontanter – her tænkes arveforskud, gave eller lignende. Værdistigningen skyldes jo en arbejdsindsats samt risikovillighed af erhververen, hvorimod værdien af kontanter ikke kræver nogen indsats. Det er i hvert fald vigtigt, at disse forhold drøftes grundigt med hele familien, så der ikke sker splittelse i familien grundet generationsskiftet.

3.2.5 Tidsperspektivet

I processen omkring generationsskiftet er et vigtigt punkt tidsperspektivet, idet det påvirker ovenstående punkter. Det er vigtigt, at generationsskiftet sættes i gang på det helt rigtige tidspunkt og her skal skeles til situationen omkring ledelsesskift, samt i forhold til de økonomiske forhold. For overdrageren handler det om at tidspunktet for generationsskiftet er så rettidigt at overdrageren får mulighed for at få de midler ud af generationsskiftet, som overdrageren har brug for i forbindelse med sit liv som pensionist.

Derudover skal erhververen, også have muligheden for at skaffe den fornødne likviditet til generationsskiftet, eventuelt ved at lave aftaler omkring afbetaling via virksomhedens fremtidige resultater. Det er derfor også vigtigt, at tidspunktet er valgt således, at generationsskiftet sker på et tidspunkt, hvor virksomhedens resultat kan betale dette af samtidig med, at den vil have kapital nok til den fortsatte drift. Det er derfor vigtigt, at virksomheden på tidspunktet for generationsskiftet går godt og der forventes fremtidige overskud.

3.2.6 Betydning for casevirksomheden

3.2.6.1 Hensynet til overdrageren

Karl har et ønske om, at virksomheden, som er hans livsværk, enten skal overdrages til en i hans familie eller til en nærtstående medarbejder, som Kurt, nærmere herom i afsnit 4 Generationsskifte i levende live til nærtstående medarbejder. Karl er lidt i tvivl, om hans søn

Peter har den fornødne erfaring til at overtage virksomheden, idet Peter ikke har arbejdet i firmaet så længe, som Karl ville have ønsket sig. Karl mener dog, at den manglende erfaring ville kunne oparbejdes over de næste år. Det vil kræve, at Peter allerede indenfor kort tid skulle indgå mere i den daglige ledelse i virksomheden.

Karl og Ingrid's forventede kapitalbehov er t.kr. 6.000.

3.2.6.2 Hensynet til erhververen

Peter har arbejdet i Tømrerfirmaet Karl Johansen i en årrække. Han har dog ikke haft så meget ledelsesmæssigt ansvar, og er først det sidste års tid, blevet mere inddraget i ledelsen og beslutningerne. Han har derfor ikke helt den fornødne erfaring og viden til at overtage virksomheden i dag, men er meget villig til at oparbejde den manglende viden og erfaring, og har desuden evnen hertil. Peter har derfor et ønske om, at generationsskiftet meget gerne må ske med en glidende overgang.

Likviditetsmæssigt ejer Peter og hans kone Mette et hus samt to biler. Huset har en friværdi på 1 mio. kr. Ydermere har Peter en aktie- og obligationsbeholdning på t.kr. 500. Det vil betyde, at størsteparten af generationsskiftet skal finansieres enten ved ekstern finansiering i bank og lign. eller ved lavtforrentede eller rentefri lån eller afbetalingsordninger internt i generationsskiftet, idet lånet bevilges af faren (overdrageren). Herunder kan en gave fra faren også være med til at finansiere generationsskiftet. Peter og Mette vil dog også have muligheden for at skaffe yderligere likviditet, såfremt generationsskiftet planlægges i god tid sådan, at de kan spare op i perioden frem til generationsskiftet. Det antages, at Peter og Mette har mulighed for at spare t.kr. 500 op indtil generationsskiftet.

3.2.6.3 Hensynet til virksomheden

Tømrerfirmaet Karl Johansen har på trods af finanskrisen haft nogle gode år og forventer en stadig fremgang i overskuddet og derved stadig at være konkurrencedygtig på markedet. Denne fremgang forventes at fortsætte i et godt stykke tid ud over et eventuelt generationsskifte. Karl har som ejeren været en meget vigtig person for virksomheden i forholdet til kunder og leverandører, men som tiderne skifter, er denne nære tilknytning ikke så stor mere. Dette skyldes bl.a., at der er sket til- og afgang af kunder og leverandører, men også at især Kurt er blevet en

del af firmaets ”ansigt” ud ad til. I forholdet til virksomhedens ansatte er alle glade for både Peter og Kurt.

3.2.6.4 Hensynet til andre

Som tidligere nævnt har Karl været en vigtig person for Tømrerfirmaet Karl Johansen. I de seneste år er Kurt blevet inddraget mere og mere i ledelsen både i forhold til ansatte og i forhold til kunder og leverandører. Peter er kun i det seneste år blevet inddraget i ledelsesmæssige spørgsmål samt i relationen til kunder og leverandører. Såfremt generationsskiftet planlægges i god tid, vil det være muligt, at både Peter og Kurt kan indgå mere og mere i disse relationer. Karl vil dermed også have muligheden for at se, hvordan de begge udvikler sig.

Med hensyn til familien, så ønsker Karls andet barn, Ida ikke at overtage virksomheden. Der er i familien forståelse og enighed omkring, at såfremt Peter overtager virksomheden og erlægger hele vederlaget selv, skal Ida ikke have noget. Såfremt det ved overdragelsen sker, at noget af vederlaget bliver givet i gave, skal Ida have et tilsvarende beløb i kontanter. De er alle klar over, at Peter har mulighed for at forøge værdien af virksomheden og dermed også af gaven. Ida har kun, såfremt hun ikke investere, en begrænset mulighed for at forøge værdien, men omvendt har hun heller ikke taget nogen risiko eller lagt nogen arbejdsindsats.

3.2.6.5 Tidsperspektivet

Karl er som tidligere nævnt 56 år og ønsker at gå på pension inden for de næste 10 år. Dette vil give den fornødne tid til at oplære Peter, samt muligheden for at inddrage både Peter og Kurt mere i ledelsen, herunder også i relationerne til kunder og leverandører.

Der er ingen indikation på, at virksomheden om 10 år vil stå dårligere end i dag. Den har skabt stigende overskud i de sidste år og dette forventes, som tidligere nævnt, at fortsætte.

Ydermere vil 10 år give Peter muligheden for at skaffe ekstra likviditet jævnfør ovenstående afsnit 3.2.6.2 Hensynet til erhververen.

3.3 Virksomhed og aktiver, der kan succederes i

Det fremgår af KSL § 33 C, at der skal ske overdragelse mellem personer, hvorfor der skal være tale om en personlig virksomhed samt overdragelsen skal ske i levende live og til en bestemt personkreds, jævnfør ovenstående afsnit 3.1. Personkredsen.

3.3.1 Successionsmulighed

Betingelsen for at anvende successionsreglerne i KSL § 33C er, at der sker overdragelse af en virksomhed eller en andel heraf. Betingelsen for succession er altså, at der succederes i hele virksomheden, i en ideel andel (brøkdel) af hele virksomheden eller i en af flere virksomheder, herunder en andel af en af flere virksomheder. Der kan desuden succederes i en andel, der ikke er en ideel andel af virksomheden, men som i sig selv udgør en selvstændig virksomhed. Successionsreglerne giver dermed ikke lov til at succedere i enkelte aktiver, når disse ikke kan anses for at udgøre en virksomhed.

KSL § 33 C, stk. 1, 1.pkt benytter udtrykket ”erhvervsvirksomhed”, hvorfor den virksomhed, der kan overdrages jævnfør ovenstående, skal kunne betegnes som en erhvervsmæssig virksomhed. Hvad der ligger i selve begrebet virksomhed fremgår ikke af KSL § 33 C, men selvstændig erhvervsvirksomhed er sædvanligt kendetegnet ved, at der udøves virksomhed af økonomisk karakter for egen regning og risiko med formål at opnå overskud.¹⁵ Ydermere indeholder LV E.A.4.1 (2011-1) en yderligere afgrænsning mellem lønmodtagere og selvstændige erhvervsdrivende, hvorpå der henvises til.

Opfyldes kravet omkring erhvervsmæssig virksomhed, så kan alle erhvervsmæssige aktiver med visse undtagelser overdrages med succession. De aktiver, der kan overdrages er nævnt i LV E.I.7 (2011-1), hvorfor der henvises hertil.

Selvom der er krav om, at succession skal ske i en hel virksomhed eller en ideel andel heraf, er det muligt for hvert enkelt skatteobjekt at beslutte, om der skal ske succession eller ej. Overdrageren og erhververen har altså muligheden for at tage aktiv for aktiv og beslutte om overdragelsen skal ske med succession eller om der skal ske beskatning af aktivet. Det gælder, at

¹⁵ Virksomhedsbegrebet behandles i vejledningen til virksomheder E 164 af 11/1 2008 udgivet af SKAT.

aktiver, der afskrives under ét, betragtes som ét skatteobjekt, jævnfør TfS 1998 461 LR¹⁶. Om der er tale om et samlet aktiv, beror på en konkret vurdering fra gang til gang, dog ikke altid, idet for eksempel varelager altid betragtes som et samlet skatteobjekt.

3.3.1.1 Aktier og obligationer

Porteføljeaktier omfattet af ABL § 17¹⁷ kan efter ABL § 34, stk. 5, 1. pkt. overdrages med succession. Dette gælder også selvom betingelserne i ABL § 34, stk. 1 nr. 2 og 3 ikke er opfyldt. Overdragelse med succession kan som følge heraf ske blot overdragelsen sker indenfor den i ABL § 34, stk. 1, nr. 1. nævnte personkreds. Desuden skal de øvrige betingelser i ABL § 34 være opfyldt, hvilket betyder, at erhververen er fuldt skattepligtig til Danmark eller Danmark skal have beskatningsretten til den virksomhed, hvori aktierne indgår, jævnfør ABL § 34, stk. 3. Ved lov nr. 532 af 17/6 2008 er det ligesom under KSL også i ABL blevet muligt at overdrage aktier tilbage til den tidligere ejer, såfremt overdragelsen til den tidligere ejer sker inden for de første 5 år, efter at overdrageren har erhvervet aktierne, jævnfør ABL § 35 A. Igen er betingelsen, at overdrageren er indtrådt i den tidligere ejers skattemæssige stilling ved erhvervelsen.

Efter kursgevinstloven kan der som udgangspunkt ikke succederes i en avance. Der er dog gjort undtagelse jævnfør KSL § 33 C, stk. 1. for avancer omfattet af KGL § 13, stk. 1, § 16 og § 23. KGL § 13, stk. 1 omfatter beskatning af gevinst og tab på fordringer og gæld hos den næringsdrivende person. KGL § 16 omfatter gevinst og tab på fordringer i fremmed valuta, mens § 23 omfatter gevinst og tab på gæld i fremmed valuta. Dette betyder, at der for en næringsdrivendes fordringer herunder obligationer kan ske overdragelse med succession, forudsat at der er gevinst at succedere i.

3.3.1.2 Fast ejendom

I KSL § 33 C stk. 2-11 og 14 fastslås, at disse alene gælder for beskatning af ejendomsavancer på fast ejendom, der er omfattet af EBL, så længe ejendommen anvendes i overdragerens eller dennes samlevende ægtefælles erhvervsvirksomhed. Således kan der succederes i avance på den erhvervsmæssige del af blandede ejendomme, selvom den erhvervsmæssige del udgør mindre

¹⁶ I TfS 1998 461 LR skulle en søn overtage forældrenes landejendom efter reglerne om succession. Her fandt Ligningsrådet, at driftsbygninger, der var sammenbygget og derfor skulle afskrives samlet, skulle anses for et skatteobjekt. Successionen skulle derfor omfatte alle de sammenbyggede driftsbygninger.

¹⁷ Næring ved køb og salg af aktier

end 50 % af ejendommen. Såfremt den erhvervsmæssige andel udgør mere end 50 % af ejendommen, kan der succederes i avancen på hele ejendommen, jævnfør LV E.I.7 (2011-1). Den erhvervsmæssige andel opgøres ved fordelingen mellem erhverv og beboelse jævnfør ejendomsvurdering fra SKAT, jf. KSL § 33 C, stk. 1, 3. og 4. pkt. Ifølge KSL § 33 C betragtes udlejning af fast ejendom ikke som erhvervsvirksomhed. Dette gælder ikke udlejning af fast ejendom omfattet af Vurderingsloven (VL) § 33, stk. 1 og 7¹⁸.

Ifølge KSL § 33 C, stk. 1, 6. pkt. kan der kun ske succession i genvundne afskrivninger efter AFL kap 3, hvis erhververen samtidigt succederer i overdragerens skattemæssige stilling efter EBL reglerne. Denne bestemmelse er indført for at undgå dobbeltbeskatning af afskrivninger ved et salg efter overdragelsen, som følge af det misforhold, der er mellem KSL § 33 C om overdragelse med succession og bestemmelserne i EBL om ejendomsavance. Det fremgår af EBL § 5, stk. 4 at foretagne afskrivninger, der ikke bliver beskattet som genvundne, skal fratrækkes i ejendommens anskaffelsessum ved opgørelsen af ejendomsavancen og dermed forhøje avancen. Såfremt der kun sker succession i de genvundne afskrivninger, vil afskrivningerne anses som ikke genvundne hos overdrageren, og dermed bliver de beskattet som ejendomsavance hos overdrageren. Når erhververen senere sælger ejendommen, indgår de genvundne afskrivninger til beskatning hos erhververen, idet alle foretagne afskrivninger inkl. de succederede afskrivninger indgår i opgørelsen af ejendomsavancen. Her kan de så blive beskattet, som genvundne afskrivninger eller beskattet, som avance ved at nedsætte anskaffelsessummen for ejendommen. Dermed er de beskattet både hos overdrageren og erhververen, hvorfor kravet i KSL § 33 C, stk. 1, 6. pkt. blev indført for at sikre, at dette ikke skete.

Derimod kan erhververen godt succedere i ejendomsavancen uden, der er krav om succession i de genvundne afskrivninger. Dette vil ikke medføre dobbeltbeskatning af afskrivningerne, idet det fremgår af KSL § 33 C, stk. 2, 7. pkt., at erhververen skal nedsætte anskaffelsessummen med et beløb svarende til, hvad overdrageren skulle have nedsat ejendommens anskaffelsessum med efter EBL § 5, stk. 4, nr. 1-5, såfremt ejendommen var blevet solgt på overdragelsesdagen. Der er altså ingen dobbeltbeskatning her, og dermed er den senere ejendomsavanceopgørelse neutral i forhold til de foretagne afskrivninger, hvilket er idéen i EBL § 5, stk. 4, jf. LV E.I.7 2011-1.

¹⁸ Landbrug og gartneri m.v.

Såfremt der ikke konstateres en gevinst jævnfør EBL's regler, kan erhververen ikke succedere i overdragerens skattemæssige stilling, jævnfør AFL kap 3. Begrænsningen i KSL § 33 C, stk. 1, 3.-7. pkt. gælder ikke, såfremt overdrageren driver næring med køb og salg af ejendomme, idet avancen dermed ikke er omfattet af EBL's regler. Her vil overdrageren blive beskattet som næring ved afståelsen af fast ejendom.

3.3.1.3 Opsparet overskud

Det er muligt for erhververen at indtræde i overdragerens konto for opsparet overskud på den betingelse, at overdrageren anvendte virksomhedsordningen året forud for overdragelsen, KSL § 33 C stk. 5. Derudover er det et krav, erhververen opfylder betingelserne i VSL afsnit I. Ifølge KSL § 33 C, stk. 5 og 6 er der yderligere en betingelse om, at overdragelsen skal finde sted dagen efter udløb af overdragerens sidste indkomstår. Hermed er der ikke længere valgfrihed omkring valg af tidspunkt for overdragelsen. Dette betyder, at såfremt indkomståret er sammenfaldende med kalenderåret og erhververen skal succedere i indestående på konto for opsparet overskud, skal overdragelsen ske pr. 1. januar. Ydermere gælder muligheden for at succedere i indestående på konto for opsparet overskud også ved overdragelse af andele af virksomheden, eller overdragelse af en af flere virksomheder. I disse tilfælde beregnes den del af det opsparede overskud, som forholdsmæssigt relaterer sig til andelen eller den virksomhed af flere, der overdrages. Muligheden for at overdrage konto for opsparet overskud er også gældende, når overdragelsen sker til flere personer samtidigt. Her vil erhververne kunne overtage konto for opsparet overskud i samme forhold, som de erhverver virksomheden. Ved overtagelse af konto for opsparet overskud af erhververen, bliver den foreløbige betalte virksomhedsskat endelig for overdrageren.

Ifølge VSL § 10, stk. 3. udbetales virksomhedsskat, der ikke kan rummes i årets slutskat kontant. Grundet muligheden for at succedere i indestående på konto for opsparet overskud i levende live, blev der indført en ny bestemmelse i VSL § 10, stk. 4. Efter indførslen af stk. 4 gælder stk. 3 ikke ved succession i konto for opsparet overskud. Her gælder, at virksomhedsskatten fremføres til fradrag i de følgende indkomstårs beregnet slutskat m.v.

Om der skal ske succession i opsparet overskud, er en overvejelse om, den beskatningsform, som er valgt af overdrageren, og som ikke behøver at have direkte tilknytning til virksomhedens aktiver, skal overdrages til erhververen. Omvendt kan denne skatteudskydelse være med til at sikre gennemførslen af generationsskiftet, hvor dette måske ikke ville blive gennemført, såfremt overdrageren skal betale skatten af det opsparede overskud ved overdragelsen.

3.3.2 Successionsudelukkelse

Der kan ikke ske succession i overdragerens henlæggelse til etableringskonto. Dette begrundes i, at en etableringskonto er et aktiv uden relation til overdragerens virksomheds drift. En erhverver kan dog anvende egne etableringskonti til forlods at afskrive på de aktiver, der er erhvervet ved successionen, jævnfør SKM.2005.17.LR.

Som tidligere nævnt kan der jf. KSL § 33 C, stk. 1. 5. pkt. ikke ske succession i udlejning af anden fast ejendom, der anvendes til landbrug, planteskole, plantage, gartneri eller skovbrug, jf. VURDL § 33, stk. 1. eller 7, idet dette ikke anses for erhvervsvirksomhed efter reglerne i KSL § 33 C. Det gælder dog, at ægtefæller altid kan succedere i al slags fast ejendom, der overdrages mellem ægtefæller jf. bemærkningerne til 2007/2 L 167.

Erhververen kan ikke succedere i overdragerens underskud jf. KSL § 33 C, stk. 5. Underskud eller overskud før overdragelsen beskattes hos sælgeren efter reglerne i henhold til Personskatteloven eller Virksomhedsskatteloven. Underskud eller overskud efter overdragelsen beskattes hos erhververen efter gældende regler.

Aktier, anparter og andelsbeviser er ikke omfattet af KSL § 33 C, idet det er reglerne i ABL §§ 34, 35 og 35A finder anvendelse her jf. nærmere herom nedenfor.

3.3.3 Betydning for casevirksomheden

For Tømrerfirmaet Karl Johansen betyder successionsmulighederne, at Karl kan lade successionen ske i hele hans virksomhed, idet den er omfattet af begrebet erhvervsvirksomhed, da Karl driver virksomheden for egen risiko med videre. Karl kan foretage successionen kun af selve tømrervirksomheden, hvor han holder ejendommen uden for successionen eller foretage den med ejendommen i. Det forudsættes, at Karl ønsker at succedere hele virksomheden inklusiv

ejendommen, idet ejendommen er købt af Karl specielt til virksomheden, og han derfor ikke ønsker at videreføre ejendommen som udlejningsejendom.

Ejendommen er 100 % erhvervsejendom og ikke udlejningsejendom. Der er afskrevet på ejendommen skattemæssigt og derfor kan der ske succession i genvundne afskrivninger, men kun såfremt der også sker succession i ejendomsavancen. Der er ingen begrænsninger på de andre aktiver og passiver i virksomheden. Karl har et opsparet overskud, der kan ske succession i. Der er ikke noget underskud i virksomheden, så der er ingen begrænsning der.

3.4 Virksomhedsomdannelse med senere omstrukturering

Ejere af personlig drevet virksomheder anvender ofte virksomhedsordningen, og i den anledning er der mulighed for at lave en skattefri virksomhedsomdannelse for at undgå, at der i første omgang sker beskatning hos ejeren i forbindelse med omdannelsen. Det er først ved afhændelsen af de aktier eller anparter, der modtages i forbindelse med omdannelsen til et selskab, at der sker en eventuel beskatning. Som tidligere nævnt kan der ske succession ifølge KSL § 33 C til en livsarving af en personlig virksomhed. Ifølge ABL § 34 kan der ske overdragelse med succession af aktier og anparter til en livsarving. Herved kan overdrageren udskyde beskatningen af salget af aktierne/anparterne til, erhververen sælger dem, og beskatningen vil ske hos livsarvingen/erhververen. Beskatning af gevinster og udbytter fra aktier er mindre end beskatning af personlig indkomst, hvor en del af avancebeskatningen normalt ville ske ved afhændelsen¹⁹. Der vil derfor generelt være tale om en mulig skattebesparelse.

Udover den eventuelle skattebesparelse kan der være andre begrundelser til at overgå fra personlig drevet virksomhed til et selskab. Ofte er risikobetragtninger eller generationsskifte begrundelserne. I et selskab hæfter aktionæren/anpartshaveren kun for det indskud, aktionæren/anpartshaveren har foretaget i selskabet, mens ejeren af en personlig virksomhed hæfter fuldt ud for gælden i virksomheden. Selskabsformen vil også give mulighed for at foretage omstruktureringer for at lette et eventuelt generationsskifte, se nærmere herom afsnit 3.4.4 Omstrukturering.

¹⁹ Der vil også være beskatning som kapitalindkomst til en skattesats på 50,2 % ved topskat positiv kapitalindkomst, hvis der f.eks. er ejendomsavance.

Stiftelse af et selskab vil ofte foregå ved, at der sker en samlet omdannelse af den personlige ejede virksomhed til selskabet. Når der indskydes en personlig ejet virksomhed i et selskab, betegnes det som stiftelse ved apportindskud. Det, som indskydes bortset fra kontante midler, kaldes apportindskud. Ved stiftelsen af selskabet skal det fremgå af stiftelsesdokumentet, hvilke apportværdier selskabet skal overtage, jf. SEL § 27, stk. 1., nr. 3. Dette gælder både, såfremt indskyderen får vederlag i form af aktier eller anparter i selskaber, og såfremt indskyderen får betaling f.eks. i form af kontanter eller et tilgodehavende i selskabet jf. SEL § 27, stk. 1. nr. 1.

Foretages apportindskud, skal værdiansættelsen af de indskudte aktiver foretages af uafhængige parter, jf. SEL §§ 36-37. Ifølge SEL § 36, stk. 1, skal der til stiftelsesdokumentet vedhæftes en vurderingsberetning, udarbejdet af en eller flere uvildige og sagkyndige vurderingsmænd.

Udover stiftelsesdokument og vurderingsberetning skal der udarbejdes vedtægter samt åbningsbalance jf. SEL Kap. 3. Ydermere skal stiftelsen af selskabet anmeldes til registrering i Erhvervs- og selskabsstyrelsen, jf. SEL § 41. Selskabet skal anmeldes senest 2 uger efter under-skrivelsen af stiftelsesdokumentet jf. SEL § 40, stk. 1. Sker der ikke registrering inklusiv rettidig registrering til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, vil stiftelsen bortfalde.

Det er muligt at foretage omdannelsen skattepligtigt eller skattefrit. Omdannelse af en personlig ejet virksomhed til et selskab vil udløse beskatning i form af kapitalgevinstbeskatning, genvundne afskrivninger og ved anvendelse af VSO i året forud for omdannelsen beskatning af opsparet overskud. Dette kan og vil ofte betyde en betydelig beskatning ved virksomhedsomdannelsen. Derfor anvendes skattepligtige omdannelser ofte kun i de tilfælde, hvor der vil udløses en ubetydelig beskatning, eller hvor der vil være kapitaltab ved f.eks. overdragelse af fast ejendom. Idet casevirksomheden har en betydelig skatteforpligtelse foretages omdannelsen kun skattefrit, hvorfor skattepligtig omdannelse ikke vil blive behandlet i afhandlingen.

3.4.1 Skattefri virksomhedsomdannelse

Indførelsen af lov om skattefri virksomhedsomdannelse (VOL) har lettet generationsskiftet af en personlig ejet virksomhed. Der er nu mulighed for at omdanne en personlig ejet virksomhed til et aktie- eller anpartsselskab, der registreres i Danmark, hvor overdragelsen til selskabet sker med succession, jf. VOL § 1, stk. 1.

Ifølge VOL § 1, stk. 1 kan loven anvendes ved omdannelse af personlig ejede virksomheder til aktie- eller anpartsselskaber. Der skal være tale om en reel virksomhed og ikke enkeltstående aktiver eller flere, der ikke tilsammen udgør en virksomhed. Ydermere siger loven, at der ikke kan foretages en delvis virksomhedsomdannelse ved udskillelse af et eller flere aktiver fra en reel virksomhed, medmindre disse aktiver i sig selv udgør en virksomhed.

En af betingelserne for at stifte et selskab med tilbagevirkende kraft jf. SSL § 4, stk. 4 er, at der skal ske omdannelse til et nystiftet selskab. Såfremt omdannelse sker ved overdragelse til et selskab, der allerede er registeret, er det en betingelse, at selskabet, der sker overdragelse til, er stiftet senest på omdannelsesdatoen. Ydermere må selskabet ikke have drevet erhvervsmæssig forud for tidspunktet for overdragelsen, samt at hele stiftelsens egenkapital står som ubehæftet kontanter indestående i et pengeinstitut. Ydermere skal ejeren af den personlige virksomhed på overdragelsestidspunktet eje hele selskabskapitalen i selskabet.

3.4.1.1 Betingelser for at anvende VOL

For at anvende loven omkring virksomhedsomdannelse skal der ifølge VOL § 2 være opfyldt en række betingelser.²⁰ Det er dog ikke en betingelse, at der skal indhentes forudgående tilladelse fra skatteforvaltningen. Såfremt en eller flere af betingelser i VOL § 2 ikke er opfyldt kan dette medføre, at den skattefri virksomhedsomdannelse bliver skattepligtig. Sker dette er der dog mulighed for at få tilladelse til omgørelse af dispositioner, som utilsigtet fik skattemæssige virkninger for overdrageren. Dette er kun muligt såfremt betingelserne i SFL § 29 er opfyldt²¹.

Det vil ikke være muligt at omgøre omdannelsen, hvis selskabsstiftelsen er blevet registreret i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, idet omdannelsen hermed er skatteretlig gennemført. Muligheden for at opnå tilladelse til omgørelse efter de skatteretlige regler er begrænset af de selskabsretlige regler²².

Da det som nævnt kan betyde, at virksomhedsomdannelsen bliver skattepligtig, såfremt de i VOL opstillede betingelser ikke er opfyldt, er det vigtigt, at alle tvivlsspørgsmål, som kan

²⁰ Se bilag 28.

²¹ Se bilag 1.

²² Søren Halling-Overgaard & Birgitte Sølvkær Olesen; Generationsskifte og omstrukturering - det skatteretlige grundlag, side 116.

relateres til om lovens betingelser bliver opfyldt, bliver gennemgået. Hertil kan det være nødvendigt at indhente et bindende ligningssvar, jf. SFL § 21.

3.4.1.2 Personlig ejet virksomhed

Loven finder anvendelse på enkeltmandsejede virksomheder, visse interessentskaber og kommanditselskaber mv. Idet afhandlingen tager udgangspunkt i en enkeltmandsejet virksomhed, vil vi ikke behandle reglerne omkring visse interessentskaber mv. Det gælder ydermere, at ejeren på omdannelsestidspunktet skal være fuld skattepligtig efter KSL § 1 og hjemmehørende i Danmark eventuelt efter reglerne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, jf. VOL § 2, stk. 1. nr. 1. Afhandlingen har ikke til formål at behandle grænseoverskridende overdragelser, hvorfor dette ikke behandles yderligere.

Hovedreglen i VOL er, at alle aktiver og passiver i den personlig ejet/drevet virksomhed skal overdrages til selskabet ved omdannelsen, jf. VOL § 2, stk. 1, nr. 2. Dette betyder, at VOL ikke finder anvendelse ved overdragelse af enkelt aktiver til et selskab. For at vurdere hvilke aktiver og passiver, der indgår i virksomheden, anvendes der ifølge LV E.H.2.1.2. (2011-1) de udarbejdede regnskaber og indkomstopgørelser for virksomheden gennem tiden.

Har ejeren inden omdannelsen anvendt virksomhedsordningen på virksomheden, er udgangspunktet, at det er de aktiver og passiver, som indgår i ordningen, der skal overdrages til selskabet. Såfremt der er aktiver, der ikke indgår i ordningen eller ikke kan indgå i ordningen jf. VSL § 1, skal disse overdrages til selskabet ved omdannelsen, når de anses for et aktiv i virksomheden. Hermed kan der opstå vanskeligheder omkring afgrænsningen af de aktiver og passiver, der skal inddrages i omdannelsen. Det lægges til grund, at såfremt besiddelsen af aktivet (eller passivet) har sammenhæng med opretholdelsen af virksomhedens forretningsgrundlag, vil dette tale for, at aktivet (eller passivet) skal indgå ved omdannelsen. Dette gælder f.eks. aktiver, der besiddes med henblik på deltagelse i et erhvervsmæssigt samarbejde, jf. SKM 2001.633. LSR.²³

²³ SKM2001.633 LSR: Aktier erhvervet i selskab, som klagerens personligt drevne virksomhed udførte arbejde for, blev anset for erhvervet i den af klageren udøvede virksomhed, og aktierne indgik i virksomhedens aktiver ved skattefri virksomhedsomdannelse.

3.4.1.3 Fast ejendom

Ifølge VOL § 2, stk. 1, nr. 2. kan ejeren frit vælge om fast ejendom, der anvendes både privat og erhvervsmæssigt, skal indgå i virksomhedsomdannelsen. Dette er altså en undtagelse til ovenstående regel om, at alle aktiver og passiver i virksomheden skal overdrages til selskabet. SKM 2001.638 LR.: Ligningsrådet gav tilladelse til medoverdragelse af privat ejerboligdel i en blandet ejendom ved skattefri virksomhedsomdannelse.

Overvejelserne om hvorvidt en fast ejendom skal indgå i virksomhedsomdannelse eller ej, har stor relevans. Ofte ønsker overdrageren at udskille den i virksomheden faste ejendom fra den erhvervsmæssige drift, sådan at den enten beholdes privat eller indskydes i et særskilt selskab. Såfremt ejendommen holdes udenfor omdannelsen, må aktiernes anskaffelsessum som udgangspunkt ikke være negativ, jf. VOL § 2, stk. 1, nr. 5. Ydermere gælder det, at såfremt ejendommen skydes ind i et særskilt selskab, er en konsekvens, at der ikke kan ske efterfølgende successionsoverdragelse, idet et ejendomsselskab ikke kan overdrages ved succession jf. ABL § 34.

I SKM 2001.287 LR har ligningsrådet i en bindende forhåndsbesked taget stilling til, at hver ejendom i en portefølje af udlejningsejendomme kan omdannes særskilt, idet hver ejendom anses for en selvstændig virksomhed.

3.4.1.4 Blandet benyttede aktiver

Aktiver, udover fast ejendom, der både anvendes privat og i den virksomhed, der ønskes omdannet, skal overdrages til selskabet ved omdannelsen, idet alle aktiver og passiver i virksomheden skal overdrages til selskabet, jf. VOL § 2, stk. 1, nr. 2. Hermed overgår aktivet til at være udelukkende erhvervsmæssig anvendelse.

3.4.1.5 Beløb hensat til senere faktisk hævnning

Anvender ejeren af virksomheden, som ønskes omdannet, VSO, kan ejeren vælge om beløb hensat til senere faktisk hævnning, samt beløb på mellemregningskontoen skal indgå i omdannelsen eller holdes udenfor, jf. LV E.H.2.1.2. (2011-1). Både beløb hensat til faktisk hævnning og indestående på mellemregningskontoen anses i VSO, som en del af ejerens privatøkonomi og ikke som en del af virksomheden. Beløbene kan begge hæves uden om hæverækkefølgen. Holdes beløbene udenfor omdannelsen, kan disse medtages som et passiv i

den åbningsbalance, der skal udarbejdes i forbindelse med omdannelsen. Beløbet skal så udbetales til ejeren, inden omdannelsen finder sted.

3.4.2 Vederlaget for virksomheden

Ifølge VOL § 2, stk. 1, nr. 3 skal vederlaget for virksomheden berigtiges i form af aktier eller anparter i selskabet. Dette medfører, at virksomhedsejeren ikke kan modtage en del af vederlaget i form af en mellemregning med selskabet. Omdannelsen til et nystiftet selskab kan på trods af VOL § 2, stk. 1, nr. 3. ske til overkurs, som ved omdannelse til et eksisterende selskab. Ifølge VOL § 2, stk. 1, nr. 4, er det en betingelse at aktiernes eller anparternes pålydende værdi skal svare til den samlede selskabskapital. Denne betingelse gør, at det ikke er muligt at gennemføre en virksomhedsomdannelse, såfremt virksomhedsejeren tager andre med i virksomheden i forbindelse med omdannelse, medmindre vedkommende var medejer forinden virksomhedsomdannelsen. Ønsker virksomhedsejeren, at der skal indtræde en ny person i ejerkredsen kan dette efterfølgende ske ved kapitalforhøjelse i selskabet²⁴. Ejeren kan også overdrage aktierne eller anparter via succession til en livsarving eller nærtstående medarbejder jf. afsnit 3.4.6 Successionsmulighed i aktier i et selskab og afsnit 4.4 Virksomhedsomdannelse og senere omstrukturering.

Som udgangspunkt må aktiernes eller anparternes anskaffelsessum opgjort efter VOL § 4, stk. 2 og 3 ikke være negativ. I VOL § 2, stk. 1, nr. 5 er der indført betingelser i tre forskellige situationer, der skal forhindre, at virksomhedsejeren misbruger omdannelse ved at optage et lån i virksomheden og holde provenuet uden for omdannelsen, mens gældsforpligtelsen indskydes i selskabet²⁵. De tre situationer er:

1. Virksomhedsejeren anvendte ikke VSO i året forud for omdannelsen.
2. Virksomhedsejeren anvendte VSO i året forud for omdannelsen.
3. Virksomhedsejeren anvendte VSO i året forud for omdannelsen, men ejer flere virksomheder, der ikke alle omdannes til et selskab.

Ifølge VOL § 2, stk. 1, nr. 5 er det en betingelse, at der ikke er en negativ anskaffelsessum på aktierne eller anparterne for, at der kan ske omdannelse i medfør af VOL i situation 1. I situation 2 kan omdannelsen gennemføres uagtet en negativ anskaffelsessum på aktierne eller anparterne.

²⁴ Idet afhandlingen tager udgangspunkt i generationsskifte og ikke almindelig udvidelse af ejerkredsen via kapitalforhøjelse vil emnet ikke blive behandlet yderligere.

Det er dog et krav, at indskudskontoen ikke er negativ. I situation 3 er betingelsen, at hverken aktiernes eller anparternes anskaffelsessum eller indskudskontoen må være negativ.

Oftest ses en negativ indskudskonto, som om virksomhedsejeren har lånt midler i virksomheden eller indskudt privat gæld i virksomheden. Kravet, om at indskudskontoen ikke må være negativ i situation 2 og 3, er indsat for at forhindre en virksomhedsomdannelse ved anvendelse af VOL i de situationer, hvor virksomhedsejeren har lånt midler eller indskudt privat gæld i virksomheden. Såfremt virksomhedsejeren ved opstart af virksomheden kan dokumentere, at der kun er tale om erhvervsmæssig gæld, kan indskudskontoen blive nulstillet.

Omdannes en ud af flere virksomheder i VSO til et selskab, opgøres anskaffelsessummen af aktierne eller anparterne efter VOL § 4, stk. 2 og 3. Ved vurderingen om aktiernes eller anparternes anskaffelsessum er negativ, vil det her være afgørende om anskaffelsessummen først bliver negativ ved, at en andel af det opsparede overskud nedsætter anskaffelsessummen, jf. VSL § 16 a, stk. 3. Såfremt anskaffelsessummen først bliver negativ herefter, vil betingelsen i VSO § 2, stk. 1, nr. 4 stadig være opfyldt.

Såfremt det efterfølgende viser sig, at omdannelsen, der er gennemført efter reglerne i VOL, ikke opfylder kravet i VOL § 2, stk. 1, nr. 5, kan omdannelsen stadig gennemføres efter reglerne. Dette kræver, at den negative anskaffelsessum eller indskudskonto udlignes ved, at ejeren indbetaler til selskabet senest en måned efter, SKAT har givet meddelelse om tilladelse, jf. VOL § 2, stk. 4. Der kan i tilfælde af, at fristen på en måned overskrides, søges dispensation, hvori der vil ske en vurdering af de samlede omstændigheder. Der er ingen skattemæssige konsekvenser for hverken ejeren eller selskabet. Udligningen af den negative anskaffelsessum vil betyde, at ejerens skattemæssige anskaffelsessum for aktierne eller anparterne forøges med det indbetalte beløb.

3.4.2.1 Omdannelse med tilbagevirkende kraft

Som ved en skattepligtig virksomhedsomdannelse kan en skattefri virksomhedsomdannelse gennemføres med tilbagevirkende kraft i op til 6 måneder efter omdannelsesdatoen, jf. VOL § 2,

²⁵ Søren Halling-Overgaard & Birgitte Sølvkær Olesen; Generationsskifte og omstrukturering – Det skatteretlige grundlag, side 141.

stk. 1, nr. 6. Det er omdannelsesdatoen, som udgør den dato som åbningsbalancen skal udarbejdes på, jf. VOL § 3, og omdannelsesdatoen er den første dag efter ejerens statusdato på det sidste årsregnskab for den personlige virksomhed. Ejeren skal senest 1 måned efter omdannelsen indsende stiftelsesdokument, vedtægter, åbningsbalance, og vurderingsberetning til skatteforvaltningen jf. VOL § 2, stk. 1, nr. 7. Ydermere skal der indsendes en opgørelse af anskaffelsessummen for aktierne eller anparterne opgjort efter VOL § 4, stk. 2 og 4, jf. VOL § 1, stk. 3, og dokumentation for, at selskabet er anmeldt til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

Såfremt fristen i VOL § 2, stk. 1, nr. 7 ikke overholdes, kan skatteforvaltningen jf. VOL § 2, stk. 5. give dispensation. Her vil der igen ske en samlet vurdering af de omstændigheder, der er for fristoverskridelsen. I denne vurdering tages hensyn til, om der f.eks. er undskyldende omstændigheder i form af pludselig sygdom hos ejeren eller rådgiverne, men også om der er en selskabsretlig mulighed for ejeren for at omgøre omdannelsen. Indsendelse af mangelfuld dokumentation er som udgangspunkt fristoverskridelse, dog vil indlysende fejl f.eks. manglende sider pga. fejl under kopieringen foretaget inden fristen udløb, altid medføre dispensation jf. LV E.H.2.1.6 (2011-1).

3.4.2.2 Udskudt skat

Den skat, der udskydes i forbindelse med omdannelsen, skal i henhold til VOL § 2, stk. 1, nr. 8 hensættes i åbningsbalancen. Dette er gældende uanset bestemmelserne i lovbekendtgørelse nr. 323 af 11. april 2011 om erhvervsdrivende virksomheders aflæggelse af årsregnskab m.v.²⁶. I opgørelsen af aktiernes eller anparternes anskaffelsessum efter VOL § 4, vil den udskudte skat ikke indgå.

De udskudte skatter kan være betydelige, idet der er sket overdragelse med succession til selskabet efter VOL § 6. Ved at hensætte den udskudte skat i åbningsbalancen, gives der et mere retvisende billede af selskabets aktiver og passiver.

3.4.3 Skattemæssige konsekvenser af virksomhedsomdannelsen

Virksomhedsomdannelsen har skattemæssige konsekvenser både for ejeren og selskabet. De konsekvenser, der behandles her, er de skattemæssige konsekvenser omkring virksomheds-

²⁶ Årsregnskabsloven

omdannelsen. Senere behandles de skattemæssige konsekvenser ved successionen for virksomhedsejeren (overdrageren) og livsarvingen (erhververen).

3.4.3.1 Konsekvenserne for virksomhedsejeren

Omdannelse i medfør VOL, vil som udgangspunkt ikke udløse beskatning hos virksomhedsejeren. Den beskatning, som et normalt salg af virksomheden eller en skattepligtig omdannelse ville have genereret, bliver ved den skattefri virksomhedsomdannelse udskudt til det tidspunkt, hvor virksomhedsejeren (nu aktionæren) afhænder aktierne eller anparterne i selskabet.

Dette princip omkring udskydelse af beskatningen hos virksomhedsejeren fremgår af VOL § 4, stk. 1, men gælder for så vidt kun på fortjeneste og tab på aktiver og passiver, der indgår i virksomheden. Sker der indskydelse af en blandet benyttet ejendom, vil den del af avancen eller tabet, der vedrører den private del, skulle beskattes hos virksomhedsejeren (indskyderen) efter reglerne i EBL.

Uudnyttede underskud, der er oparbejdet i den personlig ejet virksomhed før omdannelsen, kan ikke fremføres efter omdannelsen af selskabet, jf. VOL § 8, stk. 1. Reglen fratager ikke virksomhedsejerens ret til at fradrage underskud, der foreligger på statusdagen for sidste årsregnskab inden omdannelsen, i egen indkomst, efter reglerne i PSL og VSL. Dette gælder også retten til at fremføre det uudnyttede underskud til senere indkomstår.²⁷

Ved en senere afståelse af aktierne eller anparterne vil beskatningen ske i forhold til aktiernes eller anparternes skattemæssige anskaffelsessum, der vil svare til den skattemæssige værdi af virksomhedens aktiver og passiver på omdannelsesdatoen, jf. VOL § 4, stk. 2. Anskaffelsestidspunktet vil være underskriftsdatoen på stiftelsesdokumentet.

Den skattemæssige værdi af aktiverne og passiverne svarer til den værdi et almindeligt salg af virksomheden til en tredjepart ville have opnået (handelsværdien) med fradrag af den skattepligtige fortjeneste, der ville have været konstateret ved sådan et salg. Herved bliver den fortjeneste, hvor beskatningen blev udskudt ved omdannelsen nu skattepligtig ved en senere afhændelse af aktierne eller anparterne.

Overdrages virksomheden til et allerede eksisterende selskab, skal aktiernes eller anparternes anskaffelsessum medregnes i den oprindelige anskaffelsessum for aktierne eller anparterne i det eksisterende selskab, jf. VOL § 4, stk. 3. Dette er udover den skattemæssige værdi af virksomhedens aktiver og passiver. Aktiernes eller anparternes skattemæssige anskaffelsestidspunkt, er tidspunktet for virksomhedsoverdragelsen, jf. LV E.H.2.3 (2011-1).

Er handelsværdien for aktierne eller anparterne på omdannelsesdatoen lavere end den skattemæssige bogførte værdi, skal der ikke ske tillæg til handelsværdien for det forventede tab. Dette kan være gældende, hvis der f.eks. ikke er foretaget af- og nedskrivninger svarende til den faktiske værdiforringelse. Er dette tilfældet vil der dermed ikke kunne opnås en højere anskaffelsessum for aktierne eller anparterne end handelsværdien af virksomhedens aktiver og passiver, jf. LV E.H.2.4 (2011-1).

Såfremt den skattemæssige anskaffelsessum for aktierne eller anparterne bliver negativ, skal beløbet medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige fortjeneste eller tab ved afståelsen af aktierne eller anparterne, jf. VOL § 4, stk. 4.

3.4.3.2. Konsekvenserne for selskabet

Princippet i VOL er som ved almindelig succession, hvor selskabet indtræder i overdragerens skattemæssige stilling i forhold til de aktiver og passiver, der indgår i omdannelsen. Selskabet vil indtræde i overdragerens erhvervelsestidspunkt og anskaffelsessummer herunder de skattemæssige foretagne af- og nedskrivninger, jf. VOL § 6, samt i overdragerens anskaffelseshensigt jf. VOL § 6, stk. 2.

Fra indkomståret 2010 er det, som en konsekvens af ændringer i ABL, indført, at aktiver og passiver, hvor virksomhedsejeren beskattes efter realisationsprincippet, mens selskabet skal beskattes efter lagerprincippet²⁸, anses for erhvervet henholdsvis påtaget af selskabet på omdannelsesdatoen jf. VOL § 6, stk. 1. 1. pkt. Selskabet succederer i den tidligere ejers anskaffelsessummer.

²⁷ Jf. LV E.H.2.3.3. (2011-1)

²⁸ Bl.a. aktier, investeringsbeviser m.v.

Successionen vil kun ske i de driftsrelaterede aktiver fra virksomheden. Det betyder, at såfremt virksomhedsejeren har indskudt private aktiver, f.eks. en privat bil, i forbindelse med omdannelsen for at nedbringe en negativ indskudskonto, så vil aktivet ikke være omfattet af successionsprincippet, jf. VOL § 6, stk. 4.

Som nævnt i ovenstående afsnit kan uudnyttede underskud i den personlig ejet virksomhed forud for omdannelsen ikke fremføres i selskabet efter omdannelsen og kan dermed ikke give fradrag i opgørelsen af selskabets skattepligtige indkomst, jf. VOL § 8. stk. 1, men underskuddet vil give fradrag i den personlige indkomst hos overdrageren.

Opgørelsen af den skattemæssige værdi af virksomhedens aktiver sker aktiv for aktiv. Der kan dermed ikke ske modregning af et forventet tab i forbindelse med overdragelsen af et aktiv i en forventet avance ved overdragelsen af et andet aktiv. Opgørelsen af den skattemæssige værdi af virksomhedernes passiver sker til kursværdien. Kursen på et lån på anfordringsvilkår ansættes til kurs 100. Der kan normalt kun anvendes kurser over 100 på gæld, der kan indfries til kurs 100, såfremt dette tilsiges af forrentningen på fordringens herunder sammenholdt med opsigelsesvarslet længde. De personlige restskatter hos virksomhedsejeren kan ikke indgå som et passiv i åbningsbalancen, jf. LV E.H.2.4 (2011-1)

Som tidligere nævnt i afsnit 3.4.1.1 Betingelser for at anvende VOL, kan der ikke ske omgørelse, såfremt stiftelsen af selskabet er registreret i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Konsekvensen heraf vil være, at selskabsstiftelsen bliver skattepligtig. Der kan i et vist omfang opnås tilladelse til omgørelse i skatteretlig regi, jf. skatteforvaltningsloven § 29.²⁹

3.4.4 Omstrukturering

Det er muligt at omstrukturere selskaber bl.a. ved aktieombytning og tilførsel af aktiver.³⁰ Herved bliver der dannet en koncernstruktur med et holdingselskab og et driftsselskab. Dette kan være med til at lette et eventuelt fremtidigt generationsskifte, se nærmere herom nedenfor.

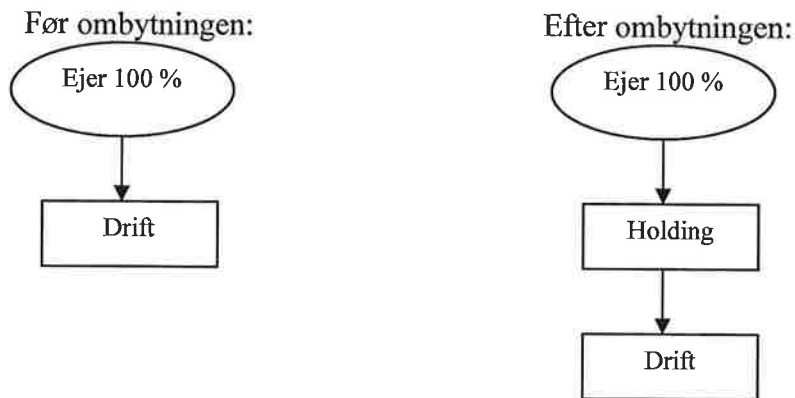
²⁹ Se bilag 1.

³⁰ Ydermere findes spaltning og fusion, men disse vil ikke blive behandlet i afhandlingen.

3.4.4.1 Aktieombytning

Aktiebytning sker ved, at aktionæren ombytter sine aktier i et selskab til et andet selskab, hvorved der dannes et holdingselskab.

Dette kan illustreres således:



Figur 4. Aktieombytning – egen tilvirkning.

En af grundene til at foretage en aktieombytning kan bl.a. være, at der er et ønske om at slanke driftsselskabet, ved at flytte unødvendig likviditet til holdingselskabet. Herved reduceres værdien af driftsselskabet sådan, at erhververen af driftsselskabet kun erhverver og dermed betaler for den nødvendige driftsaktivitet og likviditet.

Reglerne omkring skattefri aktieombytning findes i ABL § 36, både for ombytning med og uden tilladelse. En skattefri aktieombytning medfører, at der sker en skattemæssig succession for aktionæren. Ved aktieombytning med og uden tilladelse anses de aktier, der erlægges ved aktieombytningen, anskaffet til samme pris, tidspunkt og hensigt, som de afståede aktiver i det eksisterende selskab. Det erhvervende selskabs anskaffelsestidspunkt er dog på dagen for aktieombytningen til handelsværdien.

Typisk sker stiftelsen af det nye selskab ved apportindskud. Reglerne omkring stiftelse med apportindskud er de samme som ved virksomhedsomdannelsen, hvorfor der henvises til afsnit 3.4. Virksomhedsomdannelse med senere omstrukturering.

Som tidligere nævnt kan aktieombytningen foretages med og uden tilladelse fra SKAT. Ved tilladelse skal der indsendes en ansøgning til SKAT, hvori der skal begrundes for ønsket om aktieombytningen. For at opnå tilladelsen skal ansøgningen begrundes i f.eks. generationsskifte,

investeringspolitik, risikoafdækning m.v. Såfremt ansøgningen er begrundet i skatteundgåelse eller skatteudskydelse eller at SKAT formoder dette, kan SKAT vælge at underkende aktieombytningen³¹.

Der er både objektive og subjektive betingelser for, at aktieombytningen kan blive godkendt og ikke bliver skattepligtig. De objektive betingelser er bl.a., at aktierne skal være omfattet af ABL § 1, om indregning af gevinst og tab i den skattepligtiges indkomst. Desuden er der krav om, at det erhvervende selskab, holdingselskabet, skal opnå flertallet af stemmerne, samt at vederlaget skal ydes i aktier/anparter og en evt. kontant udligningssum. Ydermere gælder det, at ombytningsperioden maksimalt må være 6 måneder fra ombytningsdagen, og at selve aktieombytningen kun kan foretages på aftaledagen³².

Af de subjektive betingelser kræves det, at der i ansøgningen til SKAT skal være en forretningsmæssig begrundelse i selskabets forhold. Dette gælder ikke, såfremt begrundelsen ligger i aktionærens forhold. En anden betingelse er, at aktierne fra aktieombytningen ikke må sælges i en periode af 3 år, medmindre der sker anmeldelse til SKAT = holdingkravet. Som tidligere nævnt anses aktierne anskaffet af holdingselskabet på aktieombytningsdagen og til handelsværdien på aktieombytningstidspunktet. SKAT vælger i tilladelsen at stille betingelser om, at såfremt der sker væsentlig ændringer i de opstillede forudsætninger i ansøgningen inden for den 3-årige periode, skal dette anmeldes til SKAT forud for ændringen. Opretholdes disse krav ikke, vil tilladelsen tilbagekaldes, og aktieombytningen vil blive skattepligtig.

Efter indkomståret 2010 gælder det, at anskaffelsestidspunktet og værdien er det samme som ved aktieombytning med tilladelse, nemlig til handelsværdien på ombytningstidspunktet. SKAT skal senest ved indsendelsen af selskabets selvangivelse i året, hvor aktieombytningen er foretaget, oplyses om den skattefrie aktieombytning. De selskabsretlige dokumenter skal stadig udarbejdes på samme måde som med tilladelse til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

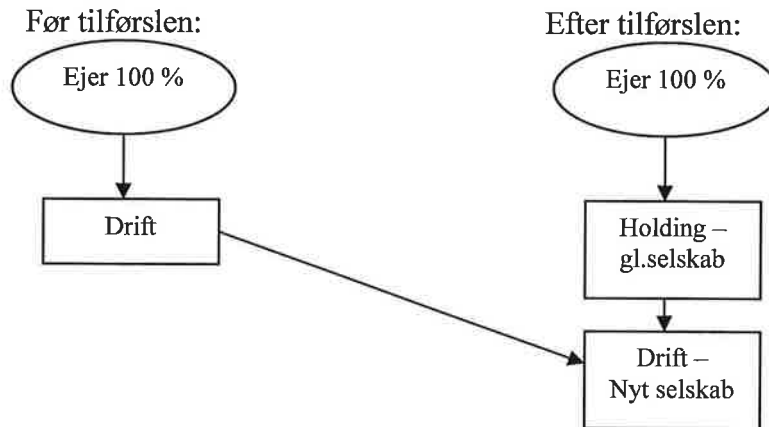
³¹ LV S.G. 18.5.2.

³² LV S.G. 18.5.2.

3.4.4.2 Tilførsel af aktiver

En anden mulighed for en skattefri omstrukturering er tilførsel af aktiver. Dette sker ved, at der udskilles aktiver, som tilføres til et nyt datterselskab. Herved vil der ske oprettelse af et koncernforhold med et holdingselskab og et driftsselskab.

Dette kan illustreres således:



Figur 5. Tilførsel af aktiver – egen tilvirkning.

Denne model kan anvendes ved tilførsel af hele eller en del af virksomheden fra det eksisterende driftsselskab til et nyt driftsselskab, hvor vederlaget er aktier i det nye driftsselskab. Dette er igen en mulighed for at beholde overskydende kapital eller ikke-driftsrelaterede aktiver i det eksisterende driftsselskab = holdingselskabet efter tilførslen. Oftest vil en tilførsel af aktiver kun være relevant, såfremt den sker skattefri. Det skyldes, at der ofte vil være en latent skatteforpligtelse i selskabet i ejendomme og evt. goodwill. Skattepligtig tilførsel af aktiver er kun relevant, såfremt der ikke er en latent skatteforpligtelse.

Tilførsel af aktiver kan sammenlignes med en virksomhedsomdannelse, idet der i begge tilfælde sker indskud af en eksisterende virksomhed i et selskab samtidig med, at der sker skattemæssig succession. Dog sker der ikke samtidigt selskabsretlig succession³³. Der skal derfor ske genforhandling af kontrakter m.v. idet den juridiske enhed ved tilførsel af aktiver ændres. Ydermere gælder det, at det oprindelige selskab stadig hæfter for eventuelle krav og garantier, der gjaldt før tilførslen.

³³ Søren Halling-Overgaard & Birgitte Sølvkær Olesen, Generationsskifte og omstrukturering – Det skatteretlige grundlag, side 305.

Reglerne omkring skattefri tilførsel af aktiver findes i FUL §§ 15 c og 15 d. Tilførsel af aktiver sker ved, at et eksisterende selskab, uden at blive opløst, tilfører hele eller en eller flere grene af virksomheden til et andet selskab, mod at det eksisterende selskab for tildelt aktier eller anparter i det modtagende selskab, jf. FUL § 15 c, stk. 2. Herved er det ikke muligt at modtage et kontant vederlag ved tilførsel af aktiver. Ved tale om en gren af en virksomhed, forstås alle aktiver og passiver i en afdeling af selskabet. Grenen skal kunne fungere selvstændigt og for egne midler.

Selskabsretligt er tilførsel af aktiver en kapitalforhøjelse ved apportindskud, når der sker tilførsel til et bestående selskab, men der er tale om ny stiftelse ved apportindskud, såfremt tilførslen sker til et nystiftet selskab. Stiftelse ved apportindskud er gennemgået i afsnit 3.4 Virksomhedsomdannelse med senere omstrukturering og der henvises derfor dertil.

Som ved aktieombytning er det ved tilførsel af aktiver muligt at gøre det med og uden tilladelse. Begge muligheder fremgår af FUL § 15 c.

Betingelserne for skattefrihed ved tilførsel af aktiver er bl.a., at der kun kan ske skattefri tilførsel af aktiver, såfremt både modtagende og indskydende selskab er omfattet af begrebet selskab i en medlemsstat, jf. LV S.D.3. Derudover skal der tilføres enten en hel virksomhed eller en gren heraf. Såfremt det er en gren af en virksomhed, skal der være tale om en selvstændig enhed, som kan fungere ved hjælp af egne midler. Vedlaget for tilførslen skal altid ske i form af aktier, og dermed kan der ikke ske vederlag i form af kontanter.

Som ved aktieombytning skal der ved ansøgning om tilladelse af tilførsel af aktiver til SKAT ske en forretningsmæssig begrundelse. SKAT kan også her afvise ansøgningen, såfremt der er mistanke om skatteudskydelse eller skatteundgåelse. SKAT vil som ved aktieombytning også ved tilførsel af aktiver have mulighed for at opstille en række vilkår for tilladelsen, bl.a. at aktierne omfattet af holdingkravet. Såfremt selskabet ikke overholder vilkårene kan SKAT tilbagekalde tilladelsen, og tilførslen vil blive skattepligtig.

Fra indkomståret 2010 er reglerne omkring anskaffelsestidspunkt og anskaffelsessum for de modtagne aktier/anparter ændret – både med og uden tilladelse. Ifølge FUL § 15 d, stk. 4 anses aktierne anskaffet til handelsværdien af de tilførte aktiver og passiver. Ændringen sker på

baggrund af de ændrede beskatningsregler vedrørende udbytter og aktieavance vedrørende datterselskabsaktier og koncernselskabsaktier, som ikke længere beskattes.

3.4.4.3 Fordele og ulemper

Fordelen ved at lave omstruktureringen er, at der sker udskydelse af beskatning hos overdrageren, til han afhænder aktierne i holdingselskabet. Der kan ske salg af aktierne i driftsselskabet skattefrit for holdingselskabet og aktionæren (tidligere overdrageren) bliver kun beskattet efter lempeligere aktiebeskatningsregler ved salg af dennes aktier i holdingselskabet. En ulempe er, at der ikke kan ske overdragelse af driftsselskabet med succession, idet driftsselskabet ikke længere ejes af en person, men af et selskab, samt at aktionæren ikke modtager vederlaget direkte. En anden ulempe er at aktierne ikke kan afstås i de efterfølgende tre år uden ”tilladelse” fra SKAT.

3.4.5 Successionsmulighed i aktier et selskab

Reglerne omkring succession af aktier i et selskab er meget lig succession af en personlig virksomhed. Reglerne omkring overdragelse af aktier i et selskab er omfattet af bestemmelserne i ABL §§ 34, 35 og 35 A.

3.4.5.1 Betingelser

Det gælder ved overdragelse af aktier, som ved overdragelse af en personlig virksomhed, at der er en række betingelser, der skal være opfyldt for at kunne foretage overdragelse af aktier med succession, jf. ABL §§ 34 og 35. Disse betingelser er:

1. Der kan kun ske overdragelse til en nærmere fastsat personkreds.
2. Der skal være tale om hovedaktionæraktier i et selskab, jf. ABL § 4.
3. Den enkelte overdragelse af aktierne skal omfatte mindst 1 % af selskabskapitalen.
4. Erhververen skal være skattepligtig og hjemmehørende i Danmark.
5. Der skal være tale om aktier i et selskab, som er aktivt og ikke i overvejende grad består af værdipapirer m.v. = Pengetanksreglen.
6. Der skal ske anmeldelse til SKAT senest ved indsendelsen af selvangivelsen for det pågældende indkomstår.

3.4.5.2 Personkreds

Reglerne omkring personkreds ved overdragelse af aktier i et selskab med succession er de samme som overdragelse af en personlig ejet virksomhed med succession. Reglerne herom er dog i stedet for KSL § 33 C, stk. 1 og 12, reglerne i ABL §§ 34 og 35. Personkredsen er derfor den samme, og mulighederne er de samme. Der henvises derfor til afsnit 3.1. Personkredsen.

Ydermere gælder de samme regler omkring tilbageoverdragelse til tidligere ejer jf. ABL § 35 A, som der gælder i KSL § 33 C, stk. 13.

3.4.5.3 Aktier, der kan succederes i

Overdragelsen skal ifølge ABL § 34, stk. 1. nr. 2 omfatte hovedaktionæraktier, både aktier optaget til handel på et reguleret marked og aktier, der ikke er optaget til handel på et reguleret marked. Ifølge ABL § 4, anses hovedaktionæraktier som aktier eller anparter, der ejes af den skattepligtige, der ejer eller inden for de seneste 5 år har ejet 25 % eller mere af selskabskapitalen. Det kan også gælde, at den skattepligtige råder eller i den ovennævnte periode har rådet over mere end 50 % af stemmeværdien. Er aktierne erhvervet i forbindelse med omdannelsen af en personligt ejet virksomhed efter lov om skattefri virksomhedsomdannelse, anses aktierne for hovedaktionæraktier, såfremt den skattepligtige på noget tidspunkt inden for de seneste 10 år har ejet aktier svarende til 25 % eller mere af selskabskapitalen ved omdannelsen eller rådet over mere end 50 % af stemmeværdien. Ved opgørelsen af selskabskapitalen i et selskab bortses fra selskabets beholdning af egne aktier.

Aktierne må ikke være omfattet af ABL § 19, omhandlende aktier eller anparter udstedt af et investeringsselskab.

For at der kan ske succession, skal overdragelsen mindst omfatte 1 % af selskabskapitalen i det overdragne selskab. Hermed er det muligt at foretage en deloverdragelse og dermed lette generationsskiftet, idet presset fra likviditeten mindskes.

I henhold til ABL § 34, stk. 1, nr. 3 er det ikke muligt at foretage overdragelse med succession af aktier, såfremt selskabets hovedaktivitet består af ikke-erhvervsmæssig karakter = reglerne omkring pengetanke. Ved udlejning af ejendom mellem et holdingselskab og et datterselskab,

skal dette ikke anses for udlejningsejendom, og vil dermed ikke blive medregnet til den ikke-erhvervsmæssige aktivitet ved overdragelsen af holdingaktierne. Såfremt der er tale om aktier omfattet af ABL § 17, næring ved køb og salg, ABL § 18, stk. 1 eller 4, andele i andelsforeninger omfattet af SSL § 1, stk. 1, nr. 1-3, gælder betingelserne i ABL § 34, stk. 1, nr. 1-3 ikke, jf. ABL § 34, stk. 5. Dette betyder, at såfremt et selskab driver næring med køb og salg af aktier, vil dette ikke falde ind under pengetanksreglen.

3.4.6 Betydning for casevirksomheden

Da en skattepligtig virksomhedsomdannelse kun anbefales, såfremt der kun er en lille eller ingen latent skat, behandles kun skattefri virksomhedsomdannelse i forhold til casevirksomheden, idet der her foreligger en større latent virksomhedsskat, både i form af avancer, men også skat vedrørende opsparet overskud.

Til omdannelsen forudsættes det, at goodwill giver et retvisende billede, hvorfor cirkulæret 2000-10 anvendes. Goodwillberegningen i 2009-vejledningen anvendes kun, såfremt TSS cirkulære 2000-10 ikke giver et retvisende billede. Ydermere er goodwill beregnet ud fra en levetid på 5 år, samt en kapitaliseringsfaktor på 2,0 jf. bilag 3.

3.4.6.1 Skattefri virksomhedsomdannelse

Da Karl opfylder kravene omkring anvendelse af Lov om skattefri virksomhedsomdannelse, har han muligheden for at omdanne hans personlig ejede virksomhed til et selskab. Ved denne omdannelse kan også ejendommen indgå, hvilket er en forudsætning, idet Karl ikke ønsker at beholde ejendommen til udlejning. Selskabet omdannes med tilbagevirkende kraft til udløbet af Karls sidste regnskabsperiode, her den 31. december 2010. Derfor vil det være værdierne pr. 31. december 2010, jf. bilag 2, der tages udgangspunkt i. Med udgangspunkt i dette vil omdannelsen blive foretaget, og selskabet vil få en samlet egenkapital på t.kr. 4.863 jf. bilag 6, hvor der her er omdannet til et aktieselskab med en selskabskapital på t.kr. 500. Da det er en betingelse for omdannelsen, at hele vederlaget sker ved erlæggelse af aktier, opstår der en overkurs på t.kr. 4.363.

Skattemæssigt succederer selskabet i de skattemæssige værdier fra den personlige virksomhed, jf. bilag 5. Anskaffelsessummen på aktierne for Karl bliver t.kr. 3.072 jf. bilag 5. Der er ingen problemer med negativ anskaffelsessum eller indskudskonto.

3.4.6.2 Omstrukturering

Karl ønsker, såfremt der skal foretages en aktieombytning eller tilførsel af aktiver, kun at beholde den overskydende likviditet i selskabet, hvorfor driftskreditten på t.kr. 100 ombyttes eller tilføres, mens overskydende likviditet på t.kr. 754 bliver i holdingselskabet. I begge scenarier forudsættes det, at der foretages succession, samt at det sker skattefrit. Ydermere er det forudsat, at ejendommen også er overført, selvom det er muligt at undlade at ombytte eller overføre den på samme måde som ved omdannelse, idet ejendommen kan anses som en selvstændig virksomhed.

Ved dette vil der fremkomme et holdingselskab, Tømrerfirmaet Karl Johansen Holding A/S med en samlet egenkapital på t.kr. 4.863 – som ved omdannelsen. Driftsselskabet vil nu have en samlet egenkapital på t.kr. 4.109. Den samlede egenkapital er altså nedsat med den likviditet, der ikke er ombyttet eller tilført. Se bilag 7 og 8. Som det kan ses af bilag 7 og 8, er der ingen forskel på aktieombytningen eller tilførslen af aktiver, idet forudsætningerne er ens herfor jf. ovenstående.

3.4.6.3 Successionsmulighed i et selskab

Som ved succession i en personlig ejet virksomhed kan Karl godt lade Peter succedere i selskabet, idet han er omfattet af personkredsen i ABL §§ 34 og 35.

Tømrerfirmaet Karl Johansen A/S vil ikke være omfattet af pengetanksreglen efter omdannelsen og dermed vil der ikke være begrænsning for succession der.

Da det nu er Tømrerfirmaet Karl Johansen Holding A/S, der ejer de omstrukturerede selskaber, vil det ikke længere være muligt at foretage generationsskiftet med succession. En overdragelse af selskaberne vil derfor ske ved almindeligt salg af aktierne. Idet der er tale om datterselskabsaktier jf. ABL § 4 a, vil der ikke ske beskatning i holdingselskabet ved salg af aktierne. Peters anskaffelsessum vil være handelsprisen, der aftales.

3.5 Successionens konsekvenser for overdrageren og erhververen

3.5.1 Overdrageren

Konsekvensen for overdrageren ved overdragelse med succession er, at der ikke sker sædvanlig beskatning. Dette fraviger fra de almindelige bestemmelser om, at der skal ske beskatning af enhver form for afståelse, uanset typen af afståelse. Overdrageren frigøres altså for forpligtelsen til at skulle svare skat af en eventuel avance ved aktivets afståelse jf. KSL § 33C, stk. 2, 2. pkt. og ABL § 34, stk. 2, 1. pkt. Der er tale om, at frigørelsen er endelig, medmindre frigørelsen er gjort betinget af efterfølgende forhold. Det kan bl.a. være, at erhververen skal videreføre virksomheden i en bestemt periode efter overdragelsen. Såfremt betingelserne er opfyldt, skal overdrageren ikke svare skat af det overdragne ved overdragelsen eller erhververens senere disponering, idet overdrageren ikke længere anses som ejer af det overdragne.

Idet successionen kun kan ske, såfremt der er tale om avance, skal et tab ved overdragelsen fradrages i overdragerens skattepligtige indkomst i samme omfang, som ved et almindeligt salg. Overdrageren har her ifølge bestemmelsen afstået aktivet til den værdi, der lægges til grund ved beregning af gaveafgift eller indkomstskat.

3.5.2. Erhververen

Konsekvensen ved successionen for erhververen er, at han indtræder i overdragerens skattemæssige stilling med hensyn til overdragerens anskaffelsessum, tidspunkt og hensigt. Der er altså ikke sket en selvstændig anskaffelse for erhververen set ud fra overdragelsen i skattemæssig henseende. Det betyder, at erhververen ved senere afståelse skal opgøre avance eller tab ud fra overdragerens anskaffelsessum, tidspunkt og hensigt. Avance og tab opgøres efter gældende regler på tidspunktet for den skattepligtige afståelse. Såfremt overdrageren har foretaget skattemæssige af- og nedskrivninger på de aktiver, der overdrages, så indtræder erhververen også i disse og dermed i den latente skat, der påhviler aktiverne, såsom avancebeskatning og beskatning af genvundne afskrivninger. Selvom erhververen indtræder i aktivets anskaffelsestidspunkt, så indtræder erhververen ikke i overdragerens ejertid i forhold til opgørelsen af fradrag for vedligeholdelse efter reglerne om levetid/ejertid³⁴. Indtrædelse i

³⁴ Jævnfør SKM 2002.173 og SKM 2007.333 ØLR. SKM 2002.173 fandt, at der alene skete succession i avance og skattemæssige afskrivninger, men ikke i relation til vedligeholdelse og reparation. SKM 2007.333 ØLR omhandler nedrivningsfradrag, og betingelsen herfor er en ejertid på min. 5 år og samt anvendt den til afskrivningsberettiget formål. Her fandt retten, at erhververen havde succederet i overdragerens anskaffelsestidspunkt og dermed godkendte en nedrivningsfradrag.

overdragerens skattemæssig stillingen, sker også for erhververen ved overdragelse af aktier, jf. ABL § 34, stk. 2.

Som nævnt indtræder erhververen i overdragerens hensigt, herunder gælder det, at såfremt overdrageren har erhvervet et aktiv som et led i sin næringsvej, så vil erhververen indtræde i den hensigt og dermed blive næringsbeskattet ved afståelse af det pågældende aktiv/aktie.

KSL § 33 C, stk. 4 har den konsekvens for erhververen, at såfremt erhververen har underskud i indkomståret forud for erhvervelsen, så vil erhververen ikke kunne fratrække underskuddet i en eventuel avance ved salg af virksomheden. Denne bestemmelse er begrundet i et ønske om at undgå, at en forælder, som vil afhænde sin virksomhed til tredjemand først overdrager virksomheden med succession til et barn, hvorefter barnet afhænder virksomheden til tredjemand og dermed kan modregne tidligere års underskud i en eventuel avance. Dette gælder også ved overdragelse af aktier ved succession jf. ABL § 34, stk. 4. Her vil et realiseret tab efter ABL §§ 13 eller 14 før erhvervelsen ikke kunne fratrækkes af erhververen i fremtidige fortjenester på disse aktier.

Den værdi, der i forbindes med tab ved afståelse af et aktiv lægges til grund ved beregning af gaveafgift eller indkomstskat hos overdrageren, skal anvendes af erhververen, som skattemæssig anskaffelsessum og indtræder dermed ikke i overdragerens skattemæssige stilling på de pågældende aktiver jf. KSL § 33 C, stk. 3. Dette gælder også, såfremt der er tale om overdragelse af aktier, jf. ABL § 34, stk. 4, som henviser til KSL § 33 C, stk. 3.

3.5.3 Meddelelse til SKAT

Som nævnt er det muligt at foretage succession i konto for opsparet overskud. Jf. KSL § 26 A, stk. 4-7 er denne succession betinget af, at overdragelsen sker efter indkomstårets udløb, at erhververen opfylder betingelserne for at anvende VSO, og at beslutningen meddeles til SKAT senest ved indsendelse af overdragerens selvangivelse jf. KSL § 26 A, stk. 6.³⁵ Meddelelse til SKAT senest ved indsendelse af overdragerens selvangivelse, gælder også ved anden succession ifølge KSL § 33 C, jf. KSL § 33 C, stk. 7. Såfremt dette ikke sker, så vil overdragelsen være skattepligtig, og dermed vil det udløse beskatning hos overdrageren, og erhververen anses for at have overdraget aktiverne på overdragelsestidspunktet og til handelsværdien på tidspunktet for

³⁵ Dette gælder også, selvom selvangivelsen er indsendt for sent.

overdragelsen. Hermed indtræder erhververen ikke i anskaffelsessum, tidspunkt, hensigt eller foretagne afskrivninger. SKAT har i styringssignalet SKM2011.250 fra 8. april 2011 ændret praksis omkring KSL § 33 C, stk. 7. Det vil ikke længere gælde, at overdragelsen bliver skattepligtig, såfremt SKAT ikke er blevet oplyst om overdragelsen senest ved selvangivelsen indsendelse. Praksisændringen betyder ikke, at oplysningspligten efter KSL § 33 C, stk. 7. er frafaldet, idet det fortsat er afgørende, at SKAT bliver gjort opmærksom på overdragelsen.

Oplysningskravet i KSL § 33C, stk. 7. er ikke frafaldet. For aktier gælder der ifølge ABL § 34, stk. 4. samme regler som i KSL § 33 C, stk. 7. Om styresignalet SKM 2011.250 også gælder ved ABL, fremgår ikke af styresignalet, hvorfor der ved aktieoverdragelse stadig er krav om oplysning til SKAT senest ved indsendelsen af selvangivelsen.

3.5.4 Betydning for casevirksomheden

Karl bliver frigjort for skatteforpligtelsen af enhver form for afståelse og en eventuel avance. For Karl vil det betyde, at han ved successionen ikke skal svare skat af den avance, som han ville have haft på værdien af aktiverne eller aktierne. For Peter vil han overtage den skattemæssige forpligtelse efter Karl. Skattepligten for Peter vil først fremkomme på det tidspunkt, hvor han afhænder aktiverne eller aktierne.

Det er vigtigt, at Karl opfylder kravene omkring meddelelse til SKAT for at sikre, at overdragelsen ikke bliver skattepligtig. Da den latente skat kan være stor, vil det betyde et likviditetstræk for Karl, som ikke var beregnet i forbindelse med generationsskiftet og dermed i overdragelsessummen, hvorfor Karl vil have færre penge efter generationsskiftet end forventet. Derfor er det vigtigt, at kravene omkring meddelelse til SKAT overholdes.

3.6 Værdiansættelse, gaveafgift og passivpost

3.6.1 Værdiansættelse

Et interessant punkt i overdragelsen ifølge KSL § 33 C, er værdiansættelsen af de overdragne aktiver.

Udgangspunktet for aktivernes værdiansættelse ved overdragelse mellem interesseforbundne parter er, at overdragelsen skal foretages til handelsværdi. Det betyder aktivernes værdi i handel

og vandel, og overdragelsen skal desuden foregå på samme vilkår, som hvis de blev handlet mellem uafhængige parter. Dette er også gældende ved værdiansættelsen af aktier eller anparter.

Efter TfS 2008.1429 LSR er der blevet præcedens for, at der ved succession til livsarving kan modregnes den latente skatteforpligtelse i vederlaget, som det er gældende ved succession til nærtstående medarbejder. Tidligere var dette ikke muligt. Afgørelsen giver dog ikke svar på, hvor stor en andel af den udskudte skat, som kan fradrages, eller om der foreligger en gave.

Aktivernes/aktiernes salgssum ved overdragelse med succession skal fastsættes til den værdi, som anvendes til beregning af gaveafgift eller indkomstskat af erhvervelsen jf. KSL § 33 C, stk. 3. Dette fastslås også i BAL § 27, stk. 1, hvor det er handelsværdien på tidspunktet for overdragelsen, der anvendes til beregning af gaveafgiften. Er erhververen ikke indkomstskattepligtig eller afgiftspligtig ansættes aktiverne/aktierne efter den værdi, de har i handel og vandel, jf. KSL § 33C, stk. 3. Bliver aktivet/aktierne givet som en gave jævnfør SL § 4 litra C, kan skatteforvaltningen korrigere den værdiansættelse, parterne er blevet enige om, hvis aktivernes/aktiernes værdiansættelse ikke svarer til handelsværdien. I praksis antages det, at skatteforvaltningen har adgang til, indenfor visse grænser, at korrigere værdiansættelsen ved overdragelse mellem interesseforbundne parter, såfremt deres værdiansættelse ikke svarer til handelsværdierne.³⁶

Fastsættelse af aktivernes handelsværdi på aktiver, som indgår i en personlig virksomhed, kan være svært at fastsætte. Det er især værdiansættelsen af goodwill, da det er vanskeligt at finde sammenlignelige salg. Ligningsrådet har i LV E.I.4.1.2.1 (2011-1) beskrevet beregningen af goodwill. Mens selve beregningsmodellen er beskrevet i TSS cirkulære 2000-10. Beregningen i modellen tager udgangspunkt i virksomhedens skattepligtige indkomst for de 3 seneste indkomstår forud for overdragelsen. Skatteministeriet har desuden udarbejdet retningslinier for fastsættelse af handelsværdier ved overdragelse mellem interesseforbundne parter, de såkaldte værdiansættelsescirkulærer. Her er det især CIR nr. 185. af 17. november 1982, der er interessant, idet dette cirkulære anvendes ved overdragelse indenfor gaveafgiftskredsen, bl.a. mellem forældre og børn. Dette gælder både aktiver og passiver samt aktier og anparter.

³⁶ Søren Halling-Overgaard & Birgitte Sølvkær Olsen; Generationsskifte og omstrukturering – Det skatteretlige grundlag, side 16 og Jane K. Bille; Skattemæssig succession ved generationsskifte i levende live og ved død, side 327.

Værdiansættelsescirkulæret fra 1982 forudsætter, at der ydes en gave eller at der er tale om arv. Såfremt der ikke ydes en gave, vil der være tale om, at værdiansættelsen skal tage udgangspunkt i TSS cirkulære 2000-9 omkring unoterede aktier og anparter, TSS 2000-10 goodwill eller vejledningen fra 21. august 2009 omkring transfer pricing; kontrollerede transaktioner; værdiansættelse. 2000-cirkulærene omhandler værdiansættelse med interesseforbundne parter, mens 2009-vejledningen omhandler kontrollerede transaktioner og værdiansættelse af goodwill ved uafhængige parter, som ikke har modsatrettede interesser. Det vil være muligt, at succession til børn, vil kunne falde under 2009-vejledningen, såfremt der ikke er tale om gave, selvom der er tale om interesseforbundne parter, hvor det ellers ville være TSS cirkulærene fra 2000, som ville gælde. Der er stadig en del usikkerhed herom, idet der ikke er klare retningslinier omkring valg af cirkulære. Dette skyldes, at såfremt parterne indenfor gaveafgiftskredsen aftaler en pris, der afviger fra værdiansættelsescirkulæret fra 1982, vil der være udtryk for en gave, og dermed finder værdiansættelsescirkulæret fra 1982 alligevel anvendelse.³⁷

Ved overdragelse af ejendomme skal ejendommene værdiansættes til handelsværdien mellem uafhængige parter, jf. LV S.F.2.3.2 (2011-1), som henviser til det tidligere cirkulære 2000-5, m er ophævet. Der er dog her mulighed for at anvende +/- 15 % af den seneste offentlige ejendomsvurdering. Såfremt den offentlige ejendomsvurdering ikke er retvisende, vil hverken overdrageren, erhververen eller skattemyndighederne være bundet heraf. Dette kan være gældende i tilfælde, hvor der er sket ombygning eller renovering, som ejendomsvurderingen ikke tager hensyn til. Se evt. SKM 2005.94 LSR eller SKATM-2004-02-07.

Ved værdiansættelse af aktier og anparter, anvendes værdiansættelsescirkulæret fra 1982, såfremt der er tale om ydelse af en gave. Heri er det principperne omkring opgørelse af formueskattekursen, som gælder. Idet formueskatten er ophævet, udsendes de kurslister, SKAT tidligere har udsendt herom ikke mere. Nu gælder der en række kapitaliseringsfaktorer, som sidst er udsendt af SKAT i 2011, jf. bilag 9. Er overdragelsen ikke omfattet af cirkulæret fra 1982, vil det være TSS cirkulære 2000-9, der gælder.

Ved generationsskift ved død er der en ordning med en sagkyndig vurdering. Denne ordning findes ikke ved generationsskifte i levende live, hvorfor en uenighed omkring værdiansættelsen

³⁷ Søren Halling-Overgaard & Birgitte Sølvkær Olsen; Generationsskifte og omstrukturering – Det skatteretlige grundlag, side 21

må påklages til først skatteankenævnet og derefter Landsskatteretten. Det er muligt, når sagen er i Landsskatteretten at anvende syn og skøn efter reglerne i RPL § 343, jf. SFL § 47. Landsskatteretten er dog ikke bundet af resultatet af syns- og skønsrapporten, men følger den som regel.³⁸

3.6.2 Gaveafgift

Berigtigelsen ved overdragelse med succession af en virksomhed eller aktier i et selskab kan ske enten ved, at erhververen betaler fuldt vederlag³⁹ eller at erhververen modtager den som gave, eller en kombination.

Berigtigelse af overdragelsen med fuldt vederlag kan ske ved kontant betaling eller ved oprettelse af et gældsbrev, herunder aftale om afbetaling via løbende drift.

Et rentefrit anfordringsgældsbrev vil ikke medføre indkomstskattepligt eller gaveafgiftspligt for erhververen, såfremt gældsbrevet oprettes indenfor gaveafgiftskredsen, jf. LV A.B.7.1.6 (2011-1). Fordelen ved at oprette et anfordringsgældsbrev er, at der kan afdrages skatte- og afgiftsfrit på gældsbrevet med gave fra forældrene til erhververen op til kr. 58.700 pr. år. (2011). Jævnfør BAL § 22, stk. 1. kan begge forældre give kr. 58.700 pr. år.

Ydes der en gave i forbindelse med overdragelse af en personlig virksomhed jf. KSL § 33 C eller en aktiepost jf. ABL § 34, vil gavemodtageren blive afgifts- eller skattepligtig af værdien af den modtagne gave. Om der vil være tale om afgifts- eller indkomstskattepligt af gaven, afhænger af, om erhververen er omfattet af personkredsen i BAL § 22 eller ej.

Bliver overdragelsen af virksomheden eller aktierne berigtiget ved en gave, skal der betales gaveafgift på 15 % af det beløb, der overstiger bundgrænsen på kr. 58.700 (2011), jf. BAL 23, stk. 1.

Er der i overdragelsen fast ejendom og der er betalt tinglysningsafgift i forbindelse med gaveoverdragelsen, så kan tinglysningsafgiften fratrækkes i den beregnede gaveafgift jf. BAL § 29, stk. 2. Hertil skal det bemærkes, at den faste del af tinglysningsafgiften ikke kan fratrækkes jf. BAL § 29, stk. 2, 3. pkt.

³⁸ Jane K. Bille; Skattemæssig succession ved generationsskifte i levende live og ved død, side 321.

Afgiftspligten indtræder ved modtagelsen af gaven, og både gavegiver og gavemodtager skal senest den 1. maj i det efterfølgende år indgive en anmeldelse om gaven samt den afgiftspligtige værdi til skatteforvaltningen, jf. BAL § 26, stk. 1.

3.6.3 Beregning af passivpost

Sker der i forbindelse med overdragelse af en virksomhed med succession, jf. KSL § 33 C, eller overdragelse af aktier med succession jf. ABL § 34, ydelse af en gave til en erhverver, der er omfattet af BAL § 22, er der mulighed for at beregne en passivpost, jf. KSL § 33 D. Sker der fuld vederlæggelse med kontanter, kan der ikke beregnes passivpost. Såfremt overdragelsen sker ved kombination af gave og kontant/gældsbevægelse m.m., kan der ske indregning af den fulde passivpost ved beregningen af gaveafgiften, også selvom berigtigelsen i form af gave kun udgør en mindre del, jf. TfS 2001.173 LSR.

Denne passivpost fragår i beregningen af den gaveafgiftspligtige værdi. Passivposten anvendes til udligning af erhververens eventuelle fremtidige skattetilsvær på de pågældende aktiver/aktier. Det er kun på de aktiver/aktier, hvor erhververen indtræder i overdragerens skattemæssige stilling, og som er helt eller delvis overtaget som gave, der kan beregnes en passivpost på. Er gaven givet til personer, der er omfattet af KSL § 33 C, men ikke af BAL § 22, vil passivposten skulle fratrækkes i det beløb, som er indkomstskattepligtig jf. SL § 4 a, litra C.

Passivposten skal beregnes på grundlag af den lavest mulige skattepligtige fortjeneste, der ville være fremkommet, såfremt overdrageren havde solgt aktivet/aktierne på overdragelsestidspunktet, jf. KSL § 33 D, stk. 2. Såfremt passivposten bliver negativ, skal den sættes til 0.

LV. E.1.7 (2011-1) anfører, hvis der senere indføres mulighed for at vælge andre indgangsværdier, vil successionserhververen ikke blive afskåret for at kunne anvende disse ved en avanceopgørelse.

Ved beregning af passivpost på ejendomsavance, skal der først opgøres alle afskrivningerne for de enkelte bygninger. Her skal afskrivningerne opgøres som om alle bygninger er solgt, uanset

³⁹ Fuldt vederlag gælder stadig selvom der som tidligere nævnt måske betales noget af vederlaget som afdrag.

om der succederes i genvunde afskrivninger, jf. KSL § 33 D, stk. 2, 1. pkt. Herefter er det muligt at bestemme, om ejendommens anskaffelsessum eventuelt skal nedsættes med genvundne afskrivninger.

Passivposten beregnes ud fra den procentdel af den fortjeneste, som ville komme til beskatning ved en afståelse af gaven, såfremt erhververen ikke havde succederet i overdragerens skattemæssige stilling. Hertil er der 2 satser jf. KSL § 33 D, stk. 3, nemlig 30 % fortjeneste, som ikke er aktieindkomst og 22 % af fortjeneste, som er fortjeneste på aktier.

Har erhververen ved overtagelse med succession overtaget indestående på konto for opsparat overskud, skal der beregnes en passivpost af indestående på kontoen med tillæg af virksomhedsskatten, jf. KSL 33 D, stk. 4. Se bilag 10.

Det er SKAT, der påser at beregningen af passivposter efter KSL § 33 D, stk. 2-5. er foretaget korrekt. Foretager SKAT en korrektion til opgørelsen, er denne bindende for både overdrageren og erhververen, medmindre dette påklages efter reglerne i SFL.⁴⁰

3.6.4 Betydning for casevirksomheden

Værdiansættelsen ved overdragelse til sønnen sker efter Værdiansættelsescirkulæret 1982 (CIR nr. 185 af 17. november 1982 (øvrige aktiver, som ikke er goodwill)) og TSS cirkulære 2000-10. Selvom der ikke sker ydelse af gave ved beregning af fuldt vederlag, anvendes cirkulæret fra 1982, idet det kan argumenteres, at ethvert aftale vederlag mellem personer i gaveafgiftskredsen kan indeholde et gaveelement.

Til værdiansættelsen af både personlig virksomhed og selskaberne er der forudsat forskellige vilkår. Disse vilkår fremgår af bilag 34.

For at finde den løsning, der sikrer, at overdragelsen sker mest gunstigt for erhververen, her Peter, samtidigt med, at der tages hensyn til overdrageren, Karl, herunder Karls privatøkonomi

⁴⁰ Søren Halling-Overgaard & Birgitte Sølvkær Olesen: Generationsskifte og omstrukturering - Det skatteretlige grundlag, side 49.

Kandidatafhandling
Generationsskifte – af en personlig virksomhed

samt ønske om vederlag, opstilles tre forskellige scenarier på, hvordan vederlaget i forbindelse med overdragelsen kan erlægges. De tre scenarier er:

- Overdragelse med fuldt vederlag
- Overdragelse med delvist vederlag/gave
- Overdragelse med fuld gave

De tre scenarier behandles ud fra overdragelse af den personlige virksomhed, det omdannede selskab og de omstrukturerede selskaber.

3.6.4.1 Tømrerfirmaet Karl Johansen

Den personlige virksomhed, Tømrerfirmaet Karl Johansen, bliver værdiansat efter reglerne i værdiansættelsescirkulæret fra 1982. Værdien bliver, jf. bilag 11, t.kr. 5.189.

De tre scenarier på erlæggelse af vederlaget ved overdragelse af Tømrerfirmaet Karl Johansen til Peter giver, som følgende, jf. bilag 12:

Fuldt vederlag	
Værdiansættelse jf TSS 2000-10 og CIR 1982	5.189
Udskudt skat - jf. bilag 11	-616
Vederlag	4.573
Delvis vederlag, delvis gave/arv	
Værdiansættelse jf TSS 2000-10 og CIR 1982	5.189
Udskudt skat - jf. bilag 11	-616
Gave	-2.000
Gaveafgift	204
Vederlag udover gave mv	2.777
Intet vederlag/Fuld gave	
Værdiansættelse jf TSS 2000-10 og CIR 1982	5.189
Udskudt skat - jf. bilag 11	-616
Gave	-5.267
Gaveafgift	694
Vederlag udover gave mv	0

Figur 6. Overdragelse af personlig virksomhed til søn, egen tilvirkning

Det kan af figuren ses, at såfremt der erlægges fuldt vederlag, så skal Peter betale t.kr. 4.573 til Karl. Heri er der modregnet den udskudte skat, som følge af TfS 2008. 1429 LSR. Udover de frie

reserver Peter har, kan restvederlaget, som tidligere nævnt, erlægges ved, at Peter optager eksterne lån eller bl.a. får finansiering via afbetaling på den fremtidige drift. Karl overvejer at give Peter en gave i forbindelse med successionen for at lette finansieringen. Ved gave på t.kr. 2.000, bliver restvederlaget t.kr. 2.777, hvilket indeholder gaveafgiften på t.kr. 204, som skal afregnes overfor SKAT. Det vederlag, som Karl modtager, er t.kr. 32.573. Ved fuld gave skal Peter ikke af med penge og her finansierer Karl gaveafgiften på t.kr. 694, samt værdien af virksomheden på de t.kr. 5.189. Sidstnævnte vurderes ikke realistisk, set ud fra Karls ønske til pensionistlivet og hans privatøkonomi, idet han ikke modtager vederlag og skal betale t.kr. 5.267. til datteren Ida.

Som tidligere nævnt ønsker Karl ca. t.kr. 6.000 for virksomheden, til at finansiere hans pensionistliv, jf. afsnit 3.2.6.1 Hensynet til overdrageren. Virksomhedens værdi er ikke høj nok set ud fra Karls ønske. For at få mest muligt af beløbet dækket, så skal Peter betale fuldt vederlag. Set ud fra Peters privat økonomi, vil han skulle have finansiering, idet han ikke selv har likviditeten.

Såfremt Karl giver de t.kr. 2.000 i gave, skal datteren Ida også modtage samme beløb. Dette kan dækkes af vederlaget fra virksomheden. For at Ida kan spare gaveafgiften, kan Karl betale de t.kr. 2.000 løbende op til grænsen fra afgiftsfri gave på kr. 58.700 pr. år eller på kr. 113.600 pr. år, idet både Karl og Ingrid kan give gaven afgiftsfri, idet de anses som selvstændige gavegivere. Herved sparer Karl her og nu de t.kr. 2.000 som Ida skulle modtage.

Ud fra ovenstående er det svært at finde det optimale vederlag for Karl og Peter, idet løsningerne er modsatrettede. Den løsning, hvor der tages bedst hensyn til dem begge er delvis gave og vederlag. Dette vil som tidligere nævnt betyde, at Ida også skal modtage en gave, hvilket kan lade sig gøre set ud fra Karl og Ingrids private formue, især hvis de kan afdrage gaven løbende.

3.6.4.2 Omdannet selskab Tømrerfirmaet Karl Johansen A/S

Det omdannede selskab, Tømrerfirmaet Karl Johansen A/S, bliver værdiansat efter reglerne i værdiansættelsescirkulæret fra 1982. Værdien bliver, jf. bilag 14, t.kr. 5.189.

De tre scenarier på erlæggelse af vederlaget ved overdragelse af Tømrerfirmaet Karl Johansen A/S til Peter giver, som følgende, jf. bilag 19:

Kandidatafhandling
Generationsskifte – af en personlig virksomhed

Fuldt vederlag	
Værdiansættelse jf. CIR 1982	5.189
Udskudt skat - jf. bilag 14	-886
Vederlag	4.303
Delvis vederlag, delvis gave/arv	
Værdiansættelse jf. CIR 1982	5.189
Udskudt skat - jf. bilag 14	-886
Gave	-2.000
Gaveafgift	221
Vederlag udover gave mv	2.524
Intet vederlag/Fuld gave	
Værdiansættelse jf. CIR 1982	5.189
Udskudt skat - jf. bilag 14	-886
Gave	-4.969
Gaveafgift	666
Vederlag udover gave mv	0

Figur 7: Overdragelse af aktier i omdannet selskab til søn, egen tilvirkning

Det kan her ses af figuren, at såfremt der erlægges fuldt vederlag, så skal Peter betale t.kr. 4.303 til Karl, for aktierne. Heri er der modregnet den udskudte skat, som følge af TfS 2008.1429 LSR. Vilkår for restvederlaget er som ved overdragelse af den personlige virksomhed. Vederlaget ved gave på t.kr. 2.000 vil give et restvederlag på t.kr. 2.524, hvilket indeholder gaveafgiften på t.kr. 221, som skal afregnes overfor SKAT. Det vederlag, som Karl modtager, er t.kr. 2.303. Ved fuld gave skal Peter ikke af med penge og her finansierer Karl gaveafgiften på t.kr. 666, samt værdien af virksomheden på de t.kr. 4.33. Sidstnævnte vurderes stadig urealistisk, set ud fra Karls ønske til pensionistlivet og hans privatøkonomi, idet han ikke modtager vederlag og skal betale t.kr. 4.969 til datteren Ida i gave.

Som tidligere nævnt ønsker Karl ca. t.kr. 6.000 for virksomheden, til at finansiere hans pensionistliv, jf. afsnit 3.2.6.1 Hensynet til overdrageren. Da virksomheden efter omdannelse ikke er dette værd, skal han enten vente eller modtage det fulde vederlag eventuelt uden modregning af udskudt skat. Dette vil betyde, at Peter skal betale t.kr. 4.303. At vederlaget er mindre end ved den personlige virksomhed, selvom selskabet er kørt videre i 3 år med overskud, skyldes, den udskudte skat, som for det omdannede selskab er højere på overdragelsestidspunktet.

Kandidatafhandling Generationsskifte – af en personlig virksomhed

Som ved personlig virksomhed skal Ida modtage en tilsvarende gave, som Peter ville få. Mulighederne fra at betale gaven, herunder besparelse af gaveafgiften er uændret, hvorfor der henvises til afsnit 3.6.4.1 Tømrerfirmaet Karl Johansen.

Problematikken omkring det optimale vederlag for både Karl og Peter er uændret i forhold til overdragelse af den personlige virksomhed, hvorfor der henvises til afsnit 3.6.4.1 Tømrerfirmaet Karl Johansen.

3.6.4.3 Omstrukturerede selskaber Tømrerfirmaet Karl Johansen A/S

De omstrukturerede selskaber, Tømrerfirmaet Karl Johansen A/S bliver værdiansat efter reglerne i TSS cirkulære 2000-09, idet det nu er Tømrerfirmaet Karl Johansen Holding A/S, der ejer selskaberne. Værdiansættelsescirkulæret fra 1982 kan kun anvendes i gaveafgiftskredsen hvori selskaber ikke indgår. Værdien i begge selskaber bliver, jf. bilag 18, t.kr. 5.498.

De tre scenarier på erlæggelse af vederlaget ved overdragelse af det omstrukturerede selskab Tømrerfirmaet Karl Johansen A/S til Peter giver, som følgende, jf. bilag 21:

Fuldt vederlag	
Værdiansættelse jf TSS 2000-09	5.489
Vederlag	5.489
Delvis vederlag, delvis gave/arv	
Værdiansættelse jf TSS 2000-09	5.489
Gave	-2.000
Gaveafgift	291
Vederlag udover gave mv	3.780
Intet vederlag/Fuld gave	
Værdiansættelse jf TSS 2000-09	5.489
Gave	-6.447
Gaveafgift	958
Vederlag udover gave mv	0

Figur 8: Overdragelse af aktier i omstruktureret selskab til søn, egen tilvirkning

Såfremt der erlægges fuldt vederlag, skal Peter, jf. figuren, betale t.kr. 5.498 til holdingselskabet for aktierne. Såfremt Karl ønsker at hjælpe Peter med betalingen af vederlaget, kan han give Peter en gave. Her vil vederlaget ved gave på t.kr. 2.000 give et restvederlag på t.kr. 3.780,

hvilket indeholder gaveafgiften på t.kr. 291, som skal afregnes overfor SKAT. Det vederlag, som holdingselskabet modtager, er stadig de t.kr. 5.498. Ved fuld gave skal Peter ikke af med penge og her finansierer Karl gaveafgiften på t.kr. 958, samt værdien af virksomheden på de t.kr. 5.498, som skal betales til holdingselskabet. Sidstnævnte vurderes stadig urealistisk, set ud fra Karls ønske til pensionistlivet og hans privatøkonomi, idet han ikke modtager vederlaget og skal betale t.kr. 6.447. til datteren Ida i gave.

Som tidligere nævnt ønsker Karl ca. t.kr. 6.000 for virksomheden, til at finansiere hans pensionistliv, jf. afsnit 3.2.6.1 Hensynet til overdrageren. Da virksomheden efter omstruktureringen ikke er dette værd, skal han enten vente eller modtage det fulde vederlag. Dette vil betyde, at Peter skal betale t.kr. 5.498.

Vederlaget for de to omstrukturerede selskaber er højere end vederlaget for det omdannede selskab. Selvom der ved omstruktureringen udgik overskydende likviditet og selskaberne hermed skulle blive ”billigere”, da dette her er formålet med omstruktureringen, er dette ikke sket. Forskellen skyldes, at der er forskel i de to værdiansættelse metoder, samt at det ved overdragelse af omdannet selskab er muligt at modregne udskudt skat, samt passivpost i forbindelse med gave/gaveafgift. Dette er ikke muligt ved købet af de omstrukturerede selskaber af holdingselskabet.

Som ved personlig virksomhed skal Ida modtage en tilsvarende gave, som Peter ville få. Mulighederne fra at betale gaven, herunder besparelse af gaveafgiften er uændret, hvorfor der henvises til afsnit 3.6.4.1 Tømrerfirmaet Karl Johansen.

Problematikken omkring det optimale vederlag er her lidt anderledes. Ved omstruktureringen er det, som tidligere nævnt, holdingselskabet, der ejer aktierne i driftsselskabet. Det er dermed holdingselskabet og ikke Karl, som modtager vederlaget. Holdingselskabet kan sælge aktierne skattefrit, med en anskaffelsessum for aktierne på t.kr. 4.109. Han kan efterfølgende udlodde det fra holdingselskabet efter gældende regler omkring beskatning af udbytte af aktier, jf. bestemmelserne i ABL. Når Karl sælger aktierne i holdingselskabet, vil han blive beskattet, som aktieavance. Anskaffelsessummen er t.kr. 3.072, svarende til den oprindelige skattemæssige anskaffelsessum af det omdannede selskab. Peter skal betale mere end for det omdannede

selskab, men har omvendt en højere anskaffelsessum, til senere beregning af aktieavance, hvilket giver en mindre beskatning ved salget.

3.6.4.4 Fordele og ulemper

De forskellige scenarier har både fordele og ulemper.

Værdiansættelsen af den personlige virksomhed, Tømrerfirmaet Karl Johansen, giver ifølge beregningerne et vederlag mindre end hvad Karl ønsker at modtage. Såfremt Peter ikke har den fulde likviditet til at dække dette, og ikke kan finansiere det selv eksternt, vil Karl skulle hjælpe med at finansiere det med gave – inkl. gave til datteren Ida. Hermed vil Karl modtage endnu mindre end det ønskede vederlag. Såfremt Peter senere sælger virksomheden, vil han blive beskattet som henholdsvis personlig indkomst og kapitalindkomst af avancen, idet han har succederet i Karls skattemæssige stilling.

Det omdannede selskab giver også et mindre vederlag end, hvad Karl ønsker. At værdien for det omdannede selskab er den samme, som ved den personlige virksomhed, er et tilfælde, idet selskabet har haft en fortsat drift i 3 år. Vederlaget er dog mindre efter fratrækning af udskudt skat. Problemstillingen omkring betaling af vederlaget er det samme, som ved personlig virksomhed.

Fordelen ved at lave omstruktureringen er, at der sker udskydelse af beskatning hos Karl til han afhænder aktierne i holdingselskabet, samt af salget af aktierne i driftsselskabet er skattefrit for holdingselskabet. Karl vil desuden kun blive beskattet som aktieavance med lempeligere beskatningsregler ved et senere salg af aktierne i holdingselskabet. En ulempe er, at der ikke kan ske overdragelse af driftsselskabet med succession, samt at Karl ikke modtager vederlaget direkte. Ydermere skal Peter betale mere for driftsselskabet end det omdannede selskab, idet værdiansættelsen er anderledes.

3.7 Sammenfatning

Reglerne omkring generationsskifte af en personlig ejet virksomhed med skattemæssig succession findes i KSL § 33 C, mens reglerne omkring generationsskifte af aktier i et selskab findes i ABL §§ 34-35A. Her er en række betingelser, der skal være opfyldt.

For den personlige virksomhed gælder det, at der skal være tale om overdragelse af en hel eller ideel andel af den personlig ejede virksomhed. For selskabet gælder det, at der ikke kan ske skattemæssig succession, såfremt der er tale om en pengetank, jf. afsnit 3.4.7 Successionsmulighed i et selskab. Ydermere gælder det, at den enkelte overdragelse skal omfatte minimum 1 % af selskabets kapital, med mindre der er tale om næringsaktier mv., idet disse kan overdrages med succession uanset andelens størrelse.

Det gælder at overdragelse med succession kun kan ske til en nærmere bestemt personkreds, jf. KSL § 33 C og ABL §§ 34-35A nemlig ægtefælle, samlever, børn, børnebørn, søskende samt deres børn og børnebørn. Det er desuden muligt at foretage tilbageoverdragelse til den tidligere ejer.

Det gælder som udgangspunkt, at alle aktiver kan overdrages såfremt der kan konstateres en skattemæssig fortjeneste. Der kan ikke succederes i aktiver, der anvendes privat eller i skattemæssigt tab. Skattemæssigt tab skal fradrages i overdragerens skattepligtige indkomst. Om der skal foretages succession træffes for hvert skatteobjekt, ud fra aktivets behandling i AFL.

Konsekvensen af den skattemæssige succession betyder, at overdrageren ikke bliver beskattet af fortjeneste af overdragelsen, da erhververen indtræder i overdragerens skattemæssige situation med hensyn til anskaffelsestidspunkt, anskaffelsessum og hensigt. Herved udskydes beskattningen til det senere tidspunkt, hvor erhververen afstår aktiverne/aktierne.

Såfremt betingelser for succession ikke er opfyldt, medfører dette at overdragelsen af virksomheden eller aktierne bliver skattepligtigt for overdrageren. Erhververen har i stedet anskaffet aktiverne til handelsværdi på overdragelsestidspunktet.

Ud fra de ovenstående overvejelser om relevante hensyn i forbindelse med generationsskiftet, kan det ses, at der er andre faktorer der skal overvejes i forbindelse med generationsskiftet. Det er her vigtigt at se på alle de involverede i virksomheden, som vil blive påvirket af generationsskiftet, sådan at deres ønsker og behov bliver belyst. Det er her vigtigt, at generationsskiftet belyses, ud fra de muligheder, der er for at opnå det bedste resultat for alle parter. Det er vigtigt, at generationsskiftet sker i fællesskab med faderen og sønnen, sådan at der

er mulighed for at foretage en glidende overgang i ledelse, og ejerskab. Dette vil være med til at gøre sønnen klar til at løfte det ledelsesmæssige ansvar i virksomheden. Dog er det vigtigt, at faderen giver sønnen plads og mulighed for at føre sine ideer for virksomheden ud i livet.

Ofte vil grunden til at overgå fra den personlig drevne virksomhed til et selskab, være ud fra en betragtning om mulig skattebesparelse, risici eller generationsskifte. Den mulige skattebesparelse ses i forskellen mellem beskatning af virksomhedens resultat som personlig indkomst, mens udbytte beskattes efter lempeligere beskatningsregler. I selskabet hæfter aktionæren/anparts-haveren kun for det indskud, aktionæren/anpartshaveren har foretaget i selskabet, mens ejeren af en personlig virksomhed hæfter fuldt ud for gælden i virksomheden. Selskabsformen giver også mulighed for at foretage omstruktureringer for at lette et eventuelt generationsskifte.

Det er muligt at foretage en skattefri virksomhedsomdannelse, jf. virksomhedsomdannelsesloven. Hermed sker overdragelsen med succession og derved udløses der ingen beskatning hos overdrageren. Anvendelse af virksomhedsomdannelsesloven kræver, at en række betingelser er opfyldt, bl.a. skal ejeren være fuld skattepligtig til Danmark, samt der skal være tale om en personlig drevet virksomhed. Hovedreglen er, at alle aktiver og passiver skal overdrages. Hertil er der nogle undtagelser, bl.a. blandet benyttede aktiver og fast ejendom. Fast ejendom kan holdes udenfor omdannelsen, mens blandet benyttede aktiver overgår til udelukkende at være erhvervsmæssige aktiver.

Det er efterfølgende muligt at lave en omstrukturering af selskabet. Dette kan bl.a. ske ved aktieombytning og tilførsel af aktiver. Aktieombytning behandles efter ABL § 36, mens tilførsel af aktiver behandles efter FUL § 15 c. Ved at omstrukturere er det muligt at slanke driftsselskabet, sådan at et generationsskifte vil blive lettere, idet virksomheden hermed bliver billigere. Såfremt der ønskes at udskille en gren af virksomheden i et datterselskab, og beholde en aktivitet, f.eks. ejendom i moderselskabet vil tilførsel af aktiver være den bedste løsning. Ønskes hele virksomheden placeret i datterselskabet, er det irrelevant om, der vælges aktieombytning eller tilførsel af aktiver. Skal der ske risikoafdækning af gamle kreditorer, er bedste løsning at vælge aktieombytning, idet gamle kreditorer alene kan rette deres krav imod datterselskabet. Ved tilførsel af aktiver kan gamle kreditorer rette deres krav imod både moderselskab og datterselskab, hvormed der ikke opnås risikoafdækning af gamle krav.

Udgangspunktet for aktivernes og aktiernes værdiansættelse ved overdragelse mellem interesseforbundne parter er, at overdragelsen skal foretages til handelsværdi. Overdragelsen skal desuden foregå på samme vilkår, som hvis de blev handlet mellem uafhængige parter. Værdiansættelse indenfor gaveafgiftsmiljøet falder ind under værdiansættelsescirkulæret fra 1982, men også TSS cirkulære 2000-10 og 2000-09 kan finde anvendelse. Ved værdiansættelse af ejendomme mellem uafhængige parter anvendes LV S.F.2.3.2 (2011-1), som henviser til det tidligere cirkulære 2000-5, som er ophævet.

Der er ved succession til livsarving mulighed for at modregne den latente skatteforpligtelse i vederlaget, som det er gældende ved succession til nærtstående medarbejder. Tidligere var dette ikke muligt.

Det er muligt at finansiere overdragelsen ved hel eller delvis gave, fremmedfinansiering, udstedelse af gældsbreve, og erhververens kapital, eller kombination heraf. Yders der gave i forbindelse med overdragelsen til en person indenfor personkredsen i KSL § 33 C og BAL § 22, vil gaven være gaveafgiftspligtig. Ved beregningen af gaveafgiften kan der fragå beregnet passivpost, som svarer til de fremtidige skattetilsvær for de overtagede aktiver.

Ud fra casevirksomheden kan det ses, at det er muligt for Karl at foretage overdragelse til sønnen Peter efter reglerne om succession. Alt efter hvilken form virksomheden overdrages i, virksomhedsform eller selskab, samt tidspunktet vil værdien variere. Såfremt der tages højde for den latente skat er alle under, det vederlag Karl ønskede at modtage. Heri er der stadig mulighed for at Karl letter den økonomiske byrde ved overdragelsen til Peter, ved at give en gave.

4. Generationsskifte i levende live til nærtstående medarbejder

Det er ikke altid, at det er muligt at foretage et generationsskifte til en livsarving. Det kan være fordi der ingen livsarvinger er, eller ingen af livsarvingerne ønsker at videreføre virksomheden eller det er bedst for virksomheden og/eller endda for familien eller medarbejderen er den bedst kvalificerede.

Der vil i dette afsnit blive gennemgået reglerne omkring generationsskifte i levende i live til en nærtstående medarbejder, herunder personkreds, successionsmuligheder, konsekvenser og værdiansættelse. Afsnittet vil også belyse, hvilke andre relevante hensyn, der kan være i forbindelse med generationsskiftet

4.1 Personkreds

Efter KSL § 33 C, stk. 12, er der mulighed for at overdrage en personligt ejet virksomhed med succession, ”nære” medarbejdere. Ved indsættelsen af stk. 12 i KSL § 33 C i lov nr. 394 af 6/6 2002 blev der åbnet op for muligheden for, at en medarbejder i en virksomhed kan succedere i virksomheden med samme rettigheder, som personkredsen under livsarvinger. Dog skal medarbejderen inden for de seneste 5 indkomstår have arbejdet i virksomheden i et antal timer svarende til en fuldtidsbeskæftigelse i sammenlagt 3 år⁴¹ i virksomheden. I vurderingen omkring fuldtidsbeskæftigelse, er en væsentlig faktor om medarbejderen har betalt fuldt ATP-bidrag. Såfremt medarbejderen ikke indgår i ATP-ordningen, vurderes omfanget af beskæftigelsen ud fra om, der skulle være betalt fuldt ATP-bidrag, hvis medarbejderen havde været omfattet af ATP-ordningen.

Successionsreglerne giver desuden mulighed for at foretage delvis overdragelse til medarbejderen, sådan at det er muligt at inddrage medarbejderen i ejerkredsen med henblik på, at medarbejderen på et senere tidspunkt skal erhverve den resterende ejerandel. Dette er muligt, såfremt overdragelsen sker senest 5 år efter, at medarbejderen erhvervede den første andel af virksomheden. Desuden gælder beskæftigelseskravet også her, hvor det gøres gældende forud for erhvervelsen af den første andel af virksomheden.

Ligesom ved overdragelse til livsarving er det muligt, at medarbejderen kan overdrage virksomheden tilbage til den tidligere ejer med succession. Dette kan ske såfremt tilbageoverdragelsen til den tidligere ejer sker inden for de første 5 år efter, at medarbejderen erhvervede virksomheden eller andele heraf. Her er det igen en betingelse, at medarbejderen indtrådte i den tidligere ejers skattemæssige stilling ved erhvervelsen, jævnfør KSL § 33 C, stk. 13.

⁴¹ Lov nr. 532 af 17/6 2008

4.1.1 Betydning for casevirksomheden

Det fremgår altså af KSL § 33 C og af ovennævnte, at Karl godt kan foretage et generationsskifte af sin virksomhed med succession til medarbejderen Kurt, såfremt Karl ønsker at gøre dette.

4.2 Relevante hensyn i forbindelse med generationsskiftet

Som for generationsskifte til livsarving er der også ved generationsskifte til nærtstående medarbejder nogle hensyn, der skal tages både til overdrageren, erhververen og virksomheden. Det gælder stadig om, at generationsskiftet bl.a. bliver foretaget sådan, at overdrageren både følelsesmæssigt og økonomisk er tilfreds, men også at erhververen samt eventuelt andre personer, som bliver påvirket af generationsskiftet, også er tilfreds samt ikke mindst, at virksomheden kan fortsætte efter generationsskiftet.

4.2.1 Hensynet til overdrageren

Som under succession til livsarving er der et hensyn, der skal tages til overdrageren. Hensynene er stort set de samme som i afsnit 3.2.1 Hensynet til overdrageren, hvorfor der henvises hertil. Her vil overdrageren dog skulle se sit livsværk gå til en nærtstående medarbejder i stedet for familien. De økonomiske forhold vil være det samme, som ved overdragelse til en livsarving, primært fordi overdrageren overdrager virksomheden til en nærtstående medarbejder, hvor overdrageren forventer, at den kan drives videre til en, som brænder for virksomheden, som overdrageren gør. Derfor har overdrageren stadig et ønske om, at der skal være et godt kapitalberedskab til at videreføre virksomheden, men stadig et ønske om at sikre sig sin egen pensionisttilværelse.

4.2.2 Hensynet til erhververen

Hensynet til erhververen vil være de samme hensyn, som ved overdragelse med succession til livsarving som til en nærtstående medarbejder, hvorfor der henvises til afsnit 3.2.2 Hensynet til erhververen.

4.2.3 Hensynet til virksomheden

Her er hensynet til virksomheden det samme for succession til en nærtstående medarbejder som ved succession til en livsarving, hvorfor der henvises til afsnittet 3.2.3. Hensynet til virksomheden.

4.2.4 Hensynet til andre

Ved overdragelse af en virksomhed med succession til en nærtstående medarbejder vil, den samme personkreds, som ved overdragelse med succession til livsarving, blive påvirket.

Ved generationsskifte til livsarving kunne der være hensyn til andre børn, såfremt overdrageren har flere børn udover det barn, som erhverver virksomheden. Det kunne være, at alle børnene skal stilles ligeligt. Her er der ikke hensyn til, at alle børn skal stilles ligeligt, da det er en nærtstående medarbejder, som succederer. Dog kan der stadig være et hensyn, der skal tages til børnene/familien. Det kan være, at overdrageren har besluttet at overdrage til en nærtstående medarbejder, selvom en livsarving ønsker at overtage virksomheden, men måske ikke har likviditeten eller overdrageren måske finder, at det er bedst for både virksomhed og livsarving, at det er en anden, der overtager virksomheden. Derfor er det stadig vigtigt, at generationsskiftet bliver vurderet og diskuteret af og i familien.

4.2.5 Tidsperspektivet

Overvejelser omkring tidsperspektivet er for succession til nærtstående medarbejder de samme, som ved tidsperspektivet ved succession til livsarving, hvorfor der henvises til afsnittet 3.2.5 Tidsperspektivet.

4.2.6 Betydning for casevirksomheden

4.2.6.1 Hensynet til overdrageren

Hensynet til overdrageren er de samme som under succession til en livsarving, hvorfor der henvises til afsnit 3.2.6.1. Betydning for casevirksomheden. Forskellen er dog, at Karl her ikke vil se hans livsværk blive i hænderne på familien. Dog er muligheden for at Kurt videreføre den heller ikke fjern, idet Kurt har arbejdet i firmaet en del år og føler stærk tilknytning hertil. Karl har betroet ham en del ledelsesopgaver, og derfor vil det ikke være helt unaturligt at lade Kurt overtage, såfremt Peter ikke kan eller vil. Kapitalbehovet er det samme for Karl som ved generationsskifte til en livsarving.

4.2.6.2 Hensynet til erhververen

Kurt har arbejdet i Tømrerfirmaet Karl Johansen i de sidste 10 år. Han har i de senere år haft en del ledelsesmæssige ansvar, og er ofte inddraget i de daglige beslutninger. Kurt er desuden også en del af firmaets ansigt udadtil dog i mindre grad end Karl. Derfor har Kurt et ønske om, at

generationsskiftet meget gerne må ske med en glidende overgang, sådan at han kan blive introduceret yderligere udadtil.

Likviditetsmæssig ejer Kurt og hans kone Pernille et hus samt en bil. Huset har en friværdi på 1,5 mio. kr. Det vil kunne betyde, at størsteparten af generationsskiftet skal finansieres enten ved ekstern finansiering i bank og lignende eller, ved lavtforrentede eller rentefri lån eller afbetalingsordninger intern i generationsskiftet, idet lånet bevilges af overdrageren. Herunder kan en gave fra Karl også være med til at finansiere generationsskiftet. Karls ønske om at give en gave eller betale rentefrie lån vil dog være mindre ved overdragelse til en nærtstående medarbejder end til en livsarving. Dog kan Karls ønske om at sikre, at virksomheden videreføres ved overdragelse med succession i forhold til salg til tredjemand, gøre at han vil være med til at medfinansiere noget af overdragelsen. Kurt og Pernille vil også have muligheden for at skaffe yderligere likviditet, såfremt generationsskiftet er planlagt i god tid, sådan at de kan spare op i perioden frem til generationsskiftet. Det antages, at de har mulighed for at spare t.kr. 750 op indtil generationsskiftet.

4.2.6.3 Hensynet til virksomheden

Hensynet til virksomheden er den samme, som ved succession til en livsarving, hvorfor der henvises til afsnit 3.2.6.3 Hensynet til virksomheden.

4.2.6.4 Hensynet til andre

Karl har som tidligere nævnt været en vigtig person for Tømrerfirmaet Karl Johansen, men i de seneste år er Kurt dog blevet inddraget mere og mere i ledelsen, både i forhold til ansatte, men også i forhold til kunder og leverandører. Planlægges generationsskiftet i god tid, vil det være muligt at få Kurt inddraget endnu mere heri.

Med hensyn til familien, så er situationen lidt anderledes end ved livsarving. idet der her ikke vil være tale om, at Ida ikke bliver tilgodeset, som Peter eventuelt ville kunne være blevet, selvom hun ville modtage en gave svarende til den gave, Peter måske ville modtage i forbindelse med generationsskiftet. Dette skyldes, som tidligere nævnt, at Peter ville have mulighed for at forøge værdien af virksomheden betydeligt i forhold til en eventuel kontantgave til Ida. Her vil det være Kurt, som overtager virksomheden og som eventuelt modtager en gave herved. Derfor kan

hensynet til familien her være, at begge børn skal modtage en gave svarende til gaven, som Kurt modtager.

4.2.6.5 Tidsperspektivet

Tidsperspektivet vil være det samme, som ved succession til en livsarving, hvorfor der henvises til afsnit 3.2.6.5 Tidsperspektivet.

4.3 Virksomhed og aktiver, der kan succederes i

For overdragelse med succession efter KSL § 33 C, stk. 12 af en personlig virksomhed til en nærtstående medarbejder kan der succederes i samme virksomheder og aktiver, som der gælder for personkredsen i KSL § 33 C, stk. 1. Dette gælder også successionsudelukkelsen. Derfor henvises til det tidligere beskrevet under afsnit 3.3 Virksomhed og aktiver, der kan succederes i.

4.3.1 Betydning for casevirksomheden

For Tømrerfirmaet Karl Johansen gælder de samme successionsmuligheder og ønsker for succession til Kurt, som til sønnen Peter, hvorfor der henvises til afsnittet 3.3.3 Betydning for casevirksomheden.

4.4 Virksomhedsomdannelse og senere omstrukturering

Med hensyn til virksomhedsomdannelse og omstrukturering, så er der ingen forskel om der er tale om livsarving eller nærtstående medarbejder, idet dette vedrører overdragerens mulighed for at omdanne virksomheden og eventuelt foretage en senere omstrukturering.

Mulighederne for at succedere i et selskab samt successionsudelukkelse herom er uændret for succession til nærtstående medarbejder, set i forhold til livsarving.

Derfor henvises der til afsnit 3.4 Virksomhedsomdannelse og senere omstrukturering.

4.4.1 Betydning for casevirksomheden

Forudsætningerne omkring casevirksomheden og omdannelsen og omstruktureringen mv. er det samme som ved overdragelse til livsarving, hvorfor der henvises til afsnit 3.4.6 Betydning for casevirksomheden, vedrørende disse.

4.5 Successionens konsekvenser for overdrageren og erhververen

Successionens konsekvenser for overdrageren, vil som ved overdragelse til livsarving, være at overdrageren ikke bliver beskattet af overdragelse til den nærtstående medarbejder jf. KSL § 33 C, stk. 2. Derudover gælder det stadig, at der kun kan ske succession i fortjeneste og ikke i tab.

Den nærtstående medarbejder vil ved successionen indtræde i overdragerens anskaffelsestidspunkt, anskaffelsessum og anskaffelseshensigt, og dermed overdragerens skattemæssige hensigt.

Ved overdragelse til den nærtstående medarbejder gælder det som ved overdragelse til livsarving, at den nærtstående medarbejder ikke kan fratrække underskud fra indkomstår forud for erhvervelsen i en eventuel senere fortjeneste ved salg af virksomheden, jf. KSL § 33 C, stk. 1.

4.5.1 Betydning for casevirksomheden

For Karl vil det betyde, som ved succession til livsarving, at han ikke skal svare skat af den avance, som han ville have haft på værdien af aktiverne eller aktierne på overdragelsestidspunktet. Dette skyldes, at han også her bliver endelig frigjort fra skatteforpligtelsen. For Kurt gælder det som for Peter, at han vil indtage den skattemæssige forpligtelse efter Karl. Skattepligten for Kurt indtræder, når der sker afståelse af aktiverne eller aktierne.

Det er igen vigtigt, at Karl opfylder kravene omkring meddelelse til SKAT for at sikre, at overdragelsen ikke bliver skattepligtig, da dette, kan påvirke likviditeten ved overdragelsen.

4.6 Værdiansættelse, gaveafgift og passivpost

4.6.1 Værdiansættelse

Værdiansættelse ved succession til en medarbejder er som ved succession til en livsarving et vigtigt punkt i generationsskiftet.

Det gælder ved overdragelse til en medarbejder som ved overdragelse til en livsarving, at de overtagne aktiver skal værdiansættes til handelsværdien, jf. KSL § 33C, stk. 12 jf. stk. 3. Ved

overdragelse til livsarving er værdiansættelsen vigtigt, idet der her er tale om interesseforbundne parter. Vil en nærtstående medarbejder og overdrageren så blive karakteriseret som interesseforbundne parter? Såfremt der ikke foreligger særlige forhold, der kunne indikere en sådan interesseforbundenhed, som f.eks. meget tætte personlige relationer, antages det, at parterne er uafhængige. Derfor bør den pris, der aftales med den nærtstående medarbejder og overdrageren, kunne anses som handelsværdien. Landskatteretten fandt, at ønsket fra to hovedaktionærer om at fastholde en kvalificeret medarbejder både som leder og medejer i forbindelse med et fremtidigt generationsskifte, ikke medførte at forholdet ansås som interesseforbundet, hvilket var modsætning til Ligningsrådets afgørelse.⁴² Hermed vil det, som følge af uafhængigheden mellem de to parter betyde, at den aftalte overdragelsesværdi vil ligge til grund for overdragelsen, uanset om værdien afviger fra værdien, som ville lægges til grund ved overdragelse mellem interesseforbundne parter. I forbindelse med værdiansættelsen vil beregningen, hvis der er tale om interesseforbundne parter tage udgangspunkt i 2000 cirkulærerne, men såfremt der tales om uafhængige parter med sammenfaldende interesser tages udgangspunkt i 2009-vejledningen.

For værdiansættelse af aktiver, der er omfattet af AFL og EBL, vil den kontantomregnede anskaffelsessum og fordelingen heraf blive undergivet skatteforvaltningens prøvelse, jf. AFL § 45, stk. 3. og EBL § 4, stk. 6. Denne prøvelse gælder kun for afståelser efter disse to love.

Ved overdragelse med succession til børn m.v. var det ikke muligt at lade den latente skatteforpligtelse indgå som en del af vederlaget for virksomheden eller aktierne. Her skal virksomheden eller aktierne værdiansættes til handelsværdien, og det er kun ved beregningen af gaveafgiften, at der tages højde for den latente skat ved hjælp af passivposten. Dette blev dog ændret ved TfS 2008.1429 LSR, så der nu gælder det samme ved overdragelse til livsarving, som ved overdragelse til medarbejder. Den latente skat indgår i bilag 25 til lov nr. 194⁴³ i et eksempel, som en del af købesummen. Om hele skatten skal indgå eller ej i købesummen afhænger af forhandlingen mellem medarbejderen og overdrageren.

⁴² TfS 1999.905 LSR

⁴³ Lov nr. 394 af 6/6 2002

4.6.2 Gaveafgift

Som ved overdragelse til livsarving kan berigtigelsen ved overdragelse med succession af en virksomhed til en nærtstående medarbejder ske enten ved at erhververen betaler fuldt vederlag⁴⁴ eller erhververen modtager den som gave, eller en kombination af de to muligheder. Dette gælder også ved overdragelse af en aktiepost jf. ABL § 34.

Såfremt der oprettes et rentefrit anfordringsgældsbrev vil det medføre indkomstskattepligt for erhververen, jf. SL § 4, stk 1, litra c, idet den nærtstående medarbejder ikke er omfattet af gaveafgiftskredsen.

4.6.3 Passivpost

Som ved overdragelse til livsarving vil der ved overdragelse til nærtstående medarbejder, hvor der ydes en gave til erhververen være mulighed for at beregne en passivpost jf. KSL § 33 D, stk. 1, hvorfor den henvises til afsnit 3.6.3 Beregning af passivpost. Her vil passivposten skulle fratrækkes i det beløb, som er indkomstskattepligtig jf. SL § 4 a, litra C.

4.6.4 Betydning for casevirksomheden

Som ved omdannelsen af den personlige virksomhed forudsættes det, at goodwill giver et retvisende billede efter TSS cirkulære 2000-10, hvorfor dette anvendes til værdiansættelsen af de tre selskaber – omdannet og omstrukturerede – efter TSS cirkulære 2000-09.

Værdiansættelsen ved overdragelse af aktierne til medarbejderen sker efter TSS cirkulære 2000-09. Som tidligere nævnt kan det argumenteres om 2009-vejledningen skal anvendes, men idet der overvejes gave, kan der være tale om, at Karl og Kurt ses som interesseforbundne parter.

Som ved overdragelse til livsarving er der til værdiansættelsen af både personlig virksomhed og selskaberne forudsat forskellige vilkår. Der henvises derfor til bilag 34 omkring disse vilkår.

Som ved overdragelse til livsarving opstilles tre forskellige scenarier på, hvordan vederlaget i forbindelse med overdragelsen kan erlægges. De tre scenarier er:

- Overdragelse med fuldt vederlag

⁴⁴ Fuldt vederlag gælder stadig selvom der, , måske betales noget af vederlaget som afdrag.

Kandidatafhandling Generationsskifte – af en personlig virksomhed

- Overdragelse med delvist vederlag/gave
- Overdragelse med fuld gave

De tre scenarier behandles ud fra overdragelse af den personlige virksomhed, det omdannede selskab og de omstrukturerede selskaber.

4.6.4.1 Tømrerfirmaet Karl Johansen

Den personlige virksomhed, Tømrerfirmaet Karl Johansen, bliver værdiansat efter reglerne i TSS cirkulære 2000-10 for goodwill og handelsværdier jf. KSL § 33 C, stk.12. Værdien er den samme, som ved livsarving, idet ejendommen overdrages til handelsværdien til livsarvingen. Værdien bliver, jf. bilag 11, t.kr. 5.189.

De tre scenarier på erlæggelse af vederlaget ved overdragelse af Tømrerfirmaet Karl Johansen til Kurt giver, som følgende, jf. bilag 13:

Fuldt vederlag	
Værdiansættelse jf TSS 2000-10 og CIR 1982	5.189
Udskudt skat - jf. bilag 11	-616
Vederlag	4.573
Delvis vederlag, delvis gave/arv	
Værdiansættelse jf TSS 2000-10 og CIR 1982	5.189
Udskudt skat - jf. bilag 11	-616
Gave	-1.000
Gaveafgift	235
Vederlag udover gave mv	3.808
Intet vederlag/Fuld gave	
Værdiansættelse jf TSS 2000-10 og CIR 1982	5.189
Udskudt skat - jf. bilag 11	-616
Gave	-9.674
Gaveafgift	5.101
Vederlag udover gave mv	0

Figur 9: Overdragelse af personlig virksomhed til medarbejder, egen tilvirkning

Som det fremgår af figuren, skal Kurt, såfremt der erlægges fuldt vederlag, betale t.kr. 4.573 til Karl, hvilket er det samme som Peter. Karl overvejer, som ved Peter, at give Kurt en gave i forbindelse med successionen for at lette finansieringen. Ved gave på t.kr. 1.000, bliver restvederlaget t.kr. 3.808, hvilket indeholder gaveafgiften på t.kr. 235, som skal afregnes overfor SKAT. Det vederlag, som Karl modtager, er t.kr. 3.573. Ved fuld gave skal Kurt ikke af med

penge og her finansierer Karl gaveafgiften på t.kr. 5.101, samt værdien af virksomheden på de t.kr. 4573. Sidstnævnte vurderes urealistisk, idet det svarer til t.kr. 9,674, hvilket er mere end Karl og Ingrid's privatøkonomi ville kunne klare.

Som tidligere nævnt ønsker Karl ca. t.kr. 6.000 for virksomheden, til at finansiere hans pensionistliv, jf. afsnit 3.2.6.1 Hensynet til overdrageren. Det vil betyde, at såfremt han skal have mest af dette beløb dækket, skal Kurt betale fuld vederlag, evt. uden modregning af udskudt skat.

Såfremt Karl giver de t.kr. 1.000 i gave, kan det være, at begge børn skal modtage samme beløb. Dette kan dækkes af vederlaget fra virksomheden. For at Peter og Ida kan spare gaveafgiften, kan Karl betale hver de t.kr. 1.000 løbende op til grænsen fra afgiftsfri gave på kr. 58.700 pr. år eller på kr. 113.600 pr. år, idet både Karl og Ingrid kan give gaven afgiftsfri, idet de anses som selvstændige gavegivere. Herved sparer Karl her og nu de t.kr. 2.000, som børnene skulle modtage.

Ud fra ovenstående er det svært at finde det optimale vederlag for Karl og Kurt, idet løsningerne er modsatrettede. Den mest naturlige løsning vil være, at Kurt betaler fuldt vederlag, da det sjældent ses, at en person giver så stor en gave i forbindelse med en overdragelse til én udenfor gaveafgiftskredsen.

4.6.4.2 Omdannet selskab Tømrerfirmaet Karl Johansen A/S

Det omdannede selskab, Tømrerfirmaet Karl Johansen A/S, bliver værdiansat efter reglerne i TSS-cirkulære 2000-09. Værdien bliver, jf. bilag 15, t.kr. 6.048.

De tre scenarier på erlæggelse af vederlaget ved overdragelse af Tømrerfirmaet Karl Johansen A/S til Kurt giver, som følgende, jf. bilag 20:

Kandidatafhandling
Generationsskifte – af en personlig virksomhed

Fuldt vederlag	
Værdiansættelse jf TSS 2000-09	6.048
Udskudt skat - jf. bilag 14	-886
Vederlag	5.162
Delvis vederlag, delvis gave/arv	
Værdiansættelse jf TSS 2000-09	6.048
Udskudt skat - jf. bilag 14	-886
Gave	-1.000
Gaveafgift	299
Vederlag udover gave mv	4.461
Intet vederlag/Fuld gave	
Værdiansættelse jf TSS 2000-09	6.048
Udskudt skat - jf. bilag 14	-886
Gave	-11.160
Gaveafgift	5.998
Vederlag udover gave mv	0

Figur 10: Overdragelse af aktier i omdannet selskab til nærtstående medarbejder, egen tilvirkning

Det kan her ses af figuren, at såfremt der erlægges fuldt vederlag, så skal Kurt betale t.kr. 5.162 til Karl, for aktierne. Vilkår for restvederlaget er som ved overdragelse af den personlige virksomhed. Vederlaget ved gave på t.kr. 1.000 vil give et restvederlag på t.kr. 4.461, hvilket indeholder gaveafgiften på t.kr. 299, som skal afregnes overfor SKAT. Det vederlag, som Karl modtager, er t.kr. 4.162. Ved fuld gave skal Kurt ikke af med penge og her finansierer Karl gaveafgiften på t.kr. 5.998, samt værdien af virksomheden på de t.kr. 5.162, svarende til de t.kr. 11.160 i gave. Sidstnævnte vurderes stadig urealistisk, set ud fra at Kurt ikke er i familie med Karl samt, at det er næsten hele Karl og Ingrid's private formue.

Som tidligere nævnt ønsker Karl ca. t.kr. 6.000 for virksomheden, til at finansiere hans pensionistliv, jf. afsnit 3.2.6.1 Hensynet til overdrageren. Da selskabet efter omdannelse ikke er dette værd, skal han enten vente eller modtage det fulde vederlag eventuelt uden modregning af udskudt skat. Dette vil betyde, at Kurt skal betale t.kr. 6.048, hvormed Karls behov dækkes. At vederlaget for aktierne er højere for den nærtstående medarbejder end livsarving skyldes forskellen i opgørelsen efter værdiansættelsescirkulæret 1982 og TSS cirkulære 2000-09.

Som ved personlig virksomhed kan Peter og Ida modtage en tilsvarende gave, som Kurt ville få. Mulighederne fra at betale gaven, herunder besparelse af gaveafgiften er uændret, hvorfor der henvises til afsnit 3.6.4.1 Tømrerfirmaet Karl Johansen.

Problematikken omkring det optimale vederlag for både Karl og Kurt er uændret i forhold til overdragelse af den personlige virksomhed, hvorfor der henvises til afsnit 4.6.4.1 Tømrerfirmaet Karl Johansen.

4.6.4.3 Omstrukturerede selskaber Tømrerfirmaet Karl Johansen A/S

De omstrukturerede selskaber, Tømrerfirmaet Karl Johansen A/S bliver værdiansat efter reglerne i TSS-cirkulære 2000-09. Værdien bliver, jf. bilag 18 t.kr. 5.489. Værdierne er ens for de to selskaber.

De tre scenarier på erlæggelse af vederlaget ved overdragelse af Tømrerfirmaet Karl Johansen A/S til Kurt giver, som følgende, jf. bilag 22:

Fuldt vederlag	
Værdiansættelse jf TSS 2000-09	5.489
Vederlag	5.489
Delvis vederlag, delvis gave/arv	
Værdiansættelse jf TSS 2000-09	5.489
Gave	-1.000
Gaveafgift	561
Vederlag udover gave mv	5.050
Intet vederlag/Fuld gave	
Værdiansættelse jf TSS 2000-09	5.489
Gave	-12.504
Gaveafgift	7.015
Vederlag udover gave mv	0

Figur 11: Overdragelse af aktier i aktieombyttet selskab til nærtstående medarbejder, egen tilvirkning

Såfremt der erlægges fuldt vederlag, så skal Kurt, jf. figuren, betale t.kr. 5.489 til holdingselskabet for aktierne. Såfremt Karl ønsker at hjælpe Kurt med betalingen af vederlaget, kan han give Kurt en gave. Her vil vederlaget ved gave på t.kr. 1.000 give et restvederlag på t.kr.

5.050, hvilket indeholder gaveafgiften på t.kr. 561, som skal afregnes overfor SKAT. Det vederlag, som holdingselskabet modtager, er stadig de t.kr. 5.489. Ved fuld gave skal Kurt ikke af med penge og her finansierer Karl gaveafgiften på t.kr. 7.015, samt værdien af virksomheden på de t.kr. 5.489, som skal betales til holdingselskabet svarende til de t.kr. 12.504. Sidstnævnte vurderes stadig urealistisk, set ud fra at Kurt ikke er i familie med Karl samt, at det er næsten hele Karl og Ingrid's private formue.

Som tidligere nævnt ønsker Karl ca. t.kr. 6.000 for virksomheden, til at finansiere hans pensionistliv, jf. afsnit 3.2.6.1 Hensynet til overdrageren. Da virksomheden efter omstruktureringen ikke er dette værd, skal han enten vente eller modtage det fulde vederlag. Det skal her huskes, at det er holdingselskabet, der modtager vederlaget, som ved udlodning af udbytte kan udbetales til Karl, mod betaling af udbytteskat. Dette vil betyde, at Kurt skal betale t.kr. 5.489.

Vederlaget for de to omstrukturerede selskaber er lavere end vederlaget for det omdannede selskab. Dette skyldes, at overskydende likviditet udgik ved omstruktureringen blev selskaberne "billigere", hvilket er formålet med omstruktureringen. Forskellen skyldes, at det ved overdragelse af omdannet selskab er muligt at modregne udskudt skat samt passivpost i forbindelse med gave/gaveafgift. Dette er ikke muligt ved købet af de omstrukturerede selskaber af holdingselskabet.

Som ved personlig virksomhed kan Peter og Ida modtage en tilsvarende gave, som Kurt ville få. Mulighederne for at betale gaven, herunder besparelse af gaveafgiften er uændret, hvorfor der henvises til afsnit 3.6.4.1 Tømrerfirmaet Karl Johansen.

Problematikken omkring det optimale vederlag er her lidt anderledes. Ved omstruktureringen er det, holdingselskabet, der ejer aktierne i driftsselskabet. Det er dermed holdingselskabet og ikke Karl, som modtager vederlaget. Holdingselskabet kan sælge aktierne i de omstrukturerede selskaber skattefrit, med en anskaffelsessum på t.kr. 4.212. Han kan efterfølgende udlodde det fra holdingselskabet efter gældende regler omkring beskatning af udbytte af aktier, jf. bestemmelserne i ABL. Når Karl sælger aktierne i holdingselskabet, vil han blive beskattet, som aktieavance. Anskaffelsessummen er t.kr. 3.072, svarende til den oprindelige skattemæssige

anskaffelsessum af det omdannede selskab. Kurt skal betale mere end for det omdannede selskab, men har omvendt en højere anskaffelsessum, til senere beregning af aktieavance, hvilket giver en mindre beskatning ved salget.

4.6.4.4 Fordele og ulemper

De forskellige scenarier for både fordele og ulemper, hvilket er de samme som ved generationsskifte i levende live til livsarving, hvorfor der henvises til afsnit 3.6.4.4 Fordele og ulemper.

4.7 Sammenfatning

Mulighederne for generationsskifte i levende live til en nærtstående medarbejder herunder virksomhedsomdannelse og omstrukturering er meget lig til livsarving.

Ønsket om at overdrage virksomheden/selskabet til en nærtstående medarbejder, kan komme såfremt der ikke er egnede erhververer i familiekredsen, eller at de ikke ønsker at overtage virksomheden. Det blev i 2002 muligt at overdrage en virksomhed eller aktier med succession til en afgrænset medarbejderkreds, jf. KSL § 33 C, stk. 12. Her gælder der et krav om beskæftigelse i et vist omfang indenfor en periode af 5 år.

Værdiansættelsen af de overdragne aktiver/aktier skal ske til handelsværdi. Normalt vil den aftalte pris mellem ejer og medarbejder, blive betragtet som handelsværdien. Der er dog tilfælde, hvor der kan være indikation på et interessefællesskab. Såfremt dette er tilfældet vil beregningen af værdiansættelsen tage udgangspunkt i 2000 cirkulærerne ved interesseforbundne parter, mens der tages udgangspunkt i 2009-vejledningen såfremt, der tales om uafhængige parter med sammenfaldende interesser.

Berigtigelsen ved overdragelse med succession af en virksomhed til en nærtstående medarbejder ske enten ved at erhververen betaler fuldt vederlag eller erhververen modtager den som gave, eller en kombination af de to muligheder. Dette gælder også ved overdragelse af en aktiepost jf. ABL § 34. Såfremt der oprettes et rentefrit anfordringsgældsbrief eller gives gave, vil det medføre indkomstskattepligt for erhververen, jf. SL § 4, stk 1, litra c, idet den nærtstående medarbejder ikke er omfattet af gaveafgiftskredsen.

Ud fra casevirksomheden kan det ses at det er muligt for Karl at foretage overdragelse til sønnen Kurt efter reglerne om succession. Alt efter hvilken form virksomheden overdrages i, virksomhedsform eller selskab, samt tidspunktet vil værdien variere. Såfremt der tages højde for den latente skat er alle under, det vederlag Karl ønskede at modtage. Heri er der stadig mulighed for at Karl letter den økonomiske byrde ved overdragelsen til Kurt, ved at give en gave. Til forskel fra Peter, vil Kurt som nævnt være indkomstskattepligt af gaven. Det ses sjældent, at der gives, især store gaver, udenfor gaveafgiftsmiljøet. Incitamentet for at Karl giver Kurt en gave, vil kunne ligge i et stort ønske for Karl, at det er Kurt og ikke en tredjepart som overtager virksomheden.

5. Generationsskifte ved død

Såfremt der ikke foretages generationsskifte i levende live, vil dødsfald af ejeren betyde, at virksomheden vil indgå i afdødes formue og dermed være omfattet af reglerne omkring dødsboer. Et generationsskifte ved død vil behandles efter reglerne i Dødsboskatteloven.

Ved et dødsfald, opstår der umiddelbart et dødsbo, hvor afdødes formue, aktiver med eventuelt tilhørende gældsforpligtelser overgås til dødsboet jf. DBSL § 20. Ordlyden i DBSL § 20, stk.1 statuerer, at dødsboet succederer i den afdødes skattemæssige stilling. Dette betyder, at såfremt der i dødsboet er tale om en afståelse af et aktiv, hvor der udløses en skattemæssig avance, som den afdøde ville være skattepligtig af, vil der blive taget udgangspunkt i afdødes anskaffelsessum, anskaffelsestidspunkt og anskaffelseshensigt.

Reglerne for dødsboer reguleres i DBSL, som omhandler beskatning af den afdødes formue ved udlodning til arvingerne, og beskatning i selve dødsboet. Reglerne for skifte af dødsboer, skifte af en efterlevende ægtefælles del af fællesboet, skifte af uskiftet bo finder anvendelse i DSL. Et generationsskifte ved død er anderledes end ved levende liv. Det indeholder mange komplekse sammensætninger af regler indenfor formueret, arveret, dødsboskifte, dødsboskatte og boafgift. Der vil i dette afsnit først gennemgås, de regler der anvendes ved dødsbo, og derefter de regler der anvendes, når generationsskifte af den afdødes virksomhed skal foretages med skattemæssig succession, herunder belyse mulighederne for generationsskifte ved død.

5.1 Dødsbo

Reglerne for dødsbo er som tidligere nævnt reguleres i DBSL og DSL. Arveladers forhold ved dødsfaldet er afgørende for, om – og i bekræftende fald i hvilket omfang - der ved skifte af dennes bo skal betales bo- og tillægsboafgift til den danske stat⁴⁵, samt hvorvidt der kan ske skattemæssig succession i dødsboet.

5.1.1 Skifte af et dødsbo

Når der opstår et dødsbo, skal det først afgøres, hvor boet skal skiftes. Skiftet af et dødsbo sker efter bestemmelser i DSL § 2, hvor der lægges vægt på afdødes hjemting efter RPL §§ 235 og 236 på dødstidspunktet. Betingelser for hjemting fremgår af de ovennævnte paragraffer i RPL og vil ikke blive gennemgået, idet det forudsættes at være kendt for læseren. I tilfælde af tvivl omkring, hvorvidt en person forinden dødsdagen havde nær tilknytning til Danmark og dermed skulle omfattes af reglerne om processuel indlænding, jf. DSL § 2, stk. 1. vil ligeledes ikke blive behandlet. Årsagen hertil er, at casevirksomheden befinder sig i Danmark og det anses derfor ikke som afhandlingens formål at behandle dette.

Ved dødsfald er der flere muligheder for skiftet af dødsboet og hermed, hvordan den afdødes formue fordeles. Dette kan ske i form af:

- Boudlæg jf. DSL §§ 18 og 19 samt DBSL kap. 13, afsnit IV
- Privatskifte jf. DSL § 25
- Forenklet privat skifte jf. DSL § 33 og 34
- Bobestyrerbo jf. DSL kap. 16 §§ 36-73
- Udlæg til efterlevende ægtefælle jf. AL § 11, DSL § 22 og DBSL § 58
- Uskiftet bo jf. DSL kap. 16 §§ 36-73 og DBSL § 59

Skifteformer af dødsboer kan foretages i henhold til vejledning fra SKAT⁴⁶. Afhandlingen har ikke til formål at behandle skifteformer af dødsboer, hvorfor dette ikke blive behandlet nærmere.

Valget af skifteform spiller en vigtig rolle, idet dette er med til at afgøre om dødsboet er skattepligtig eller ej. Spørgsmål om hvorvidt dødsbo er omfattet af skattepligten afgøres af om boet skal helt eller delvis skiftes i Danmark, jf. DSL § 2, jf. ovenstående. Derudover er der nogle

⁴⁵ Skatteret Arv og gave, side 57 : Henrik Dam, Rasmus Kristian, Feldthusen, Finn Taksøe- Jensen

⁴⁶ www.skat.dk – borger – Arv, dødsbo og gaver - dødsbo

andre faktorer, som er med til at afgøre om der er skattepligt. Disse er bl.a. om der er tale om dødsboet som selvstændigt skattesubjekt eller ej, og om der er tale om skattefritagne bo eller ikke-skattefritagne. Mere herom nedenfor.

5.1.2 Dødsboet som selvstændigt skattesubjekt

I skattemæssig henseende sondres mellem selvstændige skattesubjekter og ikke-selvstændige skattesubjekter.

Dødsboet, som et selvstændigt skattesubjekt, afgøres efter DBSL § 2, stk.1. Der henvises til loven for betingelserne herved. Som eksempel kan nævnes, at et ikke-selvstændigt skattesubjekt er, når den afdøde kun efterlader sig en efterlevende ægtefælle, men igen livsarvinger. Hvorimod et selvstændigt skattesubjekt er, når den afdøde efterlader sig en efterlevende ægtefælle, og livsarvinger eller legatarer.

Der vil i afhandlingen ikke blive fokuseret på dødsboet, som ikke-selvstændigt skattesubjekt, da ejeren i casevirksomheden både har en efterlevende ægtefælle og livsarvinger. Det anses derfor, at ejeren i casevirksomhedens dødsbo er omfattet af selvstændigt skattesubjekt.

Selvstændige skattesubjekter opdeles i skattefritagne dødsboer og ikke-skattefritagne dødsboer, og afgøres efter DBSL § 6.

Den omstændighed, at et dødsbo er et selvstændigt skattesubjekt, betyder nødvendigvis ikke, at boet er skattepligtigt, dvs. et ikke-skattefritaget dødsbo. Omvendt er det kun dødsboer, der er selvstændige skattesubjekter, som kan være skattepligtige. Spørgsmålet om, hvorvidt et dødsbo er omfattet af skattepligtig, hænger sammen med bobeskatningsindkomsten. Såfremt dødsboet anses for skattepligtigt, skal der svares en skat på 50 % af hele boindkomst, jf. DBSL § 30, stk.1 og DBSL § 19, stk.2.

5.1.2.1 Skattefritagne dødsboer

Opfylder et dødsbo betingelserne for at være et selvstændigt skattesubjekt, skal det herefter afgøres om dødsboet er skattefritaget eller ikke-skattefritaget.

Betingelserne for, at et dødsbo er fritaget for at betale indkomstskat jf. DBSL § 6, stk.1. er:

- at boets aktiver (bruttoaktiverne er afgørende) på skæringsdagen ikke overstiger et reguleret beløb på kr. 2.595.100 (2011- niveau) og
- at boets nettoformue ikke overstiger et reguleret beløb på kr. 2.595.100 (2011-niveau) på skæringsdagen
- aktivmasse og nettoformue opgøres på skæringsdagen i boopgørelsen, hvor begge holder sig under beløbsgrænser.

Skattefriheden forudsætter, at boet afsluttes inden for de sædvanlige behandlingsfrister jf. DBSL § 5. I tilfælde, hvor dødsboet overstiger ovenstående beløbsgrænser, kan skifteretten udskyde skæringsdagen for boopgørelsen. Dette resulterer i, at boet bliver beskattet jf. DBSL § 6, stk.2.

Varighed af bobehandling kan udskydes efter:

- DSL § 31, stk. 2, når der er tale om 1 års-dagen for dødsfaldet i privat skiftet bo.
- DSL § 66, stk. 3, når der er tale om 2-års-dagen i bobestyrerbo

Anvendelse af bestemmelsen i DBSL § 6, forudsætter, at boet er fuldt skattepligtigt til DK og solvent, ellers kan der ikke anvendes skattefritagelse.

Ved opgørelse af bruttoaktiver medregnes ikke følgende:

- Værdien af fast ejendom omfattet af EBL § 8⁴⁷,
- For blandet benyttet ejendom en andel svarende til værdien af stuehus med tilhørende grund og have, eller værdien af ejerboligen, jf. EBL § 9

Med andre ord værdien af egen bolig medregnes kun ved opgørelsen af nettoformue, men ikke af boets aktiver.

5.1.2.1.1 Virkningerne af skattefritagelsen

I skattefritaget dødsboer bliver dødsboets indtægter ikke beskattet efter dødsdagen, dvs. i den såkaldte boperiode. Der opgøres heller ikke en boindkomst, og der skal ikke betales boskat. Der er ikke mulighed for udlægsmodtager at succedere i den afdødes skattemæssige stilling.

⁴⁷ Omhandler parcelhus-reglen

Nærmere om boperiode og bobeskatning m.v. i afsnit 5.1.3. Bobeskatningsperiode og bobeskatningsindkomst.

5.1.2.2 Ikke-skattefritagne dødsboer

Et dødsbo, der ikke opfylder betingelser i DBSL § 6, betragtes som ikke-skattefritagne dødsboer. Se betingelser i afsnit 5.1.2.1 Skattefritagne dødsboer. Reglerne i DBSL § 19 anvendes for de ikke-skattefritagne dødsboer.

Som tidligere nævnt gælder det, at alle de opstillede betingelser i DBSL § 6, stk.1 skal være opfyldt for at være omfattet af ikke-skattefritagne dødsboer. F.eks. kan et dødsbos væsentligste aktiv være en udlejningsejendom til en værdi af kr. 2.900.000, med en friværdi på kr. 1.800.000. Her overstiger dødsboet bruttogrænsen, da bruttoformuen er på kr. 2.900.000, men holder sig derimod under nettogrænsen, da nettoformuen her er på kr. 1.800.000. Dette betyder, at begge betingelser i henhold til DBSL § 6, stk.1 ikke er opfyldt, og derfor vil dødsboet i eksemplet ikke være skattefritaget, men derimod et ikke-skattefritaget dødsbo.

5.1.2.2.1 Virkningerne af ikke-skattefritagelsen

I ikke-skattefritaget dødsboer bliver dødsboets indtægter beskattet i modsætning til indtægterne i et skattefritaget dødsbo. Dette indebærer, at der skal opgøres en boindkomst, og der skal betales boskat jf. DBSL § 6. Nærmere herom i afsnit 5.1.3. Bobeskatningsperiode og bobeskatningsindkomst.

5.1.2.3 Brutto/nettoafståelse

Idet grænserne i DBSL § 6 er med til at afgøre, om der sker beskatning eller ej af indkomsten i dødsboet, er værdiansættelsen af aktiverne vigtigt. Det er her især værdiansættelsen af behæftede aktiver, der er relevante. Værdiansættelsen af et behæftet aktiv afhænger af, hvem der erhverver det behæftede aktiv. Er erhververen den efterlevende ægtefælle, arving eller legatar, udloddes f.eks. ejendommen uden fradrag for ejendommens gæld (bruttoafståelse). Er det tredjemand, der erhverver aktivet, medregnes i stedet kun nettoprovenuet, som boet har modtaget ved afståelsen (nettoafståelse). Det er således muligt at gøre et skattepligtigt dødsbo skattefrit ved salg til tredjemand, forudsat, at grænserne i DBSL § 6 ikke overstiges.

5.1.2.3.1 Effekten af brutto – og nettoafståelser

To ægtefæller, der har fælleseje, ejer en udlejningsejendom til en værdi af kr. 2.800.000, og som er belånt med kr. 1.800.000. Bruttogrænsen i DBSL § 6 er i eksemplet oversteget, hvorfor dødsboet ikke vil være skattefritaget.

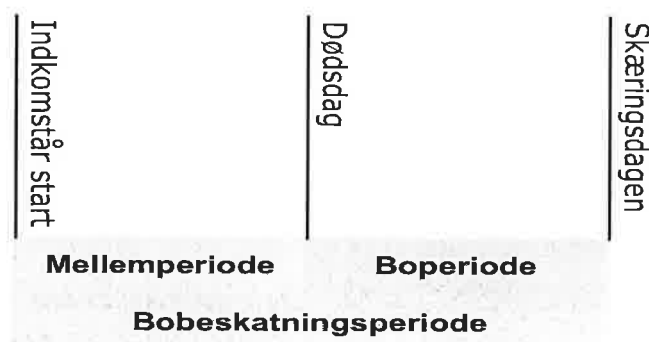
Sker der udlodning fra dødsboet af den faste ejendom til den efterlevende ægtefælle, arving eller legatar, skal den faste ejendom stadig medregnes i bruttogrænserne, hvorfor dødsboet stadig ikke er skattefritaget. Hvis ejendommen i dødsboet afstås til tredjemand, er det kun nettoprovenuet på kr. 1.000.000, der skal medregnes, hvorfor dødsboet nu er skattefritaget. Dette forudsætter, at de andre aktiver i dødsboet ikke gør, at grænserne overstiges.

5.1.3 Bobeskatningsperiode og bobeskatningsindkomst

Et dødsbo opdeles i 2 perioder;

- en mellempperiode, der omfatter perioden fra udløbet af afdødes seneste indkomstår forud for dødsfaldet til og med dødsdagen, jf. DBSL § 96, stk. 3, og
- en boperiode, som omfatter perioden fra og med dagen efter dødsdagen til og med skæringsdagen i boopgørelsen, jf. DBSL § 96, stk. 4.

Mellempperioden og boperioden, kaldes for bobeskatningsperioden, jf. DBSL § 19, stk. 2, og illustreres som nedenstående figur.



Figur 11. Bobeskatningsperiode – egen tilvirkning.

Skattefritagne dødsboer er kun fritaget for beskatning i boperioden, jf. DBSL § 6, stk. 1 og DBSL § 5. Dette betyder, at indtægter og udgifter fra afdødes indkomstårs begyndelse til og med dødsdagen, altid vil være skattepligtig i mellempperioden, såfremt der realiseres en avance af

afståelse af aktiver sket i mellemprioroden, vil denne altid være skattepligtig i mellemprioroden. Dette gælder uanset om dødsboet er skattefritaget eller ikke-skattefritaget.

Indkomstårets start i dødsboet behøver ikke at følge kalenderåret, dvs. fra den 1. januar, da afdøde kan have haft forskudt indkomstår, som f.eks. perioden 1. juli – 30. juni i stedet for kalenderåret. Her fastsættes den skattepligtige indkomst efter reglerne i DBSL § 9, stk. 4., hvoraf det følger, at der skal foretages omregning af den normale indkomst i mellemprioroden forholdsmæssigt efter antal dage fra begyndelsen af kalenderåret i dødsåret og til dødsdagen, og totale antal dage i mellemprioroden.

Indkomsten i bobeskatningsperioden kaldes bobeskatningsindkomst og denne behandles efter reglerne i DBSL § 4, stk. 1. Af DBSL § 4, stk. 1. fremgår det, at indtægter og udgifter vedrørende dødsboets formue, og som indgår i skiftet, skal medtages i opgørelsen af indkomsten. Det gælder, at bobeskatningsindkomsten opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler for personer, medmindre reglerne i kapitel 5 i DBSL siger andet i følge, jf. DBSL § 21, stk. 1. Ifølge DBSL § 21, stk. 3, gælder det, at det er reglerne i dødsåret, som skal anvendes. Dette kan påvirke de dødsboer, som strækker sig over flere indkomstår.

I forbindelse med udlodning med succession fra et dødsbo, skal der ved opgørelsen af bobeskatningsindkomsten ikke medregnes avancen af udlodningen med succession i bobeskatningsindkomsten, jf. DBSL § 28, stk. 1, 1. pkt. Ydermere skal dødsboet ikke efterbeskattes, såfremt udlodningsmodtageren har overtaget konto for opsparet overskud, jf. DBSL § 24, stk. 4 og DBSL § 25, stk. 4. Dette betyder, at dødsboet bliver endelig frigjort fra forpligtelsen til at svare skat af udlodninger med succession. I tilfælde hvor udlodningsmodtageren overtager en personlig ejt virksomheden, og ikke ønsker at succedere i konto for opsparet overskud gælder, at det opsparede overskud skal medregnes i bobeskatningsindkomsten efter DBSL § 24, stk. 1 med tillæg af den tilhørende virksomhedsskat og fradrag for et grundbeløb på kr. 152.200 (2011-niveau). Successionsreglerne i dødsbo behandles nærmere i afsnit 5.2 Successionsmulighed i dødsbo.

5.1.3.1 Dødsboets beskatning og bobeskatningsindkomst for skattefritagne dødsboer

Skattefritagne dødsboer beskattes ikke efter dødsdagen, dvs. i boperioden. Der kan derimod blive tale om beskatning i mellemprioroden efter DBSL § 96, stk. 3.

5.1.3.1.1 Bobeskatningsindkomst

I mellemprioroden sker der ikke afsluttende ansættelse af indkomsten, idet forskudsskatten anses for den endelige skat for denne periode, jf. nedenfor. Boperioden er altid skattefritaget.

5.1.3.1.2 Beskatningen af afdøde i mellemprioroden

Selvom boet er skattefritaget er afdødes indkomst i mellemprioroden ikke altid skattefri. Boet og skattemyndigheden kan begære afsluttende ansættelse, hvis der er uenighed. Hvis afdøde har anvendt VSO anses en afsluttende ansættelse som obligatorisk, og kan derfor ikke anvendes i mellemprioroden.

Hvis der ikke er foretaget en afsluttende ansættelse, anses afdødes indkomstskatter for mellemprioroden og eventuelle overførte restskatter og skatterestancer fra tidligere år, for endeligt opgjort med betaling af de foreløbige skatter, der forfaldt før dødsåret. Såfremt der er foretaget en afsluttende ansættelse, opgøres indkomsten i mellemprioroden som udgangspunkt efter skattelovgivningens regler for personer.

For så vidt angår renter, så medregnes både forfaldne renter og periodiseret renter til og med dødsdagen, i mellempriorodeindkomsten. Såfremt der er skattemæssige afskrivninger, medregnes disse forholdsmæssigt af de helårige afskrivninger.

Mellempriorodeskatten svarer til boskatten, som er på 50 %. Der opnås et fradrag på kr. 1.900 (2011-niveau) pr. påbegynd måned i den beregnede skat. Fradraget træder i stedet for personfradraget. Såfremt der skulle være overskydende skat, så vil denne kun blive tilbagetalt, hvis beløbet overstiger kr. 2.800 (2011- niveau). I tilfælde, hvor boet er opgjort og det viser sig, at der er en restskat, skal boet kun svare skat af den restskat, der overstiger kr. 32.700 (2011-niveau)

5.1.3.2 Dødsboets beskatning og bobeskatningsindkomst for ikke-skattefritagne dødsboer

Dødsboer, der undergives skiftebehandling er principielt selvstændige skattesubjekter. Disse anses som udgangspunkt skattepligtige jf. DBSL § 3, og beskattes som tidligere nævnt med en proportionalskat på 50 %.

5.1.3.2.1 Bobeskatningsindkomst

Afdødes og dødsboets skattepligtige indkomst opgøres under ét for perioden fra 1/1 (udløb af afdødes sidste indkomstår forud for dødsfaldet) til og med skæringsdagen i boopgørelsen. Der foretages således kun én ansættelse, selvom bobeskatningsperioden kan strække sig over flere indkomstår.

Det er muligt for arvingerne/dødsboet selv at vælge, hvilken dag, der skal være skæringsdagen. Tidligste skæringsdag er dødsdagen, og seneste er 12 måneder efter dødsfaldet. Er dødsdagen lig med den skiftemæssige skæringsdag, vil gevinster og tab ved salg og andre afståelser samt udlodninger uden succession med virkning fra dødsdagen blive skattepligtige, jf. DBSL § 5, stk. 5. Valg af skæringsdatoen er vigtig, idet det påvirker det månedlige bofradrag, der opnås i boperioden. Som tidligere nævnt opnås et bofradrag på kr. 5.200 (2011-niveau) pr. påbegyndt måned fra dødsdagen og til skæringsdagen, dog max. 12 måneder. Derfor vil det være mest fordelagtigt at vælge skæringsdag 12 måneder efter dødsfaldet og dermed opnå højst muligt bofradrag på kr. 62.400.

Valg af skæringsdag er vigtig, idet dødsboets skattepligt ophører på skæringsdagen for boopgørelsen. Dette ses i TfS 2003.41 LSR, hvor salg af en ejendom endte med skattepligt af avancen hos arvingerne, mens der kunne være opnået skattefrihed, hvis ejendommen var solgt skattefrit i boet. Skattefriheden ville være opnået, da dødsboet, jf. DBSL § 20, stk. 1. som udgangspunkt succedere i afdødes skattemæssige stilling, og ejendommen var omfattet af parcelhusreglen for afdøde. Da arvingerne ikke havde beboet ejendommen i ejertiden, blev de skattepligtige af avancen ved salget.

Skæringsdatoen kan ikke ændres, idet der jf. DSL § 103 ikke er hjemmel til genoptagelse af skattemæssige årsager. Se desuden UfR 2003.2194 VLK.

5.1.3.2.2 Beskatning af afdøde/dødsboet

Dødsboer beskattes, som tidligere nævnt, med 50 % af bobeskatningsindkomsten, dvs. fra udløb af afdødes sidste indkomstår forud for dødsfaldet til og med skæringsdagen i boopgørelse. Der opnås et fradrag for mellemprioriteten på kr. 1.900 (2011-niveau) for hver påbegyndt måned fra begyndelsen af dødsåret til og med den måned, hvori dødsfaldet er sket. Fradraget træder i stedet

for personfradraget, efter DBSL § 32, stk. 2. Desuden opnår dødsboet et bofradrag, der udgør et reguleret beløb på kr. 5.200 (2011-niveau) for hver påbegyndt måned efter den måned, hvor dødsfaldet er sket til og med den måned, hvori skæringsdagen i boopgørelsen ligger. Dog højst fradrag for 12 måneder, efter DBSL § 30, stk.3

Indtægter og udgifter i boet omfatter de indtægter og udgifter, som fremkommer på baggrund af boets aktiver og passiver, herunder også løbende indtægter som formueafkast og løbende udgifter samt gevinst og tab ved afståelse.

Såfremt der er forfaldne acontoskatter godskrives boet efter DBSL § 32. Aktieindkomst medregnes ikke i bobeskatningsindkomst. Såfremt der er underskud i boindkomst, modregnes denne i aktieindkomst jf. DBSL § 32, stk.1. Aktieindkomst bliver beskattet efter de almindelige regler i henhold til ABL. Negativ aktieindkomst vil blive modregnet positiv boindkomst, jf. DBSL § 32.

AM-bidrag betalt i dødsåret bliver endelige ved dødsfaldet. VSO kan ikke anvendes, idet alle boets indtægter og udgifter indgår i bobeskatningsindkomsten, og dermed har samme skatteværdi.

Forskellen mellem ikke-skattefritagne og skattefritagne boer er, at ikke-skattefritagne boer altid beskattes med 50 % for hele perioden, mens skattefritagne boer kun beskattes i mellemprioroden med 50 % og kun såfremt, der kræves afsluttende ansættelse.

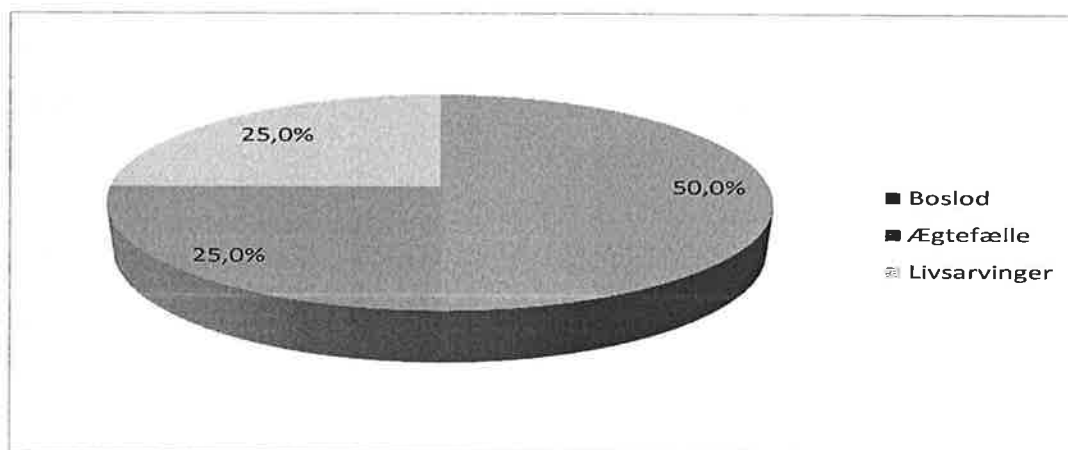
5.1.4 Legal og testamentarisk arv

Når dødsboets skattepligtige indkomst og formuen er opgjort, skal formuen i dødsboet herefter udloddes til arvinger eller legatarer i form af enten arv eller testamente. Reglerne om arveret findes i AL, hvor der sondres mellem legal og testamentarisk arv. At modtage sin legale arv, svarer til at modtage arv efter lovens bestemmelser. Den legale arveret kan fraviges ved at oprette et testamente, men tvangsarven kan dog ikke fraviges helt ved testamente. Med et testamente kan arveladeren disponere over den andel af formuen, der ikke er tvangsarv. Hermed kan arveladeren bestemme, hvor meget der skal testamenteres til fordel for arvingerne eller legatarerne, sådan at de overtager virksomheden, et bestemt aktiv eller hele friarven, hvis dette er ønsket hos arveladeren.

5.1.4.1 Legal arv

Arveloven bestemmer, hvem der skal være arving, og hvor stor andel af afdødes formue en arving skal modtage i arverækkefølgen. Arverækkefølgen fremkommer som vedlagte bilag 23.

Hovedreglen i AL er, at der ved en arv uden oprettelse af et testamente, er et formuefællesskab. Dette betyder, at ved fordelingen af boet, kan den efterlevende ægtefælle først udtage sin egen boslod, hvilket svarer til 50 % af den fælles formue. Det betyder altså, at halvdelen af afdødes positive nettobodel⁴⁸ tilkommer den efterlevende ægtefælle, som omvendt afleverer halvdelen af sin egen positive nettobodel. Disse bodele udgør tilsammen et boslod. Er begge nettobodele positive, er bosloddet lig med halvdelen af den samlede fællesformue, jf. AL § 9, stk. 1. Efter ægtefællens udtagelse bliver den resterende halvdel af formuen ligeligt fordelt mellem ægtefællen og livsarvingerne eller legatarer, dvs. der fordeles med $\frac{1}{4}$ af den samlede fællesformue til hver, jf. AL § 5, stk. 1 og AL § 10, stk. 1. Arv uden testamente kan illustreres således:



Figur 13. Arv uden testamente – egen tilvirkning.

5.1.4.2 Testamentarisk arv

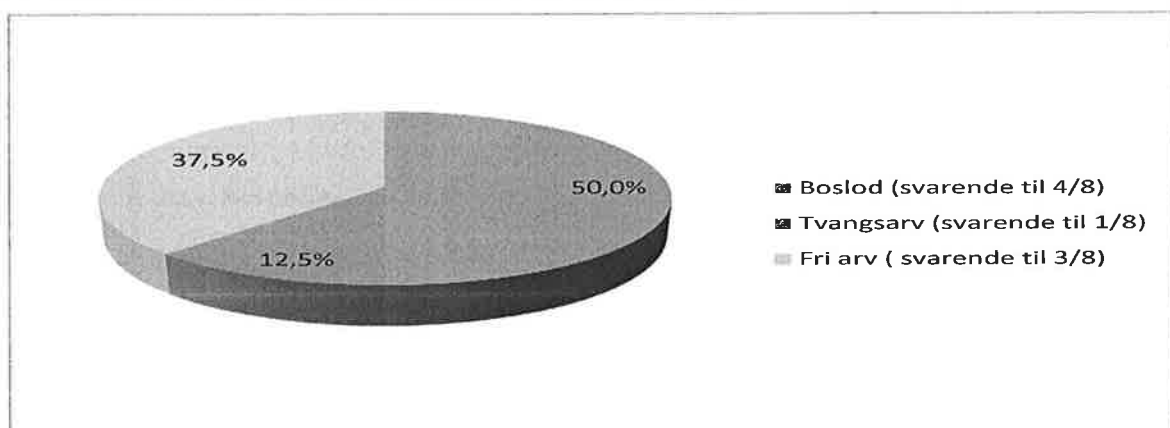
Ved testamentarisk arv er det testamentet der afgør, hvem der skal være arving eller legatar, og hvor stor en andel, hvilket beløb eller aktiv en arving eller legatar skal modtage efter den afdøde. Ved at udarbejde et testamente, kan arveladeren i videste mulig omfang disponere over sin formue til en bestemt arving eller legatarer. Arv med testamente kan være nødvendig i f.eks. de situationer, hvor der er sammenbragte børn, papirløse forhold eller en virksomhedsejer ønsker, at

⁴⁸ Aktiver minus gæld jf. reglerne i AL

bestemte personer skal arve, hvor et testamente er med til at forhindre senere uoverensstemmelser imellem arvingerne. Desuden er det relevant at oprette et testamente i de situationer, hvor:

- Der er personer uden arveberettigede slægtninge da formuen ellers tilfalder Statskassen.
- Formuen, der doneres til en almenvelgørende forening på bekostning af legal arv.
- Forældre, hvis barn er død, og som ønsker at betænke en del af arven til et svigerbarn.

Efter ordlyden i AL, vil halvdelen af afdødes positive nettobodel fortsat tilkomme den efterlevende ægtefælle, selvom der er oprettet et gyldigt testamente. Som ved arv uden testamente må den efterlevende ægtefælle stadig aflevere halvdelen af egen positive nettobodel. Bosloddet udgør fortsat halvdelen af den samlede fælles formue, jf. AL § 9, stk. 1. Ved at oprette et testamente, har arveladeren sikret sig, at den resterende halvdel af formuen i stedet fordeles med $\frac{3}{4}$ som friarv og $\frac{1}{4}$ som tvangsarv. Afdøde har dermed mulighed for at tilgodese ægtefælle, børn eller andre potentielle arvinger med $\frac{3}{8}$ -dele af den samlede formue, hvilket kan gøre det nemmere, at foretage generationsskifte med skattemæssig succession ved død.



Figur 14. Arv med testamente – egen tilvirkning.

5.1.5 Betydning for casevirksomheden

I tilfældet af, at Karl Johansen ikke har nået, at foretage et generationsskifte af sin virksomhed enten til sin søn (Peter) eller nærtstående medarbejder (Kurt Jensen), mens han stadig er i live, så vil Karl Johansen's død påvirke generationsskiftet anderledes end i levende liv. Når Karl er afgået ved døden vil det betyde, at boet efter Karl skal opgøres efter reglerne i DSL, og DBSL jf. tidligere nævnt. Dette afsnit vil derfor belyse, hvilke muligheder, der er for at lette et generationsskifte af Tømrerfirmaet Karl Johansen ved at fordele arven efter mulighederne med og uden testamente. Selve beregningen af vederlag med arv for de forskellige muligheder med

og uden testamente gennemgås i afsnit 5.2.11 Betydning for casevirksomheden. I dette afsnit behandles kun formue, bobeskatning, arveandel m.v.

Ud fra de ovenfor beskrevne private og formueretlige forhold, forudsættes forskellige vilkår for casevirksomheden. Se bilag 35.

Da Karl har bopæl i Danmark, og er gift med Ingrid og har etableret en tømrervirksomhed anses Karl for fuld skattepligtig til Danmark.

Jf. åbningsstatus jf. bilag 24 for boet efter Karl, er dødsboet omfattet reglerne for selvstændigt skattesubjekt, og ikke-skattefritaget dødsboet, idet grænserne i DBSL § 6 er overskredet.

5.1.5.1 Skattepligtig indkomst, åbningsstatus og boopgørelse

Da Karl er død den 15. januar 2011 er mellemprioden for bobeskatningsindkomsten 1. januar – 15. januar 2011. Skæringsdatoen er valgt til den 1. juli 2011, hvorfor boprioden er fra den 15. januar – 1. juli 2011. Derved bliver den samlede bobeskatningspriode fra den 1. januar – 1. juli 2011. Da der succederes i konto for opsparet overskud, skal beløbet ikke medregnes i bobeskatningsindkomsten.

Bobeskatningsindkomsten for Karl er jf. bilag 27, opgjort til t.kr. 622, svarende til en skat på t.kr. 311. Da Karl allerede har betalt t.kr. 67,5, giver dette en restskat på t.kr. 215, som indgår i boopgørelsen på skæringsdatoen.

Som det fremgår af opgørelsen af åbningsstatus efter DSL § 25, stk. 5, jf. bilag 24, er den private formue på dødsdagen opgjort til t.kr. 18.442. Som følge heraf skal boet efter Karl udlægges til almindelig privat skifte efter reglerne i DSL kap. 15, §§ 25-32. Forenklet privat skifte finder ikke anvendelse her, idet betingelserne efter DSL § 33 er ikke opfyldt, idet den beregnede afgiftspligtige nettobobeholdning på dødsdagen overstiger bundfradraget på kr. 264.100 (2010-2013 niveau) jf. BAL § 6, stk. 1 a. Boet efter Karl bliver herudover skattepligtigt efter DBSL § 6, idet dødsboets aktiver på boopgørelsestidspunktet (skæringsdatoen) overstiger bundgrænsen på t.kr. 2.595 (2010- 2013 niveau) for både aktivmassen og nettoformuen i dødsboet, jf. vedlagte

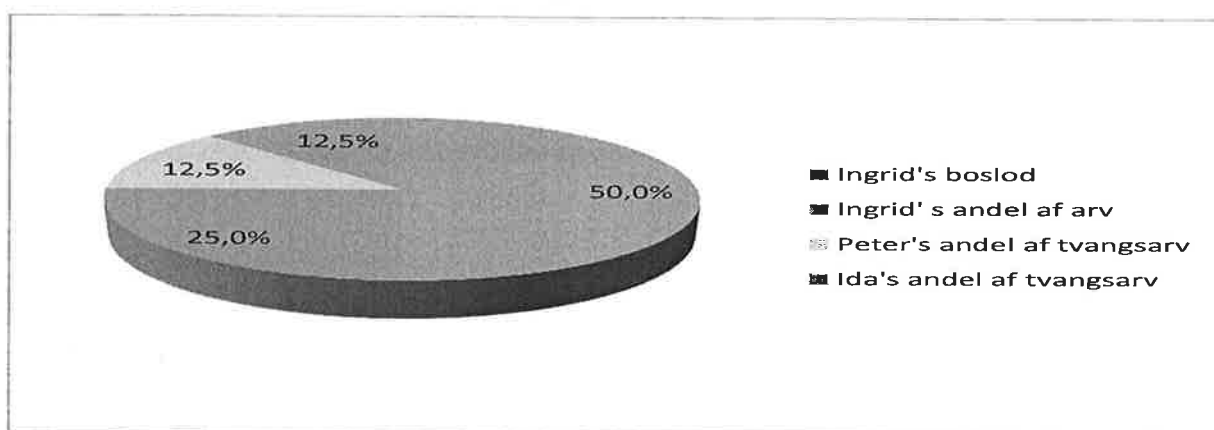
bilag 25. Den samlede arv efter bundfradraget og den efterlevende ægtefællens boslod er opgjort til t.kr. 9.319 inden udlodning til arvinger jf. bilag 26.

5.1.5.2 Formuefordeling

5.1.5.2.1 Formuefordeling uden testamente

Det ønskes her at belyse de muligheder, der er for fordeling af formuen, herunder Tømrerfirmaet Karl Johansen, såfremt Karl dør, men ikke har oprettet testamente.

I tilfældet af, at Karl dør vil 50 % af fællesformuen tilfalde Ingrid, som er hendes andel af boslod, og dette vil ikke indgå, som arv til livsarvinger. Såfremt Karl ikke har oprettet et testamente vil de sidste 50 %, arveloddet, blive fordelt mellem Ingrid med 25 % og Peter og Ida med 12,5 % til hver. Dette betyder, at Ingrid arver halvdel af formue på t.kr. 4.659 jf. bilag 26. Peter og Ida arver hver halvdelen af den resterende arv på t.kr. 2.330 jf. bilag 26. Fordeling af boet efter Karl er vist som nedenstående figur.



Figur 15. Fordeling af boet efter Karl, når der ikke er oprettet et testamente – egen tilvirkning

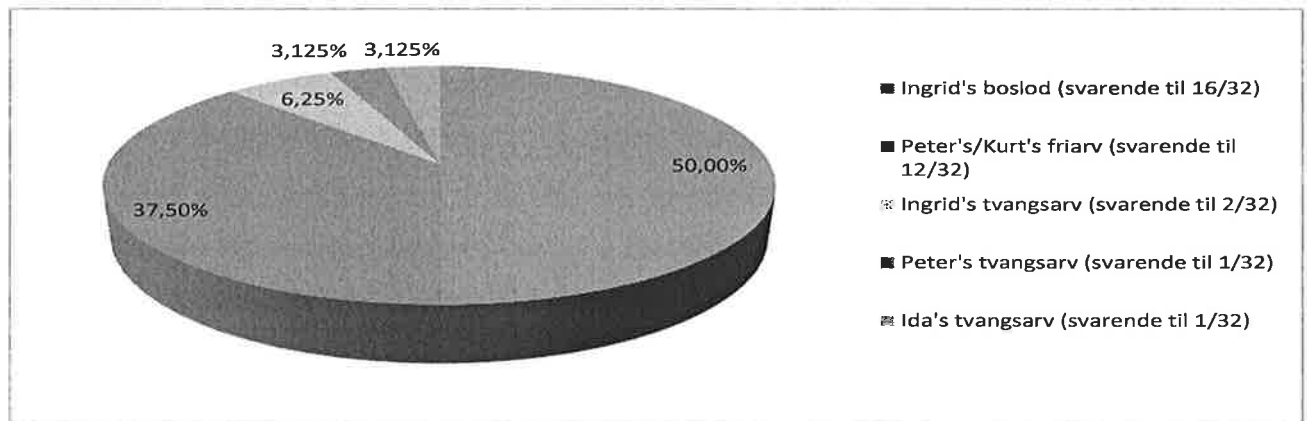
I tilfældet af at der foretages omdannelse af den personlige virksomhed vil Ingrid arve halvdel af formue på t.kr. 4.697 jf. bilag 32. Peter og Ida arver hver halvdelen af den resterende arv på t.kr. 2.344 jf. bilag 32.

Ovennævnte fordeling af arven uden testamente, giver ikke de store muligheder for, at andre end den efterlevende ægtefælle kan arve virksomheden uden at betale vederlag.

5.1.5.2.2 Formuefordeling med testamente

Såfremt Karl ønsker, at arven skal fordeles anderledes, kan han oprette et testamente. Herved kan han være med til f.eks. at sikre, at virksomheden via testamentet går til den person, som han ønsker, skal overtage virksomheden.

Såfremt der er oprettet et testamente, så vil den have følgende indvirkning på fordeling af arv:



Figur 16. Formuefordeling når Karl Johansen har oprettet et testamente – egen tilvirkning.

Ved oprettelse af testamente kan Karl inden sin død frit bestemme over 3/4 af 50 % den arv, der skal fordeles, og dermed formindskes arven til livsarvinger til tvangsarven på 25 %, som skal deles halvt til Ingrid og halvt til Peter og Ida. Dette er i stedet for de tidligere 50 %, der fordeles halvt til Ingrid og halvt til Peter og Ida.

Såfremt det er Peter, der skal overtage virksomheden, kan Karl tilgodese ham i testamentet. Karl overvejer to muligheder, nemlig at Peter og Ida ligeligt skal modtage mest muligt af arven, eller at Peter alene skal modtage mest muligt af arven. Såfremt Peter og Ida skal modtage mest muligt af arven ligeligt, vil det betyde at Ingrid kun arver 12,5% af arveloddet, svarende til tvangsarven, mens Peter og Ida hver især arver 43,75 % af arveloddet. Dette vil svare til t.kr. 4.077 jf. bilag 12. Skal Peter arve mest muligt svarer det til, at han arver 81,25 % af arveloddet, svarende til t.kr. 7.572, jf. bilag 26. Ved fordeling af boet med det omdannede selskab vil Peter arve henholdsvis t.kr. 4.101, jf. bilag 20 og t.kr. 7.617, jf. bilag 32.

Kurt kan kun arve i henhold til et oprettet testamente. Dette betyder, at såfremt han arver mest muligt, kan han arve 75 % af arveloddet, svarende til t.kr. 6.989, jf. bilag 26. Såfremt Karl ikke

ønsker, at Kurt arver mest muligt, kan Karl begrænse dette i testamentet. Såfremt Karl begrænser arven, ønsker han, at Kurt kun arver 25 % af friarven, svarende til t.kr. 1.747, jf. bilag 13. Ved fordeling af boet med det omdannede selskab vil Kurt arve henholdsvis t.kr. 1.758, jf. bilag 21 og t.kr. 7.030, jf. bilag 32.

5.2 Successionsmulighed i dødsbo

Reglerne om succession ved udlodning fra dødsbo fremgår i DBSL afsnit II, der omfatter reglerne for dødsboer, som er selvstændige skattesubjekter. Hvilke boer, der omfatter selvstændige skattesubjekter, fremgår af DBSL § 2 jf. afsnit 5.1.2 Dødsboet som selvstændigt skattesubjekt. Reglerne om overdragelse af aktiver i en personlig ejet virksomhed eller aktier/anparter i et selskab med skattemæssig succession ved død fremgår ikke af DSL, men findes i DBSL §§ 28-29 og §§ 36-38. De forskellige skattesubjekter i henhold til reglerne i DSL og DBSL kan vises ud fra figuren i bilag som nedenstående figur:

Af figuren fremgår det, at generationsskifte af en personlig virksomhed med skattemæssig succession til andre end ægtefællen, kun kan foretages såfremt dødsboet skiftes. Hvilken skifteform, privatskifte eller bobestyrerskifte, er irrelevant. Dødsboer har jf. reglerne pligt eller mulighed for at indtræde i afdødes skattemæssige anskaffelsessummer, anskaffelsestidspunkt og anskaffelseshensigt.

Der er successionspligt når:

- en ægtefælle sidder i uskiftet bo i henhold til DBSL § 59, stk. 1. Pligten omfatter succession i afdødes aktiver og passiver.
- der sker skifte af et bo, og dødsboet har pligt i henhold til DBSL § 20, stk. 1 til at indtræde i afdødes skattemæssige stilling.

Der er successionsmulighed, når:

- der foreligger et skattepligtigt dødsbo, hvor fysiske personer, som er omfattet af DBSL § 37, stk. 1⁴⁹ har successionsmulighed for at indtræde i afdødes sted jf. DBSL § 36, stk. 1.

⁴⁹ Det er: ægtefælle, samlever, barn, barnebarn, bror/søster og deres barn/barnebarn, nær medarbejder eller tidligere ejer

Skattemæssig succession kan kun finde sted såfremt værdierne i et dødsbo overstiger én eller begge beløbsgrænser i DBSL § 6⁵⁰. Successionen kan ske såvel i:

- dødsboer, der er selvstændige skattesubjekter, forudsat at formuen overstiger en eller begge beløbsgrænser i § 6, dvs. at dødsboet ikke er skattefritaget jf. DBSL § 36, stk.1
- dødsboer, der ikke er selvstændige skattesubjekter⁵¹, forudsat at formuen ikke overstiger grænserne i DBSL § 6 jf. DBSL § 66, stk.1

Den skattemæssige behandling af udlodningsmodtagere afhænger af, om udlodning sker med skattemæssig succession, eller med beskatning i dødsboet.

5.2.1 Udlodning fra et dødsbo

Udlodning omfatter alle afståelser fra et bo til arveladerens efterlevende ægtefælle, arvinger eller legatarer jf. DBSL § 96⁵². Udlodning kan enten ske med eller uden succession, og kan ske i form af acontoudlodning eller som udlodning på skæringsdagen i boopgørelsen.

Alle afståelser, herunder salg mod fuldt vederlag, anses som udlodning. Desuden vil en efterlevendes salg mod fuldt vederlag til en arving eller legatar efter førstafdøde anses, som udlodning, sådan at eventuel gevinst/tab vil indgå i boets indkomst jf. DBSL § 4, stk.2. Dette medfører, at den efterlevendes afståelser til andre arvinger og legatarer efter førstafdøde vil være omfattet af reglerne om succession i DBSL §§ 28-29 og §§ 36-39.

Reglerne for beskatning af boet ved udlodning findes i DBSL §§ 28 og 29, hvor reglerne for beskatningen af udlodningsmodtager findes i DBSL §§ 36-39. Hvorvidt udlodning kan ske med succession fremgår af en samlet fortolkning af DBSL §§ 28, 29 og 36. Såfremt der er tale om, udlodning af et aktiv med avance, anvendes DBSL § 36 som udgangspunktet, når udlodning sker med succession. Dog kan udlodning i henhold til DBSL § 28, stk.3 og § 29 jf. DBSL § 36, stk.1, kun ske i nærmere afgivne aktiver, og kun såfremt boet ikke har truffet anden beslutning omkring aktivet. Såfremt afdøde afstod en virksomhed eller aktier i mellemprioroden, må det antages, at overdragelsen vil kunne ske med succession efter reglerne i KSL § 33 C og ABL §§ 34 og 35, dog forudsat, at aftalen om succession er indgået forinden dødsfaldet.

⁵⁰ Boets aktiver på kr. 2.595.100 og nettoformue på kr. 2.595.100 (2011-niveau)

⁵¹ Her betragtes den efterlevende ægtefælle som selvstændigt skattesubjekt

⁵² For så vidt angår samlever, så anvendes reglerne i DBSL § 96, stk.5.

Som hovedregel kan succession ske i skatterelevante aktiver der udloddes med fortjeneste, jf. DBSL § 28. Desuden skal der her gøres opmærksom på at, der i DBSL § 29 er anført objektive regler, der udelukker succession i visse aktivtyper⁵³.

Ved dødsfaldet ophører den afdødes skattepligt. Herefter kan dødsboet succedere i både den subjektive⁵⁴ og den objektive⁵⁵ skattepligt efter afdøde. Arvingernes eller legatarers skattepligt af udloddede aktiver indtræder fra og med dagen efter skæringsdagen, jf. DBSL § 35, stk. 1, såfremt aktiverne ikke forinden er udloddet aconto. Se tidligere nævnte TfS 2003.41 LSR.

Såfremt der er tale om rentebærende aktiver, skal der beregnes renter fra og med sidste forfaldsdag forud for udlodningsdagen og til og med skæringsdagen / acontoudlodningsdagen, jf. DBSL § 35, stk. 1. Aktiver vil blive udloddet med “vedhængende renter”. Bestemmelsen omfatter efter sin ordlyd kun renteindtægter, men omfatter også løbende indtægter og udgifter af lignende art, for eksempel husleje, forpagtningsafgift, renteudgifter og ejendomsskat, som periodiseres på tilsvarende måde, i det omfang der er tale om fordeling mellem boet/mellemprioriteten og en udlodningsmodtager.

Hvis arvingerne på et senere tidspunkt foretager afståelse af de pågældende aktiver, skal en eventuel tab/fortjeneste behandles efter skattelovgivningens almindelige regler om beskatning, medmindre udlodningen er foretaget med succession.

Ved udlodning med succession indtræder modtageren i dødsboets(afdødes) skattemæssige stilling, hvilket betyder, at modtageren indtræder i dødsboets(afdødes) anskaffelsestidspunkt, anskaffelseshensigt og anskaffelsessum, herunder skattemæssige afskrivninger og nedskreven værdi.

⁵³ Der henviser endvidere til lov nr. 431 af 26/6 1998 gennemførte ændringer af DBSL §§ 29 og 36, hvor der dels er ændret på de aktiver, der kan succederes i og på personkredsen, som har virkning for dødsboer, hvor dødsfaldet er indtruffet den 1/1 1999 eller senere (og ved skifte af uskiftet bo i den længstlevende ægtefælles levende live, når anmodning om skifte er indgivet den 1/1 1999 eller senere).

⁵⁴ Subjektiv skattepligtig, er den juridisk person, der har pligten til at svare skat af den skattepligtigindkomst

⁵⁵ Objektive skattepligtig, er den genstand/aktiv, der skal svare skat af, f.eks. en ejendom, aktiebeholdning, en virksomhed mv.

En undtagelse hertil er, at såfremt der ved udlodningen er beregnet passivpost på det pågældende aktiv jf. BAL § 13 a, vil de omstændigheder med hensyn til anskaffelsestidspunkt og hensigt, som gjaldt ved beregningen af passivposten blive lagt til grund for beskatning af aktivet hos udlodningsmodtager. Dette fremgår af DBSL § 36, stk. 2, 3.pkt⁵⁶. Om passivpost i dødsboer henvises til afsnit 5.2.9.3 Beregning af passivpost.

Som udgangspunkt kan der ikke succederes i de skattefritagne dødsboer jf. DBSL § 6. Dette betyder, at såfremt afdøde anvendte VSO, skal indkomst, der foreløbig er beskattet med virksomhedsskat, endeligt beskattes i mellemprioroden. Det gælder dog efter DBSL § 10, stk.4, at der kan foretages succession i konto for opsparet overskud, herunder eventuel tilhørende virksomhedsskat ved udlodning af en erhvervsvirksomhed jf. DBSL § 39, stk.2. Dette gør sig også gældende de situation, hvor den afdøde har anvendt VSO ved udløbet af indkomstår forud for dødsåret jf. DBSL § 45, stk.2. Dette gælder ydermere for anvendelse af konjunkturudligningsordningen i KAO, men da denne ikke vedrører afhandlingsformål, vil dette ikke behandles nærmere⁵⁷.

I den situation, hvor afdøde var gift på dødstidspunkt, vil boet efter den afdøde ikke ofte blive beskattet hos den efterlevende ægtefælle. Da dødsboet i sig selv ikke udgør et selvstændigt skattesubjekt, hvis boet udlægges til den efterlevende ægtefælle til at sidde i uskiftet bo. Uskiftet bo behandles efter DBSL afsnit III, under den forudsætning at den efterlevende er solvent, og hvis den afdøde har efterladt sig særlige livsarvinger, skal de give samtykke heraf. Den efterlevende ægtefælle indtræder i den afdødes skattemæssige stilling, og kan disponere over den afdødes aktiver og formue og overtager samtidig al afdødes gæld, der vedrører fællesboet. Desuden hæfter den efterlevende ægtefælle også for afdødes gæld med såvel sit eget boslod, som sit eventuelle fuldstændige særeje.

5.2.2 Betingelser for succession

Som udgangspunkt træffes beslutning om, hvorvidt der kan foretage succession af boet jf. DBSL § 28, stk. 1. Efter DBSL § 28, stk. 3 kan boet bestemme, om der skal ske beskatning i boet. Dette

⁵⁶ Denne bestemmelse er ændret ved lov nr. 958 af 20/12 1999. Denne finder anvendelse på boer vedrørende personer, som afgår ved død den 1/1 2000 eller senere. For så vidt angår beskatning af efterlevende ægtefæller og modtagere af udlodning efter personer, der afgår ved død den 1/1 2000 eller senere, og på skifte af uskiftede boer i den efterlevende ægtefælles, hvor anmodningen om skifte indgives den 1/1 2000 eller senere.

⁵⁷ Se evt. undtagelse i DBSL § 11 jf. § 11, stk. 4, DBSL § 6, DBSL § 39, stk. 3 og DBSL § 45, stk. 4 samt DBSL § 4, stk. 2.

gælder på trods af, at alle betingelser for succession er til stede. Hvis boet ikke tilkendegiver, om der ønskes succession eller beskatning, sker der succession. Boet kan vælge hel eller delvis beskatning.

Som hovedregel er der kun ret til succession, hvis dødsboet er skattepligtigt. Betingelser for at anvende successionsreglerne i DBSL §§ 28-29 og §§ 36-38 er:

- kun fysiske personer kan succedere
- skattemæssig succession kan kun foretages på baggrund af udlodning
- der kan kun succederes i gevinst, aldrig i tab
- skattefri og skattefritagne dødsboer kan aldrig succederes, jf. DBSL § 6, stk. 1, jf. DBSL § 36, stk. 1 jf. tidligere nævnt i afsnit 5.1.2.1 skattefritagne dødsboer

Der er enkelte undtagelser fra hovedreglen, idet det er muligt at foretage succession i følgende situationer selvom der ikke er tale om et skattepligtigt dødsbo. Situationerne er:

1. Hvis der indtrædes i afdødes forskudsafskrivninger og investeringsfondshenlæggelser i forbindelse med overtagelse af afdødes virksomhed jf. DBSL § 39, stk. 1
2. Hvis der indtrædes i virksomhedsordning. (Det er muligt at overtage indestående på indskudskonto selvom et dødsbo, der er selvstændigt skattesubjekt, er skattefritaget) jf. DBSL § 39, stk. 2 og 3.

5.2.3 Personkreds

Som udgangspunkt kan fysiske personer, dvs. efterlevende ægtefælle og livsarvinger, succedere i dødsboet jf. DBSL § 36, stk. 1, jf. DBSL § 6, hvor boet overstiger beløbsgrænsen på kr. 2.595.100 jf. tidligere nævnt. Dog er der følgende undtagelser:

1. Juridiske personer⁵⁸ kan, uanset om de er arvinger, aldrig succedere, jf. DBSL § 36, stk. 1, jf. DBSL § 6.
2. Succession i den fulde erhvervelse ved arvingskøb⁵⁹, er kun mulig for arveladers efterlevende ægtefælle, barn, barnebarn, bror, søster, brors - eller søsters børn eller børnebørn jf. DBSL § 37, stk. 1 jf. DBSL § 37, stk. 1

⁵⁸ Det kan for eksempel være fonde eller forening

⁵⁹ Når arvinger, legatarer eller den efterlevende ægtefælle i boperioden køber aktiver i dødsboet

3. Hvis udlodningsmodtager ikke er hjemmehørende i Danmark, herunder efter en DBO, kan den pågældende kun succedere i det omfang, aktiverne efter udlodningen kan beskattes her i landet jf. DBSL § 38.

Efter ordlyden af DBSL § 37, stk. 1, kan der kun ske udlodning med skattemæssig succession til en nærmere bestemt personkreds, da personkredsen i denne bestemmelse er defineret som følgende:

- afdødes efterlevende ægtefælle
- afdødes efterlevende samlever, forudsat at visse betingelser er opfyldt
- afdødes efterlevende børn, børnebørn, herunder adoptiv- og stedbørn
- afdødes efterlevende søskende samt disses børn og børnebørn
- nærtstående medarbejdere i virksomheden, forudsat visse betingelser er opfyldt
- tidligere ejer af virksomheden

Personkredsen er fuldstændigt den samme som den, der gælder ved succession i levende live, uanset det er et generationsskifte af en personligt ejet virksomhed eller et selskab, jf. DBSL § 37, stk. 1, KSL §§ 26 A, 26 B og 33 C, stk. 1 og 12 samt ABL §§ 34, stk. 1, nr. 1 og 35.

Det er værd at bemærke, at i DBSL § 37, stk. 1, er svigerbørn, svogerforhold, ægtefællens søskende og søskendebørn, ikke omfattet af reglerne for skattemæssig succession, hvilket er det samme som i levende live.

Udlodning med skattemæssig succession til nærtstående medarbejder eller tidligere ejer fremgår af DBSL § 1, 1.pkt., og succession sker på samme måde som ved levende live jf. afsnit 4. Generationsskifte i levende live til nærtstående medarbejder jf. afsnit 4.1. Personkreds.

5.2.4 Virksomhed og aktiver, der kan succederes i

Det afgørende faktum for at foretage succession er, at der sker en fortjeneste af successionsobjekt DBSL § 36, stk. 1, 1. punktum, fremgår, at modtageren, såfremt denne er en fysisk person, indtræder i boets skattemæssige stilling, medmindre andet følger af DBSL §§ 37 og 38. Såfremt der ikke kan opgøres nogen fortjeneste eller et tab, så er succession udelukket.

Det fremgår af DBSL § 36, stk. 2, at et udloddet aktiv anses for erhvervet af modtageren på det tidspunkt og til det beløb og under de omstændigheder, hvorved det i sin tid er erhvervet af afdøde, boet eller, når boet er indtrådt i den efterlevende ægtefælles skattemæssige stilling.

Udlodning af aktiver i en personlig ejet virksomhed og aktier i et selskab ved død behandles efter bestemmelserne i DBSL §§ 28-29 og §§ 36-38. Nærmere om udlodning af aktier i et selskab i nedenstående afsnit 5.2.5 Successionsmulighed i et selskab.

Udlodning med succession kan ske efter ordlyden i DBSL § 36, stk. 1, som omfatter successionen af aktiver. Dette betyder, at passiver ikke er omfattet. Såfremt et passiv udloddes accessorisk med et aktiv, for eksempel, når der udloddes en fast ejendom med indestående prioritetsgæld, eller efter omstændighederne, når der udloddes en erhvervsvirksomhed i drift, at udlodningsmodtageren tillige har succederet skattemæssigt med hensyn til de vedhængende passiver, jf. KSL § 33 D, hvilket er lig med i levende live.

Udlodning med succession kan ikke foretages efter DBSL § 36, stk. 1, såfremt der skal ske beskatning efter DBSL § 29, som omhandler udlodning af aktiver, der ikke udgør en virksomhed eller ideel andel heraf. Denne udlodning skal jf. DBSL § 29, stk.1, 1. pkt., som udgangspunkt beskattes i bobeskatningsindkomsten⁶⁰. Som undtagelse i DBSL § 29, gælder beskatningen ikke, ved succession af en erhvervsvirksomhed eller en ideel andel heraf jf. stk.1, 2.pkt. Dette svarer til reglerne omkring overdragelse af en personlig ejet virksomhed med succession i levende live, jf. KSL § 33 C.

Ved både familiesuccession og medarbejdersuccession omfatter successionen de aktiver i virksomheden, hvor fortjenesten ellers ville være beskattet ved virksomhedsafståelse.

Overdragelse af virksomhed med succession kan ske i samme omfang som levende eller ved død.

Som i levende live fremgår det ikke direkte af DBSL eller lovbemærkningerne, hvad definitionen af en erhvervsmæssig virksomhed er. Definitionen må antages som ved levende

⁶⁰ Denne bestemmelse gælder ikke for den efterlevende ægtefælle, idet ægtefælle altid kan foretage udlodning med successionen.

live, at gælde ud fra vejledning til virksomheder E 164 af 11/1 2008 udgivet af SKAT, samt LV E.A. 4.1 (2011-1).

Der er ingen begrænsning i hvilke typer af aktiver, der kan udloddes med successionen, såfremt de indgår i erhvervsmæssig virksomhed. Som eksempler på erhvervsmæssige aktiver, der kan udloddes med succession henvises til afsnit 3.3. Virksomheder og aktiver, der kan succederes i.

Desuden kan fordringer, andelsbeviser, som er omfattet af ABL § 18, og næringsaktier, som er omfattet af ABL § 17, hvor der er forbundet med gevinster, som normal vil udløse en beskatning, også kan udloddes med succession, når blot de indgår i en erhvervsmæssig virksomhed. Reglerne for udlodning med succession jf. DBSL § 36, stk.1, kan desuden anvendes på udlodning af passivposter, så længe de accessoriske knytter sig til et aktiv. Dette kan ske, såfremt man få samtykke fra kreditor om debtorskift.

5.2.4.1 Udlodning af fast ejendom

Omkring udlodning af fast ejendom, avance og afskrivninger på ejendom jf. DBSL §§ 27, 28, 29 og 36 gælder de samme vilkår som i levende live, hvorfor der henvises til afsnit 3.3.1.2 Fast ejendom. Dette gælder for så vidt også næring omkring ejendomme.

5.2.4.2 Udlodning af aktier

Reglerne omkring udlodning af aktier jf. DBSL §§ 29 er parallelle med reglerne omkring succession i levende live, hvorfor der henvises til afsnit 3.3.1.1 Aktier og obligationer.

5.2.4.3 Udlodning af opsparet overskud

Hvis der er udloddet en erhvervsvirksomhed, har modtageren mulighed for at overtage visse af afdødes henlæggelser efter bestemmelser i DBSL § 39. Efter ordlyden fra DBSL § 39, stk. 2 er der mulighed for at succedere i indestående på konto for opsparet overskud. Denne er betinget af, at den afdøde har drevet selvstændig erhvervsvirksomhed og har anvendt VSO forud dødsåret.

Reglerne omkring succession af opsparet overskud, er parallelle med reglerne i levende live, hvorfor der henvises til afsnit 3.3.1.3 Opsparet overskud.

5.2.5 Successionsmulighed i et selskab

Udlodning af aktier i et selskab ved død, skal behandles efter bestemmelserne i DBSL §§ 28-29 og §§ 36-38.

Reglerne omkring succession i et selskab, er parallelle med reglerne i levende live, hvorfor der henvises til afsnit 3.4.6 Successionsmulighed i et selskab.

5.2.6 Successionsudelukkelse

Dødsboer som er fritaget for skattepligt efter DBSL § 6, kan ikke benytte reglerne om skattemæssige succession. Da efter bestemmelse i DBSL § 36, stk. 1 er udlodningen betinget af, at der konstateres en gevinst, der kunne beskattes i dødsboet. Såfremt der konstateres et skattemæssigt tab, skal udlodningen behandles som en afståelse, og tabet vil være fradragsberettiget for dødsboet, hvilket er i overensstemmelse med reglerne i levende liv. Ydermere vil det, som i levende live, ikke være muligt at succedere i ejendomme, der benyttes udelukkende til privat beboelse, hvorfor fortjeneste på ejendomme omfattet af EBL § 8, idet denne er omfattet af parcelhusregel, og vil ikke være omfattet af skattepligten. Derudover gælder, som i levende live, at ved overdragelse af en personlig ejet virksomhed, kan erhververen ikke succedere i virksomhedens skattemæssige underskud fra tidligere indkomstår til anvendelse af modregning i fremtidige fortjenester.

Overdragelse af selskaber, der er omfattet af pengetanksreglen, kan som i levende live, ikke overdrages med succession, jf. DBSL § 29.

5.2.7 Successionens konsekvenser

Overdrageren og erhververen kan for hvert enkelt skatterelevant aktiv i virksomheden beslutte, om erhververen skal succedere eller ej. Erhververen kan dog ikke beslutte kun at succedere i en del af det skatterelevante aktiv. F.eks. gælder det som i levende live, at driftsmidler, som saldoafskrives, betragtes som ét skatterelevant aktiv, og derfor skal der ske succession samlet for disse.

5.2.7.1 Dødsboet

I forbindelse med udlodning fra et dødsbo med succession, så medregnes avancen i bobeskatningsindkomst ikke jf. DBSL § 28, stk. 1, 1.pkt. I medfør af DBSL § 28, stk. 3 får dødsboet adgang til at bestemme, hvorvidt avancebeskatning skal ske i dødsboet eller udlodning med succession, selv om alle betingelser for udlodning med succession i øvrigt er opfyldt. Det fremgår af ordlyden i medfør af DBSL § 28, stk. 3, at avancebeskatning i dødsboet kun kan ske, såfremt der er givet en tilkendegivelse fra dette.

For eksempel i den situation hvor, udlodningsmodtageren har overtaget konto for opsparet overskud efter DBSL § 39, stk. 2 og 3, så vil boet ikke blive beskattet heraf jf. DBSL § 10, stk. 4 og § 11, stk. 4, idet boet er fritaget for skattepligten efter DBSL § 24, stk. 4 og § 25, stk. 4. Dette betyder, at boet ved successionen bliver endeligt frigjort fra forpligtelsen til at svare den sædvanlige skat ved overdragelsen.

5.2.7.2 Udlodningsmodtager

Retsvirkningen for udlodningsmodtageren er her, at udlodningsmodtageren indtræder i afdødes skattemæssige stilling efter DBSL § 36, stk. 1. Dette indebærer, at modtageren ved den efterfølgende beskatning anses for at have erhvervet det udloddede aktiv på det tidspunkt, til det beløb, og under omstændigheder, hvor den afdøde i sin tid har erhvervet aktivet jf. DBSL § 36, stk. 2. Såfremt der er sket skattemæssige relevante ændringer i status på aktivet i afdødes, dødsboets eller efterlevende ægtefælles ejertid, vil den succederende udlodningsmodtager indtræde i disse ændringer. Det kan for eksempel være overgang af status til næringsaktiv eller afskrivningsberettiget aktiv. Det skal endvidere bemærkes, at ved overtagelse af næringsaktivet med skattemæssig succession, kan udlodningsmodtageren ikke efterfølgende komme fri af næringsbetragtning. Dette gælder dog ikke for den efterlevende ægtefælle. Er udlodningen sket med beregning af passivpost efter BAL § 13 A på det pågældende aktiv, er det omstændighederne her, der lægges til grund med hensyn til det oprindelige anskaffelsestidspunkt og - hensigt.

Såfremt der succederes i et afskrivningsberettiget aktiv, kan erhververen fra og med overdragelsesåret foretage afskrivninger på overdragerens afskrivningsgrundlag jf. DBSL § 36, stk. 2. Som særregel i dødsboer gælder det, at dødsboet, udlodningsgiver, kan foretage

afskrivinger i overdragelsesåret jf. DBSL § 23. Dette er ikke muligt i levende live for overdrageren, idet erhververen afskriver i overdragelsesåret.

5.2.8 Virksomhedsomdannelse og senere omstrukturering

Det er muligt for et dødsbo at omdanne en personligt ejet virksomhed til et selskab efter reglerne i VOL, såfremt virksomheden drives af et dødsbo jf. LV 2011 E.H.2.6 Dødsboer jf. VOL § 2, stk. 1 nr. 1 jf. KSL § 33 jf. DBSL 36. Reglerne for virksomhedsomdannelse anvendes analogt med reglerne i levende live. Såfremt ejeren dør inden, der er foretaget virksomhedsomdannelse af den personlige virksomhed, kan dette ydermere ske, såfremt virksomhedens udlovningsmodtager selv foretager en virksomhedsomdannelse. Efterlevende ægtefælle kan, såfremt denne sidder i uskiftet bo, også foretage omdannelse af virksomheden.

Idet der ved aktieombytning og tilførsel af aktiver, er krav om aktierne ikke må afhændes indenfor 3 år uden at der sker skattepligt af omstruktureringen, vil det ikke være sandsynligt at der sker omstrukturering i dødsboet, hvorfor omstrukturering ikke behandles her.

5.2.9 Værdiansættelse og passivpost ved død

Ved overdragelse af aktiver eller aktier som led i generationsskifte, skal værdiansættelse ske efter armslængdeprincippet, dvs. efter almindelige markedsvilkår (=handel ogandel), uanset om det sker med eller uden skattemæssig succession eller ved salg til tredjemand,⁶¹. Det følger af BAL § 12, at aktiver og passiver i dødsboer ansættes til deres handelsværdi, altså den fastsatte handelsværdi i boopgørelsen.

Såfremt værdien eller vilkåret ikke er foregået på markedsvilkår, gælder det af almindeligt anerkendt praksis jf. BAL § 12, stk.2 og DSL § 93, at SKAT har mulighed for at foretage en korrektion af værdien eller vilkåret, som man burde have opnået hos en uafhængig tredjepart jf. LL § 2. Såfremt overdragelsen ikke opfylder de betingelser, der gælder i KSL, ABL og DBSL, vil det ikke være muligt at overdrage aktiverne i den personlig ejet virksomhed eller aktierne i selskabet med skattemæssig succession.

Ved generationsskift ved død er der en ordning med en sagkyndig vurdering, til vurdering af handelsværdien, i modsætning til ved levende live, jf. LV 2011-1 E.I.4.1.2.

5.2.9.1 Værdiansættelse ved overdragelse til personer indenfor gave- og boafgiftsmiljø BAL §§ 1 og 22

Som udgangspunkt værdiansættes aktiver og passiver i dødsboer og ved gaveafgiftsberegning efter værdiansættelsescirkulæret fra 1982, jf. BAL § 12. Det skal bemærkes, at BAL § 12 kun henviser til værdiansættelsescirkulæret fra 1982. Dette betyder, at udlodning fra dødsboet efter denne bestemmelse kun kan anvendes for personer i den personkreds, der er omfattet af boafgiftsmiljøet efter BAL § 1.

5.2.9.1.1 Fast ejendom

I forbindelse med værdiansættelse af fast ejendom, anvendes det samme værdiansættelsescirkulære som i levende live, dvs. CIR nr. 185 af 17/11 1982, pkt. 6 jf. afsnit 3.6.1 Værdiansættelse.

Såfremt en fast ejendom udloddes til den seneste offentlige vurdering med fradrag af 15 %, kan der ikke opnås fradrag for udgifterne til stempel ved opgørelsen af den afgiftspligtige bobeholdning, idet afgiftsgrundlaget i forvejen er lavere end ejendomsvurderingen, jf. TfS 2005.751. For så vidt angår nedskrivning af gæld, se evt. SKM2005.133. LSR (TfS 2005.294).

Som ved i levende live gælder det, at såfremt ejendomsvurderingen ikke giver et retvisende billede af ejendommens handelsværdi, kan SKAT og parterne begære ejendommen omvurderet jf. VURDL § 4, jf. BAL § 12, stk. 2, DSL § 93 og LL § 2. Se bl.a. SKM 2005.137 HR.

5.2.9.1.2 Goodwill

Som det fremgår TSS-cirkulæret 2000-10, skal goodwill ansættes til handelsværdi. Dette kan være svært, idet der sjældent foreligger sammenlignelige handelsværdier herpå. Dette kan dog forekomme, såfremt der er branchekutyme.

Såfremt det ikke er muligt at værdiansætte handelsværdien af goodwill ved overdragelse af personlig ejet virksomhed, findes der i TSS cirkulære 2000-10 en beregningsmodel til skønnet værdi. De komponenter, der indgår i opgørelsen, sker på samme måde som ved opgørelse i levende live jf. afsnit 3.6.1 Værdiansættelse, hvorfor der henvises dertil.

⁶¹ Jf. Cirkulære 185 af 17/11 1982

Til forskel fra i levende live, er det i dødsboer muligt at få foretaget en vurdering af uafhængige sagkyndige personer, jf. LV 2011-1 E.I.4.1.2.

5.2.9.1.3 Aktier og anparter

Aktier og anparter, der ikke handles på et reguleret marked, værdiansættes efter værdiansættelsescirkulæret fra 1982, og skal ske til handelsværdi. Værdiansættelse foregår på samme måde som ved levende live jf. afsnit 3.6.1 Værdiansættelse.

5.2.9.2 Værdiansættelse ved overdragelse til øvrige nærtstående parter

Personer, der falder udenfor personkredsen i gave- og boafgiftsmiljøet, kan alligevel betragtes som interesseforbundne parter. om eksempel, kan der nævnes overdragelse mellem interesseforbundne parter, som kan forekomme ved overdragelse mellem søskende, overdragelse mellem koncernforbundne selskaber og i hovedaktionæroverdragelser. Det gælder for disse personer, at der skal ske værdiansættelse efter handelsværdien ifølge retningslinierne i LV. Såfremt handelsværdien er svær at fastsætte, kan værdien f.eks. på goodwill og aktier, der ikke handles på et reguleret marked, ansættes efter henholdsvis TSS-cirkulære 2000-10 og TSS-cirkulære 2000-09.

5.2.9.2.1 Fast ejendom

For så vidt angår værdiansættelse af fast ejendom mellem interesseforbundne parter anvendes LV S.F.2.3.2⁶² jf. CIR nr. 38 af 15/3 2000. De faktorer der indgår i beregning anvendes analog som i levende live jf. afsnit 4.6.1 Værdiansættelse.

5.2.9.2.2 Goodwill

Såfremt der skal ske værdiansættelse af goodwill, sker dette efter TSS-cirkulære 2000-10. Dette svarer overens med reglerne i levende live, hvorfor der henvises til jf. afsnit 4.6.1 Værdiansættelse jf. 3.6.1 Værdiansættelse.

5.2.9.2.3 Aktier og anparter

Ved værdiansættelse af aktier og anparter, der overdrages mellem øvrigt nærtstående parter anvendes TSS-cirkulære 2000-9, såfremt overdragelsen ikke er omfattet af

værdiansættelsescirkulæret fra 1982, Hermed vil TSS-cirkulæret 2000-9 kun finde anvendelse ved overdragelse mellem personer i levende live, der ikke er omfattet af BAL § 22.

Værdien af aktier og anparter, der ikke handles på et reguleret marked, fastsættes til handelsværdien på samme måde, som i værdiansættelsescirkulæret 1982. Dette skyldes, at handelsværdien af disse aktier og anparter ofte er ukendte, enten pga. de ikke har været handlet før, eller fordi en tidligere handelsværdi ikke længere anses for egnet til at danne grundlag for den nuværende handelsværdi. Dermed kan hjælpereglen til beregning af handelsværdien i TSS cirkulære 2000-10, finde anvendelse. De faktorer, der indgår i beregning er analog, som ved levende live.

5.2.9.3 Beregning af passivpost

I forbindelse med, at en ægtefælle, arving eller legatar indtræder i dødsboet skattemæssige stilling efter DBSL § 36, skal der medregnes en passivpost i boopgørelsen jf. BAL § 13 A, stk. 1. Denne passivpost indgår som en kompensation for den udskudte skat, som udlodningsmodtageren overtager ved succession. Passivposten reduceres i det beløb, som skal svare boafgiften til staten på samme måde som generationsskifte i levende live jf. afsnit 3.6.3 Beregning af passivpost og 4.6.3 Beregning af passivpost.

Det fremgår endvidere af DBSL § 36, stk. 2, 3. punktum, at såfremt der ved overdragelsen er beregnet passivpost efter boafgiftslovens § 13 a, på det pågældende aktiv, dannes anskaffelsestid og anskaffelseshensigt baggrund til beregningen af passivposten, idet beskatningen af aktivet sker hos erhververen, hvilket er analogt med reglerne omkring passivpost i levende live. Såfremt passivposten bliver negativ, skal denne sættes til 0 kr.⁶² I tilfælde hvor modregning af passivposten ikke er muligt se evt. SKM2001.28. LSR (TfS 2001.174).

5.2.9.3.1 Beregning af passivpost efter BAL § 13 a

Passivposter opgøres efter BAL § 13 a, hvor der kan fratrækkes ved opgørelsen af den afgiftsmæssige arvebeholdning, og som fragås i det relaterede aktiv ved arvefordelingen.

⁶² Denne er en afløsning af TSS-cirkulære 2000-5.

⁶³ Jf. LV 2011 E.I.7.

Passivposter er, som udgangspunkt knyttet til skattemæssig succession. Passivposterne beregnes af den mindst mulige skattepligtige fortjeneste, der ville være fremkommet ved aktivernes salg fra boet på skæringsdagen i boopgørelsen/acontoudlodningsdagen, hvor der beregnes med en given procent af den beregnede fortjeneste.

Passivposterne fastsættes efter aftale mellem boet og den enkelte udlodningsmodtager og kan højst udgøre med de nævnte procenter⁶⁴ af fortjenesten for skatterelevante aktiver og opsparede overskud i VSO.

Opgørelse af passivposter er med til at sikre, at der ikke betales gave- eller dødsboafgift af værdien af en eventuel skattebyrde, der følger med aktivet. Derudover gælder det, at det er anskaffelsestidspunkt og anskaffelseshensigt, der lægges til grund ved passivpostberegningen, også skal anvendes ved den senere avanceopgørelse hos erhververen jf. BAL § 13 a, stk. 2. Såfremt en efterlevende ægtefælle, arving eller legatar i dødsboets skattemæssige stilling i forhold til en fast ejendom, beregnes passivposten udelukkende på grundlag af den eller de gevinster, hvori der indtrædes.⁶⁵

Tfs 2008, 1429 LSR omkring modregning af udskudt skat i vederlaget anses også gældende ved død, selvom dommen tager udgangspunkt i levende live. Dette gøres ud fra den antagelse, at afgørelsen vil finde tilsvarende anvendelse i dødsboer.

Reglerne omkring beregning af passivpost, er analog med reglerne i levende live, hvorfor der for yderligere uddybning, henvises til afsnit 3.6.3 Beregning af passivpost.

5.2.10 Boafgift

Vederlaget for virksomheds- og aktie-/anpartsoverdragelsen kan enten ske med fuldt vederlag, ved arv eller ved kombination. I forbindelse med virksomheds- og aktie-/anpartsoverdragelse med skattemæssig succession gælder, at såfremt parterne har aftalt, at udlodningsmodtager skal betale fuldt vederlag for virksomheden eller aktierne, kan det ved død kun ske kontant vederlag.

⁶⁴ Se bilag 10

⁶⁵ Denne anvendes på boer vedrørende personer, der afgår ved døden d. 1/1 2000 eller senere, beskatning af efterlevende ægtefælle og udlodningsmodtagere efter personer der afgår ved død d.1/1 2000 eller senere, samt skifte af uskiftede boer i den efterlevende ægtefælles levende live, når anmodning om skifte indgives til SKAT d.1/1 2000 eller senere efter DBSL § 5, stk. 2.

Det er dermed ikke muligt at oprette et gælds-brev på samme måde som i levende liv, med mindre den efterlevende ægtefælle hensidder i uskiftet bo. Her vil gælds-brevet oprettes mellem erhververen og den efterlevende ægtefælle. Såfremt gælds-brevet er oprettet mellem personer, som er omfattet af BAL § 22, kan det oprettes som et anfordringslån, som ved levende live.

Afgiftspligten indtræder efter BAL § 8, stk.1, ved en persons død. Desuden skal domstolene, efter lov om skifte af dødsboer eller lov om bortblevne, afsige dom eller kendelse om, at en person må formodes at være død.

Det fremgår af BAL § 9, stk. 1, at der skal svares boafgift til staten, når en person afgår ved død og havde hjemting i Danmark jf. RPL §§ 235 og 236, jf. afsnit 5.1.1. Skifte af et dødsbo. Boafgiften beregnes på grundlag af den godkendte boopgørelse efter BAL § 4, stk.1. Afgiften betales af dødsboet før udbetaling af arven til arvingerne. I tilfælde, hvor der er indsendt en boopgørelse, f.eks. ægtefælleudlæg, beregnes boafgiften i stedet af den indsendte åbningsbalance i henhold til BAL § 10, stk. 3-7. Hvis der er sket udbetaling fra afdødes bo, skal der beregnes afgift af den arv, der overstiger et samlet bundfradrag på kr. 264.100 (2010-2013 niveau).

I de tilfælde, hvor et dødsbo ikke kan udnytte bundfradraget fuldt ud fra de øvrige formuer, så vil det være hensigtsmæssigt at få, f.eks. afdødes pensioner eller forsikringer til dødsboet udbetalt, sådan at bundfradraget benyttes fuldt ud⁶⁶. Se TfS 1998.278 Ø omkring udbetaling af pension til dødsboet, sådan at bundfradraget blev benyttet..

BAL opdeler arvingerne i 3 kategorier, hvor afgiftssatser er forskellige. Boafgifts satser efter BAL § 1, stk.1 kan vises som nedenstående figur.

⁶⁶ Forsikringer og pensioner er i henhold til BAL § 3, stk.1 er fritaget for boafgiftspligt. For så vidt angår udbetaling af pensioner skal der svares en skat på 40 %

Kandidatafhandling
Generationsskifte – af en personlig virksomhed

Afgifts art	Afgifts sats	Fradrag	Personkreds
Afgiftsfrihed	0 %	Intet bundfradrag	Efterlevende ægtefælle
Boafgift	15 %	Bundfradrag på kr. 264.100 (2010-2013 niveau) for ugifte	Børn, børnebørn, forældre, plejebørn, samlever, adoptiv børn, afdødes fraseparerede / fraskilte ægtefælle
Bo- og tillægsafgift	25 %	1. Bundfradrag på kr. 264.100 (2010-2013 niveau) ved beregning af boafgift 2. Den beregnede boafgift fradrages inden beregning af tillægsboafgift	Bedste forældre, søskende, nære medarbejdere

Figur 17. Sats og personkreds af boafgift – egen tilvirkning.

Da casevirksomheden tager udgangspunkt i generationsskifte til livsarving og nærtstående medarbejder, vil der her ikke gennemgås regler for den efterlevende ægtefælle og tilbageoverdragelse til tidligere ejer.

5.2.10.1 Overdragelse til personer omfattet af BAL § 1

Det fremgår af BAL § 1, stk.1, at de personer, som er omfattet af DSKL § 37, stk.1 og BAL stk.2, litra a-f, skal svare en boafgift på 15 %, såfremt værdien overstiger et bundfradrag på kr. 264.100 (2010-2013 niveau). Dette gælder for børn, børnebørn, forældre, adoptivbørn, samlever, plejebørn, afdødes fraseparerede eller fraskilte ægtefælle. Boafgiften beregnes på baggrund af afdødes formue opgjort i enten ved boopgørelsen eller åbningsstatus, hvor værdien overstiger bundgrænsen. Ved opgørelsen af boet, skal der fratrækkes gældsposter, kautionsforpligtelser, gældsbreve og passivposter, hvis udlodning sker med skattemæssig succession jf. BAL §§ 13 og 13 A.

I BAL findes der ikke regler for døds- eller dødslejlighedsgaver med afgiftsfrihed på samme måde, som i levende live under bundgrænsen for gaver. Dette indebærer, at ingen arvinger kan modtage afgiftsfrie gaver fra et dødsbo, og der skal betales boafgift af formuen, såfremt bobeholdningen overstiger bundgrænsen på kr. 264.100 (2010- 2013 niveau).

5.2.10.2 Overdragelse til øvrige nærtstående parter

Personer, som ikke er omfattet af personkreds af BAL § 1, skal ved modtagelse af en udlodning fra et dødsbo svare en boafgift på 15 % og en tillægsboafgift på 25 % jf. BAL § 1, stk.2. Dette gælder for bedsteforældre, søskende og nærtstående medarbejdere – 3. personkreds. Der kan ikke opnås bundfradrag ved beregning af tillægsboafgift jf. BAL § 7. Såfremt arvebeholdningen er under bundfradraget, og arven udbetales til en person i 3. personkreds, skal der svares tillægsboafgift, uden at der skal betales boafgift.

5.2.10.3 Anmeldelse til SKAT

Boafgiftspligten indtræder, når der afsiges en dødskendelse eller en dødsformodningsdom over en person eller personen afgår ved døden. I tilfælde, hvor den afdøde er gift og hvor ægtefællen vælger at sidde i uskiftet bo, indtræder afgiftspligten af den afdødes del af dødsboet først på det tidspunkt, det uskiftet bo skiftes jf. BAL § 8, stk. 1 og stk. 2.

I den situation, hvor der er valgt et privatskiftet bo, skal boet som hovedregel afsluttes med skæringsdag senest på 1- årsdag efter dødsfaldet, og boopgørelse skal indsendes til skifteretten og SKAT senest 3 måneder efter den valgte skæringsdag. Dødsboet har altid op til 9 måneder efter dødsfaldet til at afslutte dødsboet og indsende boopgørelse, uanset skæringsdato. Dette gælder også, i den situation, hvor boopgørelsen indsendes senere end 3 måneder efter den valgte skæringsdag jf. DSL § 32.

5.2.11 Betydning for casevirksomheden

I dette afsnit behandles, hvilken betydning det har for Karls virksomhed, når Karl Johansen er afgået ved død, hvis generationsskifte ikke er foretaget i tide.

5.2.11.1 Overdragelse af Tømrerfirmaet Karl Johansen

5.2.11.1.1 Værdiansættelse af Tømrerfirmaet Karl Johansen

Tømrerfirmaet Karl Johansens aktiver og passiver skal opgøres på tidspunktet for afgiftsberegningen, dvs. den 1. juli 2011, da datoen er valgt som skæringsdatoen for boopgørelsen. Værdierne i dødsboet er opgjort til t.kr. 19.994 jf. bilag 25, og dermed ikke-skattefritaget.

Det forudsættes, at værdiansættelse af Tømrerfirmaet Karl Johansen foregår på samme måde, som ved levende liv jf. afsnit 3.6.1 Værdiansættelse og afsnit 4.6.1 Værdiansættelse jf. bilag 11, hvilket giver en værdi på kr. 5.189. Tømrerfirmaet Karl Johansen er værdiansat efter værdiansættelsescirkulæret fra 1982 og TSS-CIR 2000-10. For så vidt angår goodwill er der fastsat en levetid på 5 år, hvor kapitaliseringsfaktoren er beregnet til 2 efter tilbagediskontering af 12 % i 5 år jf. bilag 3.

Tømrerfirmaet Karl Johansen værdiansættes efter de samme cirkulærer, uanset om den efterfølgende udlodning sker til Ingrid, Peter(sønnen) eller Kurt (nærtstående medarbejder). Dette skyldes, at værdiansættelsescirkulæret fra 1982 altid anvendes ved værdiansættelse af dødsboer.

Med henvisning til en afgørelse fra Landsskatteretten i Tfs 2008, 1429 LSR er der i følgende beregninger valgt at medtage fradrag for den udskudte skat i værdiansættelsen. Ved delvis eller fuld arv, er der endvidere valgt at fradrage passivposten ved beregningen af boafgiften efter BAL § 13 A, hvilket er begrundet i afsnit 5.2.9.3 Beregning af passivpost.

For at kunne vurdere de skattemæssige konsekvenser i forbindelse med udlodning af Tømrerfirmaet Karl Johansen til Peter(søn) og Kurt(nærtstående medarbejder), når generationsskifte ikke er foretaget i tiden, opstilles tre forskellige scenarier på, hvordan vederlaget i forbindelse med overdragelsen kan erlægges. De tre scenarier er identisk med generationsskifte i levende live jf. afsnit 3.6 Værdiansættelse, gaveafgift og passivpost jf. afsnit 3.6.4 Betydning for casevirksomheden.

Det er forudsat, at Peter ved delvis arv, skal arve halvdelen af friarven udover tvangsarven. Ida arver ligeligt i dette eksempel. Det er forudsat, at Kurt ved delvis arv kun arver 25% af friarven.

De tre scenarier behandles her kun ud fra overdragelse af den personlige virksomhed, idet det ikke er muligt for at dødsbo at foretage virksomhedsomdannelse og omstrukturering. Derudover har Karl ikke nået at foretage virksomhedsomdannelsen, inden han dør i eksemplet.

5.2.11.1.2 Udlodning til søn

Tømrerfirmaet Karl Johansen kan i henhold til DBSL §§ 36 og 37 udloddes med skattemæssig succession til sønnen, Peter, idet betingelser anses for at være opfyldt.

Mulighed for at overtage Tømrerfirmaet Karl Johansen er vist som nedenstående:

Fuld vederlag	
Værdiansættelse jf TSS 2000-10 og CIR 1982	5.189
Udskudt skat - jf. bilag 11	-616
Vederlag	4.573
Delvis vederlag, delvis arv	
Værdiansættelse jf TSS 2000-10 og CIR 1982	5.189
Udskudt skat - jf. bilag 11	-616
Arv	-4.077
Boafgift	507
Vederlag udover arv mv	1.003
Intet vederlag/fuld arv	
Værdiansættelse jf TSS 2000-10 og CIR 1982	5.189
Udskudt skat - jf. bilag 11	-616
Arv	-7.572
Boafgift	1.016
Vederlag udover arv mv	-1.983

Figur 18, viser udlodning til søn, egen tilvirkning

Ved fuldt vederlag skal Peter erlægges t.kr. 4.573 for Tømrerfirmaet Karl Johansen, hvilket kræver, at han skal finansiere dette. Peter har i henhold til bestemmelser i AL krav på sin del af tvangsarven, hvilket svarende til t.kr. 2.330 jf. bilag 26 figur 15 i afsnit. 5.1.5.2.1 Formuefordeling uden testamente. Ved denne arv, har Peter mulighed for at nedbringe den finansierede del af vederlaget.

Såfremt Karl har testareret halvdelen af friarven til Peter, vil Peter arve t.kr. 4.077, svarende til

21,875 % af formuen⁶⁷. Herefter skal Peter kun betale et vederlag på t.kr. 1.003 efter arv og boafgift. Dette vil Peter have mulighed for selv at finansiere, jf. afsnit 3.2.6.1 Hensynet til erhververen.

Såfremt Karl ønsker, at Peter skal arve mest muligt, kan han testamentere hele friarven til Peter. Herved arver Peter 40,625 % af hele formuen, svarende til hele friarven samt hans tvangsarv, som svarende til t.kr. 7.572. Her skal Peter ikke erlægge noget vederlag, men vil have en rest arv på t.kr. 1.983 efter arv og boafgift. Denne udlodning, er den mest fordelagtige form for vederlæggelse for Peter.

5.2.11.1.3 Udlodning til nærtstående medarbejder

Kurt kan anvende reglerne om skattemæssig succession i henhold til DBSL § 37 ved overtagelse af Tømrerfirmaet Karl Johansen fra dødsboet, idet betingelser for skattemæssig succession for nærmedarbejder er opfyldt.

Fuld vederlag	
Værdiansættelse jf TSS 2000-10 og CIR 1982	5.189
Udskudt skat - jf. bilag 11	-616
Vederlag	4.573
Delvis vederlag, delvis arv	
Værdiansættelse jf TSS 2000-10 og CIR 1982	5.189
Udskudt skat - jf. bilag 11	-616
Friarv	-1.747
Boafgift	466
Tillægsboafgift	320
Vederlag udover arv mv	3.612
Intet vederlag, fuld arv	
Værdiansættelse jf TSS 2000-10 og CIR 1982	5.189
Udskudt skat - jf. bilag 11	-616
Friarv	-6.989
Boafgift	961
Tillægsboafgift	1.507
Vederlag udover arv mv	52

Figur 19, viser udlodning til nærtstående medarbejder, egen tilvirkning

⁶⁷ 25 % af friarv + tvangsarv på 6,25 % jf. afsnit 5.1.4.2

Det er vigtigt at bemærke, at Kurt her skal betale mere for at kunne overtage Tømrerfirmaet Karl Johansen end ved beregninger for Peter, såfremt han indgår som arving. Dette skyldes, at Kurt kun kan arve friarv, og er ikke underlagt boafgiftskreds i AL. Kurt skal derfor svare et tillægsafgift på 25 % jf. BAL § 1, stk.3, og der kan ikke opnås bundfradrag ved beregning af tillægsafgift jf. BAL § 7.

Som det fremgår af ovenstående beregninger at skal Kurt erlægge t.kr. 4.573 for Tømrerfirmaet Karl Johansen ved fuldt vederlag. Da der ikke er oprettet et testamente til Kurt, har Kurt ikke mulighed for at anvende arv til at nedbringe den finansierede del af vederlaget.

Ved delvis vederlag arver Kurt 12,5 % af formue, hvilket svarende til 25 % af friarven, svarende til t.kr. 1.747. Dette indebærer, at Kurt skal erlægge t.kr. 3.612. Selv ved delvis vederlag/arv, skal Kurt finde ekstra finansiering udover hans umiddelbare finansiering jf. afsnit 4.2.6.2 Hensynet til erhververen.

Ved fuld arv kan Kurt arve hele friarven, hvilket svarer til 37,5 % af formue eller t.kr. 6.511. Her skal Kurt erlægges t.kr. 52 efter arv, boafgift og tillægsboafgift.

Som det fremgår af ovenstående vurderes, at den mest optimale situation for dødsboet og Ingrid samt børnene er, når Kurt betaler fuldt vederlag for overtagelse af Tømrerfirmaet Karl Johansen. Da dette giver dødsboet det største vederlag. Det er selvfølgelig ikke den helt optimale løsning for Kurt, idet han skal have finansieret vederlaget, udover hvad han har selv. Desuden er det vurderet, at en person, der ikke er familierelateret, i de færreste tilfælde vil blive indsat som legatar og arve den størrelsesorden, som ovennævnte. Herudover skal Ingrid også kunne oprette en normal levestandard, og overdragelse af Tømrerfirmaet Karl Johansen til Kurt med intet vederlag og med fuld arv, vil være meget urealistisk.

5.2.11.2 Overdragelse af Tømrerfirmaet Karl Johansen A/S

Såfremt dødsboet foretager en skattefri virksomhedsomdannelse vil der kunne foretages udlodning af selskabet til søn eller nærtstående medarbejder. Det forudsættes, at omdannelsen sker sådan, at de tidligere nævnte oplysninger om formuer i dødsboet, bobeskatningsindkomst m.v. er uændret i forhold til overdragelsen af den personlige virksomhed. Fordelingen af arven er

desuden også forudsat uændret. Det eneste, der har ændret sig er værdien af selskabet, jf. nedenfor.

5.2.11.2.1 Værdiansættelse af Tømrerfirmaet Karl Johansen A/S

Idet selskabet ikke har været drevet i de sidste 3 år, vil en værdiansættelse efter hjælpereglerne i TSS cirkulærerne fra 2000, samt værdiansættelsescirkulæret være svære at anvende. Til forskel fra i levende live, er det muligt at få foretaget en vurdering af en sagkyndig. Det forudsættes derfor, at den vurderede værdi af Tømrerfirmaet Karl Johansen A/S er t.kr. 5.300. Den omdannede værdi svarer til værdien i levende live på t.kr.

5.2.11.2.2 Udlodning til søn

Tømrerfirmaet Karl Johansen A/S kan i henhold til DBSL §§ 36 og 37 udloddes med skattemæssig succession til sønnen, Peter, idet betingelser anses for at være opfyldt.

Mulighed for at overtage Tømrerfirmaet Karl Johansen A/S er vist som nedenstående:

Fuld vederlag	
Værdiansættelse jf TSS 2000-10 og CIR 1982	5.300
Udskudt skat - jf. bilag 36	-929
Vederlag	4.371
Delvis vederlag, delvis arv	
Værdiansættelse jf TSS 2000-10 og CIR 1982	5.300
Udskudt skat - jf. bilag 36	-929
Arv	-4.101
Boafgift	524
Vederlag udover arv mv	794
Intet vederlag/fuld arv	
Værdiansættelse jf TSS 2000-10 og CIR 1982	5.300
Udskudt skat - jf. bilag 36	-929
Arv	-7.617
Boafgift	1.037
Vederlag udover arv mv	-2.209

Figur 20, viser udlodning til søn, egen tilvirkning

Ved fuldt vederlag skal Peter erlægges t.kr. 4.371 for Tømrerfirmaet Karl Johansen A/S, hvilket kræver, at han skal finansiere dette. Peter har i henhold til bestemmelser i AL krav på sin del af tvangsarven, hvilket svarende til t.kr. 2.344 jf. bilag 32, når der ikke er testamente. Ved denne arv, har Peter mulighed for at nedbringe den finansierede del af vederlaget.

Såfremt Karl har testereret halvdelen af friarven til Peter, vil Peter arve t.kr. 4.101, svarende til 21,875 % af formuen⁶⁸. Herefter skal Peter kun betale et vederlag på t.kr. 794 efter arv og boafgift. Dette vil Peter have mulighed for selv at finansiere, jf. afsnit 3.2.6.1 Hensynet til erhververen.

Såfremt Karl ønsker, at Peter skal arve mest muligt, kan han testamentere hele friarven til Peter. Herved arver Peter 40,625 % af hele formuen, svarende til hele friarven samt hans tvangsarv, som svarende til t.kr. 7.617. Her skal Peter ikke erlægge noget vederlag, men vil have en rest arv på t.kr. 2.209 efter arv og boafgift. Denne udlodning, er den mest fordelagtige form for vederlæggelse for Peter.

5.2.11.2.3 Udlodning til nærtstående medarbejder

Kurt kan anvende reglerne om skattemæssig succession i henhold til DBSL § 37 ved overtagelse af Tømrerfirmaet Karl Johansen A/S fra dødsboet, idet betingelser for skattemæssig succession for nærtstående medarbejder er opfyldt.

⁶⁸ 25 % af friarv + tvangsarv på 6,25 % jf. afsnit 5.1.4.2

Kandidatafhandling
Generationsskifte – af en personlig virksomhed

Fuld vederlag	
Værdiansættelse jf TSS 2000-10 og CIR 1982	5.300
Udskudt skat - jf. bilag 36	-929
Vederlag	4.371
Delvis vederlag, delvis arv	
Værdiansættelse jf TSS 2000-10 og CIR 1982	5.300
Udskudt skat - jf. bilag 36	-929
Friarv	-1.758
Boafgift	507
Tillægsboafgift	313
Vederlag udover arv mv	3.433
Intet vederlag, fuld arv	
Værdiansættelse jf TSS 2000-10 og CIR 1982	5.300
Udskudt skat - jf. bilag 11	-929
Friarv	-7.030
Boafgift	981
Tillægsboafgift	1.512
Vederlag udover arv mv	-166

Figur 21, viser udlodning til nærtstående medarbejder, egen tilvirkning

Det er vigtigt at bemærke, at Kurt her skal betale mere for at kunne overtage Tømrerfirmaet Karl Johansen A/S end ved beregninger for Peter, såfremt han indgår som arving. Dette skyldes, at Kurt kun kan arve friarv, og er ikke underlagt boafgiftskreds i AL. Kurt skal derfor svare et tillægsafgift på 25 % jf. BAL § 1, stk.3, og der kan ikke opnås bundfradrag ved beregning af tillægsafgift jf. BAL § 7.

Som det fremgår af ovenstående beregninger at skal Kurt erlægge t.kr. 4.371 for Tømrerfirmaet Karl Johansen A/S ved fuldt vederlag. Da der ikke er oprettet et testamente til Kurt, har Kurt ikke mulighed for at anvende arv til at nedbringe den finansierede del af vederlaget.

Ved delvis vederlag arver Kurt 12,5 % af formue, hvilket svarende til 25 % af friarven, svarende til t.kr. 1.758. Dette indebærer, at Kurt skal erlægge t.kr. 3.433. Selv ved delvis vederlag/arv, skal Kurt finde ekstra finansiering udover hans umiddelbare finansiering jf. afsnit 4.2.6.2 Hensynet til erhververen.

Ved fuld arv kan Kurt arve hele friarven, hvilket svarer til 37,5 % af formue eller t.kr. 7.030. Her vil Kurt have en rest arv på t.kr. 166 efter arv, boafgift og tillægsboafgift.

Som det fremgår af ovenstående vurderes, at den mest optimale situation for dødsboet og Ingrid samt børnene er, når Kurt betaler fuldt vederlag for overtagelse af Tømrerfirmaet Karl Johansen A/S. Da dette giver dødsboet det største vederlag. Det er selvfølgelig ikke den helt optimale løsning for Kurt, idet han skal have finansieret vederlaget, udover hvad han har selv. Desuden er det vurderet, at en person, der ikke er familierelateret, i de færreste tilfælde vil blive indsat som legatar og arve den størrelsesorden, som ovennævnte. Herudover skal Ingrid også kunne oprette en normal levestandard, og overdragelse af Tømrerfirmaet Karl Johansen A/S til Kurt med intet vederlag og med fuld arv, vil være meget urealistisk.

5.3 Sammenfatning

Når en person er afgået ved død, skal det først og fremmest afgøres, hvor og hvordan boet efter den afdøde skal skiftes. Hvis der er besluttet, at skiftet af dødsboet, hvor der skal ske et generationsskifte af afdødes personlig ejet virksomhed, bliver dette anset som et selvstændigt skattesubjekt i henhold til DBSL § 2.

Hvorvidt et dødsbo er omfattet af skattepligten eller ej, afhænger af, om dødsboets nettoaktiver og nettoformue i boopgørelsen overstiger et reguleret grundbeløb på kr. 2.595.100 (2010-2013 niveau).

Når der er truffet beslutning om, at dødsboet er et selvstændigt skattesubjekt og er skattepligtig til Danmark, skal indtægter og omkostninger beskattes efter reglerne i DBSL, og hvor skattepligten opgøres i 2 perioder, en mellempperiode og en boperiode. Hvis der derimod er tale om et skattefritaget dødsbo, skal der kun svares skat i mellempperioden, og er fritaget for skattebetaling i boperioden. Dødsboets skattepligt ophører på skæringsdagen for boopgørelsen, hvori der beregnes en dødsboskat på 50 % af hele bobeskatningsindkomsten med fradrag for tidligere afregnet skat og mellempperiode fradrag på kr. 1.900 (2010-2013 niveau) samt boperiodefradrag på kr. 5.200 (2010-2013 niveau).

Havde afdøde ikke kalenderåret som indkomstår, og indkomståret hermed var forskudt, skal indkomsten i mellempperioden ved det forskudte indkomstår omregnes efter forholdet mellem perioden fra begyndelsen af det kalenderår, hvori dødsfaldet er sket, til og med dødsdagen, og hele mellempperioden, jf. DBSL § 9, stk. 4.

Fordeling af arven foretages efter reglerne i AL. Såfremt der ikke er oprettet testamente vil den efterlevende ægtefælle og livsarvingerne fordele arveloddet med 50 % til ægtefællen og de sidste 50 % til de resterende arvinger. Dette besværliggøre muligheden for at andre end ægtefællen kan arve virksomheden, medmindre der oprettes testamente, hvori fordeling af friarven foretages.

Overordnet kræver succession i en personlig ejet virksomhed med generationsskifte ved død, at der skal ske udlodning fra dødsboet enten, som en hel virksomhed eller ideel andel. Jf. DBSL § 29, stk. 1. skal der være tale om en erhvervsmæssig virksomhed, hvor definitionen antages, at følge vejledningen til virksomheder E 164 af 11/1 2008 udgivet af SKAT, samt LV, hvilket også er gældende for overdragelser efter KSL § 33 C.

Som udgangspunkt kan der succederes i alle erhvervsmæssige aktiver samt passiver, der er tilknyttet det aktiv, der udloddes. Dette gælder også for blandet benyttet ejendomme uanset andelens størrelse jf. lov nr. 521 af 17. juni 2008.

Udlodningen af den personlig ejet virksomhed kan ske mod fuldt vederlag, delvis vederlag eller intet vederlag. Dette afhænger af antallet af arvinger, legatarer og om der skal ske lighedeling af arven. I de fleste situationer ønsker udlodningsmodtageren at skulle erlægge mindst muligt for virksomheden og helst uden vederlag. Hvis det ønskes, at virksomheden skal sikres at gå til et bestemt barn eller nærtstående medarbejder, så kræver det, at arvladere/afdøde har oprettet til testamente. Der kan især opstå problemer såfremt, flere af arvingerne er interesseret i at overtage, og der ikke er oprettet testamentet.

Det er muligt for et dødsbo at omdanne en personligt ejet virksomhed til et selskab efter reglerne i VOL, såfremt virksomheden drives af et dødsbo jf. LV 2011 E.H.2.6 Dødsboer jf. VOL § 2, stk. 1 nr. 1 jf. KSL § 33 jf. DBSL 36.

Idet der ved aktieombytning og tilførsel af aktiver, er krav om aktierne ikke må afhændes indenfor 3 år uden at der sker skattepligt af omstruktureringen, vil det ikke være sandsynligt at der sker omstrukturering i dødsboet.

Ved generationsskifte i død er det ikke som i levende liv muligt at foretage en glidende overgang, og dermed hjælpe med at lette overgangen.

Ud fra casevirksomheden kan det ses, at det er muligt for Karl selv at fordele arven, såfremt han opretter et testamente. Uden testamente vil Peter arve t.kr. 2.330 for den personlige virksomhed og t.kr. 2.344 for det omdannede selskab. Ved testamente kan han, efter forudsætningerne for casevirksomheden, kan arve henholdsvis t.kr. 4.077 og t.kr. 7.572 for den personlige virksomhed og henholdsvis t.kr. 4.101 og t.kr. 7.617 for det omdannede selskab. Kurt kan ikke arve uden testamente, men kan såfremt, der er oprettet et testamente arve, efter forudsætningerne, henholdsvis t.kr. 1.747 og t.kr. 6.989 for den personlige virksomhed og henholdsvis t.kr. 1.758 og t.kr. 7.030 for det omdannede selskab. Alt efter hvilken andel af arven Peter og Karl modtager skal der erlægges yderligere vederlag, dog ikke ved fuld arv til Peter og kun minimalt for Kurt ved fuld arv ved den personlige virksomhed og ingen ved det omdannede selskab.

6. Konklusion

virksomheden, hvordan skal ledelsen overdrages, er det før, efter eller samtidig med overdragelsen af ejerskabet til virksomheden. Desuden skal der også tages stilling til planlægning af, hvordan generationsskiftet gennemføres med eller uden skattemæssige succession.

Formålet med et generationsskifte afhænger i høj grad af, om generationsskiftet sker mens virksomhedsejeren stadig er i live, eller om det er udløst af et dødsfald. Et generationsskifte, som fremkommer i forbindelse med død, har primært til formål at overføre formuen til den næste generation, hvorimod det i levende live ikke sjældent vil være mere sammensatte. Hvis valg står mellem levende live og død, så vil generationsskifte i levende live at være foretrukket, da den tidligere virksomhedsejer her vil være en del af processen, og kan påvirke virksomhed til den retning, han/hun ønsker. På denne måde kan den tidligere ejer bidrage med gode erfaringer til den næste generationer. Desuden vil virksomhed ikke være udsat for det brud, som bortfald af en virksomhedsejer er.

Reglerne omkring generationsskifte af en personlig ejet virksomhed med skattemæssig succession findes i KSL § 33 C, mens reglerne omkring generationsskifte af aktier i et selskab findes i ABL §§ 34-35A. Her er en række betingelser, der skal være opfyldt. Konsekvensen af

den skattemæssige succession er, at den latente skatteforpligtelse bliver overdraget til erhververen og overdrageren endeligt frigjort af skatteforpligtelsen. Opfyldes disse betingelse ikke, vil overdragelsen blive skattepligtig for overdrageren. Erhververen erhverver dermed aktiver/aktierne på overdragelsestidspunktet til handelsværdien. Overdragelsen kan kun ske til en nærmere bestemt personkreds, jf. KSL § 33 C og ABL §§ 34-35A. Ved overdragelse til nærtstående medarbejder gælder et krav om beskæftigelse i et vist omfang indenfor en periode af 5 år.

Alle aktiver kan overdrages, såfremt der kan konstateres en skattemæssig fortjeneste. Der kan ikke succederes i aktiver, der anvendes privat eller i skattemæssigt tab.

Udover overvejelser om skattemæssige forhold i forbindelse med generationsskiftet skal overvejelser om andre relevante hensyn overvejes. Det er her vigtigt, at se på alle de involverede i virksomheden, som vil blive påvirket af generationsskiftet, sådan at generationsskiftet forsøges planlagt med disse hensyn in mente. Sker der glidende overgang af virksomhedsoverdragelsen, vil dette kunne være med til at lette generationsskiftet.

Incitamentet til at overgå fra personlig ejet virksomhed til et selskab kan bl.a. være en betragtning af risici og forestående generationsskifte. I selskabet hæfter aktionæren/anpartshaveren begrænset, mens ejeren af en personlig virksomhed hæfter med sin personlige formue. Selskabsformen giver også mulighed for at foretage omstruktureringer for at lette et eventuelt generationsskifte. Overgangen til selskab kan ske ved en skattefri virksomhedsomdannelse, jf. virksomhedsomdannelsesloven, hvori der sker succession, og dermed ikke udløses beskatning hos overdrageren på omdannelsestidspunktet. Det er desuden muligt for et dødsbo at omdanne en personligt ejet virksomhed til et selskab efter reglerne i VOL, såfremt virksomheden drives af et dødsbo.

Det er efterfølgende muligt at lave en omstrukturering af selskabet. Dette kan bl.a. ske ved aktieombytning og tilførsel af aktiver. Aktieombytning behandles efter ABL § 36, mens tilførsel af aktiver behandles efter FUL § 15 c. Ved at omstrukturere er det muligt at slanke driftsselskabet, sådan at et generationsskifte vil blive lettere, idet virksomheden hermed bliver billigere. Omstruktureringen kan også foretages som en risikoafdækning af gamle kreditorer i

driftsselskabet. Dette kan dog kun ske i form af aktieombytning. Idet der ved aktieombytning og tilførsel af aktiver, er krav om, aktierne ikke må afhændes indenfor 3 år uden, at der sker skattepligt af omstruktureringen, vil det ikke være sandsynligt, at der sker omstrukturering i dødsboet.

Udgangspunktet for aktivernes og aktiernes værdiansættelse ved overdragelse mellem interesseforbundne parter er, at overdragelsen skal foretages til handelsværdi. Værdiansættelse indenfor gaveafgiftsmiljøet falder ind under værdiansættelsescirkulæret fra 1982, men også TSS cirkulære 2000-10 og 2000-09 kan finde anvendelse. Ved værdiansættelse af ejendomme mellem uafhængige parter anvendes LV S.F.2.3.2 (2011-1), som henviser til, at det tidligere cirkulære 2000-5, m er ophævet.

Værdiansættelsen af de overdragne aktiver/aktier til medarbejder skal ske til handelsværdi. Normalt vil den aftalte pris mellem ejer og medarbejder, blive betragtet som handelsværdien. Der er dog tilfælde, hvor der kan være indikation på et interessefællesskab. Såfremt dette er tilfældet vil beregningen af værdiansættelsen tage udgangspunkt i 2000 cirkulærerne ved interesseforbundne parter, mens der tages udgangspunkt i 2009-vejledningen såfremt, der tales om uafhængige parter med sammenfaldende interesser.

Der er ved succession til livsarving mulighed for at modregne den latente skatteforpligtelse i vederlaget, som det er gældende ved succession til nærtstående medarbejder. Tidligere var dette ikke muligt.

Det er muligt at finansiere overdragelsen ved hel eller delvis gave, fremmedfinansiering, udstedelse af gældsbreve, og erhververens kapital, eller kombination heraf. Ydes gave i forbindelse med overdragelsen til en person indenfor personkredsen i KSL § 33 C og BAL § 22, vil gaven være gaveafgiftspligtig. Såfremt der oprettes et rentefrit anfordringsgældsbrief eller gives gave til den nærtstående medarbejder, vil det medføre indkomstskattepligt for erhververen, jf. SL § 4, stk. 1, litra c, idet den nærtstående medarbejder ikke er omfattet af gaveafgiftskredsen. Ved beregningen af gaveafgiften kan der fragå beregnet passivpost, som svarer til de fremtidige skattetilsvær for de overtagede aktiver.

Kandidatafhandling Generationsskifte – af en personlig virksomhed

Overordnet kræver succession i en personlig ejet virksomhed med generationsskifte ved død, at der skal ske udlodning fra dødsboet enten, som en hel virksomhed eller ideel andel. Jf. DBSL § 29, stk. 1. skal der være tale om en erhvervsmæssig virksomhed.

Som udgangspunkt kan der succederes i alle erhvervsmæssige aktiver samt passiver, der er tilknyttet det aktiv, der udloddes.

Fordeling af arven foretages efter reglerne i AL. Såfremt der ikke er oprettet testamente vil den efterlevende ægtefælle og livsarvingerne fordele arveloddet med 50 % til ægtefællen og de sidste 50 % til de resterende arvinger. Dette besværliggøre muligheden for, at andre end ægtefællen kan arve virksomheden, medmindre der oprettes testamente, hvori fordeling af friarven foretages.

Udlodningen af den personlig ejet virksomhed kan ske mod fuldt vederlag, delvis vederlag eller intet vederlag. Dette afhænger af antallet af arvinger, legatarer og om der skal ske ligedeling af arven. I de fleste situationer ønsker udlodningsmodtageren at skulle erlægge mindst muligt for virksomheden og helst uden vederlag. Hvis det ønskes, at virksomheden skal sikres at gå til et bestemt barn eller nærtstående medarbejder, så kræver det, at arvladere/afdøde har oprettet til testamente. Der kan især opstå problemer såfremt, flere af arvingerne er interesseret i at overtage, og der ikke er oprettet testamente.

Det kan konkluderes, at det ved generationsskifte ved død ikke, som i levende live, er muligt at foretage en glidende overgang, og dermed hjælpe med at lette overgangen.

Litteraturhenvisning

Bøger:

Søren Halling- Overgaard & Birgitte Sølvkær Olesen, "Generationsskifte og Omstrukturering, det skatteretlige grundlag", Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 3. udgave, 1. oplag 2010.

Anita Godsk- Pedersen og Hans Viggo Godsk, "Familie- og arveret, forlag Thomsen Reuter, 6. udgave april 2008.

Jane K. Bille, "Skattemæssig succession ved generationsskifte i levende live og ved død", forlag Thomson, 1. udgave, 1. oplag 2006.

Jesper Rasmussen og Jesper Møller-Andersen, "Generationsskifte", forlag Thomson Reuter, 1. udgave, 1. oplag 2008.

Henrik Dam, Rasmus Kristian Feldthusen og Finn Taksøe-Jensen, "Skatteret Arv og gave", forlaget magnus, 1. udgave, 1. oplag 2000.

Jan Pedersen, Kurt Siggaard, Niels Winther-Sørensen, Jakob Bundgaard, Inge Langhave Jeppesen, Malene Kerzel og Susanne Pedersen, "Skatteretten 1", forlag Tomsen Reuters, 5. udgave/1. oplag 2009.

Jan Pedersen, Kurt Siggaard, Niels Winther-Sørensen, Jakob Bundgaard, Inge Langhave Jeppesen, Malene Kerzel og Susanne Pedersen, "Skatteretten 4", forlag Tomsen Reuters, 5. udgave/1. oplag 2009.

Jan Pedersen, Kurt Siggaard, Niels Winther-Sørensen, Jakob Bundgaard, Inge Langhave Jeppesen, Malene Kerzel og Susanne Pedersen, "Skatteretten 2", forlag Tomsen Reuters, 5. udgave/1. oplag 2009.

Ib Andersen, "Den skinbarlige virkelighed- vidensproduktion inden for samfundsvidenskaberne", forlaget Samfundslitteratur, 3. udgave 2005, 2. oplag 2006.

Claus Nygaard, "Samfundsvidenskabelige analysemetoder", forlaget Samfundslitteratur, 1. udgave 2005.

Ruth Nielsen og Christina D. Tvarnø, "Retskilder og retsteorier", Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 1. udgave, 1. oplag 2005.

Deloitte, "Ejer- og generationsskifte af virksomhed", forlag Deloitte, 6. udgave, 1. oplag 2010.

Revitax, "Generationsskifte", forlag Revitax, 1. juni 2007.

Deloitte, "Generationsskifte", forlag Deloitte, 5. udgave 2007.

Kandidatafhandling
Generationsskifte – af en personlig virksomhed

T. Helmo Madsen & Henning Mølgaard, "Revisor manual 1' 11", forlag Thomsen Reuters.

Kirsten Østergaard, "Eksempel Manual 2010/2011", forlag Thomsen Reuters.

Ole Aagesen, Erik Høegh, Jens Møller, Susanne Pedersen, "Skattevejledning Eksemper og oversigt 2009", forlag Manus Informatik 13. udgave 1. oplag 2009.

Michael Seerup; Generationsskifte – omstrukturering, Forlaget Thomsen, 2. udgave 2004.

Artikler:

Centre for Economic and Business Research, "Vækst via generationsskifte", September 2008.

ErhvervsBladet, "Virksomheder selv skyld i problemer med generationsskifte" d. 19. Februar 2007.

ErhvervsBladet "Sene generationsskifter lukker firmaer på stribe" d. 7. august 2008

Dansk Veterinærtidsskrift "Generationsskifte" 2010 · 15. november · Nummer 22 · Årgang 93

Hjemmesider:

<http://www.skat.dk>

<http://www.thomson.dk>

<http://www.magnus.dk>

<http://www.granthornton.dk>

<http://www.deloitte.dk>

http://www.skm.dk/tal_statistik/skatter_og Afgifter/659.html

Lovgivninger:

Afskrivningsloven

Aktieavancebeskatningsloven

Arveloven

Boafgiftsloven

Dødsboskatteloven

Dødsbosskifteloven

Ejendomsavancebeskatning

Fusionsskatteloven

Kildeskatteloven

Kursgevinstloven

Kandidatafhandling
Generationsskifte – af en personlig virksomhed

Ligningsloven
Pensionsbeskatningsloven
Personskatteloven
Retsplejeloven
Selskabsloven
Selskabsskatteloven
Skatteforvaltningsloven
Statsskatteloven
Skattestyrelsesloven
Virksomhedsomdannelsesloven
Virksomhedsskatteloven
Vurderingsloven
Lov om skattefri virksomhedsomdannelse
Ligningsvejledning
Vejledning om dødsbøbeskatning

Cirkulære:

CIR nr. 185 af 17/11 1982: værdiansættelsen af aktier og passiver i dødsboer m.m. og ved gave/boafgiftsberegning
CIR nr. 38 af 15/3 2000: fast ejendom
CIR nr. 44 af 28/3 2000 + TSS cirkulære 2000-10: goodwill
CIR nr. 45 af 28/3 2000 + TSS-cirkulære 2000-9: aktier og anparter
CIR nr. 97 af 26. juni 1995
2009-vejledningen

Opgaver:

Johnny Ludvigsen og Niels Ole S. Jensen, "Generationsskifte", kandidatafhandling, maj 2010
Lise Sørensen, "Generationsskifte", kandidatafhandling, vinter 2009.
Søren With Petersen, "Generationsskifte & Omstrukturering", kandidatafhandling, juni 2009.
Simon Wager, "Generationsskifte – Generational change", kandidatafhandling, august 2009.
Erling Kyed, "Generationsskifte af en personlig virksomhed med succession i levende live", kandidatafhandling, februar 2009.

Kandidatafhandling
Generationsskifte – af en personlig virksomhed

Ricco Ørnebjerg Jensen og Mads Kokholm, "Generationsskifte", kandidatafhandling, september 2009.

Kim Kresten Jacobsen og Frank Oxholm Thomsen, " Generationsskifte af hovedaktionærselskab" kandidatafhandling, april 2009.

Christian Dohn og Kim Nørgaard, "Generationsskifte", kandidatafhandling, efterår 2009.

Morten Riis og Linda Myrhøj Nielsen, " Generationsskifte med skattemæssig succession i levende live og ved død", kandidatafhandling, november 2009.

Jesper Qvindebjerg Hedin, " Generationsskifte – af et hovedaktionærselskab til et familiemedlem eller en medarbejder", kandidatafhandling 2009

Pernille Plambeck, " Generationsskifte- Virksomheds tarv", kandidatafhandling, maj 2009.

Thomas Legarth og Simon Estrup, " De økonomiske og skatteretlige aspekter i et generationsskifte", kandidatafhandling, maj 2010.

Bilagsoversigt

- Bilag 1. Betingelser i Skatteforvaltningsloven § 29.
- Bilag 2. Regnskabstal for Tømrerfirmaet Karl Johansen.
- Bilag 3. Goodwillberegning for Tømrerfirmaet Karl Johansen efter TSS cirkulære 2000-10.
- Bilag 4. Ejendomsavance.
- Bilag 5. Virksomhedsomdannelse af Tømrerfirmaet Karl Johansen.
- Bilag 6. Åbningsbalance for Tømrerfirmaet Karl Johansen A/S.
- Bilag 7. Aktieombytning.
- Bilag 8. Tilførsel af aktiver.
- Bilag 9. Kapitaliseringsfaktorer
- Bilag 10. Beregning af passivpost, skatterelevante aktiver, VSO.
- Bilag 11. Værdiansættelse af aktiver i personlig virksomhed Tømrerfirmaet Karl Johansen, beregning af passivpost og udskudt skat.
- Bilag 12. Overdragelse af personlig virksomhed til søn.
- Bilag 13. Overdragelse af personlig virksomhed til nærtstående medarbejder.
- Bilag 14. Værdiansættelse af omdannet selskab Tømrerfirmaet Karl Johansen A/S efter cirkulære 1982.
- Bilag 15. Værdiansættelse af omdannet selskab Tømrerfirmaet Karl Johansen A/S efter cirkulære 2000-9.
- Bilag 16. Regnskabstal for omdannet selskab Tømrerfirmaet Karl Johansen A/S.
- Bilag 17. Regnskabstal for omstrukturerede selskaber Tømrerfirmaet Karl Johansen A/S.
- Bilag 18. Værdiansættelse af omstrukturerede selskaber Tømrerfirmaet Karl Johansen A/S efter cirkulære 2000-9.
- Bilag 19. Overdragelse af omdannet selskab Tømrerfirmaet Karl Johansen A/S til søn
- Bilag 20. Overdragelse af omdannet selskab Tømrerfirmaet Karl Johansen A/S til nærtstående medarbejder.
- Bilag 21. Overdragelse af omstrukturerede selskaber Tømrerfirmaet Karl Johansen A/S til søn
- Bilag 22. Overdragelse af omstrukturerede selskaber Tømrerfirmaet Karl Johansen A/S til nærtstående medarbejder.
- Bilag 23. Arverækkefølgen i henhold til AL.
- Bilag 24. Åbningsstatus, dødsbo – personlig virksomhed.

Bilag 25. Boopgørelse – personlig virksomhed.

Bilag 26. Bofordeling u/m testamente, personlig virksomhed.

Bilag 27. Bobeskatningsindkomst.

Bilag 28. Betingelserne i VOL § 2.

Bilag 29. Udskudt skat og passivpost i omdannet selskab i dødsbo – Tømrerfirmaet Karl Johansen A/S.

Bilag 30. Åbningsstatus omdannet selskab

Bilag 31. Boopgørelse omdannet selskab.

Bilag 32. Bofordeling u/m testamente omdannet selskab.

Bilag 33. Forkortelser.

Bilag 34. Forudsætninger til beregninger i levende live.

Bilag 35. Forudsætninger til beregninger ved død.

Bilag 36. Figur over de forskellige skattesubjekter i DSL og DBSL.

Bilag 1.

Betingelserne for tilladelse til omgørelse af en skatteretlig disposition jf. SFL § 29 er:

1. Skatteansættelsen skal hvile på en privatretlig disposition, som kan omgøres.
2. Dispositionen må ikke i overvejende grad have været båret af hensyn til at spare eller udskyde skatter
3. Dispositionen skal utvivlsomt have haft utilsigtede skattemæssige virkninger, der er væsentlige.
4. Dispositionen skal have været lagt klart frem for myndighederne.
5. De privatretlige virkninger af den ændring af dispositionen, der ønskes tillagt skattemæssig virkning, skal være enkle og overskuelige
6. Alle, der skatteretligt vil blive berørt af en tilladelse til omgørelse, skal tiltræde omgørelsesanmodningen.

Kandidatafhandling
Generationsskifte – af en personlig virksomhed

Bilag 2.

Virksomhedstal for Tømrerfirmaet Karl Johansen:			
	2010	2009	2008
	t.kr.	t.kr.	t.kr.
Nettoomsætning	12.001	10.990	10.532
Årets resultat før finansielle poster	1.502	1.383	1.273
Renteindtægter	21	19	18
Renteomkostninger	235	257	301
Årets resultat	1.288	1.145	990
Ejendom	5.000	5.000	5.000
Driftsmidler	853	921	987
Varelager	301	289	234
Tilgodehavender	1.804	1.632	1.551
Likvide beholdninger	854	841	967
Aktiver i alt	8.812	8.683	8.739
Kapitalkonto primo	4.294	3.981	3.866
Private indskud/hævninger	-900	-832	-875
Årets resultat	1.288	1.145	990
Realkredit	3.200	3.300	3.400
Anden gæld	930	1.089	1.358
Passiver i alt	8.812	8.683	8.739
Opsparet overskud i Virksomhedsordningen pr. 31. december 2010:			
	t.kr.		
Opsparet overskud 34%	120		
Opsparet overskud 32%	220		
Opsparet overskud 30%	350		
Opsparet overskud 28%	105		
Opsparet overskud 25%	320		
I alt opsparet overskud	995		
Indskudskonto pr. 31. december 2010	0		
Værdier pr. 31. december 2010	Skattemæssig	Handel	
	t.kr.	t.kr.	
Ejendom - afskrevet med 4% p.a.	4.478	5.250	
Driftsmidler	680	800	
Varelager	301	301	
Tilgodehavender	1.854	1.854	
Likvide beholdninger	854	854	
Realkredit	-3.200	-3.200	
Anden gæld	-930	-930	
I alt	4.037	4.929	

Kandidatafhandling
Generationsskifte – af en personlig virksomhed

Bilag 3.

Goodwillberegning efter TSS cirkulære 2000-10 for Tømrerfirmaet Karl Johansen:			
Kapitalafkastsats :	4		
Levetid for goodwill, antal år :	5		
Forrentning af goodwill bliver dermed	12%		
og forrentning af aktiver bliver	7%		
	2008	2009	2010
Regnskabsmæssigt resultat før skat (i.h.t. årsregnskabsloven)	990	1.145	1.288
Ikke udgiftsført løn til medarbej. ægtefælle	0	0	0
Renteindtægter tilbageføres	-18	-19	-21
Renteudgifter tilbageføres	301	257	235
Afskrivning på erhvervet goodwill tilbageføres	0	0	0
Ekstraordinære poster (i.h.t. årsregnskabsloven) tilbageføres	0	0	0
	1.273	1.383	1.502
Vægtning	1	2	3
Vægtet indkomst	1.273	2.766	4.506
Gennemsnitlig indkomst, vægtet			1.424
Tillæg/fradrag for udviklingstendens (fra første til sidste år), pct:	100		229
			1.653
Ved personligt ejede virksomheder reduceres for driftsherreløn med 50%, dog altid min. t.kr. 250 og max. T.kr. 1.000 pr. deltager			-827
			826
Forrentning af aktiver			
Handelsværdi værdi af anlægsaktiver, jf. bilag 2		6.050	
Handelsværdi værdi af omsætningsaktiver, jf. bilag 2		3.009	
- heri saldo tilkøbt goodwill (tilbageføres)		0	
og saldo driftsfremmede aktiver (tilbageføres)		-854	
Forrentning heraf (kapitalafkastsats + 3%)	7%	9.913	-694
			132
Kapitaliseret indtjening, idet kapitaliseringsfaktor er beregnet til:	2,0		259
Goodwill, afrundet			260

Kandidatafhandling
Generationsskifte – af en personlig virksomhed

Kapitaliseringsfaktor:

n = levetid 5

t =

tidspunkt 1

r = rente 12

Levetid, år Kapital.
fakt.

t = 5

1	0,80	
2	1,36	
3	1,72	
4	1,91	
5	1,96	0,0567
6	1,91	0,0567
7	1,78	0,0567
8	1,58	0,0567
9	1,32	0,0567
10	1,03	0,0567
11	0,72	0,0567
12	0,38	0,0567
13	0,04	0,0567
14	-0,31	0,0567
15	-0,65	0,0567
16	-1,00	0,0567
17	-1,33	0,0567
18	-1,66	0,0567
19	-1,97	0,0567
20	-2,27	0,0567

Kandidatafhandling
Generationsskifte – af en personlig virksomhed

Bilag 4. Ejendomsavance

Ejendomsavance i Tømrerfirmaet Karl Johansen

S A L G E T							Vedr. den
Obl.rest	jfr opgør.	Prioritet	Samlet skødesum	Kontantomr.	Forholdstal solgt del		solgte del kr
0	100,00	Pantebreve	0	0	1		0
0	100,00	Gældsbrev	0	0	1		0
5.250	100,00	Kontant	5.250	5.250	1		5.250
		Reg kontantvederlag refus.			1		0
			5.250	5.250			5.250
		Mægler- og andre salgsomkostninger		0	1		0
				5.250			5.250
		Heraf:					
		Driftsmidler/inv.	0	0	1		0
		Goodwill	0	0	1		0
		Ejendom	5.250	5.250			5.250

				anskaffet før 19/5 1993		Vedr. den	
				Ja=1/Nej=0		solgte del	
1	Anskaffelsestidspunkt	dato/år	indtast år		0	kr	
	hvis efter 19/5 1993, da kan alene anvendes anskaff.sum i ejendomsavanceopgørelsen.	1-3 2008	2008				
2	Afståelsestidspunkt	1-3 2011	2011				
			I alt	den solgte andel			
3	Afståelsessum ejendom, kontantomregnet jævnt før ovenfor					5.250	
4	Anskaffelsespris, kontantomregnet		5.000	1		5.000	
5	Købsomkostninger etc.		0	1		0	
6	Ikke udgiftsførte forbedringer, reduceret for straksafskrivninger:						
	Indtil 1993:	År	I alt kr.			0	
	Forbedringer i alt indtil 1993					0	
	1993 og senere:	År	I alt kr.		(over kr. 10.000)		
	Forbedringer i alt efter 1/1 1993, > kr. 10.000 p.a.					0	
			Vurdering	den solgte andel			
7	Offentlig vurdering pr. 1/1 1993		0	1		0	
8	Offentlig vurdering pr. 1/1 1996		0	1		0	
9	Vurdering efter § 4B, indhentet i 1993		0	1		0	
10	Er ejendommen omfattet af vurderingslovens § 33, stk 4 ell. stk 7, ja = 1, nej = 0						0
11	Offentlig vurdering kendt på salgstidspunktet		5.250	1		5.250	
	heraf grundværdi		650	1		650	
	Ej afskrivn.b. del af bygn.vurderingen		0	1		0	
	Ejerboligværdi af vurdering på salgstidspunktet/ej afskr. del		0	1		0	
12	Akk. afskrivningsgrundlag primo i salgsåret					4.350	
13	Anvendt investeringsfond fragået i afskr.grundlag primo i salgsåret					0	
14	Akk. afskrivninger primo i salgsåret, excl. anv. investeringsfonds i pkt. 13					522	
15	Er ejerboligen i hele ejerperioden eller en del heraf anvendt til bolig for ejer, ja = 1, nej = 0						0
16	Pristalsreguleringsfaktor i anskaffelsesåret (v/ansk. før 1993)			2008		0,0	
17	Pristalsreguleringsfaktor 1993			1993		0,0	
18	Pristalsreguleringsfaktor i salgsåret (omregningsfaktor, se tabel)			2011		0,0	

Ejendomsavance:

Kontantomregnet afståelsesvederlag	5.250
- heraf ejerboligdelen, hvis benyttet af ejer	0
Kontantomregnet afståelsesvederlag erhvervsdel, herefter	5.250

Kandidatafhandling
Generationsskifte – af en personlig virksomhed

Anskaffelsessum:				
	Anskaffelsessum		5.000	
	Købsomkostninger		<u>0</u>	5.000
	Forbedringer inden 1993		<u>0</u>	
1	Samlet ansk.sum før tillæg		<u>5.000</u>	
2	Vurdering, § 4B		<u>0</u>	
	Off. vurd. 1993		0	
	Tillagt 10 %		<u>0</u>	
3	1993, offentlig vurdering + 10 %		<u>0</u>	
	Off. vurd. 1993	0		
	Tillagt 10 %	<u>0</u>		
		<u>0</u>		0
	Off. vurd. 1996	<u>0</u>		
	Forskel	<u>0</u>		
	Halvdelen heraf		<u>0</u>	
4	1993/1996 offentlig vurdering, reguleret		<u>0</u>	
Når der er taget hensyn til				
Anskaff.	Som anskaffelsessum herefter = den gunstigste a indeksreg.			5.000
	år: 2008	1993		
Anskaff.	Indeksreg. indtil 199	0,0	0,0	0
	år: 2008	2011		
Anskaff.	Landbrug m.v. Pristalsreg efter 199	0,0	0,0	0
Tillæg	3 10.000 kr's tillæg , efter 1993			30
Tillæg	Landbrug m.v. Pristalsreg fra 1993	0,0	0,0	0
Forbedr.	Forbedringer o/kr. 10.000 årl. efter 1/1 1993			0
Forbedr.	Landbrug m.v. Pristalsreg fra 1993	0,0	0,0	<u>0</u>
				5.030
	- heraf ejerboligdelen, hvis benyttet af ejer			<u>0</u>
				5.030
	- foretagne afskrivninger m.v. der ikke genbeskattes ved opgørelse af genvundne afskrivninger		<u>0</u>	
Reguleret anskaffelsessum erhvervsdelen, herefter			<u>5.030</u>	5.030
Avance/tab				220
Ejertidsnedslag % = 0				<u>0</u>
Avance + / tab -				220

Kandidatafhandling
Generationsskifte – af en personlig virksomhed

Genvundne afskrivninger:			
Afståelsesvederlag			5.250
	EV v/salg	grund heri	
- heraf grundens andel	5.250	650	650
Bygninger og installationer herefter			4.600
- heraf ejerboligandel af bygninger			0
og ej afskrivn.b. del af bygn. i øvrigt			0
og nu nedrevet bygnings andel af bygn. og installationer,			
der jævnfør ovenfor i alt udgør kr.	4.600		0
Boligdel og øvr. ej afskr.b. del af bygn. ialt			0
Afståelsesvederlag, afskrivningsb. bygninger og installationer			4.600
Akk. anskaffelsessum hvorpå der er afskrevet			4.350
Foretagne afskrivninger		522	-522
Anvendt investeringsfond		0	0
Samlet afskrevet		522	
Nedskrevet saldo på afskr.ber.bygn. og install.			3.828
Genvundne afskrivninger, dog maks. foretagne afskrivninger			522
Til beskatning for personer, procent:	100		522
Afskrivninger der ikke genvindes men overføres til ejendomsavanceopgørelsen.			0
Samlet indkomst af foranstående salg, hvis selskab			742
Samlet indkomst af foranstående salg, hvis person			742
hvoraf kr.	522	beskattes som personlig indkomst	
og kr.	220	beskattes som kapitalindkomst	

Kandidatafhandling
Generationsskifte – af en personlig virksomhed

Bilag 5.

Virksomhedsomdannelse af Tømrerfirmaet Karl Johansen:					
Regnskab pr. 31. december 2010			Selskabets åbningsbalance		
	Regnskabs- mæssig værdi	Skatte- mæssig værdi	Regnskabs- mæssig værdi	Successions grundlag	Anskaffelses- sum for selskabs- kapital
Aktiver:					
Anlægsaktiver:					
Goodwill - jf. bilag 3	0	0	260	0	0
Ejendom	5.000	4.478 (1)	5.250	4.478	4.508 (3)
Driftsmidler	853	680	800	680	680 (4)
Omsætningsaktiver					
Varelager	301	301	301	301	301
Tilgodehavender	1.804	1.854	1.804	1.854	1.854
Likvide beholdninger	854	854	854	854	854
Aktiver i alt	8.812	8.167	9.269	8.167	8.197
Passiver:					
Kapitalkonto/selskabskapital	4.682	4.037	4.863	4.037	4.067
Udskudt skat	0	0	276 (2)	0	0
Gæld:					
Realkredit	3.200	3.200	3.200	3.200	3.200
Anden gæld	930	930	930	930	930
Passiver i alt	8.812	8.167	9.269	8.167	8.197
 Skattemæssig egenkapital					4.067
Opsparet overskud					995
Aktiernes skattemæssige værdi					3.072

Kandidatafhandling
Generationsskifte – af en personlig virksomhed

Note 1 - Ejendom:		
Anskaffelsessum	5.000	
Afskrivninger	-522	
Nedskrevet værdi	4.478	
Note 2 - Udskudt skat:		
Goodwill		
Regnskabsmæssig værdi	260	
Skattemæssig værdi	0	260
Ejendom:		
Regnskabsmæssig værdi	5.250	
Skattemæssig værdi	4.478	772
Driftsmidler:		
Regnskabsmæssig værdi	800	
Skattemæssig værdi	680	120
Tilgodehavender:		
Regnskabsmæssig værdi	1.804	
Skattemæssig værdi	1.854	-50
Beregningsgrundlag		1.102
Udskudt skat, 25 %		276
Note 3 - Anskaffelsessum ejendom:		
Handelsværdi		5.250
Ejendomsavance		-220
Genvundne afskrivninger		-522
Anskaffelsessum		4.508
Note 4 - Anskaffelsessum driftsmidler		
Handelsværdi		800
Skattemæssig avance		-120
Anskaffelsessum		680

Bilag 6.

Åbningsbalance for det omdannede selskab -Tømrerfirmaet Karl Johansen A/S:	
Aktiver:	
Anlægsaktiver:	
Goodwill	260
Ejendom	5.250
Driftsmidler	800
Omsætningsaktiver	
Varelager	301
Tilgodehavender	1.804
Likvide beholdninger	854
Aktiver i alt	9.269
Passiver:	
Selskabskapital	500
Overkurs	4.363
Udskudt skat	276
Gæld:	
Realkredit	3.200
Anden gæld	930
Passiver i alt	9.269

Bilag 7.

Balance Tømrerfirmaet Karl Johansen Holding A/S - efter aktieombytning	
Aktiver:	
Kapitalandel i datterselskab	4.109
Likvidebeholdning	754
Aktiver i alt	4.863
Passiver:	
Egenkapital	500
Overkurs	4.363
Passiver i alt	4.863
 Balance efter aktieombytning i driftsselskabet Tømrerfirmaet Karl Johansen A/S	
Aktiver:	
Anlægsaktiver:	
Goodwill	260
Ejendom	5.250
Driftsmidler	800
Omsætningsaktiver	
Varelager	301
Tilgodehavender	1.804
Likvide beholdninger	100
Aktiver i alt	8.515
Passiver:	
Selskabskapital	500
Overkurs	3.609
Udskudt skat	276
Gæld:	
Realkredit	3.200
Anden gæld	930
Passiver i alt	8.515

Bilag 8.

Balance Tømrerfirmaet Karl Johansen Holding A/S - efter tilførsel af aktiver	
Aktiver:	
Kapitalandel i datterselskab	4.109
Likvidebeholdning	754
Aktiver i alt	4.863
Passiver:	
Egenkapital	500
Overkurs	4.363
Passiver i alt	4.863
 Balance efter tilførsel af aktiver i driftsselskabet Tømrerfirmaet Karl Johansen A/S	
Aktiver:	
Anlægsaktiver:	
Goodwill	260
Ejendom	5.250
Driftsmidler	800
Omsætningsaktiver	
Varelager	301
Tilgodehavender	1.804
Likvide beholdninger	100
Aktiver i alt	8.515
Passiver:	
Selskabskapital	500
Overkurs	3.609
Udskudt skat	276
Gæld:	
Realkredit	3.200
Anden gæld	930
Passiver i alt	8.515

Bilag 9.

358

70

Kapitaliseringsfaktorer

- *unoterede aktier og anparter*
- *værdiansættelse*
- *boafgift*
- *gaveafgift*

Skatteministeriet har beregnet følgende nye kapitaliseringsfaktorer for unoterede aktier og anparter. De nye kapitaliseringsfaktorer har virkning fra den 1. januar 2011.

Reference

Cirkulære nr. 185 af 17/11 1982 om værdiansættelse af aktiver og passiver i dødsboer m.v. og ved gaveafgiftsberegning, jf. TS-cirkulære nr. 2000-9.

L.V 2010-2 A.B.7.2 S.F.2.3.3

SKT kap. 31.5.5, 32.1, 32.2.3 og 68.4.1

SKM2010.849.SKAT

Skatteministeriet har beregnet følgende kapitaliseringsfaktorer for unoterede aktier og anparter:

Indtjeningsevne: 11,0

Modificerede regel: 5,5

Udbytte: 78,0

Indre værdi: 80

De nye kapitaliseringsfaktorer har virkning fra den 1. januar 2011.

De i SKAT-meddelelse af 21. december 2009 (SKM2009.804.SKAT) (TfS 2010, 97, red.), anførte kapitaliseringsfaktorer bortfalder derfor fra samme dato.

De beregnede kapitaliseringsfaktorer for unoterede aktier og anparter anvendes ved beregning af værdien af unoterede aktier og anparter i dødsboer og ved beregning af gaveafgift, jf. TS-cirkulære nr. 2000-9, Skatteministeriets cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 samt Told- og Skattestyrelsens udtalelse af 8. juli 1997, offentliggjort i TfS 1997, 599.

I overensstemmelse med hidtidig praksis, jf. ligningsvejledningen for 1996 afsnit A.H.3.1.1, forstås der ved de nævnte begreber følgende:

Indtjeningsevnen

Herved forstås et gennemsnit af selskabets driftsresultat – over- eller underskud – i procent af aktiekapitalen i det regnskabsår, der danner

grundlag for selskabets seneste skatteansættelse, samt i de to foregående år.

Som driftsresultat anvendes selskabets skattepligtige indkomst inden evt. fradrag for skattemæssigt underskud fra tidligere år, men med tillæg af evt. skattefrit udbytte. Det herefter fremkomne beløb formindskes med det indkomstskattebeløb, der kan beregnes af denne indkomst. Indtjeningsevnen ansættes ikke lavere end 0.

Udbytte

Det deklarerede udbytte. Der anvendes den udbytteprocent, som er vedtaget som deklareret udbytte for det regnskabsår, som danner grundlag for selskabets seneste skatteansættelse.

Indre værdi

Ved aktiernes indre værdi forstås selskabets samlede formue (egenkapital) i procent af aktiekapitalen. Formuen opgøres efter de skattemæssige regler på grundlag af selskabets statusopgørelse ved udgangen af det regnskabsår, som benyttes ved selskabets seneste skatteansættelse forud for beregningen af værdien af aktierne eller anparterne.

Ved beregningen af den indre værdi foretages fradrag for de på statustidspunkter endnu ikke forfaldne beløb, der medgår til betaling af udbytte for selskabets senest afsluttede regnskabsår, samt for selskabsskatter, som er eller kan forventes pålagt selskabet for tiden forud for opgørelsesdagen.

Beregning af aktiernes eller anparternes værdi

I overensstemmelse med hidtidig praksis, jf. ligningsvejledningen for 1996 afsnit A.H.3.1.1, beregnes aktiernes eller anparternes værdi herefter således:

A. Den almindelige beregningsregel

Værdien beregnes som gennemsnittet af 1) indtjeningsevnen kapitaliseret med 11,0 og 2) udbytteprocenten kapitaliseret med 78 og 3) 80 pct. af den indre værdi.

B. Hovedaktionærselskaber

Såfremt over halvdelen af de stemmeberettigede aktier i et selskab (hvorved forstås over halvde-

len af aktiernes stemmевærdi) ejes af en enkelt aktionær, af en person og dennes nærmeste familie (ægtefælle og mindreårige børn), af et andet selskab, en koncern eller lignende, beregnes værdien som et gennemsnit af 1) indtjeningsevnen kapitaliseret med 11,0 og 2) 80 pct. af den indre værdi.

C. Den "modificerede" regel

I tilfælde, hvor en værdi, der er beregnet efter reglen under A eller B, overstiger den fulde indre værdi, foretages der en ny beregning, forudsat at indtjeningsevnen er større end 10 pct.

Ved denne beregning kapitaliseres indtjeningsevnen således: De første 10 pct. af indtjeningsevnen kapitaliseres med 11,0 og den overskydende del med 5,5. Der anvendes den således beregnede værdi, hvis den fortsat er større end den indre værdi, ellers anvendes den indre værdi.

D. Ejendomsselskaber

Værdien af aktierne for disse selskaber foretages efter den under A, B eller C anførte regel, men værdien kan dog ikke blive lavere end 90 pct. af den indre værdi.

E. "90 pct.-selskaber"

Ved beregningen af værdien for følgende selskaber bortses der fra indtjeningsevne og deklareret udbytte. Værdien sættes til 90 pct. af den indre værdi. Dette gælder:

1) Selskaber, der er trådt i likvidation, 2) selskaber, hvis virksomhed hovedsagelig består i at eje aktier i et eller flere andre selskaber i et sådant omfang, at disses virksomhed kan kontrolleres af det aktieejende selskab og hvis indtægt væsentligst består i udbytte fra andre selskaber (holdingselskaber), 3) selskaber, hvis aktier hovedsagelig består i bankindestående, værdipapirer o.l., når indtægterne fortrinsvis hidrører fra afkastet af aktiverne.

F. Datterselskaber

Når alle aktier i et selskab (datterselskabet) ejes af et andet selskab (moderselskabet), medregnes datterselskabsaktierne ved opgørelse af moderselskabets egenkapital normalt til en værdi svarende til datterselskabets egenkapital, opgjort på grundlag af status nærmest forud for eller samti-

dig med moderselskabets status. I tilfælde hvor kursen på moderselskabets aktier beregnes til 90 pct. af den indre værdi efter reglen under pkt. E, medregnes datterselskabsaktierne dog i moderselskabets egenkapital til en værdi, beregnet efter reglerne under pkt. B-E.

G. Nystiftede selskaber

Hertil hører selskaber, hvis første regnskabsår udløber på et sådant tidspunkt, at selskabet ikke har været pligtigt at indsende den første selvangivelse, inden beregningen af værdien foretages. Værdien af aktierne i disse selskaber sættes til kurs pari.

H. Fælles regler

Hvis det er oplyst, at et selskabs aktiekapital er udvidet med fondsaktier eller ved indbetaling efter udløbet af det regnskabsår, som anvendes ved beregningen af aktiernes eller anparternes værdi, beregnes værdien til det beløb, som aktiekapitalens kursværdi før udvidelsen og den ved udvidelsen tilførte kapital udfra udgør i procent af aktiekapital efter udvidelsen.

På samme måde beregnes en fælles værdi for aktier og obligationer, hvis det er oplyst, at selskabet har optaget et konvertibelt obligationslån efter udløbet af det regnskabsår, der anvendes ved beregningen af aktiernes eller anparternes værdi.

Alle kurser afrundes nedad til nærmeste med 5 delelige tal.

Hvor særlige forhold foreligger, kan de anførte beregningsregler fraviges.

Hvis et selskabs kapital er opdelt i flere aktieklasser, der har forskellige rettigheder af en sådan art, at det efter en konkret vurdering bør have indflydelse på fastsættelsen af aktiernes eller anparternes værdi, for eksempel ret til forlods udbytte eller forlods dækning ved likvidation af selskabet, skal der beregnes en kurs for hver aktieklasse.

Såfremt et selskab har flere aktieklasser, og én aktieklasse er noteret, medens en anden aktieklasse ikke er noteret, skal både de noterede og unoterede aktier som udgangspunkt værdiansættes til den noterede kurs.

SKAT-meddelelse af 20/12 2010, 2010-390-0032.

Bilag 10.

Passivposterne der fastsættes aftale mellem boet og den enkelte udlodningsmodtager og kan højst udgøre følgende procenter af fortjenesten:

Skatterelevante aktiver KSL § 33 D, stk. 3 og BAL § 13 A, stk 3

- 30 % af fortjeneste der ikke er kvalificeret som aktieindkomst efter personskatteloven,
- 22 % af fortjeneste der efter personskatteloven er kvalificeret som aktieindkomst og omfatter aktier optaget til handel på reguleret marked og aktier, der ikke er optaget til handel på reguleret marked.

Virksomhedsordningen KSL § 33 D, stk. 4 og BAL § 13 A , stk. 4

Der kan ikke beregnes passivpost af opsparet overskud i virksomhedsordningen 1987-1990,

- 9% af konto for opsparet overskud med tilhørende virksomhedsskat for opsparing foretage i indkomståret 1991,
- 12% af konto for opsparet overskud med tilhørende virksomhedsskat for opspring foretaget i indkomstårene 1992-1998,
- 13,5% af konto for opsparet overskud med tilhørende virksomhedsskat opsparet i indkomstårene 1999 og 2000,
- 15% af konto for opsparet overskud med tilhørende virksomhedsskat opsparet i indkomstårene 2001-2004,
- 16,5% af konto for opsparet overskud med tilhørende virksomhedsskat opsparet i indkomstårene 2005 og 2006 og
- 18,75% af konto for opsparet overskud med tilhørende virksomhedsskat opsparet i indkomståret 2007 og senere indkomstår.

Kandidatafhandling
Generationsskifte – af en personlig virksomhed

Bilag 11.

Værdiansættelse af aktiver i Tømrerfirmaet Karl Johansen		
Opsparet overskud i virksomhedsordning		Inkl. skat
Opsparet overskud 34%	120	182
Opsparet overskud 32%	220	324
Opsparet overskud 30%	350	500
Opsparet overskud 28%	105	146
Opsparet overskud 25%	320	427
I alt opsparet overskud	995	1.396
Afståelsessum - jf. bilag 2:		
Goodwill - jf bilag 3	260	
Ejendommen	5.250	
Driftsmidler	800	
Varelager	301	
Tilgodehavender	1.854	
Likvide beholdninger	854	
Realkredit	-3.200	
Anden gæld	-930	
Samlet værdi	<u>5.189</u>	

Kandidatafhandling
Generationsskifte – af en personlig virksomhed

Udskudt skat			
Goodwill			
Afståelsessum		260	
Skattemæssig værdi ved afståelse		<u>0</u>	
Avance		<u>260</u>	
Driftsmidler			
Afståelsessum		800	
Skattemæssig værdi ved afståelse		<u>680</u>	
Avance		<u>120</u>	
Genvundne afskrivninger - jf. bilag 4		<u>522</u>	
Samlet avance til beskatning som personlig indkomst		<u>902</u>	
Udskudt skat heraf 56,1 % jf lov nr 459 af 12.06.09 -svarende til marginal topskat personlig indkomst med AM-bidrag		<u>506</u>	
Ejendomsavance til beskatning som kapitalindkomst - jf. bilag 4		<u>220</u>	
Samlet avance til beskatning som kapitalindkomst		<u>220</u>	
Udskudt skat heraf 50,2 % jf lov nr 459 af 12.06.09 - svarende til marginal topskat pos. kapitalindkomst		<u>110</u>	
Samlet udskudt skat		<u>616</u>	
Passivpost			
Samlet avance ved salg både personlig indkomst og kapital indkomst beskatning	<u>1.122</u>		
Passivpost (30 %), KSL § 33 D og BAL § 13 A	<u>337</u>		
		Passiv post i %	Passiv post heraf
Opsparet overskud 34% inkl skat	182	12,00	22
Opsparet overskud 32% inkl skat	324	13,50	44
Opsparet overskud 30% inkl skat	500	15,00	75
Opsparet overskud 28% inkl skat	146	16,50	24
Opsparet overskud 25% inkl skat	<u>427</u>	18,75	<u>80</u>
Passivpost af opsparet overskud			<u>245</u>
Samlet passivpost	<u>581</u>		

Kandidatafhandling
Generationsskifte – af en personlig virksomhed

Bilag 12.

Overdragelse af Tømrerfirmaet Karl Johansen til søn

	Levende live	Ved død
<u>Fuld vederlag</u>		
Værdiansættelse jf TSS 2000-10 og CIR 1982	5.189	5.189
Udskudt skat - jf. bilag 11	<u>-616</u>	<u>-616</u>
Vederlag	<u>4.573</u>	<u>4.573</u>
 <u>Delvis vederlag, delvis gave/arv</u>		
Værdiansættelse jf TSS 2000-10 og CIR 1982	5.189	5.189
Udskudt skat - jf. bilag 11	-616	-616
Gave/arv (37,5 af fri arv og 6,25 aftvangsarv %)	-2.000	-4.077
Gave-/boafgift (1)	<u>204</u>	<u>507</u>
Vederlag udover gave/arv mv	<u>2.777</u>	<u>1.003</u>
 Note 1. Gave-/boafgift		
Gave/arv	2.000	4.077
Afgiftsfri gave 2011/arv forholdsmæssig andel af bundfradrag (43,75%)	-59	-116
Passivpost jf. bilag 11	<u>-581</u>	<u>-581</u>
	1.360	3.380
 Heraf gave-/boafgift 15%	<u>204</u>	<u>507</u>
 <u>Intet vederlag, fuld gave/arv</u>		
Værdiansættelse jf TSS 2000-10 og CIR 1982	5.189	5.189
Udskudt skat - jf. bilag 11	-616	-616
Gave /arv(40, 625 %)	-5.267	-7.572
Gave-/boafgift (1)	<u>694</u>	<u>1.016</u>
Vederlag udover gave/arv mv	<u>0</u>	<u>-1.983</u>
 Note 1. Gave-/boafgift		
Gave/arv	5.267	7.572
Afgiftsfri gave 2011/arv forholdsmæssig andel af bundfradrag (81,25 %)	-59	-215
Passivpost jf. bilag 11	<u>-581</u>	<u>-581</u>
	4.627	6.776
 Heraf gave-/boafgift 15%	<u>694</u>	<u>1.016</u>

Kandidatafhandling
Generationsskifte – af en personlig virksomhed

Bilag 13.

Overdragelse af Tømrerfirmaet Karl Johansen til nærtstående medarbejder

	Levende live	Ved død
Fuld vederlag		
Værdiansættelse jf TSS 2000-10 og CIR 1982	5.189	5.189
Udskudt skat - jf. bilag 11	<u>-616</u>	<u>-616</u>
Vederlag	<u>4.573</u>	<u>4.573</u>
Delvis vederlag, delvis gave/arv		
Værdiansættelse jf TSS 2000-10 og CIR 1982	5.189	5.189
Udskudt skat - jf. bilag 11	-616	-616
Gave/ arv (25 % af friarven)	-1.000	-1.747
Gave-/boafgift (1)	235	466
Tillægsboafgift (2)	<u>0</u>	<u>320</u>
Vederlag udover gave/arv mv	<u>3.808</u>	<u>3.612</u>
 Note 1. Gave-/boafgift		
Gave/arv	1.000	1.747
Passivpost jf. bilag 11	<u>-581</u>	<u>-581</u>
	419	1.166
 Heraf gaveafgift 56,1%/ boafgift (15%)	<u>235</u>	<u>466</u>
 Note 2. Tillægsboafgift		
Arv		1.747
Boafgift		<u>-466</u>
		1.281
 Heraf tillægsboafgift 25%		<u>320</u>
 Intet vederlag, fuld gave/arv		
Værdiansættelse jf TSS 2000-10 og CIR 1982	5.189	5.189
Udskudt skat - jf. bilag 11	-616	-616
Gave/arv (100 % af friarven)	-9.674	-6.989
Gave-/boafgift (1)	5.101	961
Tillægsboafgift (2)	<u>0</u>	<u>1.507</u>
Vederlag udover gave/arv mv	<u>0</u>	<u>52</u>
 Note 1. Gave-/boafgift		
Gave/arv	9.674	6.989
Passivpost jf. bilag 11	<u>-581</u>	<u>-581</u>
	9.093	6.408
 Heraf gaveafgift 56,1%/boafgift 15%	<u>5.101</u>	<u>961</u>
 Note 2. Tillægsboafgift		
Arv		6.989
Boafgift		<u>-961</u>
		6.028
 Heraf tillægsboafgift 25%		<u>1.507</u>

Kandidatafhandling
Generationsskifte – af en personlig virksomhed

Bilag 14.

Værdiansættelse af omdannet selskab Tømrerfirmaet Karl Johansen A/S - efter Værdiansættelsescirkulæret 1982			
Egenkapital 31. december 2013			5.482
Udskudt skat			186
Regnskabsmæssig værdi af goodwill	104		
Skattemæssig værdi af goodwill	149	45	
Regnskabsmæssig værdi af driftsmidler	524		
Skattemæssig værdi af driftsmidler	287	-237	
Regnskabsmæssig værdi af ejendom	5.250		
Skattemæssig værdi af ejendom	4.698	-552	
Regnskabsmæssig værdi af varelager	390		
Skattemæssig værdi af varelager	390	0	
Regnskabsmæssig værdi af debitorer	1.792		
Skattemæssig værdi af debitorer	1.792	0	
Skattemæssig egenkapital 31. december 2013			4.924
Indtjeningsevne	2011	2012	2013
Årets resultat efter skat	495	647	619
I alt			<u>1.761</u>
Gennemsnit for 3 år			<u>587</u>
Selskabskapital			<u>500</u>
Indtjeningsevne			<u>117</u>
Skattemæssig indre værdi			
Skattemæssig egenkapital			<u>4.924</u>
Selskabskapital			<u>500</u>
Skattemæssig indre værdi			<u>985</u>
Kursberegning	Almindelige regel	Modificeret regel	
Kapitaliseret indtjeningsevne (faktor 11 hhv. (11/5,5))	1.291	710	
80% af skattemæssig indre værdi	788	788	
	<u>2.079</u>	<u>1.498</u>	
Skattekurs -gns af de kursberegning	1.040	749	
Værdiansættelse			
Regnskabsmæssig værdi	5.482		
Skattemæssig egenkapital	4.924		
Værdi 31. december 2013 - alm regel	5.198		
Værdi 31. december 2013 - mod regel	3.745		

Kandidatafhandling
Generationsskifte – af en personlig virksomhed

Udskudt skat	
Afståelsessum	5.198
Anskaffelsessum	3.072
Aktieavance	2.126
28% af 48.300 (i t.kr)	14
42% af avance - 48.300 (i t.kr)	873
Udskudt skat	886
Passivpost	
22% af aktieavance	468

Kandidatafhandling
Generationsskifte – af en personlig virksomhed

Bilag 15.

Værdiansættelse af omdannet selskab Tømrerfirmaet A/S - efter TSS cirkulære 2000-9			
Goodwill efter TSS cirkulære 2000-10			
Kapitalafkastsats :	4		
Levetid for goodwill, antal år :	5		
Forrentning af goodwill bliver dermed	12%		
og forrentning af aktiver bliver	7%		
	2011	2012	2013
Regnskabsmæssigt resultat før skat (iht. årsregnskabsloven)	788	925	882
Ikke udgiftsført løn til medarb. ægtefælle	0	0	0
Renteindtægter tilbageføres	-21	-140	-110
Renteudgifter tilbageføres	235	257	301
Afskrivning på erhvervet goodwill tilbageføres	0	0	0
Ekstraordinære poster (iht. årsregnskabsloven) tilbageføres	0	0	0
	1.002	1.042	1.073
Vægtning	1	2	3
Vægtet indkomst	1.002	2.084	3.219
Gennemsnitlig indkomst, vægtet			1.051
Tillæg/fradrag for udviklingstendens (fra første til sidste år, pct):	100		71
			1.122
Ved personligt ejede virksomheder reduceres for driftsherreløn med 50%, dog altid min. t.kr. 250 og max. t.kr. 1.000 pr. deltager			0
			1.122
Forrentning af aktiver			
Handelsværdi værdi af anlægsaktiver,		5.850	
Handelsværdi værdi af omsætningsaktiver		3.426	
- heri saldo tilkøbt goodwill (tilbageføres)		0	
og saldo driftsfremmede aktiver (tilbageføres)		-1.244	
Forrentning heraf (kapitalafkastsats + 3%)	7%	10.520	-736
			386
Kapitaliseret indtjening, idet kapitaliseringsfaktor er beregnet til:	2,0		756
Goodwill, afrundet			755
Værdiansættelse efter TSS cirkulære 2000-9:			
Egenkapital 2013	5.482		
Goodwill jf. ovenstående	755		
Udskudt skat af goodwill - 25%	-189		
Værdi af aktier	6.048		

Kandidatafhandling
Generationsskifte – af en personlig virksomhed

Bilag 16.

Virksomhedstal for omdannet selskab Tømrerfirmaet Karl Johansen A/S:						
	2011	2012	2013			
	t.kr.	t.kr.	t.kr.			
Nettoomsætning	13.021	14.043	13.509			
Årets resultat før finansielle poster	1.002	1.042	1.073			
Renteindtægter	21	140	110			
Renteomkostninger	235	257	301			
Skat af årets resultat	293	278	264			
Årets resultat	495	647	619			
Goodwill	208	156	104			
Ejendom	5.250	5.250	5.250			
Driftsmidler	725	616	524			
Varelager	201	432	390			
Tilgodehavender	1.904	1.803	1.792			
Likvide beholdninger	1.054	987	1.244			
Aktiver i alt	9.342	9.244	9.304			
Selskabskapital	500	500	500			
Overkurs	4.363	4.363	4.363			
Årets resultat	495	647	619			
Udloddet udbytte	0	0	0			
Udskudt skat (1)	96	143	186			
Realkredit	3.100	3.000	2.900			
Anden gæld	788	591	736			
Passiver i alt	9.342	9.244	9.304			
Note 1: Udskudt skat						
	2011	2012	2013			
Goodwill						
Regnskabsmæssig værdi	208	156	104			
Skattemæssig værdi	223	-15	186	-30	149	-45
Ejendom:						
Regnskabsmæssig værdi	5.250	5.250	5.250			
Skattemæssig værdi	5.066	184	4.882	368	4.698	552
Driftsmidler:						
Regnskabsmæssig værdi	725	616	524			
Skattemæssig værdi	510	215	383	234	287	237
Tilgodehavender:						
Regnskabsmæssig værdi	1.904	1.803	1.792			
Skattemæssig værdi	1.904	0	1.803	0	1.792	0
Beregningsgrundlag		384	572			744
Udskudt skat, 25 %		96	143			186

Kandidatafhandling
Generationsskifte – af en personlig virksomhed

Bilag 17.

Virksomhedstal for de omstrukturerede selskaber Tømrerfirmaet Karl Johansen A/S:						
	2011	2012	2013			
	t.kr.	t.kr.	t.kr.			
Nettoomsætning	13.021	14.043	13.509			
Årets resultat før finansielle poster	1.002	1.042	1.073			
Renteindtægter	21	140	110			
Renteomkostninger	235	257	301			
Skat af årets resultat	293	278	264			
Årets resultat	495	647	619			
Goodwill	208	156	104			
Bygninger mm	5.250	5.250	5.250			
Driftsmidler	725	616	524			
Varelager	201	432	390			
Tilgodehavender	1.904	1.803	1.792			
Likvide beholdninger	250	189	301			
Aktiver i alt	8.538	8.446	8.361			
Selskabskapital	500	500	500			
Overkurs	3.609	3.609	3.609			
Årets resultat	495	647	619			
Udloddet udbytte	0	0	0			
Udskudt skat (1)	96	143	186			
Realkredit	3.100	3.000	2.900			
Anden gæld	738	547	547			
Passiver i alt	8.538	8.446	8.361			
Note 1: Udskudt skat						
	2011	2012	2013			
Goodwill						
Regnskabsmæssig værdi	208	156	104			
Skattemæssig værdi	223	-15	186	-30	149	-45
Ejendom:						
Regnskabsmæssig værdi	5.250	5.250	5.250			
Skattemæssig værdi	5.066	184	4.882	368	4.698	552
Driftsmidler:						
Regnskabsmæssig værdi	725	616	524			
Skattemæssig værdi	510	215	383	234	287	237
Tilgodehavender:						
Regnskabsmæssig værdi	1.904	1.803	1.792			
Skattemæssig værdi	1.904	0	1.803	0	1.792	0
Beregningsgrundlag		384	572			744
Udskudt skat, 25 %		96	143			186

Kandidatafhandling
Generationsskifte – af en personlig virksomhed

Bilag 18.

Værdiansættelse af omstrukturerede selskaber Tømrerfirmaet Karl Johansen A/S- efter TSS cirkulære 2000-9			
Goodwill efter TSS cirkulære 2000-10			
Kapitalafkastsats :	4		
Levetid for goodwill, antal år :	5		
Forrentning af goodwill bliver dermed	12%		
og forrentning af aktiver bliver	7%		
	2011	2012	2013
Regnskabsmæssigt resultat før skat (i.h.t. årsregnskabsloven)	788	925	882
Ikke udgiftsført løn til medarb. ægtefælle	0	0	0
Renteindtægter tilbageføres	-21	-140	-110
Renteudgifter tilbageføres	235	257	301
Afskrivning på erhvervet goodwill tilbageføres	0	0	0
Ekstraordinære poster (i.h.t. årsregnskabsloven) tilbageføres	0	0	0
	<u>1.002</u>	<u>1.042</u>	<u>1.073</u>
Vægtning	1	2	3
Vægtet indkomst	1.002	2.084	3.219
Gennemsnitlig indkomst, vægtet			1.051
Tillæg/fradrag for udviklingstendens (fra første til sidste år), pct:	100		<u>71</u>
			1.122
Ved personligt ejede virksomheder reduceres for driftsherreløn med 50%, dog altid min. t.kr. 250 og max. T.kr. 1.000 pr. deltager			<u>0</u>
			1.122
Forrentning af aktiver			
Handelsværdi værdi af anlægsaktiver		5.850	
Handelsværdi værdi af omsætningsaktiver		2.483	
- heri saldo tilkøbt goodwill (tilbageføres)		0	
og saldo driftsfremmede aktiver (tilbageføres)		<u>-301</u>	
Forrentning heraf (kapitalafkastsats + 3%)	7%	<u>8.634</u>	<u>-604</u>
			<u>518</u>
Kapitaliseret indtjening, idet kapitaliseringsfaktor er beregnet til:	2,0		<u>1.015</u>
Goodwill, afrundet			<u>1.015</u>
Værdiansættelse efter TSS cirkulære 2000-9:			
Egenkapital 2013	4.728		
Goodwill jf. ovenstående	1.015		
Udskudt skat af goodwill - 25%	<u>-254</u>		
Værdi af aktier	<u>5.489</u>		

Kandidatafhandling
Generationsskifte – af en personlig virksomhed

Bilag 19.

Overdragelse af aktier i omdannet selskab Tømrerfirmaet Karl Johansen A/S til søn		
	Levende live	Død
<u>Fuld vederlag</u>		
Værdiansættelse jf. CIR 1982	5.189	5.300
Udskudt skat - jf. bilag 14 / 36	-886	-929
Vederlag	4.303	4.371
<u>Delvis vederlag, delvis gave/arv</u>		
Værdiansættelse jf. CIR 1982	5.189	5.300
Udskudt skat - jf. bilag 14 / 36	-886	-929
Gave/arv (37,5 af fri arv og 6,25 af tvangsarv %)	-2.000	-4.101
Gave-/boafgift (1)	221	524
Vederlag udover gave/arv mv	2.524	794
Note 1. Gave-/boafgift		
Gave/arv	2.000	4.101
Afgiftsfri gave 2011/arv forholdsmæssig andel af bundfradrag (43,75%)	-59	-116
Passivpost jf. bilag 14/ 36	-468	-490
	1.474	3.495
Heraf gave-/boafgift 15%	221	524
<u>Intet vederlag/Fuld gave/arv</u>		
Værdiansættelse jf. CIR 1982	5.189	5.300
Udskudt skat - jf. bilag 14/ 36	-886	-929
Gave /arv(40, 625 %)	-4.969	-7.617
Gave-/boafgift (1)	666	1.037
Vederlag udover gave/arv mv	0	-2.209
Note 1. Gaveafgift		
Gave	4.969	7.617
Afgiftsfri gave 2011/arv forholdsmæssig andel af bundfradrag (81,25 %)	-59	-215
Passivpost jf. bilag 14/36	-468	-490
	4.443	6.912
Heraf gave-/boafgift 15%	666	1.037

Kandidatafhandling
Generationsskifte – af en personlig virksomhed

Bilag 20.

Overdragelse af aktier i omdannet selskab Tømrerfirmaet Karl Johansen A/S til nærtstående medarbejder

	Levende live	Ved død
Fuld vederlag		
Værdiansættelse jf TSS 2000-09	6.048	5.300
Udskudt skat - jf. bilag 14 / 36	-886	-929
Vederlag	<u>5.162</u>	<u>4.371</u>
Delvis vederlag, delvis gave/arv		
Værdiansættelse jf TSS 2000-09	6.048	5.300
Udskudt skat - jf. bilag 14 / 36	-886	-929
Gave/ arv (25 % af friarven)	-1.000	-1.758
Gave-/boafgift (1)	299	507
Tillægsboafgift (2)	<u>0</u>	<u>313</u>
Vederlag udover gave mv	<u>4.460</u>	<u>3.433</u>
 Note 1. Gaveafgift		
Gave	1.000	1.758
Passivpost jf. bilag 14 / 36	-468	-490
	<u>532</u>	<u>1.268</u>
Heraf gaveafgift 56,1%	<u>299</u>	<u>507</u>
 Note 2. Tillægsboafgift		
Arv		1.758
Boafgift		-507
		<u>1.251</u>
Heraf tillægsboafgift 25%		<u>313</u>
Intet vederlag/Fuld gave/arv		
Værdiansættelse jf TSS 2000-09	6.048	5.300
Udskudt skat - jf. bilag 14 / 36	-886	-929
Gave/arv (100 % af friarven)	-11.160	-7.030
Gave-/boafgift (1)	5.998	981
Tillægsboafgift (2)	<u>0</u>	<u>1.512</u>
Vederlag udover gave/arv mv	<u>0</u>	<u>-166</u>
 Note 1. Gaveafgift		
Gave	11.160	7.030
Passivpost jf. bilag 14 / 36	-468	-490
	<u>10.692</u>	<u>6.540</u>
Heraf gaveafgift 56,1%	<u>5.998</u>	<u>981</u>
 Note 2. Tillægsboafgift		
Arv		7.030
Boafgift		-981
		<u>6.049</u>
Heraf tillægsboafgift 25%		<u>1.512</u>

Kandidatafhandling
Generationsskifte – af en personlig virksomhed

Bilag 21.

Overdragelse af aktier i omstrukturerede selskaber Tømrerfirmaet Karl Johansen A/S til søn	
	Levende live
<u>Fuld vederlag</u>	
Værdiansættelse jf TSS 2000-09	5.489
Vederlag	5.489
<u>Delvis vederlag, delvis gave</u>	
Værdiansættelse jf TSS 2000-09	5.489
Gave	-2.000
Gaveafgift (1)	291
Vederlag udover gave mv	3.780
Note 1. Gaveafgift	
Gave	2.000
Afgiftsfri gave 2011	-59
	1.941
Heraf gaveafgift 15%	291
<u>Intet vederlag/Fuld gave</u>	
Værdiansættelse jf TSS 2000-09	5.489
Gave	-6.447
Gaveafgift (1)	958
Vederlag udover gave mv	0
Note 1. Gaveafgift	
Gave	6.447
Afgiftsfri gave 2011	-59
	6.388
Heraf gave-/boafgift 15%	958

Bilag 22.

Overdragelse af aktier i omstrukturerede selskaber Tømrerfirmaet Karl Johansen A/S til nærtstående medarbejdere	
	Levende live
<u>Fuld vederlag</u>	
Værdiansættelse jf TSS 2000-09	5.489
Vederlag	5.489
<u>Delvis vederlag, delvis gave</u>	
Værdiansættelse jf TSS 2000-09	5.489
Gave	-1.000
Gaveafgift (1)	561
Vederlag udover gave mv	5.050
Gave	1.000
	1.000
Heraf gaveafgift 56,1%	561
<u>Intet vederlag/Fuld gave</u>	
Værdiansættelse jf TSS 2000-09	5.489
Gave	-12.504
Gaveafgift (1)	7.015
Vederlag udover gave mv	0
Note 1. Gaveafgift	
Gave	12.504
	12.504
Heraf gaveafgift 56,1%	7.015

Bilag 23.

Arverækkefølge i henhold til AL

Arverækkefølge fremkommer som følgende:

1. I første led findes tvangsarvingerne:
 - afdødes ægtefælle jf. AL § 1, jf. § 5
 - afdødes livsarvinger, dvs. børn, børnebørn mv. og adoptivbørn mv. jf. AL § 9, jf. §§ 10 og 11
2. I anden led omfatter afdødes forældre, såfremt der ikke er arvingerne i første led, jf. AL § 2, stk.1
3. I tredje led, det er livsarvingerne efter den eller de afdødes forældre, der forinden er afdøet ved døden, og evt. afdødes søskende, jf. AL § 2, stk.2, kun såfremt der ikke er arvinger i første eller anden led
4. I fjerde række, det er afdødes bedsteforældre, jf. AL § 3, og kun såfremt der ikke er arvinger efter den afdøde i første, anden eller tredje led
5. I femte led, omfatter børnene, dog ikke børnebørn dvs. ikke livsarvinger, efter den eller de afdødes bedsteforældre, der forinden er afdøet ved døden jf. AL § 3, stk.2, kun såfremt der ikke er arvingerne i første, anden, tredje, eller fjerde led.

Kandidatafhandling
Generationsskifte – af en personlig virksomhed

Bilag 24.

Cpr.nr. 020455 - 1659

ÅBNINGSSTATUS

Opgørelse over aktiver og passiver på dødsdagen vedrørende boet efter

Navn	Karl Johansen
Adresse	Rosevej 76
Død den	15.01 2011

Hvis afdøde var gift eller enke/enkemand: Oplysninger om efterlevende ægtefælle:

Navn	Ingrid Johansen		
Cpr.nr.	010256 - 1316	Død den	

BOETS KONTAKTPERSON

Navn	Advokatfirma XX
Adresse	Juravej 2
Telefonnummer	46 56 90 40

Opgørelsen vedrører (sæt kryds):

☒	Afdødes fællesbo/bo
☐	Afdødes særbo (fuldstændige særeje)
☐	Efterlevende ægtefælles fællesbo
☐	Efterlevende ægtefælles særbo (fuldstændige særeje)
☐	Det uskiftede bo

☐	Opgørelsen er samtidig endelig boopgørelse med skæringsdag på dødsdagen
--------------------------	---

Udfyldes af skifteretten:

Opgørelsen er modtaget den:	
Opgørelsen er sendt til SKAT i	kommune den:
Boets behandling	
☐	Afdødes fællesbo/bo skiftes privat
☐	Afdødes særbo skiftes privat
☐	Arvingerne anmoder om forenklet privat skifte
☐	Efterlevende ægtefælle anmoder om at overtage boet efter skiftelovens § 22
☐	Skifte af uskiftet bo
☐	Skifte af uskiftet bo i efterlevende ægtefælles levende live
☐	Fællesboet er overtaget til hensidden i uskiftet bo
☐	Boet behandles ved bobestyrer som solvent bo
☐	Boets behandles ved bobestyrer som insolvent bo

Kandidatafhandling
Generationsskifte – af en personlig virksomhed

AKTIVER pr. dødsdagen (handelsværdien)

1	Kontant beløb	30.000,00	kr.
2	Tilgodehavende løn/feriepenge		kr.
3	Indestående i Lønmodtagernes Dyrtdidsfond		kr.
4	Værdi af fast ejendom (helårshus, sommerhus, grund), som ikke indgår i erhvervsvirksomhed seneste offentlige vurdering 1/10 2010	8.500.000,00	kr.
5	Værdi af bil	875.000,00	kr.
6	Værdi af campingvogn/lystbåd		kr.
7	Værdi af kolonihave		kr.
8	Værdi af indbo, smykker, samlinger	450.000,00	kr.
9	Boligtilskud		kr.
10	Tilbagebetaling ved ophør af løbende forpligtelser (f.eks. DR, forsikringer, avis, vægtafgift)		kr.
11	Ophavsrettigheder		kr.
12	Overskydende skat, hvis meddelelse om beløbet er givet før dødsfaldet		kr.

Særlig indtægt, som lægges til aktiverne

13	Begravelseshjælp		kr.
----	------------------	--	-----

Ved følgende aktiver skal der vedlægges en specifikation som bilag til opgørelsen.

Beløbet fra specifikationen overføres til denne opgørelse.

14	Bankkonti	1.250.000,00	kr.
15	Præmieobligationer		kr.
16	Aktier, andelsbeviser	1.350.000,00	kr.
17	Obligationer, pantebrev		kr.
18	Anparter		kr.
19	Investeringsbeviser		kr.
20	Forretning/virksomhed inkl. fast ejendom*	4.682.000,00	kr.
21	Landsbrugsejendom*		kr.
22	Forsikringspolicer, kapitalpensions- og indekskontrakter, der indgår i boet	3.700.000,00	kr.
23	Andre aktiver (f.eks. Udestående fordringer)		kr.

* Som specifikation vedlægges regnskabet for det seneste regnskabsår.

24	AKTIVER I ALT + SÆRLIG INDTÆGT I ALT	20.837.000,00	kr.
----	--------------------------------------	---------------	-----

Kandidatafhandling
Generationsskifte – af en personlig virksomhed

PASSIVER pr. dødsdagen

1	Husleje, vand		kr.
2	El, gas	25.000,00	kr.
3	Telefon	1.500,00	kr.
4	Ejendomskatte	27.000,00	kr.
5	Restskat fra tidligere år, hvis meddelelse om beløbet er givet før dødsfaldet		kr.
6	Kontogæld: (med påløbne renter til og med dødsdagen)		kr.
7	Gæld på købekontrakter (med påløbne renter til og med dødsdagen)		kr.

Særlige udgifter, som kan fratrækkes formuen pr. dødsdagen, selv om de først er betalt efter dødsfaldet.

8	udgifter til begravelsen/bedemand	5.000,00	kr.
9	Udgifter til sammenkomst efter begravelsen	7.000,00	kr.
10	vedligeholdelse/køb af gravsted	25.000,00	kr.
11	Restafgift	5.000,00	kr.
12	Rydning af bolig		kr.
13	Istandsættelse af lejlighed		kr.
14	Udgifter til boets behandling	20.000,00	kr.

Ved følgende passiver skal der vedlægges en specifikation som bilag til opgørelsen. Beløbet fra bilaget overføres til denne opgørelse.

15	Gæld til pengeinstitut		kr.
16	Gæld med pant i fast ejendom	2.250.000,00	kr.
17	Gæld med pant i løsøre (f.eks. Bil)		kr.
18	Passiver vedr. anparter		kr.
19	Gæld sikret på anden måde (f.eks. ved tilbageholdsret)		kr.
20	Anden gæld	30.000,00	kr.

21	GÆLD + SÆRLIGE UDGIFTER I ALT	2.395.500,00	kr.
----	-------------------------------	--------------	-----

FORMUE

(AKTIVER + SÆRLIG INDTÆGT) - (GÆLD + SÆRLIGE UDGIFTER)	18.441.500,00	kr.
---	---------------	-----

Kandidatafhandling
Generationsskifte – af en personlig virksomhed

	Afdøde har ikke, arvingerne bekendt, givet eller modtaget afgiftspligtige gaver eller arveforskud
--	---

	Afdøde har givet eller modtaget afgiftspligtige gaver eller arveforskud	
Givers og modtagers navne og bopæl på gavens tidspunkt, samt oplysning om gaven skal afkortes i arv		
Givers og modtagers slægtskabsforhold		
Tidspunkt for gaven		
Gavens beløb		
Til hvilken afgiftsmyndighed er afgiften betalt		
År for betaling		

Denne åbningsstatus/boopgørelse består i alt sider

Samtlige oplysninger afgives under strafansvar i henhold til Boafgiftslovens § 41, stk.1, nr. 1.

Sted, dato

Kandidatafhandling
Generationsskifte – af en personlig virksomhed

Bilag 25.

Cpr.nr. 020455 - 1659

Boopgørelse

Opgørelse over aktiver og passiver vedrørende boet efter

Navn	Karl Johansen
Adresse	Rosevej 76
Død den	15.01.2011

Hvis afdøde var gift eller enke/enkemand: Oplysninger om efterlevende ægtefælle:

Navn	Ingrid Johansen		
Cpr.nr.	010256 - 1316	Død den	15/1 2011

BOETS KONTAKTPERSON

Navn	Advokatfirma XX
Adresse	Juravej 2
Telefonnummer	46 56 90 40

Opgørelsen vedrører (sæt kryds):

☒	Afdødes fællesbo/bo
☐	Afdødes særbo (fuldstændige særeje)
☐	Efterlevende ægtefælles fællesbo
☐	Efterlevende ægtefælles særbo (fuldstændige særeje)
☐	Det uskiftede bo

☐	Opgørelsen er samtidig endelig boopgørelse med skæringsdag på dødsdagen
--------------------------	---

☐	Boet er opgjort pr.
--------------------------	---------------------

Kandidatafhandling

Generationsskifte – af en personlig virksomhed

AKTIVER pr. dødsdagen (handelsværdien)

		Dødsdag	Opgørelsesdag
1	Kontant beløb	30.000,00 kr.	30.000,00 kr.
2	Tilgodehavende løn/feriepenge	kr.	kr.
3	Indestående i Lønmodtagernes Dyrtidsfond	kr.	kr.
4	Værdi af fast ejendom (helårshus, sommerhus, grund), som ikke indgår i erhvervsvirksomhed seneste offentlige vurdering 1/10 2010	8.500.000,00 kr.	8.500.000,00 kr.
5	Værdi af bil	875.000,00 kr.	800.000,00 kr.
6	Værdi af campingvogn/lystbåd	kr.	kr.
7	Værdi af kolonihave	kr.	kr.
8	Værdi af indbo, smykker, samlinger	450.000,00 kr.	375.000,00 kr.
9	Boligtilskud	kr.	kr.
10	Tilbagebetaling ved ophør af løbende forpligtelser (f.eks. DR, forsikringer, avis, vægtafgift)	kr.	kr.
11	Ophavsrettigheder	kr.	kr.
12	Overskydende skat, hvis meddelelse om beløbet er givet før dødsfaldet	kr.	kr.

Særlig indtægt, som lægges til aktiverne

13	Begravelseshjælp	kr.	kr.
----	------------------	-----	-----

Ved følgende aktiver skal der vedlægges en specifikation som bilag til opgørelsen.

Beløbet fra specifikationen overføres til denne opgørelse.

14	Bankkonti	1.250.000,00 kr.	1.316.115,00 kr.
15	Præmieobligationer	kr.	kr.
16	Aktier, andelsbeviser	1.350.000,00 kr.	1.352.000,00 kr.
17	Obligationer, pantebrev	kr.	kr.
18	Anparter	kr.	kr.
19	Investeringsbeviser	kr.	kr.
20	Forretning/virksomhed inkl. fast ejendom*	4.682.000,00 kr.	5.189.000,00 kr.
21	Landsbrugsejendom*	kr.	kr.
22	Forsikringspolicer, kapitalpensions- og indekskontrakter, der indgår i boet	3.700.000,00 kr.	3.700.000,00 kr.
23	Andre aktiver (f.eks. Udestående fordringer)	kr.	kr.

* Som specifikation vedlægges regnskabet for det seneste regnskabsår.

24	AKTIVER I ALT + SÆRLIG INDTÆGT I ALT	20.837.000,00 kr.	21.262.115,00 kr.
----	--------------------------------------	-------------------	-------------------

Kandidatafhandling

Generationsskifte – af en personlig virksomhed

PASSIVER pr. dødsdagen

1	Husleje, vand		kr.		kr.
2	El, gas	25.000,00	kr.	25.000,00	kr.
3	Telefon	1.500,00	kr.	15.000,00	kr.
4	Ejendomskatte	27.000,00	kr.	27.000,00	kr.
5	Restskat fra tidligere år, hvis meddelelse om beløbet er givet før dødsfaldet		kr.	215.350	kr.
6	Kontogæld: (med påløbne renter til og med dødsdagen)		kr.		kr.
7	Gæld på købekontrakter (med påløbne renter til og med dødsdagen)		kr.		kr.

Særlige udgifter, som kan fratrækkes formuen pr. dødsdagen, selv om de først er betalt efter dødsfaldet.

8	udgifter til begravelsen/bedemand	5.000,00	kr.	5.000,00	kr.
9	Udgifter til sammenkomst efter begravelsen	7.000,00	kr.	7.000,00	kr.
10	vedligeholdelse/køb af gravsted	25.000,00	kr.	25.000,00	kr.
11	Restafgift	5.000,00	kr.	5.000,00	kr.
12	Rydning af bolig		kr.		kr.
13	Istandsættelse af lejlighed		kr.		kr.
14	Udgifter til boets behandling	20.000,00	kr.	20.000,00	kr.

Ved følgende passiver skal der vedlægges en specifikation som bilag til opgørelsen. Beløbet fra bilaget overføres til denne opgørelse.

15	Gæld til pengeinstitut		kr.		kr.
16	Gæld med pant i fast ejendom	2.250.000,00	kr.	2.250.000,00	kr.
17	Gæld med pant i løsøre (f.eks. Bil)		kr.		kr.
18	Passiver vedr. anparter		kr.		kr.
19	Gæld sikret på anden måde (f.eks. ved tilbageholdsret)		kr.		kr.
20	Anden gæld	30.000,00	kr.	30.000,00	kr.

21	GÆLD + SÆRLIGE UDGIFTER I ALT	2.395.500,00	kr.	2.624.350,00	kr.
----	-------------------------------	--------------	-----	--------------	-----

FORMUE/bobeholdning

(AKTIVER + SÆRLIG INDTÆGT) - (GÆLD + SÆRLIGE UDGIFTER)	18.441.500,00	kr.	18.637.765,00	kr.
---	---------------	-----	---------------	-----

Denne opgørelse består i alt sider

Samtlige oplysninger afgives under strafansvar i henhold til Boafgiftslovens § 41, stk. 1, nr. 1.

Sted, dato

Underskrift fra samtlige arvinger, den efterlevende ægtefælle, bobestyrer

Fordeling af bobeholdning		Testamente/Peter	Testamente/Kurt
1	Bobeholdning (minus eventuel ekstra restafgift)	18.637.765 kr.	18.637.765 kr.
AFGIFTSFRI BELØB			
2	Ægtefælles boslod (1/2 af boet)	9.318.883 kr.	9.318.883 kr.
3	Ægtefælles arv (efter lov eller testamente)	1.164.860 kr.	1.164.860 kr.
4	Afgiftsfri legatar eller arv	kr.	kr.
5	Afgiftsfri beløb i alt	264.100 kr.	264.100 kr.
6	Afgiftspligtig bobeholdning (bobeholdning efter fradrag af afgiftsfri beløb)	kr.	kr.
FORDELING AF AFGIFTSPLIGTIG BOBEHOLDNING MELLE MARVINGER OG LEGATARER			
Navn, cpr-nr. og slægtsskabsforhold til afdøde*			
7	Peter	7.571.592 kr.	582.430 kr.
	Ida	582.430 kr.	582.430 kr.
	Kurt	0 kr.	6.989.162 kr.
8	I alt	8.154.022 kr.	8.154.022 kr.
9	Passivposter jf. boafgiftsloven § 13 a	kr.	kr.
10	Endelig afgiftspligtig bobehandling	kr.	kr.

Denne boopgørelse består i alt sider

Sted, dato

165 af 184

Kandidatafhandling
Generationsskifte – af en personlig virksomhed

Bilag 27.

Beregning af bobeskatningsindkomst for Karl Johansen, indkomst 2011

1. januar - 1. juli 2011

Indkomster efter DBSL § 21, stk.1:

Overskud af selvstændig virksomhed før renter, forudsat	Kr.	751.000
Renteindtægter, forudsat	Kr.	10.500
Renteudgifter, forudsat	Kr.	<u>-140.000</u>
		621.500

Indkomster beskattes på følgende måde:

Løbende indægter og udgifter jf. DBSL § 9

Overskud af selvstændig virksomhed før renter, forholdsmæssigt	Kr.	751.000	
Renteindtægter	Kr.	10.500	
Renteudgifter	Kr.	<u>-140.000</u>	
Løbende indægter og udgifter i alt	Kr.	621.500	621.500

Skattepligtige indkomst	Kr.	621.500
-------------------------	-----	---------

Dødsbøskat (50 %), jf. DBSL § 30, stk. 1	Kr.	310.750
--	-----	---------

Mellempriodefradrag jf. DBSL § 30, stk. 3, 2. pkt. (1 mdr. * 1.900)	Kr.	-1.900
--	-----	--------

Beperiodefradrag jf. DBSL § 30, stk.2 (5 mdr. * 5.200)	Kr.	-26.000
---	-----	---------

Betalt skat indtil dødsdagen	Kr.	<u>-67.500</u>
------------------------------	-----	----------------

Restskat	Kr.	<u>215.350</u>
-----------------	------------	-----------------------

Bilag 28.

§ 2 Lovens regler kan anvendes, såfremt følgende betingelser alle er opfyldt:

- 1) Ejeren er på omdannelsestidspunktet undergivet fuld skattepligt efter KSL § 1 eller DBSL § 1, stk. 2, og efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst hjemmehørende i Danmark.
- 2) Alle aktiver og passiver i virksomheden overdrages til selskabet. Ejeren kan bestemme, om en ejendom, der helt eller delvis anvendes i virksomheden, skal overdrages til selskabet, eller om ejendommen skal holdes uden for omdannelsen. Tilsvarende kan ejeren af en virksomhed omfattet af virksomhedsordningen bestemme, om beløb hensat til senere faktisk hævnning og beløb på mellemregningskontoen skal holdes uden for omdannelsen eller indgå i selskabets egenkapital. Beløb som nævnt i 3. pkt., der holdes uden for omdannelsen, kan medtages som et passiv i den åbningsbalance, som udarbejdes i forbindelse med omdannelsen, men skal være udlignet ved udbetaling til ejeren, inden omdannelsen finder sted.
- 3) Hele vederlaget for virksomheden ydes i form af aktier eller anparter eller ved, at værdien af aktierne eller anparterne i et bestående selskab, jf. § 1, stk. 2, forøges som følge af omdannelsen.
- 4) Pålydendet af de aktier eller anparter, der ydes som vederlag for virksomheden, svarer til den samlede aktie- eller anpartskapital, jf. dog § 1, stk. 2.
- 5) Aktiernes eller anparternes anskaffelsessum opgjort efter § 4, stk. 2 og 3, er ikke negativ, jf. dog 2. pkt. og stk. 4, og en eventuel negativ indskudskonto er udlignet inden omdannelsen efter VSL § 16, stk. 2., og § 16 a, stk. 4, jf. dog stk. 4. Har ejeren anvendt virksomhedsordningen i året forud for omdannelsen, kan lovens regler anvendes på trods af en negativ anskaffelsessum. Driver ejeren flere virksomheder, og anvendes virksomhedsordningen, er det dog en betingelse for at kunne anvende lovens regler på trods af en negativ anskaffelsessum, at ejeren samlet omdanner virksomhederne.
- 6) Omdannelsen finder sted senest 6 måneder efter den dato, der er anført i § 3. Er ejeren eller en af flere ejere et dødsbo, jf. nr. 1, skal omdannelsen dog finde sted senest 6 måneder efter dødsfaldet, dog således, at hvis boets behandlingsmåde først afgøres senere end 4 måneder efter dødsfaldet, skal omdannelsen finde sted, senest 2 måneder efter at afgørelsen er truffet.

Kandidatafhandling
Generationsskifte – af en personlig virksomhed

- 7) Ejeren indsender senest 1 måned efter omdannelsen kopi til told- og skatteforvaltningen af de dokumenter, der i selskabslovgivningen er foreskrevet udarbejdet i forbindelse hermed, den opgørelse, der er nævnt i § 2, stk. 3, en opgørelse over anskaffelsessummen for aktierne eller anparterne opgjort efter § 4, stk. 2 og 3, samt dokumentation for, at selskabet er anmeldt til registrering i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, eller at overdragelsen til et allerede eksisterende selskab omfattet af § 1, stk. 2, har fundet sted, jf. dog stk. 5.
- 8) I den åbningsbalance, som udarbejdes i forbindelse med omdannelsen, hensættes uanset bestemmelserne i ÅRL enhver skat, som forventes afregnet ved fremtidig udligning af forskellen mellem den bogførte værdi og den skattemæssige værdi. Almindeligt anerkendte danske regnskabsvejledninger finder anvendelse ved indregning og opgørelse heraf.

Stk. 2. For en virksomhed med flere ejere er anvendelse af lovens regler yderligere betinget af, at alle ejerne

Bilag 29.

Udskudt skat og passivpost ved omdannet selskab i dødsbo	
Udskudt skat	
Afståelsessum	5.300
Anskaffelsessum	3.072
Aktieavance	2.228
28% af 48.300 (i t.kr)	14
42% af avance - 48.300 (i t.kr)	915
Udskudt skat	929
Passivpost	
22% af aktieavance	490

Kandidatafhandling
Generationsskifte – af en personlig virksomhed

Bilag 30.

Cpr.nr. 020455 - 1659

ÅBNINGSSTATUS

Opgørelse over aktiver og passiver på dødsdagen vedrørende boet efter

Navn	Karl Johansen
Adresse	Rosevej 76
Død den	15.01.2011

Hvis afdøde var gift eller enke/enkemand: Oplysninger om efterlevende ægtefælle:

Navn	Ingrid Johansen
Cpr.nr.	010256 - 1316
Død den	

BOETS KONTAKTPERSON	
Navn	Advokatfirma XX
Adresse	Juravej 2
Telefonnummer	46 56 90 40

Opgørelsen vedrører (sæt kryds):

☒	Afdødes fællesbo/bo
☐	Afdødes særbo (fuldstændige særeje)
☐	Efterlevende ægtefælles fællesbo
☐	Efterlevende ægtefælles særbo (fuldstændige særeje)
☐	Det uskiftede bo

☐	Opgørelsen er samtidig endelig boopgørelse med skæringsdag på dødsdagen
--------------------------	---

Udfyldes af skifteretten:

Opgørelsen er modtaget den:	
Opgørelsen er sendt til SKAT i	kommune den:
Boets behandling	
☐	Afdødes fællesbo/bo skiftes privat
☐	Afdødes særbo skiftes privat
☐	Arvingerne anmoder om forenklet privat skifte
☐	Efterlevende ægtefælle anmoder om at overtage boet efter skiftelovens § 22
☐	Skifte af uskiftet bo
☐	Skifte af uskiftet bo i efterlevende ægtefælles levende live
☐	Fællesboet er overtaget til hensiddende i uskiftet bo
☐	Boet behandles ved bobestyrer som solvent bo
☐	Boets behandles ved bobestyrer som insolvent bo

Kandidatafhandling
Generationsskifte – af en personlig virksomhed

AKTIVER pr. dødsdagen (handelsværdien)

1	Kontant beløb	30.000,00	kr.
2	Tilgodehavende løn/feriepenge		kr.
3	Indestående i Lønmodtagernes Dyrtidsfond		kr.
4	Værdi af fast ejendom (helårshus, sommerhus, grund), som ikke indgår i erhvervsvirksomhed seneste offentlige vurdering 1/10 2010	8.500.000,00	kr.
5	Værdi af bil	875.000,00	kr.
6	Værdi af campingvogn/lystbåd		kr.
7	Værdi af kolonihave		kr.
8	Værdi af indbo, smykker, samlinger	450.000,00	kr.
9	Boligtilskud		kr.
10	Tilbagebetaling ved ophør af løbende forpligtelser (f.eks. DR, forsikringer, avis, vægtafgift)		kr.
11	Ophavsrettigheder		kr.
12	Overskydende skat, hvis meddelelse om beløbet er givet før dødsfaldet		kr.

Særlig indtægt, som lægges til aktiverne

13	Begravelseshjælp		kr.
----	------------------	--	-----

Ved følgende aktiver skal der vedlægges en specifiaktion som bilag til opgørelsen.

Beløbet fra specifikationen overføres til denne opgørelse.

14	Bankkonti	1.250.000,00	kr.
15	Præmieobligationer		kr.
16	Aktier, andelsbeviser	1.350.000,00	kr.
17	Obligationer, pantebrev		kr.
18	Anparter		kr.
19	Investeringsbeviser		kr.
20	Forretning/virksomhed inkl. fast ejendom*	4.863.000,00	kr.
21	Landsbrugsejendom*		kr.
22	Forsikringspolicer, kapitalpensions- og indekstrakater, der indgår i boet	3.700.000,00	kr.
23	Andre aktiver (f.eks. Udestående fordringer)		kr.

* Som specifikation vedlægges regnskabet for det seneste regnskabsår.

24	AKTIVER I ALT + SÆRLIG INDTÆGT I ALT	21.018.000,00	kr.
----	--------------------------------------	---------------	-----

Kandidatafhandling

Generationsskifte – af en personlig virksomhed

PASSIVER pr. dødsdagen

1	Husleje, vand		kr.	
2	El, gas	25.000,00	kr.	25.000,00
3	Telefon	1.500,00	kr.	15.000,00
4	Ejendomskatter	27.000,00	kr.	27.000,00
5	Restskat fra tidligere år, hvis meddelelse om beløbet er givet før dødsfaldet		kr.	215.350
6	Kontogæld: (med påløbne renter til og med dødsdagen)		kr.	
7	Gæld på købekontrakter (med påløbne renter til og med dødsdagen)		kr.	

Særlige udgifter, som kan fratrækkes formuen pr. dødsdagen, selv om de først er betalt efter dødsfaldet.

8	udgifter til begravelsen/bedemand	5.000,00	kr.	5.000,00
9	Udgifter til sammenkomst efter begravelsen	7.000,00	kr.	7.000,00
10	vedligeholdelse/køb af gravsted	25.000,00	kr.	25.000,00
11	Restafgift	5.000,00	kr.	5.000,00
12	Rydning af bolig		kr.	
13	Istandsættelse af lejlighed		kr.	
14	Udgifter til boets behandling	20.000,00	kr.	20.000,00

Ved følgende passiver skal der vedlægges en specifikation som bilag til opgørelsen. Beløbet fra bilaget overføres til denne opgørelse.

15	Gæld til pengeinstitut		kr.	
16	Gæld med pant i fast ejendom	2.250.000,00	kr.	2.250.000,00
17	Gæld med pant i løsøre (f.eks. Bil)		kr.	
18	Passiver vedr. anparter		kr.	
19	Gæld sikret på anden måde (f.eks. ved tilbageholdsret)		kr.	
20	Anden gæld	30.000,00	kr.	30.000,00

21	GÆLD + SÆRLIGE UDGIFTER I ALT	2.395.500,00	kr.	2.624.350,00
----	-------------------------------	--------------	-----	--------------

FORMUE/bobeholdning

(AKTIVER + SÆRLIG INDTÆGT) - (GÆLD + SÆRLIGE UDGIFTER)	18.622.500,00	kr.	18.748.765,00
---	---------------	-----	---------------

Denne opgørelse består i alt sider

Samtlige oplysninger afgives under strafansvar i henhold til Boafgiftslovens § 41, stk.1, nr. 1.

Sted, dato

Underskrift fra samtlige arvinger, den efterlevende ægtefælle, bobestyrer

Bilag 31.

* Hvis der er afgivet arveafkald efter boets udlevering, skal arveafkladene vedlægges.

Samtlige oplysninger afgives under strafansvar i henhold til Boafgiftslovens § 41, stk.1, nr. 1.

Underskrift fra samtlige arvinger, den efterlevende ægtefælle, bobestyrer

Kandidatafhandling

Generationsskifte – af en personlig virksomhed

Fordeling af bobeholdning		Testamente/Peter	Testamente/Kurt
1	Bobeholdning (minus eventuel ekstra restafgift)	18.748.765 kr.	18.748.765 kr.
AFGIFTSFRI BELØB			
2	Ægtefælles boslod (1/2 af boet)	9.374.383 kr.	9.374.383 kr.
3	Ægtefælles arv (efter lov eller testamente)	1.171.798 kr.	1.171.798 kr.
4	Afgiftsfri legatar eller arv	kr.	kr.
5	Afgiftsfri beløb i alt	264.100 kr.	264.100 kr.
6	Afgiftspligtig bobeholdning (bobeholdning efter fradrag af afgiftsfri beløb)	kr.	kr.
FORDELING AF AFGIFTSPLIGTIG BOBEHOLDNING MELLEM ARVINGER OG LEGATARER			
Navn, cpr-nr. og slægtsskabsforhold til afdøde*			
7	Peter	7.616.686 kr.	585.899 kr.
	Ida	585.899 kr.	585.899 kr.
	Kurt	0 kr.	7.030.787 kr.
8	I alt	8.202.585 kr.	8.202.585 kr.
9	Passivposter jf. boafgiftsloven § 13 a	kr.	kr.
10	Endelig afgiftspligtig bobehandling	kr.	kr.

* Hvis der er afgivet arveafkald efter boets udlevering, skal arveafkladene vedlægges.

Denne boopgørelse består i alt sider

Samtlige oplysninger afgives under strafansvar i henhold til Boafgiftslovens § 41, stk.1, nr. 1.

Sted, dato

Underskrift fra samtlige arvinger, den efterlevende ægtefælle, bobestyrer

Bilag 33.

ABL	Aktieavancebeskatningsloven
AFL	Afskrivningsloven
AL	Arveloven
BAL	Boafgiftsloven
DBSL	Dødsboskatteloven
DSL	Dødsboskifteloven
EBL	Ejendomsavancebeskatningsloven
FUL	Fusionsskatteloven
KGL	Kursgevinstloven
KSL	Kildeskatteloven
LL	Ligningsloven
PBL	Pensionsbeskatningsloven
SEL	Selskabsloven
SFL	Skatteforvaltningsloven
SKSL	Skattestyrelsesloven
SL	Statsskatteloven
SSL	Selskabsskatteloven
VOL	Lov om skattefri virksomhedsomdannelse
VSL	Virksomhedsskatteloven
VL	Vurderingsloven
HR/HD	Højesteret
LR	Ligningsrådet
LSR	Landsskatteretten
SKM/DEP	Skatteministeriet, Departementet
TSS	Skatteministeriet, Told- og Skattestyrelsen
VLR/VLD	Vestre Landsret
ØLR/ØLD	Østre Landsret
VSO	Virksomhedsskatteordning

Bilag 34.

Aktiverne er værdiansat til handelsværdier og goodwill efter TSS cirkulære 2000-10, som anses for handelsværdien.

Selvom det er muligt efter værdiansættelsescirkulæret fra 1982 at overdrage ejendommen med +/- 15 % af ejendomsvurderingen til livsarving, er det forudsat, at dette ikke er gjort. Det er desuden forudsat, at der sker succession i ejendommen inkl. de genvundne afskrivninger, idet Karl, som tidligere nævnt, ikke ønsker at beholde erhvervsejendommen til udlejning.

Det forudsættes, at der succederes i opsparet overskud, selvom det betyder, at Peter/Kurt vil overtage en større latent skat. En del af denne latente skat kan dog fratrækkes i vederlaget, jf. TFS 2008. 1429 LSR, da der kan fratrækkes udskudt skat i vederlaget.

Gavestørrelsen ved beregning af delvis vederlag er forudsat ud fra Karl og Ingrid's personlige formue og ikke ud fra Peter/Kurts mulighed for at finansiere restvederlaget.

Ved værdiansættelse af unoterede aktier og anparter ud fra værdiansættelsescirkulæret fra 1982, er kapitaliseringsfaktor modellerne A og B ens, idet der ikke er udloddet udbytte, hvilket er forskellen mellem de to modeller.⁶⁹

Ved beregning af udskudt skat på aktier, tages der udgangspunkt i en persons beskatningsforhold uanset om personen er gift.

Det forudsættes, at der først sker overdragelse af selskaberne efter 3 år, selvom det vil være muligt tidligere på det omdannede selskab.

De to omstrukturerede selskabers virksomhedstal forudsættes at være ens. Her er det Tømrerfirmaet Karl Johansen Holding A/S, der ejer aktierne i driftsselskaberne. Idet der ikke længere er tale om successionsmuligheder efter KSL § 33 C og ABL §§ 34-35, vil det ikke længere være muligt at modregne udskudt skat af avancen, samt passivpost. Såfremt Karl giver

⁶⁹ Se bilag 10.

gave, vil dette ske som en helt almindelig gave uden tilknytning til en overdragelse med succession. Derfor vil beregningen af vederlag foretages samlet.

Det forudsættes, at skatteprocenter, bundgrænser og andre satser i 2013 er som i 2011.

Bilag 35.

Forudsætninger:

- Karl Johansen er afdød den. 15. januar 2011, og familien som tidligere nævnt består af den efterlevende (Ingrid) og de to fællesbørn (Peter og Ida).
- Der er ikke oprettet ægtepagt med særeje for nogen af ægtefællerne, dvs. at der kun er formuefællesskab
- Karl og Ingrid's private bolig og sommerhus har en værdi på t.kr. 8.500 jf. seneste offentlige ejendomsvurderinger jf. bilag 30.
- Sidste indkomstår er kalenderåret 1. januar – 31. december 2010.
- Skæringsdatoen vælges til den 1. juli 2011, hvor virksomheden ønskes overdraget hurtigst mulig.
- Der forudsættes, at der ikke er aktieindkomst, da Karl ikke har fået udbytte i periode 1. januar – 1. juli 2011.
- Karl har frem til dødsdagen betalt t.kr. 67,5 i skat.

Forudsætninger for Tømrerfirmaet Karl Johansen er som i den personlig ejede virksomhed i levende live:

- Aktiverne i virksomheden er på dødsdagen er blevet vurderet til en værdi i handel og vandel på t.kr. 5.189 jf. bilag 11.
- Karl har ikke nået at foretage virksomhedsomdannelse eller omstrukturering inden sin død

Bilag 36.

Figur over de forskellige skattesubjekter, jf. DSL og DBSL.

