

Copenhagen Business School 2014

Institut for Regnskab og Revision

Cand.merc.aud.

Kandidatafhandling

Skattepligtig eller skattefri virksomhedsomdannelse?

Taxable versus tax-free business conversion?

Afleveringsdato: 22. april 2014

Vejleder: Anders Lützhøft

Censor: _____

Antal sider i alt: 78

Antal anslag i alt: 158.525

Udarbejdet af:

Martin Jørgensen

Indholdsfortegnelse

1. English summary.....	4
2. Indledning	5
3. Problemformulering.....	6
4. Metode	6
4.1. Afhandlingsstruktur	7
4.2. Empiri	8
5. Afgrænsning	8
6. Målgruppe	9
7. Kildekritik.....	9
8. Begrebsforklaring samt forkortelser	10
9. Personlig virksomhed kontra selskab	11
9.1 Personlig virksomhed	11
9.1.1 Ejerforhold og kapitalkrav.....	11
9.1.2 Hæftelse	11
9.1.3 Skatteforhold	11
9.1.4 Revision og regnskab	15
9.2 Selskab	15
9.2.1 Ejerforhold og kapitalkrav.....	15
9.2.2 Hæftelse	16
9.2.3 Skatteforhold	16
9.2.4 Revision og regnskab	17
9.3 Beskatning af personlig virksomhed kontra selskab	18
9.4 Delkonklusion personlig virksomhed kontra selskab	18
10. Skattepligtig virksomhedsomdannelse	20
10.1 Omregning til kontantværdier.....	20
10.2 Stiftelse med apportindskud til nyt eller allerede eksisterende selskab.....	20
10.3 Hel eller delvis omdannelse	21
10.4 Stiftelse med tilbagevirkende kraft	21
10.5 Beskatning af omdanneren	22
10.6 Delkonklusion skattepligtig virksomhedsomdannelse	23
11. Skattefri virksomhedsomdannelse.....	24
11.1 Baggrunden for loven om skattefri virksomhedsomdannelse	24
11.2 Betingelser for skattefri virksomhedsomdannelse	25
11.2.1 Krav til den omdannende virksomhed.....	25
11.2.2 Krav til selskabet.....	26

11.2.3 Krav til omdanneren.....	26
11.3 Krav til omdannelsen.....	27
11.3.1 Alle aktiver og passiver.....	27
11.3.2 Vederlag for virksomheden.....	28
11.3.3 Pålydendet af anparterne eller aktierne.....	29
11.3.4 Aktier eller anparternes anskaffelsessum.....	29
11.3.5 Negativ indskudskonto.....	30
11.3.6 Omdannelse med tilbagevirkende kraft.....	31
11.3.7 Anmeldelse af omdannelse til myndighederne.....	32
11.3.8 Behandling af udskudt skat.....	32
11.3.9 Selskabets første regnskabsår.....	34
11.3.10 Konto for opsparede overskud.....	35
11.4 Omgørelse af foretaget virksomhedsomdannelse samt reparation af disse.....	35
11.5 Skattemæssige konsekvenser ved en omdannelse.....	36
11.5.1 For virksomhedsejeren.....	36
11.5.2 For selskabet.....	37
11.6 Delkonklusion skattefri virksomhedsomdannelse.....	38
12. Præsentation af casen – Svendsen Byg & Fornyelse.....	40
13. Virksomhedens aktiver og passiver.....	42
13.1 Goodwill.....	42
13.1.1 Værdiansættelse af goodwill.....	43
13.1.2 Goodwill i Svendsen Byg & Fornyelse.....	47
13.1.3 Skattepligtig virksomhedsomdannelse.....	49
13.1.4 Skattefri virksomhedsomdannelse.....	49
13.2 Driftsmidler.....	50
13.2.1 Værdiansættelse af driftsmidler.....	50
13.2.2 Skattepligtig virksomhedsomdannelse.....	50
13.2.3 Skattefri virksomhedsomdannelse.....	50
13.3 Fast ejendom.....	51
13.3.1 Værdiansættelse af fast ejendom.....	51
13.3.2 Opgørelse af genvundne afskrivninger.....	52
13.3.3 Opgørelse af ejendomsavance.....	52
13.3.4 Skattepligtig virksomhedsomdannelse.....	55
13.3.5 Skattefri virksomhedsomdannelse.....	55
13.4 Tilgodehavender fra salg og tjenesteydelser.....	56
13.4.1 Værdiansættelse af tilgodehavender fra salg og tjenesteydelser.....	56

13.5 Igangværende arbejder	57
13.5.1 Værdiansættelse af igangværende arbejder	57
13.5.2 Skattepligtig virksomhedsomdannelse	57
13.5.3 Skattefri virksomhedsomdannelse	57
13.6 Varebeholdninger	58
13.6.1 Værdiansættelse af varebeholdninger	58
13.7 Andre omsætningsaktiver	58
13.7.1 Værdiansættelse af andre omsætningsaktiver	58
13.8 Gæld	59
13.8.1 Værdiansættelse af gæld	59
13.9 Udskudt skat	59
13.10 Omdannelse ved anvendelse af virksomhedsordningen	60
13.10.1 Hensat til senere hævning	61
13.10.2 Indskudskonto	61
13.10.3 Opsparede overskud	61
14. Opgørelse af anparterne eller aktiernes anskaffelsessum	62
14.1 Skattepligtig virksomhedsomdannelse	62
14.2 Skattefri virksomhedsomdannelse	64
15. Sammenligning af den skattepligtig og skattefri omdannelse	66
16. Muligheder efter omdannelsen	68
17. Konklusion	71
18. Litteraturliste	77

1. English summary

This thesis is written to provide insight on the conversion of a personally owned company into a capital company. Many companies in Denmark are founded as personally owned companies and when those companies reach a certain size and generate a profit, it could be an opportunity for the owner of the company to consider converting the business into a capital company.

This thesis provides an insight of the deferens between a personally owned company and a capital company. There are advantages and disadvantages by converting a personally owned company into a capital company. One of the most important advantages is that the business owner after the conversion, no longer have a personally liable for the debt in the company.

There are two methods for converting a personally owned company into a capital company. The two methods are called the taxable and the tax-free business conversion. This thesis provides a theoretical insight of the two methods and the deferens between them.

The taxable business conversion is based on the principle that a personally owned business can be converted into a company at the fair market value. This method releases taxation for the owner of the business and may therefore require a large amount of liquidity.

The tax-free business conversion is based on succession principle and the capital company therefore enters the previous owner's fiscal position. By using this method, the taxation is postponed until the owner of the capital company sells the shares received in the business conversion. This conversion is used, when the company can be converted into a capital company according to the Danish Company Reorganization Act.

In order to carry out a conversion of a company, the company must be valued. The value assessment of the company is basic for the calculations of the conversion of the company.

After a review of the theory of the two conversion methods and value assessment of the company, a fictive cases study will be included in the thesis to give insight in theory to practice.

2. Indledning

Når man starter virksomhed, er der mange overvejelser, man skal gøre sig i forbindelse hermed. En af de større overvejelser man gør sig i opstarten er, hvorvidt man skal drive virksomhed som personlig drevet eller i selskabsform. Begge former for virksomhed har fordele og ulemper, og det er derfor op til den individuelle at træffe beslutning herom. Skattemæssige problemstillinger, offentligheden og hæftelsesform er nogle af de parametre der skal overvejes ved opstart af virksomhed.

Mange virksomheder drives som personlig virksomheder i opstartsfasen. Her kan der være skattemæssige fordele, eksempelvis kan underskud i virksomheden modregnes i anden personlig indkomst herunder lønindkomst. Ligeledes er der intet kapitalkrav til at starte en virksomhed i personlig regi, hvorimod der er krav om at binde kapital ved opstart af virksomhed i selskabsform.

Når en virksomhed begynder at generere overskud, kan det være en fordel for ejeren af virksomheden at omdanne til selskab. Virksomhedens størrelse samt påvirkning af omverdenen er faktorer der gør det interessant for en virksomhedsejer at drive virksomhed i selskabsform. Den begrænsede hæftelsesform og risiko samt mulighederne for generationsskifte eller andre omstruktureringer, er alle faktorer som ligeledes indgår i overvejelserne ved omdannelse af sin virksomhed til selskabsform.

Omdannelse af en personlig virksomhed til selskab kan ske ved enten en skattepligtig eller skattefri virksomhedsomdannelse. En skattepligtig virksomhedsomdannelse sker efter afståelsesprincippet, hvilket medfører, at den hidtidige ejer af virksomheden bliver beskattet, som var virksomheden afhængende til tredjepart. Ved en skattefri virksomhedsomdannelse succederer selskabet i den nu tidligere virksomhedsejers skattemæssige stilling. Successionen medfører at beskatningstidspunktet ved en skattefri virksomhedsomdannelse udskydes til den dag, hvor ejeren af anparterne/aktierne i selskabet der er omdannet til, vælger at afhænde disse.

Med udgangspunkt i udviklingen af antal konkurser siden 2008¹ hvor finanskrisen indtraf, kan det tænkes, at mange virksomhedsejere overvejer, at omdanne deres personlig drevne virksomhed til selskab på grund af bl.a. den begrænset hæftelsesform. Dette sammen med lovændringer² gør, at emnet er aktuelt for de danske revisorer og der derfor i fremtiden kan komme forespørgsler fra kunderne om hvordan de skal stille sig overfor hvordan deres virksomhed skal drives fremover.

¹ FSR – analyse, udviklingen af konkurser blandt danske virksomheder, januar 2013

² Skattereform 2012 samt vækstplan DK februar 2013

3. Problemformulering

Som skrevet i indledningen kan omdannelse af en personlig drevet virksomhed til et selskab ske enten skattepligtigt eller skattefrit.

I afhandling vil det belyses hvordan en personlig drevet virksomhed omdannes til et selskab.

Afhandlingen vil omhandle både den skattepligtige og skattefri omdannelsesmodel for at give læseren overblikket over de to modeller samt forskellene her imellem.

Afhandlingen vil ligeledes omhandle hvordan en omdannelse foretages i praksis herunder hvordan virksomhedens aktiver og passiver værdiansættes samt hvordan de modtagne anparter eller aktiers anskaffelsessum opgøres.

Afhandlingens hovedspørgsmål lyder således:

”En beskrivelse og analyse af de skattemæssige og selskabsretlige konsekvenser ved omdannelse af sin virksomhed til et selskab ved henholdsvis en skattepligtig eller skattefri virksomhedsomdannelse”

For at besvare problemformulering er nedestående delspørgsmål udformet:

- Hvorfor omdanne sin virksomhed til et selskab samt hvilke fordele og ulemper er der ved at drive sin virksomhed i selskabsform frem for personlig regi?
- Hvilke skattemæssige og selskabsretlige krav og betingelser er der til henholdsvis en skattepligtig og skattefri virksomhedsomdannelse?
- Hvilke skattemæssige konsekvenser har en omdannelse for omdanneren og selskabet?
- Hvordan værdiansættes virksomhedens aktiver og passiver ved en virksomhedsomdannelse?
- Hvordan opgøres anparterne/aktiernes anskaffelsessum?
- Hvilke generelle betragtninger skal inddrages i vurdering af, om en omdannelse skal foretages skattepligtig eller skattefri?

4. Metode

Afhandlingen vil som udgangspunkt have en teoretisk indgangsvinkel, da formålet er at beskrive og analysere forholdene ved en skattepligtig og skattefri virksomhedsomdannelse.

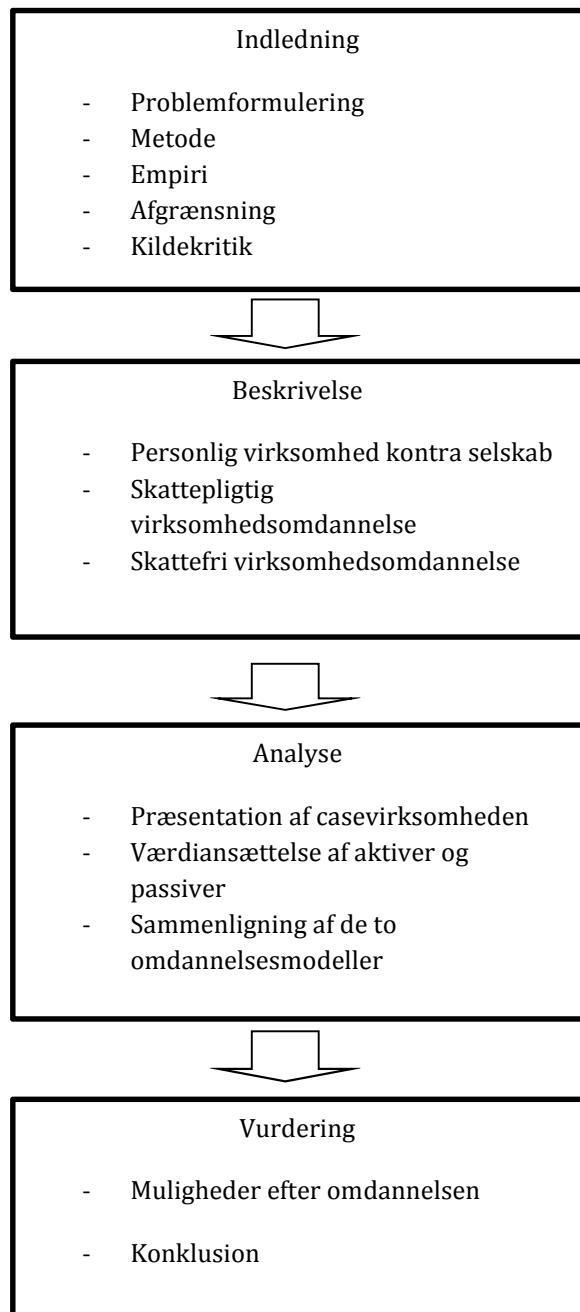
I afhandlingen inddrages en fiktiv casevirksomhed, som anvendes til at analysere og vurdere, hvorvidt en omdannelse fordelagtigt kan ske ved en skattepligtig eller skattefri virksomhedsomdannelse.

I afhandlingen vil konkrete beregningseksempler, modeller samt afgørelser blive inddraget for at give en mere praktisk tilgang til afhandlingen hvor dette er muligt.

Nedenstående vil afhandlingens struktur og empiri blive gennemgået:

4.1. Afhandlingsstruktur

Formålet med dette afsnit er at give læseren en oversigt over afhandlingens struktur:



Figur 1: Afhandlingens struktur. Kilde: Egen tilvirkning

Ovenstående figur viser hvordan afhandlingen er opbygget. Beskrivelsesdelen starter med en gennemgang af personlig virksomhed kontra selskab for, at give læseren et overblik over de 2

forskellige måder at drive sin virksomhed samt hvilke forhold dette medbringer. Herefter vil den skattepligtige og skattefrie virksomhedsomdannelse blive gennemgået for at give læseren overblikket i forskellene mellem de to modeller. I analysedelen af afhandlingen, vil der blive taget udgangspunkt i en casevirksomhed, som vil blive omdannet efter den skattepligtige model og den skattefrie model.

Omdannelsen af casevirksomheden vil blive analyseret og gennemgået og efterfølgende vil den skattepligtige og skattefrie virksomhedsomdannelse blive sammenlignet for at vise hvilken model der i denne case er den mest fordelagtige.

Sidste del af afhandlingen består af en kort gennemgang af hvilke muligheder der opstår efter en omdannelse samt konklusion på afhandlingens problemstilling.

Der vil løbende være delkonklusioner i afhandlingen, og hovedkonklusionen vil være en opsamling af disse.

4.2. Empiri

Afhandlingen bygger på sekundær data, som vil bestå af lovgivning, retskilder, vejledninger, artikler, litteratur og pensum fra undervisningen på CMA med udgangspunkt i de skatteretlige og selskabsretlige regler på området. Derudover vil der i afhandlingen blive anvendt kvantitativ data i form af casevirksomhedens regnskab.

5. Afgrænsning

Afhandlingen vil beskæftige sig med de skattemæssige og selskabsretlige aspekter i forbindelse med en virksomhedsomdannelse. Regnskabsmæssige aspekter vil blive omtalt, hvor dette er relevant for afhandlingen.

Afhandlingens hovedområde er virksomhedsomdannelse. Afhandlingen vil ikke omhandle andre tilknyttede område som omstruktureringer, fusion og spaltning. Der vil dog i afhandlingen blive taget stilling til hvilke mulige tiltag der opstår efter en omdannelse mht. generationsskifte mv.

Virksomhedsordningens regler vil ikke blive gennemgået i afhandlingen, da det forudsættes at læseren af afhandlingen er bekendt med grundbegreberne af virksomhedsordningen. I afhandlingen vil de relevante elementer af virksomhedsordningen som vedrører omdannelse af casevirksomheden dog blive beskrevet.

Casevirksomheden som behandles i afhandlingen er en fiktiv virksomhed med fortsat drift for øje. Derfor vil omdannelser med dødsboer ikke blive behandlet. Ligeledes vil afhandlingen ikke omfatte omdannelse af virksomheder med flere ejere, såsom IS'er, K/S'er, AmbA'er eller lignende.

Afhandlingen tager udgangspunkt i personer som er fuldt skattepligtige til Danmark. Udenlandske virksomheder med fast ejendom eller driftssted i Danmark vil ikke blive behandlet i afhandlingen.

6. Målgruppe

Den primære målgruppe for denne afhandling er revisorer, som skal rådgive de erhvervsdrivende om emnet virksomhedsomdannelse. Læserne af afhandlingen bør have et generelt kendskab til regnskabsforhold samt anvendelse af virksomhedsordningen. I afhandlingen vil læseren få et overblik over reglerne samt hvilket love, der anvendes ved skattepligtige og skattefrie virksomhedsomdannelse.

Den sekundære målgruppe er den erhvervsdrivende af en personlig virksomhed. Den erhvervsdrivende kan med afhandlingen, opnå et kendskab til reglerne om virksomhedsomdannelse samt hvilket skattemæssige konsekvenser en virksomhedsomdannelse medfører.

Afhandlingen skal ses som et opslagsværk og en inspirationskilde for dem som finder området for virksomhedsomdannelse interessant. I samme omfang er det vigtigt at prioritere, at afhandlingen ikke er udtømmende for kilder til reglerne for virksomhedsomdannelse. Afhandlingen kan derfor virke mangelfuld for læseren, som ønsker et mere dybdegående niveau indenfor afhandlingens emne.

7. Kildekritik

Det er vigtigt at være kritisk overfor de kilder som anvendes i afhandlingen og især sekundære kilder. Der er ikke den samme kontrol ved brug af sekundære kilder, som ved anvendelse af primære kilder. Dette skyldes, at de sekundære data oftest er udarbejdet til belysning af anden problemstilling, hvilket ud fra et kritisk realistisk synspunkt ikke altid stemmer overens med virkeligheden.

Sekundære kilder i form af artikler kan indeholde subjektivitet og en dagsorden som er i konflikt med det der søges. Der er også søgt i kilder fra revisionsbranchen, som kan have egne interesser såsom marketing og subjektivitet. Derfor er det vigtigt, at vurdere kilderne før de bliver brugt, således der opnås mest muligt objektivitet og uafhængighed i kilderne.

Andre sekundære kilder som litteratur, lovgivning og pensum, vurderes til at være troværdige kilder, da de anses som neutrale, objektivt og uafhængigt.

8. Begrebsforklaring samt forkortelser

I nedestående afsnit er de væsentligste begreber som anvendes i afhandlingen defineret:

Balancedag

Balancedagen er statusdagen for det seneste aflagte årsregnskab for den virksomhed, der ønskes omdannet.

Omdannelsesdatoen

Omdannelsesdatoen er i skattemæssig henseende den dag, som følger efter balancedagen for det sidste aflagte årsregnskab for den personlige virksomhed jf. VOL § 3.

Stiftelsesdatoen

Stiftelsesdatoen er den dag, hvor selskabet stiftes og stiftelsesdokumenterne er underskrevet.

Mellemprioden

Mellemprioden er den periode som ligger mellem omdannelsesdatoen og stiftelsesdatoen.

Omdanneren

Omdanneren er ejeren af den personlige virksomhed, der ønsker sin virksomhed omdannet.

Anvendte forkortelser af love

ABL Aktieavancebeskatningsloven
AL Afskrivningsloven
EBL Ejendomsavancebeskatningsloven
KSL Kildeskatteloven
KGL Kursgevinstloven
LL Ligningsloven
PSL Personskatteloven
SELS Selskabsskatteloven
SEL Selskabsloven
SL Statsskatteloven
VOL Virksomhedsomdannelsesloven
VSL Virksomhedsskatteloven
ÅRL Årsregnskabsloven

Anvendte forkortelser i øvrigt

A/S Aktieselskab
ApS Anpartsselskab
LR Ligningsrådet
LSR Landsskatteretten
SR Skatterådet
SKM Skatteministeriet
TfS Tidsskift for skatter og afgifter
TSS Toldskattestyrelsen

9. Personlig virksomhed kontra selskab

Når en virksomhedsejer overvejer at omdanne sin personlige virksomhed til et selskab, bør ejeren være opmærksom på de forskelle, der er ved at drive en virksomhed i personlig regi og i selskabsform. Det er individuelt fra virksomhed til virksomhed, hvad den bedste virksomhedsform er. I dette afsnit af afhandlingen vil de væsentligste forskelle mellem de to virksomhedsformer blive gennemgået, da disse bør indgå i en virksomhedsejers overvejelser ved en eventuel virksomhedsomdannelse.

9.1 Personlig virksomhed

9.1.1 Ejerforhold og kapitalkrav

En personlig virksomhed drives og ejes af indehaveren. Der er ingen krav om indskudskapital ved etablering af en personlig virksomhed. Kravene til virksomhedsejeren ved opstarten er begrænset til at lade virksomheden registrere hos CVR registret og derved få et CVR-nr. som virksomheden drives under.

9.1.2 Hæftelse

Når en virksomhed drives i personlig regi, hæfter virksomhedsejeren personligt og ubegrænset. Ejeren hæfter med hele sin formue, det vil sige både formuen i virksomheden samt privat. Derved hæfter ejeren med hele sin private formue såsom hus, bil, værdipapirer mv. og virksomhedens kreditorer kan gøre krav i indehaverens personlige formue, hvis virksomheden ikke overholder sine forpligtelser. Det skal dog tilføjes i det tilfælde, at virksomhedsejeren er gift, er hæftelsen begrænset til dennes andel af fællesboet.

9.1.3 Skatteforhold

Resultatet af en personlig virksomhed beskattes hos indehaveren af virksomheden. Resultatet beskattes som personlig indkomst jf. SL § 4, stk. 1, litra a. En personlig erhvervsdrivende kan lade resultatet af sin virksomhed beskattes efter reglerne af 3 forskellige beskatningsformer:

- Personskatteloven
- Virksomhedsordningen
- Kapitalafkastordningen

Personskatteloven:

Alle skattepligtige personer i Danmark skal som hovedregel beskattes efter reglerne i PSL. Efter reglerne i PSL beskattes virksomhedens resultat før renter som personlig indkomst jf. PSL § 3. Renter af erhvervsvirksomhed beskattes som kapitalindkomst jf. PSL § 4.

For at danne sig et overblik over beskatnings- og fradragsprocenterne kan der tages udgangspunkt i marginalskatteprocenterne for 2014, som udgør følgende³:

Personlig indkomst inkl. AM-bidrag	56,23 %
Personlig indkomst uden AM-bidrag	52,43 %
Kapitalindkomst/negativ kapitalindkomst	30,60 %
Kapitalindkomst/positiv kapitalindkomst	42,00 %
Ligningsmæssige fradrag	30,60 %

Som det fremgår af ovenstående procentsatser, beskattes den erhvervsdrivende med 56,23 % af den del af resultatet før renter, der overstiger topskattegrænsen, som udgør kr. 449.100 i 2014⁴. Renterne i virksomheden giver derfor kun et fradrag på 30,6 %, da disse fradrages som kapitalindkomst.

Virksomhedsordningen:

Virksomhedsordningen er et supplement til personskatteloven, som den erhvervsdrivende kan vælge at anvende. Virksomhedsordningens regler er udarbejdet for at den erhvervsdrivendes indkomst sidestilles med selskabernes.

Virksomhedsordningen har det primære formål, at sikre at den erhvervsdrivende får fuld fradragsret for sine erhvervsmæssige finansielle udgifter. Ligeledes har den til formål, at give en lempeligere beskatning af kapitalafkastet, som anses for værende afkastet af den investerede kapital i en virksomhed. Såfremt en erhvervsdrivende ikke hæver hele sit overskud, giver virksomhedsordningen mulighed for, at man betaler en foreløbig skat af det ikke hævede overskud, svarende til selskabsskatten.

Det er en forudsætning for anvendelse af virksomhedsordningen, at der sker en opdeling mellem privat-og virksomheds økonomien jf. VSL § 2.

For at give et overblik over de væsentligste forskelle mellem personskatteloven og virksomhedsordningen, er disse i det efterfølgende kort beskrevet. Ligeledes indgår de beskrevne elementer i den casevirksomhed, som omdannes senere i afhandlingen.

Renteudgifter:

Ved anvendelse af virksomhedsordningen får den erhvervsdrivende som skrevet tidligere, fuldt fradrag for sine erhvervsmæssige renter i den personlige indkomst. Fradragsprocenten ved

³ Revisormanual 2014-1, side 112

⁴ Revisormanual 2014-1, side 112

anvendelse af virksomhedsordningen udgør 100 % mod 30,6 % ved anvendelse af personskattelovens regler.

Personlige hævnings:

Den erhvervsdrivendes personlige hævnings i virksomheden anses for værende løn. En selvstændig erhvervsdrivende betaler B-skat og AM-bidrag, der opkræves i 10 rater og betales i løbet af indkomståret. De personlige hævnings anvendes i virksomhedsordningen ved opgørelse af den erhvervsdrivendes indkomstopgørelse.

Mellemregningskonto⁵:

Mellemregningskontoen i virksomhedsordningen er en konto, som den erhvervsdrivende kan anvende til at overføre kontante beløb fra privatøkonomien til virksomheden. Disse beløb er allerede beskattet midler, hvorfor disse beløb kan hæves skattefrit til privatøkonomien. Saldoen på mellemregningskontoen må ikke blive negativ, dvs. at indehaveren hæver mere end der tidligere er indskudt på mellemregningskontoen. Sker dette skal den negative konto udlignes ved overførsel af denne til de personlige hævnings.

Indskudskonto:

Indskudskontoen er et udtryk for, hvor stort et skattefrit beløb den erhvervsdrivende kan hæve i virksomheden, som ikke bogføres på mellemregningskontoen. Indskudskontoen regulerer indehaverens indskud og hævnings i virksomhedsordningen. Hvis en indskudskonto er negativ, er dette et udtryk for at der er lånt penge i virksomheden eller at der er indskudt privat gæld⁶.

Kapitalafkast:

Som skrevet tidligere i afhandlingen anses kapitalafkastet for værende afkastet af den investerede kapital i en virksomhed. Kapitalafkastgrundlaget opgøres ved indkomstårets begyndelse eller ved opstart af virksomhed. Grundlaget opgøres som virksomhedens aktiver med fradrag af gæld jf. VSL § 8, stk. 1, beløb der er hensat efter VSL § 4 og § 10, stk. 1, indestående på mellemregningskonto samt beløb der er overført fra virksomhedsordningen til privatøkonomien med virkning fra indkomståret start⁷. Kapitalafkastet beregnes med en procentvisdel af kapitalafkastgrundlaget.

Kapitalafkastprocenten udgør 2 pct. for 2013 og kapitalafkastet fradrages den skattepligtige indkomst og beskattes som kapitalindkomst. Kapitalafkastet kan ikke være negativt og kan ikke overstige årets skattepligtige overskud af virksomheden⁸.

⁵ Juridisk vejledning 2014-1, afsnit C.C.5.2.6

⁶ Juridisk vejledning 2014-1, afsnit C.C.5.2.5.1

⁷ Juridisk vejledning 2014-1, afsnit C.C.5.2.9.3

⁸ Juridisk vejledning 2014-1, afsnit C.C.5.2.9.2

Rentekorrektion:

Såfremt en indskudskonto er negativ, skal der beregnes en rentekorrektion. Rentekorrektionen er med til at modvirke, at en erhvervsdrivende kan opnå fuldt skattemæssigt fradrag for sine private renteudgifter. Rentekorrektionsbeløbet bliver beregnet af den talmæssige største negative saldo på indskudskontoen primo eller ultimo i regnskabsåret. Det er dog værd at bemærke, at kapitalafkastgrundlaget i virksomhedsordningen har en indflydelse på beregningen af rentekorrektionen. Rentekorrektionen kan højst udgøre det mindste af de beløb, der kan beregnes ved at gange kapitalafkastsatsen med det størst negative talmæssige beløb af kapitalafkastgrundlaget primo eller ultimo⁹. Rentekorrektionen kan højst udgøre virksomhedens nettorenteudgifter og beløbet indregnes i den personlige indkomst og fratrækkes som kapitalindkomst jf. VSL § 11.

Opsparet overskud:

Virksomhedsordningens regler giver den erhvervsdrivende mulighed for at opsparet overskud, som ikke er hævet ud til privat. Denne del af overskuddet anses som værende opsparing i virksomheden. Af opsparet overskud i virksomhedsordningen betales der en foreløbig virksomhedsskat, svarende til den samme skatteprocent som selskaber. Skatten vil blive nedsat over en årrække, og kommer til at udgøre 24,5 % i 2014, 23,5 % i 2015 og 22 % i 2016 og fremover¹⁰.

Kapitalafkastordningen:

Kapitalafkastordningen er en forenklet udgave af virksomhedsordningen. Her beregnes et kapitalafkast af de erhvervsmæssige aktiver, som den erhvervsdrivende kan fradrage i personlig indkomst og beskattes som kapitalindkomst. Derved opnår den erhvervsdrivende som udgangspunkt fuld fradrag for de finansielle udgifter og en form for egenkapitalforrentning indenfor de regler der er i kapitalafkastordningen¹¹.

Erhvervsdrivende som anvender kapitalafkastordningen, kan på samme måde som ved anvendelse af virksomhedsordningen, henlægge en del af overskuddet til lavere aconto beskatning. Overskuddet overføres til en særlig konjunkturudligningskonto, hvor beskatningssatserne er de samme som ved opsparede overskud i virksomhedsordningen. Henlæggelsen kan højst være 25 % af årets overskud af den selvstændige erhvervsvirksomhed og skal altid udgør minimum kr. 5.000¹².

⁹ Juridisk vejledning 2014-1, afsnit C.C.5.2.11

¹⁰ Juridisk vejledning 2014-1, afsnit C.C.5.2.1

¹¹ Lærebog om indkomstskat, 14. udgave 2011, side 182

¹² Juridisk vejledning 2014-1, afsnit C.C.5.3.2.2.2

En ulempe ved denne ordning er, at det resterende beløb efter konjunkturudligningskatten af henlæggelsen er betalt, skal bindes til konjunkturudligningskonto. Dette betyder at der ikke kan disponeres over beløbet, der er indbetalt på konjunkturudligningskontoen¹³.

Der kan frit vælges mellem ovenstående 3 beskatningsformer hvert år.

9.1.4 Revision og regnskab

En personlig virksomhed er ikke omfattet af årsregnskabsloven og har valgfrihed om de vil aflægge årsrapport jf. ÅRL § 3. Hvis en erhvervsdrivende vælger at aflægge årsrapport, som anvendes til brug overfor 3. mand, er virksomheden forpligtet til minimum at følge reglerne for aflæggelse af årsrapport for regnskabsklasse A, jf. ÅRL § 7, stk. 1, nr. 1.

Personlige virksomheder er ikke omfattet af revisionspligten og der er derfor ikke krav om at virksomhedens årsrapport skal revideres. Ligeledes er det ikke et krav at denne skal offentliggøres hos Erhvervsstyrelsen.

Normal praksis for personlige virksomheder er, at der udarbejdes en årsrapport, hvor revisor udfører et review, da dette for det meste kræves af virksomhedernes bankforbindelse.

9.2 Selskab

9.2.1 Ejerforhold og kapitalkrav

Ved stiftelse af et selskab udgør kapitalkravet pr. 1. januar 2014 kr. 50.000 for et ApS og kr. 500.000 for stiftelse af et A/S jf. SEL § 4¹⁴. Der skal til en hver tid som minimum være indbetalt 25 % af selskabskapitalen, dog mindst kr. 50.000. Dette giver mulighed for at stifte et A/S ved indskydelse af kr. 125.000, som udgør 25 % af selskabskapitalen på kr. 500.000. Den resterende fordring på kr. 375.000 kan af selskabets centrale ledelsesorgan kræves indbetalt på anfordring og fristen herfor er mindst 2 uger jf. SEL § 33, stk. 2. Der kan i selskabets vedtægter indføres et andet varsel end 2 uger. Dog kan fristen maksimalt være 4 uger.

Udover det mindre kapitalkrav for ApS, blev der pr. 1. januar 2014, indført en ny selskabsform i Danmark. Den nye selskabsform er et Iværksætterselskab, som betegnes IVS. Iværksætterselskabet er et selskab, der opbygger sin kapital via selskabets indtjening. Iværksætterselskabet kan derfor stiftes med en kapital på mellem kr. 1 og 49.999. Iværksætterselskabet kan kun stiftes kontant og ikke i form af værdier. Kapitalen opbygges efterfølgende ved at der henlægges minimum 25 % af det årlige

¹³ Juridisk vejledning 2014-1, afsnit C.C.5.3.2.1

¹⁴ Gældende pr. 1. januar 2014 jf. lov 616 af 12.6.2013, ændring af selskabsloven.

overskud i selskabet, indtil kapitalen af den særlige reserve til de opsparede overskud udgør kr. 50.000. Herefter er det muligt, at omdanne iværksætterselskabet til et almindeligt anpartsselskab¹⁵.

Stiftelse af et selskab kan ske ved indskud af kontanter, men kan ligeledes ske ved apportindskud af aktiver jf. SEL § 35. Apportindskud skal have en økonomisk værdi jf. SEL § 35 og kan derfor ikke bestå af forpligtelser eller lignende. Ved apportindskud skal hele selskabskapitalen indbetales jf. SEL § 33, stk. 1.

9.2.2 Hæftelse

Et kapitalselskab anses for værende en selvstændig juridisk enhed, hvilket betyder at selskabets ejer ikke hæfter for kapitalselskabets forpligtelser, men alene med dennes indskud af kapital jf. SEL § 1, stk. 2. Det betyder at der er en begrænset hæftelse ved at drive virksomhed i selskabsform. Kreditorer kan kun søge deres mellemværende godtgjort i selskabets aktiver.

I praksis sker det ofte i forbindelse med optagelse af kassekreditter og banklån, at pengeinstitutterne kræver, at selskabets hovedanpartshaver/aktionær kautionerer for selskabets gæld til pengeinstituttet. Derved kommer hovedanpartshaver/aktionær personligt til at hæfte for en del af selskabets gæld.

9.2.3 Skatteforhold

Som skrevet i afsnit 9.2.2, er et selskab en selvstændig juridisk enhed. Et selskab er underlagt selvstændig beskatning af selskabets indkomst. Selskabsindkomsten opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler jf. SELS § 8 og § 34. Selskabsskatten udgør 25 % for indkomståret 2013 jf. SELS § 17, stk. 1. Såfremt selskabet generere underskud kan dette fremføres og modregnes i eventuelle overskud i de efterfølgende indkomstår jf. LL § 15, stk. 1. Som følge af vækstplanen af 24. april 2013, vil selskabsskatten blive nedsat over en årrække, og kommer til at udgøre 24,5 % i 2014, 23,5 % i 2015 og 22 % i 2016 og fremover.

En hovedanpartshaver/aktionær kan modtage vederlag på 2 måder fra et selskab. Vederlaget kan modtages i form af enten løn eller udbytte fra selskabet.

Lønindkomst er karakteriseret som vederlag for udført arbejde i et tjenesteforhold¹⁶. Lønnen beskattes hos hovedanpartshaveren/aktionæren som personlig indkomst jf. PSL § 3, stk. 1¹⁷.

¹⁵ <http://erhvervsstyrelsen.dk/ivaerksaettererselskab>

¹⁶ Lærebog om indkomstskat, side 333

¹⁷ Lærebog om indkomstskat, side 334

En hovedanpartshaver/aktionær kan modtage udbytte fra selskabet. Selskabet udlodder udbytte til hovedanpartshaveren/aktionæren på den ordinære generalforsamling. Udbyttet beskattes hos modtageren som aktieindkomst jf. PSL § 8 a. Aktieindkomst beskattes med 27 % af de første kr. 49.200 og 42 % af udbytte over den grænse. For ægtefæller udgør bundgrænsen for udbytte til den lavere beskatning kr. 98.400¹⁸.

9.2.4 Revision og regnskab

Kapitalselskaber er jf. ÅRL § 3 pligtige til at aflægge årsrapport. Et selskab som er pligtigt til at aflægge årsrapport efter de gældende regler for regnskabsklasse B, C eller D, skal lade sit årsregnskab revidere af en revisor eller af flere revisorer. Virksomheder der er omfattet af regnskabsklasse B, kan dog fravælge revision, hvis virksomheden i 2 på hinanden følgende regnskabsår ikke overskrider følgende størrelser:

- En nettoomsætning på kr. 8. mio.
- En balancesum på kr. 4. mio.
- Et gennemsnitligt antal fuldtidsbeskæftiget på 12 i løbet af regnskabsåret.

Kapitalselskaber skal modsat personlig drevne virksomheder indsende kapitalsselskabets årsrapport til Erhvervsstyrelsen. Årsrapporten skal indsendes til Erhvervsstyrelsen senest 5 måneder efter regnskabsårets afslutning jf. ÅRL § 138, stk. 1.

¹⁸ Revisormanual 2014-1, side 11

9.3 Beskatning af personlig virksomhed kontra selskab

Som beskrevet i ovenstående afsnit om skatteforholdene for henholdsvis personlige virksomheder og selskaber er der forskel på hvordan resultatet af virksomheden beskattes. Det er som udgangspunkt det politiske formål at der ikke skal være forskel på disse beskatningsformer¹⁹. Nedenstående figur viser forskellen på beskatningen mellem en personlig virksomhed og et selskab.

Maginalbeskatning personlig virksomhed		Marginalbeskatning selskab/aktieindkomst	
Indkomst	100.000	Indkomst	100.000
AM-bidrag 8 %	-8.000	Selskabsskat 24,5 %	-24.500
Til beskatning	92.000	Til beskatning	75.500
Indkomstskat 52,4 %	-48.208	Udbytteskat 42 %	-31.710
Til rest	43.792	Til rest	43.790
Effektiv skatteprocent	56,21	Effektiv skatteprocent	56,21

Tabel 1: Maginalbeskatning. Kilde: egen tilvirkning med inspiration fra bogen Skattefri virksomhedsomdannelse, side 13

Ovenstående beregninger tager udgangspunkt i beskatning af en indkomst på kr. 100.000 og skatteprocentsatserne er for 2014²⁰. Som det fremgår af tabel 1, er den effektive skatteprocent ens ved marginalbeskatning af personlig virksomhed og aktieindkomst, når det kommer til beskatning af indtjening udover topskatgrænsen. Der er i ovenstående beregninger ikke taget hensyn til den lavere beskatning af udbytte på 27 % af de første 49.200 kr.²¹.

9.4 Delkonklusion personlig virksomhed kontra selskab

Om en virksomhed skal drives i personlig regi eller i selskabsform beror på flere elementer, som alle skal tages med i overvejelserne om hvilken virksomhedsform der er bedst for den konkrete virksomhed.

Nystartede virksomheder har tit i opstartsfasen større omkostninger end indtjening. Derfor kan det være en fordel at drive sin virksomhed personligt i opstartsfasen. Virksomhedsejeren kan udnytte et eventuelt underskud til modregning i andre personlige indkomster såsom lønindtægter hos indehaveren af virksomheden. Ligeledes er det muligt at anvende reglerne i virksomhedsskatteordningen, hvor indkomsten optimeres til topskatgrænsen. Dette gøres ved at opspare overskud som ikke er hævet i virksomheden. Såfremt der i de efterfølgende år ikke tjenes over topskatgrænsen, kan man hæve af tidligere års opsparet overskud og lade dem beskattes under topskatgrænsen. En ulempe ved at drive sin virksomhed i selskabsform er at underskud ikke kan

¹⁹ Skattefri virksomhedsomdannelse, 2. udgave 2003, side 12

²⁰ <http://www.skm.dk/skatteomraadet/talogstatistik/tidsserieoversigter/1292.html>

²¹ <http://www.skat.dk/SKAT.aspx?old=393181>

modregnes i andre indkomster end selskabsindkomst. Derfor vil eventuelle underskud kun kunne modregnes i selskabets fremtidige indkomster.

En sammenligning af beskatningen af de to virksomhedsformer viser, at marginalbeskatningen er ens, som er det politiske formål med virksomhedsordningen og selskabsbeskatning.

Ved udnyttelse af det lavere beskatningsgrundlag for aktieindkomst, er der en skattemæssig fordel ved at drive sin virksomhed i selskabsform, da ejeren herved bliver beskattet lavere ved selskabsform end ved drift af virksomhed i personlig regi.

Det kan derfor på baggrund af ovenstående konkluderes, at det kan være fordelagtigt at opstarte en virksomhed i personlig regi, når virksomheden generere underskud. Når virksomheden er etableret og generere overskud, kan ejeren overveje omdannelse af virksomheden til et selskab. Det er dog vigtigt at der ved overvejelse om omdannelse af den personlig drevne virksomhed skal foretages, tages hensyn til alle faktorer. En af de faktorer der bør lægges vægt på i forbindelse hermed er, at selvstændige erhvervsdrivende til og med indkomståret 2014 kan indbetale op til 30 pct. af overskuddet af virksomheden på ratepension og ophørende alderspension. Efter indkomståret 2014 gælder samme regler for selvstændige erhvervsdrivende som for lønmodtagere²².

En af de største fordele ved at drive sin virksomhed i selskabsform er den begrænset hæftelse. En anpartshaver/aktionær hæfter kun for den indskudte kapital og derfor kan eventuelle kreditorer kun søge deres krav indfriet i selskabets værdier.

De strengere administrative krav der er til selskaber er en af ulemperne ved at drive sin virksomhed i selskabsform. Selskaber er som udgangspunkt underlagt krav om revision, men disse kan dog fravælges i klasse B selskaber. Herudover skal selskabers årsrapport offentliggøres hos Erhvervsstyrelsen.

²² Juridisk vejledning 2014-1 afsnit C.A.10.2.2.3

10. Skattepligtig virksomhedsomdannelse

Hvis en virksomhedsomdannelse foretages uden anvendelse af reglerne i virksomhedsomdannelsesloven, er der tale om en skattepligtig virksomhedsomdannelse. En skattepligtig virksomhedsomdannelse foretages efter afståelsesprincippet og sidestilles skattemæssigt med et almindeligt salg af den eksisterende virksomhed. Alle virksomhedens aktiver og passiver overdrages til selskabet til handelsværdier. Dette betyder at, ejeren af virksomheden overdrager aktiverne til selskabet, hvilket medfører realisationsbeskatning for de enkelte aktiver.

Der er ingen særlige begrænsninger af hvem der kan omdanne, når omdannelsen sker efter afståelsesprincippet i forhold til, hvad der gælder for anvendelse af reglerne om skattefri virksomhedsomdannelse jf. VOL § 2, stk. 1, nr. 1.

10.1 Omregning til kontantværdier

Ved en skattepligtig virksomhedsomdannelse, skal der jf. EBL § 4 og AL § 45, foretages kontantværdiomregning af overdragelsessummerne for bygninger mv., driftsmidler og skibe, ombygninger og særindretning af lejede lokaler²³. Omregningen sker til kursværdien på overdragelsestidspunktet, hvor aktivets kontantværdi lægges sammen med kursværdien af aktivets gældsposter jf. AL § 45, stk. 1.

Såfremt overdragelsen sker mellem interesseforbundne parter, følger det af domspraksis, at kursansættelsen ikke kan fastsættes lavere end kurs 80. I TfS 1984, 582 H ændrede højesteret kursen på 2 gældsbreve fra kurs 58 og 62 til kurs 80, med den begrundelse, at omdannelsen var sket på vilkår, som omdanneren selv kunne fastsætte med hensyn til den kontante udbetaling og afvikling af resttilgodehavendet.

Der kan ikke kursnedskrives på tilgodehavender, der har karakter af anfordringstilgodehavender så som mellemregninger, hvor der frit kan disponeres over hævningerne.

10.2 Stiftelse med apportindskud til nyt eller allerede eksisterende selskab

En skattepligtig virksomhedsomdannelse vil oftest ske ved apportindskud af den eksisterende virksomhed. Ifølge SEL § 35, skal apportindskud have en økonomisk værdi og kan ikke bestå i en forpligtelse til at udføre arbejde eller lignende. Hvis omdannelse af den personlige virksomhed skal ske med tilbagevirkende kraft, skal betingelserne i SEL § 4, stk. 4 være opfyldt. Betingelserne medfører, at en omdannelse efter afståelsesprincippet med tilbagevirkende kraft kun kan ske til et nystiftet dansk registreret ApS eller A/S. Bortset fra tilfælde hvor der overdrages med tilbagevirkende kraft, er der ingen begrænsninger i hvilke selskaber overdragelsen sker til.

²³ Juridisk vejledning 2014-1 afsnit C.C.6.1

10.3 Hel eller delvis omdannelse

Ved en skattepligtig virksomhedsomdannelse er det muligt kun at foretage omdannelse af enkelte aktiver eller foretage omdannelse af en hel virksomhed. Modsat gælder det i reglerne om skattefri virksomhedsomdannelse jf. VOL § 1, stk. 1, at der er tale om omdannelse af en hel virksomhed, hvis reglerne skal anvendes. Materielle anlægsaktiver samt en række immaterielle aktiver kan derfor danne grundlag for en skattepligtig virksomhedsomdannelse. Goodwill derimod kan ikke overdrages som et selvstændigt aktiv, da denne ikke kan løsrives fra den virksomhed, som den knytter sig til²⁴.

Ved en skattepligtig virksomhedsomdannelse, hvor omdanneren holder aktiver udenfor omdannelse, kan disse efterfølgende bevirke, at omdanneren kan fortsætte som selvstændig erhvervsdrivende. Anses disse aktiver for at udgøre en selvstændig virksomhed, kan omdanneren opretholde sin status som selvstændig erhvervsdrivende. Såfremt omdanneren efter omdannelsen ikke længere driver erhvervmæssig virksomhed i personlig regi, vil omdannelsen som udgangspunkt udløse ophørsbeskatning²⁵.

Når en virksomhed omdannes skattepligtigt med tilbagevirkende kraft, er det dog et krav jf. SEL § 4, stk. 4, at der foretages omdannelse af en hel virksomhed.

10.4 Stiftelse med tilbagevirkende kraft

Som det fremgår af SEL § 4, stk. 4 er der mulighed for at foretage en skattepligtig omdannelse med skattemæssig tilbagevirkende kraft. Det er derved muligt at et selskab kan stiftes med tilbagevirkende kraft i op til 6 måneder efter regnskabsårets udløb. Dette betyder at alle indtægter og omkostninger, som virksomheden har afholdt i den mellemliggende periode frem til stiftelsen, vil blive indregnet i selskabets indkomst og derved beskattet som selskabsindkomst. Den tilbagevirkende kraft medfører også, at det er værdien af aktiverne og passiverne pr. skæringstidspunktet, der skal lægges til grund for overdragelsen.

For at kunne foretage en skattepligtig omdannelse af en virksomhed med op til 6 måneders tilbagevirkende kraft, skal følgende betingelser være opfyldt:

- Der skal være tale om overdragelse af en personlig ejet virksomhed, som ejes af en eller flere ejere.
- Der skal være tale om overdragelse af en samlet virksomhed.
- Stiftelse skal ske til et nystiftet selskab.
- Alle anparter/aktier skal overdrages til virksomhedsejeren.

²⁴ Lærebog om indkomstskat, side 602

²⁵ Skattekartoteket, kapital 52, Virksomhedsomdannelse side 23,
<http://skt.magnus.dk/~media/SKT/kap52.aspx>

- Selskabets regnskabsår skal løbe fra skæringsdatoen i åbningsbalancen.
- Stiftelse af selskabet skal gøres inden for 6 måneder efter den valgte skæringsdato.
- Når omdannelsen er foretaget og selskabet er stiftet, skal ejeren indenfor 1 måned efter stiftelsen indsende en række dokumenter til SKAT, såsom stiftelsesdokument, vedtægter, referat af den stiftende generalforsamling, åbningsbalance, vurderingsberetning og opgørelse af anparterne/aktiernes anskaffelsessum samt kvittering for at selskabet er stiftet fra Erhvervsstyrelsen.

10.5 Beskatning af omdanneren

Når en virksomhed omdannes efter reglerne ved en skattepligtig virksomhedsomdannelse, sidestilles omdannelsen med at virksomheden skattemæssigt er afstået. Dette medfører, at ejeren af virksomheden som omdannes, beskattes af avancer i afståelsesåret jf. PSL § 3, stk. 1.

I de tilfælde hvor der ikke er tale om omdannelse af en hel virksomhed, men kun af et enkelt aktiv, er det muligt for omdanneren fortsat at blive beskattet efter regler i virksomhedsordningen. Dette giver mulighed for at udskyde beskatningen, hvilket dog kræver at virksomhedsordningen fortsat anvendes efter omdannelse af en del af den bestående virksomhed.

En skattepligtig virksomhedsomdannelse medfører ofte beskatning hos omdanneren, hvilket kræver likviditet til betaling af realisationsskatten. Ved en skattepligtig omdannelse er det muligt at afsætte et stiftertilgodehavende i forbindelse med omdannelsen. Ejeren kan hæve dette stiftertilgodehavende skattefrit fra selskabet til brug for betaling af skatten, som omdannelsen medfører. I forbindelse med en skattepligtig virksomhedsomdannelse tilføjer den beregnede goodwill ikke likviditet til selskabet. Derfor kan der opstå problemer med hævning af stiftertilgodehavendet, da selskabet ikke har tilstrækkelig med likvider, som kan hæves.

10.6 Delkonklusion skattepligtig virksomhedsomdannelse

Når en omdannelse af en virksomhed foretages og reglerne i loven om skattefri virksomhedsomdannelse ikke anvendes, er der tale om en skattepligtig omdannelse. En skattepligtig omdannelse sidestilles med et salg eller et ophør af virksomheden. Omdannelsen vil ske efter afståelsesprincippet og medfører beskatning for omdanneren af virksomheden i afståelsesåret. Ved en skattepligtig virksomhedsomdannelse omregnes alle virksomhedens aktiver til kontantværdier og dette sker efter armslængdeprincippet, som var de afstået til 3. part.

En skattepligtig virksomhedsomdannelse vil oftest ske ved apportindskud af den eksisterende virksomhed og det er muligt at omdanne med tilbagevirkende kraft i op til 6 måneder efter regnskabsårets udløb. Dette betyder at alle indtægter og omkostninger, som virksomheden har afholdt i den mellemliggende periode frem til stiftelsen, vil blive beskattet i selskabet og ikke hos omdanneren. Omdannelse med tilbagevirkende kraft kan kun ske til et nystiftet dansk registreret ApS eller A/S og er betinget af at en hel virksomhed omdannes.

En skattepligtig omdannelse vil ofte medføre beskatning for omdanneren, hvilket oftest vil have den konsekvens, at en omdannelse af en virksomhed, vil blive søgt gjort efter reglerne i loven om skattefri virksomhedsomdannelse, hvis betingelserne herfor er overholdt.

Ved en skattepligtig omdannelse er der mulighed for at afsætte et stiftertilgodehavende, som omdanneren kan anvende til at betale den skat, der opstår i forbindelse med den skattepligtige omdannelse. Men et stiftertilgodehavende løser ikke altid likviditetsproblemet ved en skattepligtig omdannelse. Goodwill opstået ved en omdannelse medfører ikke likviditet til selskabet, hvilket kan betyde at der ikke er tilstrækkelig med likvider i selskabet til brug for betaling af en eventuel realisationsskat.

Som udgangspunkt foretages en skattepligtig virksomhedsomdannelse kun såfremt der ikke udløses en betydelig beskatning af omdanneren og i de tilfælde hvor der ved omdannelsen realiseres et kapitaltab, som f.eks. tab på fast ejendom, hvor handelsværdien er lavere end den bogførte værdi.

11. Skattefri virksomhedsomdannelse

11.1 Baggrunden for loven om skattefri virksomhedsomdannelse

Før 1962 var der ikke nogen reel lovgivning på området for virksomhedsomdannelse i Danmark.

Reglerne var dengang udelukkende baseret på grundlag af retspraksis. I 1962 blev der mulighed for at der kunne ske overdragelse af en virksomhed til lavere værdier end handelsværdier jf.

Ligningsdirektoratets cirkulære af 12. oktober 1962. Cirkulæret var ikke så detaljeret og i perioden mellem 1962 og 1983 gav det anledning til en række kendelser og domme, hvor fortolkningen af virksomhedsomdannelsesreglerne var til diskussion.

Den 1. juli 1983 trådte loven om skattefri virksomhedsomdannelse i kraft og erstattede cirkulæret fra 1962. Loven om skattefri virksomhedsomdannelse kunne anvendes på omdannelser, der fandt sted med udgangen af indkomståret 1982 eller senere. Den nye lov om skattefri virksomhedsomdannelse er bygget op omkring successionsprincippet, således at selskabet indtræder i den tidligere virksomhedsejers skattemæssige sted. Den væsentligste ændring i forhold til 1962-cirkulæret var, at mindst 75 % af vederlaget skulle bestå af anpartar/aktier, hvilket betød at man maksimalt kunne modtage et stiftertilgodehavende på 25 %.

I 1999 kom lov nr. 252 af 28. april 1999, som er den lov der er gældende i dag. Formålet med denne lov var at forhindre, at en virksomhedsejer i forbindelse med en skattefri virksomhedsomdannelse kunne opnå et stiftertilgodehavende i form af en mellemregning med selskabet på 25 %, da omdanneren kunne hæve dette tilgodehavende skattefrit i selskabet efter omdannelsen.

Formålet med loven om skattefri virksomhedsomdannelse var at gøre det lettere at foretage en forretningsmæssig begrundet virksomhedsomdannelse. Mulighederne ved en skattefri virksomhedsomdannelse betød, at der var færre som blev forhindret i at foretage en omdannelse på grund af de skattemæssige konsekvenser og store likviditetskrav i forbindelse med betaling af den udløste skat.

Selve grundideen med loven om skattefri virksomhedsomdannelse, er at omdannelse kan ske, uden at der sker beskatning af virksomhedsejeren i afståelsesåret. Som skrevet tidligere indtræder selskabet i den tidligere virksomhedsejers skattemæssige sted med hensyn til anskaffelsestidspunkt og anskaffelsestidspunkt mv.. Med andre ord så medfører dette, at beskatningen af afståelsen bliver udskudt indtil det tidspunkt, hvor selskabet afstås.

11.2 Betingelser for skattefri virksomhedsomdannelse

For at kunne anvende reglerne i loven om skattefri virksomhedsomdannelse er der en række betingelser der skal opfyldes. Nedenfor vil kravene til den omdannede virksomhed, ejeren af virksomheden, selskabet og til selve omdannelsen blive gennemgået i forbindelse med en skattefri virksomhedsomdannelse.

11.2.1 Krav til den omdannende virksomhed

For at en virksomhed kan omdannes efter regler i loven om skattefri virksomhedsomdannelse, er det et krav at der foreligger en virksomhed jf. VOL § 1, stk. 1. Set ud fra et skattemæssigt perspektiv foreligger der ikke en klar definition af hvornår der er tale om en "virksomhed". Det er derfor nødvendigt at kigge på praksis for at få afgrænset, hvornår der foreligger en virksomhed, som kan anvende regler om skattefri virksomhedsomdannelse.

Nedestående eksempler giver et overblik over hvordan afgørelser definerer, hvornår der er tale om en virksomhed eller et enkelt aktiv²⁶:

- En erhvervsejendom udgør en selvstændig virksomhed jf. VOL § 2, stk. 1, nr. 2.
- En entreprisekontrakt anses som værende et enkelt aktiv og ikke en virksomhed jf. Tfs2000.958
- En båd i en lægepraksis anses som værende et enkelt aktiv og ikke en selvstændig virksomhed jf. Tfs 1985.371 LR.
- Et antal lastbiler udlejet til et vognmandsselskab, anses som værende en selvstændig virksomhed jf. Tfs 1984.229.
- En svineproduktion anses som værende en selvstændig virksomhed, jf. Tfs 1985.25.

Det er ligeledes et krav, at udover der skal være tale om en virksomhed, skal der være tale om en virksomhed, der er bestående på omdannelses tidspunktet. Virksomheden skal være etableret og må ikke være afhændet eller ophørt på omdannelsesdatoen eller på omdannelses tidspunktet.

Det fremgår af SKM.2006.290.SR, at en virksomhed anses som værende bestående, selvom denne endnu ikke har haft indtjening. Afgørelsen omhandlede en opfindervirksomhed, som blev accepteret som værende en bestående virksomhed i relation til reglerne om skattefri virksomhedsomdannelse på baggrund af, at virksomheden blev drevet på særdeles professionelle vilkår og derfor ikke blev anset som værende en hobbyvirksomhed.

²⁶ Skattekartoteket, kapital 52, Virksomhedsomdannelse side 65-66, <http://skt.magnus.dk/~media/SKT/kap52.aspx>

Jf. TFS.2003.1011.LSR kunne en virksomhedsomdannelse ikke godkendes, da ejendommen som skulle omdannes, var afhændet og virksomhedens aktivitet derved var ophørt, inden selskabet blev stiftet. Ejendommen var afhændet i perioden mellem omdannelsesdatoen og stiftelsesdatoen, hvorfor der ikke længere var tale om en virksomhed, der var bestående på omdannelsesdatoen eller på omdannelsestidspunktet.

11.2.2 Krav til selskabet

En skattefri virksomhedsomdannelse sker ved apportindskud af virksomheden i det nystiftede selskab eller ved overdragelse af virksomheden til et eksisterende skuffeselskab. Reglerne i VOL § 1 foreskriver, at der skal omdannes til enten et anparts- eller aktieselskab registreret i Danmark. Loven kan også anvendes til omdannelse til et udenlandsk selskab, såfremt selskabet er omfattet af begrebet selskab i en medlemsstat i artikel 3 i direktiv 2009/133/EF, og er skattepligtig efter SEL § 1, stk. 6 eller § 2, stk. 1, litra a jf. VOL § 1.

Såfremt der omdannes til et skuffeselskab, kan dette kun ske hvis en række betingelser er overholdt jf. VOL § 1, stk. 2:

- Selskabet skal være stiftet senest på omdannelsesdatoen.
- Selskabet må ikke have drevet erhvervmæssig virksomhed forud for overdragelsen.
- Hele selskabets egenkapital er tilstedet i form af indestående i et pengeinstitut.

Det er ligeledes et krav at omdanneren ejer hele kapitalen i selskabet på det tidspunkt for omdannelsen/overdragelsen.

11.2.3 Krav til omdanneren

Det er et krav til omdanneren at denne jf. VOL § 2, stk. 1, nr. 1 på tidspunktet for omdannelsen er fuld skattepligtig til Danmark jf. KSL § 1 eller efter reglerne i bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst hjemmehørende i Danmark. En omdannelse kan kun foretages af en personlig drevet virksomhed. Såfremt den personlig drevne virksomhed er ejet af et selskab eller af juridiske personer, kan reglerne i loven om skattefri virksomhedsomdannelse ikke anvendes.

Ved omdannelse til et skuffeselskab, er det en betingelse for omdannelsen, at ejeren af den personlig drevne virksomhed, ejer hele kapitalen i det skuffeselskab, som omdannelse sker til jf. VOL § 1, stk. 2, 2. pkt.. Sker omdannelsen til et nystiftet selskab skal omdanneren ligeledes eje dette. Her gælder det at pålydende af de anparter/aktier som omdanneren modtager i forbindelse med omdannelse, skal svarer til den samlede anparts- eller aktiekapital jf. VOL § 2, stk. 1, nr. 4. Derved er der ikke mulighed for at andre end omdanneren i forbindelse med en skattefri virksomhedsomdannelse kan erhverve anparter eller aktier i selskabet.

11.3 Krav til omdannelsen

For at kunne foretage en skattefri virksomhedsomdannelse er der en række krav som skal opfyldes. Disse krav fremgår af VOL § 2, stk. 1, nr. 2-7. Udover disse krav indeholder VOL også i § 3 nogle kriterier, som også skal overholdes.

11.3.1 Alle aktiver og passiver

Ved en skattefri virksomhedsomdannelse skal alle aktiver og passiver i virksomheden overdrages til selskabet jf. VOL § 2, stk. 1, nr. 2. Der tages udgangspunkt i de regnskaber og indkomstopgørelser, der er udarbejdet for virksomheden for tidligere år, til brug for vurdering af hvilke erhvervsmæssige aktiver og passiver der skal overdrages i forbindelse med omdannelsen. Hvis en virksomhed som omdannes er omfattet af virksomhedsskatteordningen, er det som udgangspunkt de aktiver og passiver, som er inddraget i virksomhedsskatteordningen, der skal overdrages til selskabet i forbindelse med en omdannelse²⁷.

I forbindelse med omdannelser kan der være aktiver som ikke indgår under virksomhedsordningen, men som relaterer sig til virksomheden. Et sådan aktiv kunne f.eks. være en aktiepost den erhvervsdrivende ejer som led i at kunne drive sin virksomhed under et fælles brand/mærke. I SKM2001.633.LSR vurderede Landsskatteretten, at aktier som den erhvervsdrivende havde erhvervet som et led i sin virksomhed, skulle indgå i den personlig ejede virksomheds aktiver og derved overdrages til selskabet i forbindelse med virksomhedsomdannelsen.

Som tidligere nævnt skal alle aktiver og passiver overdrages til selskabet ved en skattefri virksomhedsomdannelse. Jf. VOL § 2, stk. 1, nr. 2 er der 3 undtagelser, som nødvendigvis ikke skal overdrages til selskabet. Disse undtagelser er fast ejendom, beløb som er hensat til senere faktisk hævning samt beløb på mellemregningskontoen.

Ovenstående 3 undtagelser kan holdes udenfor en omdannelse. Fast ejendom anses som værende en selvstændig virksomhed og hensat til senere faktisk hævning samt beløb på mellemregningskontoen er allerede beskattede midler.

For aktiver der før omdannelsen har været benyttet både erhvervsmæssigt og privat gælder det, at aktivet som udgangspunkt skal overdrages til selskabet ved omdannelsen. Aktivet skifter efter overdragelsen karakter fra tidligere at have været et blandet benyttet aktiv, til nu at være et udelukkende erhvervsmæssigt aktiv. Der er dog enkelte undtagelser til denne regel. En ejer af en blandet benyttet ejendom kan vælge at ejendommen skal holdes uden for omdannelse eller at

²⁷ Juridisk vejledning 2014-1, afsnit C.C.7.2.2

overdrage den samlede ejendom til selskabet jf. VOL § 2, stk. 1, nr. 2, 2. pkt.²⁸. Overdragelse af privat andel af bolig er i praksis godkendt i bl.a. SKM2001.638.LR, hvor Ligningsrådet gav tilladelse til at den private andel af boligen kunne medoverdrages i en blandet ejendom i forbindelse med en skattefri virksomhedsomdannelse.

Blandet benyttede biler er en udfordring ved omdannelser, når bilen har været inddraget under virksomhedsordningen i årene forud for omdannelsen. En blandet bil kan indgå i virksomhedsordningen på 3 forskellige måder:

1. Bilen indgår i virksomhedens regnskab som et aktiv og afskrives over virksomhedens drift. Virksomheden afholder alle omkostningerne på bilen. Den erhvervsdrivende bliver beskattet af fri bil.
2. Bilen indgår ikke i virksomhedens regnskab som et aktiv, men afskrives over virksomhedens drift. Virksomheden afholder alle omkostningerne på bilen. Den erhvervsdrivende opgør kørebog over privat og erhvervsmæssig kørsel. Denne fordeling danner grundlaget for hvor stor en del af bilens omkostninger, som skal indtægtsføres i virksomheden som privat andel og overføres til indehaveren.
3. Den erhvervsdrivende holder bilen udenfor virksomheden og modtager skattefri kørselsgodtgørelse efter statens takster.

Af ovenstående opgørelse af de 3 forskellige måder hvorpå en blandet bil kan indgå under virksomhedsordningen, kan det konkluderes, at bilen skal medtages i en omdannelse, hvis model 1 eller 2 er anvendt. Ved model 3 skal bilen ikke overdrages, da den er holdt udenfor virksomheden²⁹.

Et blandet benyttet aktiv f.eks. en bil, som ikke indgår under virksomhedsskatteordningen, skal kun overdrages til selskabet, hvis dette kan anses som værende et aktiv i virksomheden som omdannes³⁰. Dette gøres ved en konkret vurdering af aktivets erhvervsmæssige tilknytning til virksomheden der omdannes.

11.3.2 Vederlag for virksomheden

Jf. VOL § 2, stk. 1, nr. 3, skal hele vederlaget for virksomheden ydes i form af anparter eller aktier. Det er derved ikke muligt for omdanneren, at modtaget et stifertilgodehavende som en del af vederlaget, som det er ved en skattepligtig virksomhedsomdannelse.

²⁸ Juridisk vejledning 2014-1, afsnit C.C.7.2.2

²⁹ Juridisk vejledning 2014-1, afsnit C.C.7.2.2

³⁰ Juridisk vejledning 2014-1, afsnit C.C.7.2.2

Ved omdannelse til et skuffeselskab ydes vederlaget ved at værdien af anparterne/aktierne i det eksisterende selskab forhøjes. Der er ingen krav om, at der udstedes nye anparter/aktier, idet vederlaget for virksomheden anses for ydet ved, at anparterne/aktierne i det eksisterende selskab, blot stiger tilsvarende i værdi.

Betingelserne i VOL § 2, stk. 1, nr. 3, er ikke til hindring for, at en omdannelse til et nystiftet selskab, kan ske til overkurs på samme måde, som ved en virksomhedsomdannelse til et eksisterende selskab³¹.

11.3.3 Pålydendet af anparterne eller aktierne

Den pålydende værdi af de anparter eller aktier der ydes som vederlag for virksomheden, skal jf. VOL § 2 stk. 1, nr. 4, svare til den samlede anparts- eller aktiekapital i selskabet.

Ovenstående betingelse medfører, at der ved omdannelse til et nyt selskab ikke kan ske tegning af nye anparter eller aktier af tredjemand, da den samlede kapital skal vederlægges de ejere af virksomheden som omdannes efter samme ejerandel som før omdannelsen. De samme regler gør sig gældende ved omdannelse til et skuffeselskab.

Det er først efter omdannelsen, at der efter de almindelige regler i selskabslovgivningen, er mulighed for at optage nye anpartshavere eller aktionærer i selskabet³².

11.3.4 Aktier eller anparternes anskaffelsessum

Aktier eller anparternes anskaffelsessum opgøres til det beløb som virksomhedsejeren kunne have opnået ved salg af sin virksomhed til handelsværdi med fradrag af skattepligtig fortjeneste, der ville være konstateret ved et salg³³.

En virksomhedsejer der i året forud for omdannelsen ikke har anvendt virksomhedsordningen, kan ikke foretage en skattefri virksomhedsomdannelse, hvis aktierne eller anparternes anskaffelsessum bliver negativ jf. VOL § 4, stk. 2 og 3. Den negative anskaffelsessum skal udlignes forinden omdannelsen, for at reglerne kan anvendes. Udligning af den negative anskaffelsessum kan ske ved indskud af likvider eller i form af aktiver fra privatøkonomien til virksomheden.

Såfremt virksomhedsejeren i året forud for omdannelsen har anvendt virksomhedsordningen, kan reglerne om skattefri virksomhedsomdannelse godt anvendes, selvom aktierne eller anparternes anskaffelsessum bliver negativ jf. VOL § 2, stk. 1, nr. 5. Det er dog en forudsætning for dette, at den

³¹ Juridisk vejledning 2014-1, afsnit C.C.7.2.2

³² Skattekartoteket, kapital 52, Virksomhedsomdannelse side 75,
<http://skt.magnus.dk/~media/SKT/kap52.aspx>

³³ Juridisk vejledning 2014-1, afsnit C.C.7.2.2

negative værdi af aktierne eller anparternes anskaffelsessum skyldes tidligere års opsparede overskud er modregnet heri. Aktierne eller anparternes anskaffelsessum må ikke være negativ før modregning af det opsparede overskud.

Såfremt den erhvervsdrivende driver flere virksomheder under virksomhedsordningen i året forud for en omdannelse, og der er en negativ anskaffelsessum ved omdannelse af en af virksomhederne, er det en betingelse, at den erhvervsdrivende samlet omdanner alle sine virksomheder til enten et eller flere selskaber³⁴. Den negative anskaffelsessum kan dog udlignes ved indskud af likvider eller i form af aktiver fra privatøkonomien til virksomheden.

Aktierne eller anparternes anskaffelsessum er et udtryk for hvilken værdi selskabet kan afhændes for uden at det udløser beskatningen hos sælgeren. Afståelsessummer vedrørende aktier eller anparter i et kapitalsselskab, beskattes som aktieindkomst jf. ABL § 12. Såfremt en anskaffelsessum for et kapitalsselskab er negativ, skal denne tillægges det vederlag som modtages ved salg af aktier eller anparterne. Derved beskattes man af salgssummen tillagt den negative anskaffelsessum for aktierne eller anparterne.

På baggrund af ovenstående opstår der en speciel situation ved f.eks. konkurs af et selskab, hvor anskaffelsessummen er negativ. Her bliver anpartshaveren eller aktionæren på trods af selskabets konkurs/opløsningen, beskattet af den negative anskaffelsessum, da selskabet anses som værende afhændet til kr. 0.

11.3.5 Negativ indskudskonto

De fleste virksomhedsejere som ønsker at foretage en omdannelse, har i året forud for omdannelsen anvendt regler i virksomhedsordningen. Hvis en indskudskontoen er negativ i året forud for omdannelsen, kan regler om skattefri virksomhedsomdannelse ikke anvendes, da der jf. VOL § 2, stk. 1, nr. 5, stilles krav til at indskudskontoen skal være positiv eller 0. En negativ indskudskonto skal være udlignet inden omdannelsen jf. VSL § 16, stk. 2, og § 16 a, stk. 4. En negativ indskudskonto betyder, at en virksomhedsejer har hævet mere end der er tjent eller at der er indskudt privat gæld i virksomheden.

Indskudskontoen udlignes ved indskud i virksomheden. Indskuddet skal ske i perioden fra indkomstårets udløb og frem til omdannelsestidspunktet. Indskud indskudt i denne periode, anses for værende indskudt på indskudskontoen med virkning fra udløbet af regnskabsåret før omdannelsesåret³⁵.

³⁴ Juridisk vejledning 2014-1, afsnit C.C.7.2.2

³⁵ Juridisk vejledning 2014-1, afsnit C.C.7.2.2

Som skrevet skal en negativ indskudskonto udlignes inden omdannelsen. Dette kan ske ved indskud af likvider, men også i form af aktiver. Af SKM2005.410.LR fremgår det at værdien af en privat aktiebeholdning kunne reducere den negative indskudskonto, således at betingelserne for anvendelse af reglerne i loven om skattefri virksomhedsomdannelse var overholdt. Ligeledes kunne en fuldt ud privat anvendt personbil anvendes som grundlag for udligning af en negativ indskudskonto jf. SKM.2006.280.SR.

SKAT kontrollerer hvorvidt betingelserne i VOL § 2, stk. 1, nr. 5 er opfyldt. Er betingelserne ikke opfyldt, kan det fortsat være muligt at anvende reglerne om skattefri virksomhedsomdannelse. Ejeren af virksomheden som er omdannet efter regler om skattefri virksomhedsomdannelse, skal inden for 1 måned efter at have fået besked herom af SKAT, indbetale til selskabet, således den negative indskudskonto bliver udlignet jf. VOL § 5, stk. 5.

En sådan udligning af en negativ indskudskonto sker uden skattemæssige konsekvenser for selskabet og ejeren. Selskabet er ikke skattepligtigt af indbetalingen og for ejeren påvirker indbetalingen anparterne eller aktiernes anskaffelsessum, som forhøjes med indbetalingen. Er udligning af den negative indskudskonto ikke foretaget inden 1 måneds fristen fra SKAT, kan reglerne om skattefri virksomhedsomdannelse ikke anvendes, og omdannelsen anses derfor som værende skattepligtig³⁶.

11.3.6 Omdannelse med tilbagevirkende kraft

Når en virksomhed omdannes efter reglerne om skattefri virksomhedsomdannelse, er det et krav jf. VOL § 2, stk. 1, nr. 6, at omdannelsen har fundet sted senest 6 måneder efter omdannelsesdatoen. Omdannelsesdatoen er skæringsdatoen, hvor åbningsbalancen for selskabet er udarbejdet og som følger efter statusdagen for det sidste regnskabsår for den omdannede virksomhed.

Muligheden for at en omdannelse kan ske med tilbagevirkende kraft i op til 6 måneder efter omdannelsesdatoen, løser den problemstilling der er vedrørende omdannelsesdatoen. Ifølge VOL § 3, er omdannelsesdatoen den dag, der følger efter statusdagen for det seneste regnskabsår for den erhvervsdrivende. Såfremt det ikke var muligt at omdanne med tilbagevirkende kraft, skulle både virksomhedens regnskab samt omdannelsen udarbejdes og gennemføres på dagen efter statusdagen, hvilket i de fleste tilfælde ville være den 1. januar.

En omdannelse anses for gennemført, når selskabet er stiftet og stiftelsesdokumentet derved er underskrevet. Såfremt der omdannes til et skuffeselskab, er det tidspunktet for overdragelsen af virksomheden til selskabet, som er afgørende³⁷.

³⁶ Juridisk vejledning 2014-1, afsnit C.C.7.2.2

³⁷ Juridisk vejledning 2014-1, afsnit C.C.7.2.2

En vigtig forudsætning for omdannelse med tilbagevirkende kraft er, at omdanneren på omdannelsestidspunktet har adkomst til virksomheden. Af SKM2011.516.BR, havde en virksomhedsejer som drev landbrug og ejerskab af en landbrugsejendom, ønsket sin personlige virksomhed omdannet efter reglerne i virksomhedsomdannelsesloven. Omdanneren havde dog inden omdannelsen indgået en aftale om at afhænde sin landbrugsejendom, hvilket medførte at han ikke længere havde adkomst til ejendommen. Dette betød at reglerne i virksomhedsomdannelsesloven ikke kunne anvendes.

11.3.7 Anmeldelse af omdannelse til myndighederne

Det fremgår af VOL § 2, stk. 1, nr. 7 at ejeren senest 1 måned efter omdannelsen skal indsende kopi af de dokumenter, der kræves udarbejdet i forbindelse med en omdannelse jf. selskabslovgivningen.

Nedestående er en liste med de dokumenter som skal indsende til SKAT i forbindelse med en omdannelse:

- Stiftende generalforsamling
- Selskabets vedtægter
- Stiftelsesdokument
- Vurderingsberetning samt åbningsbalance
- Opgørelse over anparterne eller aktiernes anskaffelsessum
- Dokumentation for at selskabet er registreret hos Erhvervsstyrelsen, såsom kopi af sammenskrevet resume fra Erhvervsstyrelsen eller dokumentation for overdragelse til skuffeselskab er sket.

Der er mulighed for at SKAT kan give dispensation for 1 månedsfristen i VOL § 2, stk. 1, nr. 7. ud fra en samlet vurdering af omstændighederne ved overskridelse af fristen. Det ligger til grund for vurderingen om der er tale om en kortvarig overskridelse af fristen, eller om der er tale om omstændigheder som der ikke kunne tages højde for, som f.eks. sygdom hos ejeren eller dennes rådgiver.

11.3.8 Behandling af udskudt skat

Det fremgår af VOL § 2, stk. 1, nr. 8, at der i forbindelse med en skattefri virksomhedsomdannelse skal hensættes udskudt skat. Ved udskudt skat menes enhver skat, som forventes afregnet ved fremtidig udligning af forskellen mellem den regnskabsmæssige værdi og den skattemæssige værdi³⁸. Hensættelsen af udskudt skat i åbningsbalancen for omdannelsen sker uanset bestemmelserne i

³⁸ Juridisk vejledning 2014-1, afsnit C.C.7.2.2

årsregnskabsloven og det er de almindelige anerkendte regnskabsvejledninger, som finder anvendelse ved indregning og opgørelse af den udskudte skatteforpligtelse jf. VOL § 2, stk. 1, nr. 8.

Hensættelse af udskudt skat i selskabets åbningsbalance har betydning for egenkapitalens størrelse. Den udskudte skatteforpligtelse hensættes kun i åbningsbalancen for at give et mere retvisende billede af selskabets egenkapital. Den udskudte skatteforpligtelse indgår ikke i anparterne eller aktiernes skattemæssige anskaffelsessum jf. VOL § 4, stk. 2.

Afsættelse af udskudt skat i forbindelse med en virksomhedsomdannelse sker som skrevet ovenfor med udgangspunkt i regnskabsvejledningen. Her opstår der et modsigende argument for at der skal afsættes udskudt skat. Jf. VOL § 2, stk. 1, nr. 8 skal der som skrevet afsættes enhver skat, som forventes afregnet ved fremtidig udligning af forskellen mellem den regnskabsmæssige og skattemæssige værdi. Det fremgår af IAS 12, at der ikke skal indregnes udskudt skat i årsregnskabet af en skattemæssig, ikke-afskrivningsberettiget goodwill, der er opstået i forbindelse med en gennemført virksomhedsoverdragelse³⁹. Hermed kan man konkludere at der på dette område er 2 regelsæt, som modsiger hinanden.

Som skrevet i jf. afsnit 9.2.3, nedsættes selskabsskatten gradvis over en årrække. Den ændrede skatteprocentsats har indflydelse på beregning af udskudt skat i årsregnskabet. Jf. ÅRL indregnes udskudt skatteaktiver og forpligtelser ved anvendelse af den skattesats, der forventes gældende for de regnskabsår, hvor den regnskabsmæssige og skattemæssige forskel forventes udlignet. Dette betyder at den udskudte skat skal beregnes efter hvor stor en del af den på balancedagen opgjorte skat, der forventes realiseret i indkomstårene 2014, 2015 samt 2016 og i de efterfølgende år.

³⁹ Indsigt i årsregnskabsloven side 389, KPMG

Nedestående er et beregningseksempel på hvordan udskudt skat opgøres pr. 31. december 2013:

Udskudt skat pr. 31. december 2013:

	Værdier pr. 31. december 2013			Forventes tilbageført/anvendt i:			
	Regnskabs- mæssig værdi	Skattemæssig værdi	Forskels- værdi	2014	2015	2016 og senere	I alt
Goodwill	500.000	0	500.000	100.000	100.000	300.000	500.000
Grunde og bygninger	11.000.000	9.000.000	2.000.000	-200.000	-200.000	2.400.000	2.000.000
Andre anlæg	3.600.000	1.900.000	1.700.000	125.000	125.000	1.450.000	1.700.000
Underskud til fremførsel		500.000	-500.000	-225.000	-125.000	-125.000	-500.000
I alt	15.100.000	11.400.000	3.700.000	-225.000	-100.000	4.025.000	3.700.000
Skatteprocent			25,00 %	24,50 %	23,50 %	22,00 %	
Udskudt skat			925.000	-55.125	-23.500	885.500	806.875
Udskudt skat i alt pr. 31. december 2013							806.875
Udskudt skat ved gl. skattesats 25 %							-925.000
Ændring som følge af nedsat skatteprocent							-118.125

Tabel 2: Opgørelse af udskudt skat. Kilde: egen tilvirkning med udgangspunkt i artikler fra BDO⁴⁰

Som det fremgår af beregningen medfører de nye skatteprocenter, at den udskudte skat opgøres til kr. 806.875 pr. 31. december 2013. Da den udskudte skat ved anvendelse af den aktuelle skatteprocent i 2013 på 25 % udgør kr. 925.000, opstår der en gevinst på kr. 118.125, som følge af ændringerne i skatteprocentsatserne. Gevinsten skal derfor indregnes i årsregnskabet for 2013 som en ændring i skatteprocenten. Dette gælder kun i selskaber, da der ikke i personlige virksomheder afsættes udskudt skat, da denne skatteforpligtelse påhviler indehaveren af virksomheden.

11.3.9 Selskabets første regnskabsår

Selskabets første regnskabsår løber fra omdannelsesdatoen og 12 måneder frem jf. VOL § 3, stk. 2. Ved omdannelse til et skuffeselskab er der mulighed for at selskabets første regnskabsår kan løbe fra selskabets stiftelse, når regnskabsperioden slutter 12 måneder efter omdannelsesdatoen og perioden ikke overstiger 18 måneder.

Reglen om at et regnskabsår ved omdannelse til et skuffeselskab kan løbe i op til 18 måneder, har til formål at sikre, at et selskab stiftet lige inden omdannelsesdatoen, ikke skal aflægge årsregnskab for en kort periode, hvor selskabet ikke har haft erhvervmæssig aktivitet⁴¹.

Jf. VOL § 3, stk. 3, kan der gives tilladelse fra SKAT til, at selskabets første regnskabsperiode kan omfatte en anden periode end dem som er nævnt i VOL § 3, stk. 2. Denne regel gør sig gældende i de

⁴⁰ <http://www.bdo.dk/nyheder/Pages/Neds%C3%A6ttelse-af-selskabsskatteprocenten-og-udskudt-skat.aspx>

⁴¹ Juridisk vejledning 2014-1, afsnit C.C.7.2.4

tilfælde hvor der er særlige forhold som gør, at en anden regnskabsperiode kan vise sig at være den rette ved omdannelsen. Reglen finder kun anvendelse på omdannelse til et skuffeselskab.

11.3.10 Konto for opsparede overskud

Ved omdannelse af en virksomhed efter reglerne i VOL, kan omdanneren frit vælge om tidligere års opsparede overskud skal medtages helt eller delvis i omdannelsen. Såfremt det vælges at indestående på konto for opsparede overskud skal medtages i omdannelsen, nedsættes den skattemæssige anskaffelsessum for de anparter/aktier, som ejeren modtager i forbindelse med omdannelsen jf. VSL § 16. Hvis tidligere års opsparede overskud ikke medtages i omdannelsen, skal konto for opsparede overskud med tillæg af virksomhedsskatten medregnes i den personlige indkomst for omdanneren i omdannelsesåret jf. VSL § 10, stk. 3. Medtages tidligere års opsparede overskud i omdannelsen, bliver virksomhedsskatten derved endelig⁴².

Ved en skattefri virksomhedsomdannelse hvor f.eks. en ejendom holdes udenfor omdannelsen, kan anparterne/aktiernes anskaffelsessum kun nedsættes med en forholdsmæssig andel af konto for opsparede overskud. Denne andel beregnes som værende forholdet mellem den del af kapitalafkastgrundlaget ultimo, som kan henføres til den del af virksomhedens som overdrages og hele kapitalafkastgrundlaget ultimo for indkomståret forud for omdannelsen⁴³.

Beregning af fordelingen ser ud som følgende⁴⁴:

(Indestående for konto for opsparede overskud * Kapitalafkastgrundlaget, der kan henføres til den afstående virksomhed) / Det samlede kapitalafkastgrundlag.

Beregningen viser fordelingen af aktiver og passiver af den virksomhed, der indgår i omdannelsen og de der bliver tilbage i virksomhedsordningen.

Vælger omdanneren at konto for opsparede overskud kun delvist skal medtages i omdannelsen, er det gældende, at det er de først opsparede overskud, der medtages i omdannelse jf. VSL § 16, stk. 3, jf. § 10, stk. 5⁴⁵.

11.4 Omgørelse af foretaget virksomhedsomdannelse samt reparation af disse

Virksomhedsomdannelse er underlagt skattemyndighedernes kontrol med hensyn til, om betingelserne for en omdannelse er opfyldt. Virksomhedsomdannelsesloven indeholder en hel række betingelser, som skal være opfyldt for reglerne heri kan anvendes. Såfremt disse betingelser ikke

⁴² Juridisk vejledning 2014-1, afsnit C.C.5.2.14.2

⁴³ http://www.tax.dk/lv-2011-2/lve/E_H_2.htm

⁴⁴ http://www.tax.dk/lv-2011-2/lve/E_H_2.htm

⁴⁵ Juridisk vejledning 2014-1, afsnit C.C.5.2.14.2

overholdes ved en skattefri virksomhedsomdannelse, anses omdannelsen for værende skattepligtig. En omdannelse anses selskabsretlig for gennemført, når selskabet er stiftet og anmeldt til Erhvervsstyrelsen. Herefter kan der ikke foretages omgørelse af at den tidligere personlig drevne virksomhed er overført til selskabet også selvom SKAT ikke mener, at betingelserne i loven om skattefri virksomhedsomdannelse ikke er opfyldt.

I de tilfælde, hvor SKAT ikke godkender en foretaget skattefri virksomhedsomdannelse, kan omdanneren jf. SFL § 29, opnå tilladelse til omgørelse vedrørende de skattemæssige forhold en omdannelse medfører. Der er en række betingelser, som skal være opfyldt for tilladelse til omgørelse:

- Dispositionen må ikke i overvejende grad have været båret af hensyn til at spare eller udskyde skatter.
- Dispositionen skal utvivlsomt have haft utilsigtede skattemæssige virkninger, der er væsentlige.
- Dispositionen skal have været lagt klart frem for myndighederne.
- De privatretlige virkninger af den ændring af dispositionen, der ønskes tillagt skattemæssig virkning, skal være enkle og overskuelige.
- Alle, der skatteretligt vil blive berørt af en tilladelse til omgørelse, skal tiltræde omgørelsesordningen.

Praksis viser at der er forskellige fortolkninger af reglerne vedrørende mulighed for omgørelse efter reglerne i SFL § 29. Dette fremgår bl.a. af SKM2011.759. LSR, hvor Landskatteretten ændrede SKAT's tidligere afslag på afgørelse om tilladelse til omgørelse i en skattefri virksomhedsomdannelse med efterfølgende skattefri aktieombytning, således at klager kunne søge om omgørelse.

11.5 Skattemæssige konsekvenser ved en omdannelse

Omdannelser foretaget efter regler i loven om skattefri virksomhedsomdannelse medfører skattemæssige konsekvenser for både virksomhedsejeren og selskabet. Konsekvenserne er i de efterfølgende afsnit gennemgået for virksomhedsejeren og selskabet.

11.5.1 For virksomhedsejeren

Den væsentligste konsekvens for virksomhedsejeren ved en skattefri omdannelse er, at omdannelsen kan ske uden beskatning af omdanneren jf. VOL § 4, stk. 1. Det at omdannelsen er uden skattemæssige konsekvenser for virksomhedsejeren, er et udtryk for, at den skattefri fortjeneste først kommer til beskatning, når ejeren vælger at afhænde anparterne eller aktierne i selskabet, såfremt der realiseres en gevinst. Med andre ord, sker der en udskydelse af den skat, der ville være udløst ved afståelse af virksomheden eller ved en skattepligtig omdannelse.

Anparterne eller aktierne i selskabet, anses for værende anskaffet til en lavere skattemæssig anskaffelsessum og derved gennemføres beskatningen, når disse afhændes. Den skattemæssige anskaffelsessum opgøres som den skattemæssige værdi af virksomhedens aktiver og passiver. Aktiver og passiver opgøres til handelsværdi på omdannelsesdatoen, med fradrag for eventuelle skattepligtige fortjenester, der ville være udløst ved afståelse af virksomheden eller ved en skattepligtig omdannelse jf. VOL § 4, stk. 2-4. Opgørelsesmetoden som anparterne eller aktiernes anskaffelsessum opgøres efter, medfører udelukkende en udskydelse af skatten, hvilket betyder forpligtelserne er udskudt og at der derved ikke er tale om at en skattefri virksomhedsomdannelse medfører en skattebesparelse.

11.5.2 For selskabet

Selskabet indtræder i den tidligere virksomhedsejers skattemæssige stilling jf. VOL § 6, og succederer derved i den hidtidige ejers anskaffelsestidspunkter, anskaffelsessummer og anskaffelseshensigt. Tidligere foretagne skattemæssige afskrivninger betragtes som værende foretaget af selskabet jf. VOL § 6, stk. 1.

Skattemæssig succession gælder dog ikke fordringer og gæld, som ved afhændelse eller indfrielse til kursværdi på omdannelsesdatoen, ikke ville have udløst beskatning eller fradrag hos den tidligere ejer. Disse fordringer og gældsforpligtelser anses for erhvervet på dagen for omdannelsen med den gældende kursværdi på dette tidspunkt. Beskatningen eller fradraget sker efter reglerne i KGL jf. VOL § 6, stk. 1.

Såfremt den tidligere ejer af virksomheden ved opgørelse af sin skattepligtige indkomst, har anvendt lagerprincippet på fordringer og gæld, skal selskabet jf. VOL § 6, stk. 3 ved opgørelse af selskabets indkomst forsætte denne praksis.

Har den tidligere virksomhedsejer et ikke udnyttet underskud til fremførsel i den personlige indkomst, succedere selskabet ikke i dette jf. VOL § 8, stk. 1. Jf. VOL § 8, stk. 2 gælder det sammen for uudnyttet fradragsberettiget tab efter reglerne i ABL § 13 a, stk. 2 og 3, KGL § 32, stk. 3 samt EBL § 6, stk. 3.

Overdrages et blandet benyttet aktiv i forbindelse med omdannelsen, finder reglerne om succession kun anvendelse i den erhvervsmæssige andel af aktivet jf. VOL § 6, stk. 1. Den private del af aktivet anses for værende afstået til selskabet på omdannelsesdatoen til handelsværdi.

Udgifter til en virksomhedsomdannelse, som kan henføres til enkelte aktiver, som f.eks. stempel og tingslysning mv. vedrørende en ejendom, tillægges ejendommens afskrivningsgrundlag. Øvrige

omkostninger som anses for værende tillæg til købesummen for de øvrige overdragne aktiver, fordeles forholdsmæssigt på alle overdragne aktiver⁴⁶.

Omkostninger afholdt til revisor og advokat i forbindelse med en omdannelse, anses for omkostninger som ikke er fradragsberettiget jf. SL § 6, stk. 1. Disse omkostninger anses som værende en engangsomkostning og ikke en løbende driftsomkostning⁴⁷.

11.6 Delkonklusion skattefri virksomhedsomdannelse

En skattefri virksomhedsomdannelse bygger på successionsprincippet og foretages efter reglerne i virksomhedsomdannelsesloven. Selskabet indtræder i omdannerens skattemæssige stilling pr. omdannelsesdatoen og succederer derved i den hidtidige ejers anskaffelsestidspunkter, anskaffelsesummer og anskaffelsehensigt.

For at en omdannelse kan foretages skattefri, er der en række krav og betingelser som skal være opfyldt, for både omdanneren og dennes virksomhed, men også selskabet der omdannes til. Ligeledes er der også krav til selve omdannelsen.

Det er et krav, at der skal være tale om en virksomhed og ikke et enkelt aktiv. Virksomheden skal være bestående og derved med andre ord en aktiv virksomhed, som er aktiv på omdannelsesdatoen og omdannelsestidspunktet.

Omdanneren skal jf. VOL § 2, stk. 1, nr. 1 på tidspunktet for omdannelsen være fuld skattepligtig til Danmark jf. KSL § 1 eller efter reglerne i bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst hjemmehørende i Danmark. Omdannelsen skal foretages til et nyt stiftet selskab eller et skuffeselskab, som ikke har haft erhvervmæssig aktivitet.

Ved en skattefri virksomhedsomdannelse skal alle aktiver og passiver i virksomheden overdrages til selskabet jf. VOL § 2, stk. 2. Jf. VOL § 2, stk. 1, nr. 2 er der 3 undtagelser, som ikke skal overdrages til selskabet og derved kan holdes udenfor en omdannelse. Disse undtagelser er fast ejendom, beløb som er hensat til senere faktisk hævning samt beløb på mellemregningskontoen.

Hele vederlaget af virksomheden skal ved omdannelse ydes i anparter eller aktier, såfremt der omdannes til et nystiftet selskab eller som en værdistigning af anparterne/aktierne i et skuffeselskab. Det er således ikke længere muligt at opnå et stiftertilgodehavende i selskabet.

⁴⁶ Skattekartoteket, kapital 52, Virksomhedsomdannelse side 88,
<http://skt.magnus.dk/~media/SKT/kap52.aspx>

⁴⁷ Revisormanualen 2014-1, side 106

Anparterne eller aktiernes anskaffelsessum opgøres til den skattemæssige værdi af virksomhedens aktiver og passiver med fradrag af skattepligtig fortjenester. Anskaffelsessummen må som udgangspunkt ikke blive negativ ved en omdannelse. Såfremt anskaffelsessummen er negativ skal der ske udligning af denne inden en omdannelse kan foretages. De samme regler gælder for omdannelse af en virksomhed, hvor indehaverens indskudskonto er negativ.

En skattefri virksomhedsomdannelse kan ske med op til 6 måneders skattemæssige tilbagevirkende kraft jf. VOL § 3, stk. 1, nr. 6. Da omdannelsesdatoen er den første dag efter statusdagen for det sidste årsregnskab for virksomheden, giver bestemmelserne i VOL løsningen på den problematik der opstår, da det ikke ville være muligt at udarbejde virksomhedens årsregnskab på omdannelsesdagen og derefter få stiftet selskabet. Anmeldelse af omdannelsen skal ske senest 1 måned efter at omdannelsen er foretaget.

En skattefri virksomhedsomdannelse har konsekvenser for både virksomhedsejeren og selskabet. For virksomhedsejeren er en af de væsentligste konsekvenser, at skattefriheden ved anvendelse af reglerne i VOL, kun er et udtryk for en skatteudskydelse for den tidligere virksomhedsejer. Skatten kommer til betaling den dag anparterne/aktierne bliver afhændet. Dette skyldes som tidligere skrevet at selskabet succederer i den tidligere virksomhedsejers skattemæssige stilling. Succession er derfor også den væsentligste konsekvens for selskabet i forbindelse med en skattefri virksomhedsomdannelse.

Et andet væsentligt parameter ved den skattefri virksomhedsomdannelse er, at alle betingelserne jf. VOL skal overholdes, således man ikke risikerer at en skattefri virksomhedsomdannelse bliver skattepligtig. Dette kan medføre store skattemæssige konsekvenser for omdanneren, såfremt betingelserne ikke er overholdt. Dog er der mulighed for at foretage omgørelse eller reparation på omdannelsen således, at kravene i loven om skattefri virksomhedsomdannelse opfyldes.

12. Præsentation af casen – Svendsen Byg & Fornyelse

Svendsen Byg & Fornyelse er en virksomhed som har stor erfaring indenfor totalentrepriser.

Virksomheden blev startet den 1. januar 1993 af J. Svendsen. Bygge- og anlægsvirksomheden udfører nybyggeri og ombygningsarbejder. Entrepriserne som udføres leveres primært som underleverandør for større firmaer samt offentlige institutioner. Ligeledes udføres der arbejde for private.

Virksomheden har de seneste år haft stabil indtjening. For tiden er indtjeningen stigende og entrepriserne bliver større. Arbejdet som udføres for private fungerer som "buffer" i perioder, hvor der ikke er aktivitet nok på de store entrepriser primært hos det offentlige. Virksomhedens drift er efterhånden oppe i en vis størrelse som gør, at J. Svendsen føler det måske kunne være en ide at drive sin virksomhed i selskabsform.

Udover at drive virksomheden Svendsen Byg & Fornyelse, har J. Svendsen kastet sin kærlighed over at investere i ejendomme. Ejendommene opkøbes på tvangsauktioner og sættes herefter i stand med henblik på videresalg. Denne aktivitet foregår i et særskilt selskab, Svendsen Ejendomme ApS, som J. Svendsen ejer 100 %.

Svendsen Byg & Fornyelse' regnskab følger kalenderåret og virksomhedens balance pr. 31/12 2013 ser ud som følgende:

Svendsen Byg & Fornyelse

Balance pr. 31/12 2013 i kr.

Aktiver

Grunde og bygninger	1.300.000	Egenkapital	1.491.000
Andre anlæg, driftsmateriel og inventar	625.000	Prioritetsgæld	918.000
Materielle anlægsaktiver	1.925.000	Bankgæld	295.000
Anlægsaktiver i alt	1.925.000	Langf. gældsforpligtelser	1.213.000
Varebeholdning	155.000	Leverandørgæld	291.000
Tilgodehavender fra salg og tjenesteyd.	575.000	Anden gæld	335.000
Igangværende arbejder	255.000	Kortf. gældsforpligtelser	626.000
Andre tilgodehavender	65.000	PASSIVER	3.330.000
Periodeafgrænsningsposter	50.000		
Tilgodehavender	945.000		
Likvide beholdninger	305.000		
Omsætningsaktiver	1.405.000		
AKTIVER	3.330.000		

Tabel 3: Balancetal for Svendsen Byg & Fornyelse. Kilde: Egen tilvirkning

Grunde og bygninger er virksomhedens ejendom, som virksomheden anvender til kontor-og lagerfaciliteter. Ejendommen er erhvervet i 2006.

Andre anlæg, driftsmateriel og inventar består af virksomhedens maskiner, varevogne, værktøj samt EDB udstyr.

Virksomhedens varelager består af materialer, som anvendes løbende i forbindelse med entreprisernes udførelse.

De igangværende arbejder er opgjort pr. statusdag til kostpriser og udgøres af en række opgaver som ikke var afsluttet/slutfaktureret ved årets udgang.

Virksomhedens langfristede gældsforpligtelser vedrører virksomhedens faste ejendom samt et billån.

De kortfristede gældsforpligtelser er gæld til leverandører, moms og andre skyldig omkostninger vedrørende virksomhedens medarbejdere.

J. Svendsen har siden sin opstart i 1993 anvendt virksomhedsskatteordningen. Her er de relevante tal fra virksomhedsskatteordningen, som skal anvendes i forbindelse med en omdannelse:

Relevante regnskabstal for Svendsen Byg & Fornyelse i kr.

	<u>2013</u>	<u>2012</u>	<u>2011</u>
Årets resultat	971.000	754.000	675.000
Renteudgifter	32.000	34.000	40.000
Renteindtægter	4.000	3.000	5.000
Egenkapital	1.491.000	1.278.000	1.152.000
Balancesum	3.330.000	3.170.000	3.064.000
Indskudskonto	-100.000		
Hensat til senere hævnning ultimo	250.000		
Konto for opsparede overskud, netto 25 %	1.200.000		
Skattemæssig saldo andre anlæg	478.000		

I mellemprioroden har J. Svendsen privat hævet kr. 115.000 i virksomheden.

Virksomhedens ejendom er bogført til en regnskabsmæssig værdi på kr. 1.300.000. Den skattemæssige værdi af ejendommen udgør kr. 1.018.800 og fordeles således:

Svensden Byg & Fornyelse

Skattemæssige afskrivninger på bygning

År	Bygning	Anskaffelsessum kr.	Ikke afskr. berettiget kr.	Afskrivningsgrundlag kr.	Årets afskr. kr.	Årets afskr. %	Akk. %	Akk. afskr. kr.	Afskrivningsberettiget saldo ultimo
2006	Bygning	1.400.000	0	1.400.000	56.000	4	32	476.000	924.000
2006	Grund	350.000	350.000	0	0	4	0	0	0
2010	Ombygning	50.000	0	50.000	2.000	4	16	8.000	42.000
2011	Ombygning	60.000	0	60.000	2.400	4	12	7.200	52.800
I alt		1.860.000	350.000	1.510.000	60.400			491.200	1.018.800

Tabel 4: Skattemæssige afskrivninger på bygning Svensden Byg & Fornyelse. Kilde: Egen tilvirkning

13. Virksomhedens aktiver og passiver

I forbindelse med virksomhedsomdannelse skal virksomhedens aktiver og passiver værdiansættes, som led i overdragelsen til selskabet. Overdragelsen af aktiver og passiver til selskabet skal ske til værdien i handel og vandel. Dette medfører at omdannerens eventuelle gevinst og selskabets afskrivningsgrundlag bliver opgjort til samme værdi, som ville være opnået hvis virksomheden var afhændet til en uafhængig part⁴⁸.

13.1 Goodwill

Begrebet goodwill er et meget bredt begreb og kan derfor ikke defineres éntydig. Goodwill defineres forskelligt regnskabsmæssigt og skattemæssigt. Regnskabsmæssigt er goodwill defineret som forskellen mellem købsprisen på en virksomhed og den bogførte værdi af virksomhedens nettoaktiver, det vil sige den merværdi en virksomhed udviser.

Skattemæssigt findes der ingen lovhjemlet definition på, hvordan goodwill skal forstås. Goodwill er i skattemæssigt henseende fastlagt i praksis, som værende den til en erhvervsvirksomhed tilknyttede kundekreds, forretningsforbindelse eller lignende. Goodwill har i skattemæssig henseende siden 1939 været tilknyttet afståelse af kundekreds, forretningsforbindelser eller lignende jf. udtalelse af Vestre Landsret⁴⁹.

⁴⁸ Skattekartoteket 2010, kapital 52, side 29

⁴⁹ <http://www.tax.dk/jv/cc/C.C.6.4.1.1.htm>

Denne afgrænsning af goodwill forudsætter afståelsesbeskatning, idet goodwill kan defineres som værende eksistensen af nogle forretningsmæssige relationer, som danner grundlaget for virksomhedens omsætning og som på den baggrund har en økonomisk værdi for virksomheden⁵⁰.

Goodwill skal være tilknyttet en virksomhed og kan derfor ikke være tilknyttet til personer jf. SKM.2003.590.LR og SKM.2006.284.SR. For at der foreligger goodwill, skal der ligeledes være tale om en virksomhed i drift og at der er konkrete faktorer, der betinger forventningerne om virksomhedens fremtidige indtjeningsevne. Af konkrete faktorer kan tilstedeværelsen af en fast kundekreds eller særlige forretningsforbindelse nævnes⁵¹.

Goodwill skal overdrages som en del af overtagelsen af en virksomhed, enten hel eller delvis. Goodwill kan modsat andre immaterielle anlægsaktiver ikke overdrages som et selvstændigt aktiv⁵². Som skrevet ovenstående knytter goodwill sig til en virksomhed og kan derfor kun indgå i handel af virksomheden den knytter sig til.

13.1.1 Værdiansættelse af goodwill

Som udgangspunkt findes der ikke en regel for, hvordan goodwill skal værdiansættes. Ved handel mellem uafhængige parter, skal aftalen lægges til grund for værdiansættelsen af goodwill. Såfremt SKAT ved disse handler er uenige omkring værdiansættelsen af goodwillen, er det SKAT som har bevisbyrden for, at kunne dokumentere der er et andet aktiv, som der ikke er ydet fuldt vederlag for i aftalen.

Ved handel mellem interesse forbundne parter skal værdien af goodwill sættes til handelsværdien. Handelsværdien af goodwill værdiansættes efter et skøn ud fra konkrete omstændigheder. Der skal ved udøvelse af skønnet tages højde for samtlige omstændigheder, der er kendt på tidspunktet for værdiansættelsen af goodwillen, og især virksomhedens hidtidige evne til at generere overskud⁵³.

I visse brancher kan der være en fast kutyme for hvordan goodwill værdiansættes. For eksempel kan goodwill opgøres på baggrund af en virksomheds bruttoomsætning. Ved beregning af goodwill på baggrund af en virksomheds bruttoomsætning, vil det være muligt, at der opstår en goodwill på trods af at virksomheden generere underskud. Af brancher hvor der er en fast kutyme kan lægevirksomheder, tandlægevirksomheder samt revisionsvirksomheder nævnes⁵⁴.

⁵⁰ Lærebog om indkomstskat, side 600

⁵¹ <http://www.tax.dk/jv/cc/C.C.6.4.1.1.htm>

⁵² Lærebog om indkomstskat, side 602

⁵³ <http://www.tax.dk/jv/cc/C.C.6.4.1.2.htm>

⁵⁴ <http://www.tax.dk/jv/cc/C.C.6.4.1.2.htm>

I de situationer hvor ovenstående ikke kan anvendes til værdiansættelse af goodwill, har Ligningsrådet vedtaget en vejledning, som kan anvendes til brug for værdiansættelsen. Vejledningen er offentliggjort i TSS-cirkulære 2000-10.

Modellen som TSS-cirkulære 2000-10 tager udgangspunkt i, er en beregningsmodel, der er et udtryk for en standardiseret beregning af goodwillværdien. Modellen er standardiseret og der kan som skrevet ovenfor opstå situationer hvor modellen ikke er anvendelig. Der skal i hvert enkelt tilfælde ved anvendelse af modellen foretages en konkret vurdering af de konkrete omstændigheder, der foreligger. Ligeledes skal det vurderes om den beregnede goodwill er realistisk. Goodwillværdi der beregnes på baggrund af TSS-cirkulære 2000-10, skal altid underkastes en test af, om den beregnede goodwillværdi svarer til den reelle handelsværdi⁵⁵. Som det fremgår af TfS.2000.256.LR havde en murer- og entreprenørvirksomhed beregnet virksomhedens goodwill til kr. 11 millioner efter beregningsmodellen i TSS-cirkulære 2000-10. Men da 95 % af virksomhedens omsætning bestod af licitationsopgaver, blev virksomhedens goodwill opgjort til kr. 2 mio. efter en konkret vurdering.

TSS-cirkulære 2000-10 er opbygget på det princip, at værdien af goodwillen findes ved at kapitalisere den del af virksomhedens overskud, som ikke kan anses som værende forrentning af de øvrige aktiver, der er omfattet af overdragelsen⁵⁶.

Ligningsrådets vejledning tager udgangspunkt i virksomhedens regnskabsmæssige resultater før skat for de seneste 3 årsregnskaber, der er opgjort efter reglerne i årsregnskabsloven. I de situationer hvor en virksomhed ikke har udarbejdet et årsregnskab, tages der i beregningen i stedet udgangspunkt i virksomhedens skattepligtige indkomst i de 3 seneste indkomstår. Ligeledes kan en virksomhed som ikke har udarbejdet årsregnskab, vælge at opgøre et regnskabsmæssigt resultat for de 3 seneste indkomstår, og anvende dem som grundlag for beregningen.

⁵⁵ <http://www.tax.dk/jv/cc/C.C.6.4.1.2.htm>

⁵⁶ Lærebog om indkomstskat, side 604

Nedestående er beregningsmodellen vist, for at give et indblik i hvilke korrektioner der foretages for at finde frem til den beregnede værdi af goodwillen samt en kort beskrivelse af de enkelte korrektionspunkter:

Beregningsgrundlaget:	Regnskabsmæssigt resultat før skat for de sidste 3 år før overdragelsen
Regulering af resultatet:	- finansielle indtægter + finansielle udgifter +/- ekstraordinære poster i henhold til ÅRL + afskrivninger på tilkøbt goodwill - ikke udgiftsført løn eller vederlag til medarbejdende ægtefælle
Vægtning:	3. sidste år før overdragelsen gange med 1 2. sidste år før overdragelsen gange med 2 Sidste år før overdragelsen gange med 3 Resultatet divideres med 6 (vægtet gennemsnitsindtjening)
Udviklingstendens:	Forskellen mellem sidste år og 3. sidste år divideret med 2
Driftsherreløn:	50 pct. fratrækkes (min. 250.000 kr. / max. 1.000.000 kr.)
Forretning af aktiverne:	Den på overdragelsestidspunktet gældende kapitalafkastsats efter VSL § 9 + 3 pct.
Kapitalisering:	Kapitaliseringsfaktoren beregnes med den på overdragelsestidspunktet gældende kapitalafkastsats efter VSL § 9 + 8 pct. / forventet levetid.

Beregningsgrundlaget

Som skrevet tidligere i dette afsnit, tager Ligningsrådets vejledning udgangspunkt i virksomhedens regnskabsmæssige resultater før skat for de seneste 3 årsregnskaber, der er opgjort efter reglerne i årsregnskabsloven. I de situationer hvor en virksomhed ikke har udarbejdet et årsregnskab, tages der i beregningen i stedet udgangspunkt i virksomhedens skattepligtige indkomst i de 3 seneste indkomstår.

Regulering af resultatet

Der reguleres for finansielle og ekstraordinære poster, afskrivninger på tilkøbt goodwill samt eventuelt vederlag til medarbejdende ægtefælle, idet værdien af goodwillen skal beregnes på grundlaget for resultatet af virksomhedens primære drift, som bl.a. ligger til grund for afgørelserne i SKM.2003.168 og SKM.2003.474.

Vægtning

Som det fremgår af modellen vægtes de 3 forløbende indkomstår med forskellige satser, hvor det seneste år inden vægtes højest. Resultatet af summen af de regulerede indkomster udviser gennemsnitsindtjeningen, der fremkommer ved at summen af de regulerede indkomster er divideret med 6. Denne vægtning sker, fordi det i modellen antages at det er det sidste år resultat, som er det mest retvisende for virksomheden.

Udviklingstendens

Udover at det seneste års resultat vægtes højere end de foregående år, skal der i beregningen tages højde for udviklingstendensen i virksomhedens resultatmæssige udvikling. Såfremt der har været en konstant udvikling, både positiv som negativ, bliver der beregnet et tillæg eller fradrag for udviklingstendensen. Denne beregning tager udgangspunkt i den resultatmæssige udvikling indenfor de sidste 3 år i virksomheden. Som udtryk for den gennemsnitslige udvikling i udviklingsperioderne, år 1 til år 2 og år 2 til år 3, divideres den samlede udvikling med 2⁵⁷.

Driftsherreløn

Når udviklingstendensen er indregnet, udgør halvdelen af det fremkomne beløb herefter driftsherrelønnen, som fratrækkes i den beregnede gennemsnitslige indkomst. Dette skyldes at der i virksomheder som drives personligt ikke fratrækkes løn til indehaveren af virksomheden. Der fratrækkes mindst kr. 250.000 og maksimalt kr. 1.000.000. I den situation hvor resultatet efter fradrag for driftsherreløn udgør kr. 0 eller er negativ, anses goodwillen i virksomheden for at udgøre kr. 0.

Forrentning af aktiverne

Efter fradraget for driftsherreløn er fratrukket, skal en forrentning af virksomhedens aktiver fratrækkes beregningen af goodwillen. Det er virksomhedens aktiver minus de driftsfremmende aktiver som forrentningen beregnes af. Forrentningsprocenten er fastsat til den kapitalafkastsats, som er gældende på tidspunktet for overdragelsen med et tillæg på 3 pct.. Derved udgør forrentningssatsen for 2013 5 pct., da kapitalafkastsatsen for 2013 udgør 2 pct. jf. SKM.2013.544.SKAT.

⁵⁷ <http://www.skat.dk/SKAT.aspx?oID=82338>

Kapitalisering

For at komme frem til det endelige goodwillbeløb, skal restbeløbet kapitaliseres med en fastsat kapitaliseringsfaktor, som er udtryk for det forhold der er mellem det forventet årlige afkast i form af en forrentningsprocent og goodwillens forventede levetid. Forrentningsprocenten er fastsat til den kapitalafkastsats, som er gældende på tidspunktet for overdragelsen med et tillæg på 8 pct.. Derved udgør forrentningsprocenten for 2013 10 pct., da kapitalafkastsatsen for 2013 som skrevet ovenfor udgør 2 pct..

Goodwillens levetid kan variere og der må derfor tages hensyn til dette i anvendelse af kapitaliseringsfaktoren. Goodwill har som udgangspunkt en levetid på 7 år, med mindre der er andre faktorer som taler for en længere eller kortere levetid for goodwillen⁵⁸.

13.1.2 Goodwill i Svendsen Byg & Fornyelse

I forbindelse med opgørelse af goodwill i Svendsen Byg & Fornyelse, skal det først og fremmest klargøres om der foreligger en goodwill. Som skrevet i afsnit 12 er goodwill i skattemæssigt henseende fastlagt i praksis, som værende den til en erhvervsvirksomhed tilknyttede kundekreds, forretningsforbindelse eller lignende. Svendsen Byg & Fornyelse har siden sin opstart i 1993, opbygget en fast kundekreds og forretningsforbindelser, hvorfor det kan forudsættes, at der foreligger forhold som indikere der er en goodwill.

⁵⁸ <http://www.tax.dk/jv/cc/C.C.6.4.1.2.htm>

Nedestående er beregningen for goodwillen i Svendsen Byg & Fornyelse vist. Beregningen tager udgangspunkt i TSS-cirkulære 2000-10.

Goodwillberegning i Svendsen Byg & Fornyelse			
	2011	2012	2013
Årets resultat/Skattepligtig indkomst	675.000	754.000	971.000
- Ikke udgiftsført løn til medarbejdende ægtefælle	0	0	0
- Renteindtægter	-5.000	-3.000	-4.000
+ Renteudgifter	40.000	34.000	32.000
+/- Ekstraordinære poster	0	0	0
+ Afskrivning på tilkøbt goodwill	0	0	0
Reguleret resultat/skattepligtig indkomst	710.000	785.000	999.000

Handelsværdi af samtlige virksomhedens aktiver	3.330.000
Kapitalafkastsats (%)	2 %
Levetid (år)	7

Reguleret indkomst/vægtet indkomst:

2011 x 1	710.000
2012 x 2	1.570.000
2013 x 3	<u>2.997.000</u>
I alt	5.227.000

Divideret med 6	<u>879.500</u>
-----------------	----------------

Udviklingstendens:

Tillæg	144.500
Driftsherreløn min. 250.000, maks. 1.000.000	-512.000
Forrentning af virksomhedens aktiver (2+3) 5 pct.	<u>-166.500</u>
Rest til forrentning af goodwill	<u>345.500</u>
Kapitalisering ((2+8) = 10 % over 7 år) beregnet faktor 2,70	<u>931.942</u>
Goodwill sættes til	<u><u>932.000</u></u>

Tabel 5: Opgørelse af goodwill for Svendsen Byg & Fornyelse. Kilde: Egen tilvirkning med udgangspunkt i TSS-cirkulære 2000-10

Som det fremgår af ovenstående beregning af goodwill i Svendsen Byg & Fornyelse udgør goodwillen kr. 932.000. Goodwillberegningen tager som skrevet udgangspunkt i TSS-cirkulære 2000-10. Goodwillens levetid er i Svendsen Byg & Fornyelse vurderet til at udgøre 7 år. Vurderingen er foretaget med udgangspunkt i at virksomhedens produkter nærmest har karakter af standardprodukter, og goodwillens levetid derfor kan fastsættes til 7 år jf. SKM.2002.50.LR.

13.1.3 Skattepligtig virksomhedsomdannelse

Ved en skattepligtig virksomhedsomdannelse skal fortjeneste eller tab på goodwill medregnes til opgørelsen af den skattepligtige indkomst i afståelsesåret jf. AL § 40, stk. 6, jf. stk. 1. Avancen på goodwillen beskattes som personlig indkomst i afståelsesåret jf. PSL § 3, stk. 1, da skattepligtig virksomhedsomdannelse bygger på afståelsesprincippet. Dette medfører at J. Svendsen i 2013, skal beskattes af avancen på goodwill kr. 932.000.

For selskabet medfører den skattepligtige omdannelse, at selskabets anskaffelsessum for goodwillen udgør kr. 932.000, både regnskabsmæssigt og skattemæssigt. Selskabet kan afskrive 1/7 årligt af anskaffelsessummen i selskabets skattepligtige indkomst jf. AL § 40, stk. 1.

13.1.4 Skattefri virksomhedsomdannelse

En skattefri virksomhedsomdannelse bygger på reglerne om succession, hvilket medfører at goodwillen ikke skal beskattes og derved ikke udløser nogen skat for J. Svendsen i afståelsesåret.

For selskabet medfører den skattefri virksomhedsomdannelse, at den erhvervede goodwillen ikke er skattemæssig afskrivningsberettiget i selskabet, da goodwillen ikke er erhvervet efter afståelsesprincippet, men efter successionsprincippet. Den regnskabsmæssige værdi af goodwillen udgør kr. 932.000, mens den skattemæssige værdi udgør kr. 0. Der skal på baggrund af forskellen mellem den regnskabsmæssige og skattemæssige værdi afsættes udskudt skat i selskabets åbningsbalance. I afhandlingen er udskudt skat behandlet i afsnit 11.3.8, og det fremgår heraf, at der er forskellige regelsæt om behandlingen af udskudt skat som følge af goodwill. Omdannelsen behandlet i denne afhandling følger regler i loven skattefri virksomhedsomdannelse, hvorfor der afsættes udskudt skat af goodwill i selskabets åbningsbalance. Den udskudte skatteforpligtelse opgøres som følgende:

	Værdier pr. 31. december 2013			Forventes tilbageført/anvendt i:			
	Regnskabs- mæssig værdi	Skattemæssig værdi	Forskels- værdi	2014	2015	2016 og senere	I alt
Goodwill	932.000	0	932.000	186.400	186.400	559.200	932.000
I alt	932.000	0	932.000	186.400	186.400	559.200	932.000
Skatteprocent				24,50 %	23,50 %	22,00 %	
Udskudt skat				45.668	43.804	123.024	<u>212.496</u>

Tabel 6: Udskudt skat af goodwill for Svendsen Byg & Fornyelse. Kilde: Egen tilvirkning

Den udskudte skat af goodwill udgør kr. 212.496 pr. 31. december 2013. Den udskudte skatteforpligtelse er opgjort under forudsætning af, at den regnskabsmæssige værdi af goodwillen ikke nedskrives yderligere end over den normale regnskabsmæssige afskrivningsperiode på 5 år.

13.2 Driftsmidler

13.2.1 Værdiansættelse af driftsmidler

Driftsmidler skal som udgangspunkt værdiansættes til den kontantomregnede handelsværdi af driftsmidlerne⁵⁹, da den skattemæssige nedskrevne værdi sjældent svarer overens med den faktiske handelsværdi. De regnskabsmæssige værdier, som overdrages til selskabet, vil i praksis blive accepteret, hvis ikke værdien heraf afviger væsentligt fra handelsværdien. Ved værdiansættelse af en virksomheds driftsmidler, kan en virksomhedsejer som dokumentation for driftsmidlernes værdi vælge at indhente en vurdering fra tredjemand. En vurdering fra ekstern part, vil som udgangspunkt vise den værdi, der ville kunne være opnået ved handel mellem to uafhængige parter. Handelsværdien af virksomhedens driftsmidler skal kontantomregnes, således værdien kan bruges til opgørelse af omdannerens fortjeneste samt selskabets afskrivningsgrundlag.

Som det fremgår af virksomhedscasen afsnit 12, udgør den regnskabsmæssige værdi af driftsmidlerne kr. 625.000 og den skattemæssige værdi kr. 478.000. Avance af driftsmidlerne kan opgøres som følgende:

Regnskabsmæssig værdi	kr. 625.000
Skattemæssig værdi	<u>kr. 478.000</u>
Avance driftsmidler	<u>kr. 147.000</u>

13.2.2 Skattepligtig virksomhedsomdannelse

Ved en skattepligtig virksomhedsomdannelse skal fortjeneste eller tab på driftsmidlerne opgøres, og medregnes i den skattepligtige indkomst i afståelsesåret jf. AL § 9, stk. 1, pkt. 2. Det fremgår af ovenstående afsnit, at avancen på driftsmidler i Svendsen Byg & Fornyelse udgør kr. 147.000. Den opgjorte avance skal indregnes i opgørelse af omdannerens skattepligtige indkomst i afståelsesåret.

For selskabet medfører den skattepligtige omdannelse, at selskabets anskaffelsessum for driftsmidlerne udgør kr. 625.000, både regnskabsmæssigt og skattemæssigt. Selskabet kan højst afskrive 25 % af den afskrivningsberettigede saldo værdi i den skattepligtige indkomst jf. AL § 5, stk. 3.

13.2.3 Skattefri virksomhedsomdannelse

Da skattefri virksomhedsomdannelse bygger på regler om succession, udløser avancen på driftsmidlerne ikke nogen skat for J. Svendsen i afståelsesåret.

Ved skattefri virksomhedsomdannelse vil driftsmidlerne indgå i selskabets åbningsbalance med en anskaffelsessum på kr. 625.000, på sammen vis som ved en skattepligtig omdannelse. Skattemæssigt

⁵⁹ Skattefri virksomhedsomdannelse, side 47

succederer selskabet i den tidligere ejers skattemæssig stilling, hvorfor selskabet fremadrettet kan afskrive 25 % af den afskrivningsberettigede saldo værdi, som udgør kr. 478.000.

Ligeledes skal der som ved goodwillen afsættes udskudt skat af forskellen mellem den regnskabsmæssig og skattemæssige værdi. Den udskudte skatteforpligtelse for driftsmidlerne opgøres som følgende:

	Værdier pr. 31. december 2013			Forventes tilbageført/anvendt i:			
	Regnskabs- mæssig værdi	Skattemæssig værdi	Forskels- værdi	2014	2015	2016 og senere	I alt
Driftsmidler	625.000	478.000	147.000	5.500	35.375	106.125	147.000
I alt	625.000	478.000	147.000	5.500	35.375	106.125	147.000
Skatteprocent				24,50 %	23,50 %	22,00 %	
Udskudt skat				1.348	8.313	23.348	<u>33.008</u>

Tabel 7: Udskudt skat af driftsmidler for Svendsen Byg & Fornyelse. Kilde: Egen tilvirkning

Regnskabsmæssigt afskrives driftsmidlerne over 5 år og skattemæssigt afskrives driftsmidler med 25 % af saldo værdien. Den udskudte skat af driftsmidlerne udgør kr. 33.008 pr. 31. december 2013.

13.3 Fast ejendom

13.3.1 Værdiansættelse af fast ejendom

Fast ejendom skal som udgangspunkt værdiansættes til den kontante handelsværdi af ejendommen.

Den kontante handelsværdi af ejendommen kan siddestilles med den seneste kontante ejendomsvurdering, som foreligger på tidspunktet for omdannelsen jf. TSSCIR 2000-5. TSSCIR 2000-5 omhandler værdiansættelsen af fast ejendom ved overdragelse mellem interesseforbundne parter. Såfremt ejendomsvurderingen ikke afspejler værdien af ejendommen eller at der efter ejendomsvurderingen er foretaget forbedringer på ejendommen som der ikke er taget højde for i ejendomsvurderingen, kan ejendomsvurderingen ikke anvendes som grundlag for værdiansættelsen af ejendommen⁶⁰.

Den tidligere anvendte praksis, hvor værdiansættelsen af ejendommen kunne ske til den offentlige vurdering +/- 15 % jf. CIR nr. 185 af 17/11 1982, pkt. 6, kan ikke længere anvendes i forbindelse med virksomhedsomdannelse⁶¹.

⁶⁰ Skattekartoteket 2010, kapital 52, side 30

⁶¹ Skattekartoteket 2010, kapital 52, side 30

Opgørelsen af handelsværdien på en ejendom, ejendomsavance samt genvundne afskrivninger foretages efter samme regler, uanset om der er tale om en skattepligtig eller skattefri virksomhedsomdannelse.

Ved en afskrivningsberettiget ejendom skal der foretages to selvstændige opgørelse af ejendomsavancen og genvundne afskrivninger⁶². Ejendomsavancen opgøres som forskellen mellem handelsværdien og anskaffelsessummen af den faste ejendom. De genvundne afskrivninger opgøres efter reglerne i afskrivningsloven og udgøre forskellen mellem ejendommens afskrivningsberettigede købesum og den nedskrevne skattemæssige værdi af ejendommen.

Ejendommen i casen er vurderet af en ejendomsmægler til at udgøre kr. 2.000.000, hvoraf grundværdien udgør kr. 350.000. Den seneste offentlige vurdering af ejendommen udgør pr. 31. december 2013 kr. 1.500.000.

13.3.2 Opgørelse af genvundne afskrivninger

Fortjeneste ved salg eller overdragelse af bygninger samt installationer i bygninger, opgøres for hver enkelt bygning eller installation jf. AL § 21, stk. 2. Fortjenesten opgøres som forskellen mellem salgssummen og den skattemæssige nedskrevne værdi af ejendommen. Genvundne afskrivninger kan højst beskattes med et beløb svarende til de faktisk foretagne afskrivninger tillagt eventuelle forlods- og forskudsafskrivninger på det afhændende aktiv.

Fortjenesten på ejendommen i Svendsen Byg & Fornyelse opgøres således:

Bygningens handelsværdi jf. mæglervurdering	kr.	1.650.000
Skattemæssig værdi	<u>kr.</u>	<u>1.018.800</u>
Fortjeneste	<u>kr.</u>	<u>631.200</u>

De genvundne afskrivninger i Svendsen Byg & Fornyelse udgør kr. 491.200 og er derved mindre end fortjenesten. Dette medfører at alle afskrivningerne bliver genvundet og derved tages til beskatning.

13.3.3 Opgørelse af ejendomsavance

Som det fremgår af EBL § 4, stk. 1, opgøres avance eller tab på afståelse af fast ejendom som forskellen mellem afståelsessummen opgjort efter reglerne i EBL § 4, stk. 4 og anskaffelsessummen opgjort efter EBL § 4, stk. 2 eller 3 og reguleret efter EBL § 5 og § 5A.

⁶² Lærebog om indkomstskat, side 505

Nedestående er opgørelsen af ejendomsavance for J. Svendsen vist og de enkelte hovedelementer i opgørelse vil blive gennemgået efterfølgende.

Ejendomsavance

Svendsen Byg & Fornyelse

Ejendomsavance opgøres således:

Afståelsessum opgjort på kontantbasis	2.000.000	
Salgsomkostninger	0	
Reguleret afståelsessum	<u>2.000.000</u>	<u>2.000.000</u>
Anskaffelsessum opgjort på kontantbasis	1.750.000	
Købsomkostninger	0	
Forbedring 2010	50.000	
Forbedring 2011	60.000	
10.000-fradrag 2006-2013	80.000	
Ikke tillæg i forbedrings år (2010 samt 2011)	-20.000	
Fradrag for foretagne afskrivninger, fradrag m.m., der ikke genbeskattes	0	
Reguleret anskaffelsessum	<u>1.920.000</u>	<u>-1.920.000</u>
Beregnet avance		<u>80.000</u>

Tabel 8: Opgørelse af ejendomsavance for Svendsen Byg & Fornyelse. Kilde: Egen tilvirkning

Afståelsessum opgjort på kontantbasis

Afståelsessummen for ejendommen omregnes til kontantværdien, der beregnes ved, at lægge den kontante del af afståelsessummen sammen med kursværdien af de til ejendommen tilknyttede overdragne gældsposter på afståelsestidspunktet jf. EBL § 4, stk. 4. Fordelingen af den kontante afståelsessum skal fordeles på grund og bygninger mv. og skal fremgå enten af købsaftale, skøde eller anden skriftlig måde jf. EBL § 4, stk. 5.

Salgsomkostninger

Såfremt der ved overdragelse af ejendommen til selskabet er afholdt salgsomkostninger, mæglerhonorar, advokat- og revisoromkostninger, kan disse fratrækkes den opgjorte anskaffelsessum for ejendommen. Har sælger af ejendommen forpligtet sig at f.eks. at afholde omkostningerne til at istandsættelse lokalerne, kan denne forpligtelse også fragå.

Anskaffelsessummen opgjort på kontantbasis

Jf. EBL § 4, stk. 2, skal anskaffelsessummen på ejendommen omregnes til kontantværdien ved, at den kontante del af anskaffelsessummen lægges sammen med kursværdien af de overdragne gældsposter som knytter sig til ejendommen på anskaffelsestidspunktet.

Tidspunktet for anskaffelsen af ejendommen er betydningsfuld for opgørelse af anskaffelsessummen. Der skelnes mellem ejendomme anskaffet før og efter datoen 19. maj 1993, da der pr. denne dato er indtrådt regler i beskatningen om, at alle ejere af ejendomme med mere end 7 års ejertid, nu er underlagt beskatning. På baggrund af den lovændring er der indsat overgangsregler om særlige indgangsværdier i EBL § 4, stk. 3, for at modvirke beskatning af ikke realiserede værdistigninger på ejendomme⁶³.

Såfremt en ejendom er erhvervet før den 19. maj 1993, kan en af følgende opgørelse anvendes som anskaffelsessummen på ejendommen:

1. Ejendomsværdien pr. 1. januar 1993 med et tillæg på 10 %
2. Ejendomsværdien pr. 1. januar 1993 med et tillæg på 10 % samt tillæg af halvdelen af forskellen mellem det beløb og ejendomsvurderingen pr. 1. januar 1996.
3. Den faktiske kontante anskaffelsessum med tillæg af forbedringsudgifter afholdt inden 1. januar 1993.
4. En vurdering af ejendommen pr. 19. maj 1993 efter reglerne i vurderingslovens § 4B. Vurderingen skal være foretaget inden den 31. december 1993.

Valget mellem ovenstående opgørelsesmodeller foretages på det tidspunkt hvor avancen opgøres.

Købsomkostninger

Såfremt det er den faktiske anskaffelsessum, som der tages udgangspunkt i ved beregning af ejendomsavancen, er det muligt at fradrage købsomkostninger, betalte honorar, stempeludgifter til skøde mv..

Forbedringer

Omkostninger til forbedringer eller vedligeholdelse af ejendommen, herunder værdien af eget arbejde, tillægges anskaffelsessummen på ejendommen, hvis værdien heraf har oversteget det faste tillæg på kr. 10.000 pr. kalenderår. Såfremt en forbedringsudgift er fratrukket ved opgørelse af den skattepligtige indkomst, kan denne ikke tillægges anskaffelsessummen på ejendommen. Det betyder at omkostninger som er straks afskrevet efter reglerne i AL, ikke medregnes jf. EBL § 5, stk. 2.

10.000 kr. fradrag

Anskaffelsessummen for ejendommen tillægges kr. 10.000 fra anskaffelsesåret og hvert af de efterfølgende kalenderår ejendommen ejes. Såfremt ejendommen er erhvervet før 19. maj 1993, gives tillægget først fra og med indkomståret 1993. I afståelsesåret for ejendommen gives tillægget ikke,

⁶³ Lærebog om indkomstskat, side 519-520

med mindre afståelsen af ejendommen sker i samme år som ejendommen er erhvervet i. Tillægget gives uanset om der er foretaget forbedringer eller vedligeholdelse på ejendommen eller ej.

Fradrag for foretagne afskrivninger, fradrag m.m., der ikke genbeskattes

Anskaffelsessummen nedsættes jf. EBL § 5, stk. 4 med beløb som skatteyderen allerede har fået fradrag for, uden at disse er taget til genbeskatning. Dette gælder f.eks. ikke genvundne bygningsafskrivninger, tabsfradrag ved afståelse samt nedrivning eller skadesforringelse af ejendommen⁶⁴.

Øvrige reguleringer i opgørelsen af ejendomsavancen

I ejendomsavanceopgørelsen tages der også højde for fradrag for ejerboligværdi og eventuelt bundfradrag. Da ejendommen som Svendsen Byg & Fornyelse ejer, udelukkende er en erhvervsmæssig ejendom og ikke en blandet ejendom eller en landbrugsejendom, vil dette ikke blive behandlet yderligere i afhandlingen.

13.3.4 Skattepligtig virksomhedsomdannelse

Ved en skattepligtig virksomhedsomdannelse skal afståelse af fast ejendom medregnes til den skattepligtige indkomst. For fysiske personer indgår ejendomsavancen normalt som kapitalindkomst. Hvis den afhændende ejendom indgår i virksomhedsskatteordningen i afståelsesåret, beskattes avancen som en del af virksomhedens resultat. Ejendomsavancen i Svendsen Byg & Fornyelse kr. 80.000 skal derfor beskattes som personlig indkomst, da J. Svendsen har anvendt virksomhedsskatteordningen i året forud for omdannelsen. De genvundne afskrivninger udgør kr. 491.200 og beskattes ligeledes som personlig indkomst jf. PSL § 3, stk. 2, nr. 11.

I selskabet vil ejendommen indgå i åbningsbalancen med en regnskabsmæssig værdi på kr. 2.000.000 og den skattemæssige værdi udgør ligeledes på kr. 2.000.000. Den afskrivningsberettigede del af ejendom udgør kr. 1.650.000, da grunden i vurderingen fra mægleren udgør kr. 350.000 og der kan ikke afskrives skattemæssigt på grunde.

13.3.5 Skattefri virksomhedsomdannelse

Ved en skattefri virksomhedsomdannelse, vil selskabet succedere i den tidligere ejers skattemæssige stilling, hvad angår anskaffelsessum og afskrivninger mv. vedrørende ejendommen. Ejendommen vil i selskabets åbningsbalance have en regnskabsmæssig værdi på kr. 2.000.000, som følge af vurderingen fra mægleren.

⁶⁴ Lærebog om indkomstskat, side 521

Den skattemæssige værdi af ejendommen opgøres som værende den oprindelige anskaffelsessum minus de foretagende skattemæssige afskrivninger og ser således ud:

Oprindelig anskaffelsessum + forbedringer	kr.	1.860.000
Skattemæssige afskrivninger	<u>kr.</u>	<u>491.200</u>
Skattemæssig værdi af ejendommen	<u>kr.</u>	<u>1.368.800</u>

Den regnskabsmæssige værdi af ejendommen udgør kr. 2.000.000 og den skattemæssige værdi udgør kr. 1.368.800. Der skal i selskabets åbningsbalance afsættes udskudt skat som opgøres således:

	Værdier pr. 31. december 2013			Forventes tilbageført/anvendt i:			
	Regnskabs- mæssig værdi	Skattemæssig værdi	Forskels- værdi	2014	2015	2016 og senere	I alt
Bygninger og grunde	2.000.000	1.368.800	631.200	-27.400	-27.400	686.000	631.200
I alt	2.000.000	1.368.800	631.200	-27.400	-27.400	686.000	631.200
Skatteprocent				24,50 %	23,50 %	22,00 %	
Udskudt skat				-6.713	-6.439	150.290	<u>137.768</u>

Tabel 9: Udskudt skat af bygninger og grunde for Svendsen Byg & Fornyelse. Kilde: Egen tilvirkning

Regnskabsmæssigt afskrives ejendommen over 50 år med en scrapværdi svarende til grundværdien på kr. 350.000. Skattemæssigt afskrives ejendommen med 4 % af det afskrivningsberettigede grundlag af ejendommen, som udgør 1.510.000. Den udskudte skat af ejendommen udgør kr. 137.768 pr. 31. december 2013.

13.4 Tilgodehavender fra salg og tjenesteydelser

Tilgodehavender fra salg og tjenesteydelser skal som udgangspunkt værdiansættes til den regnskabsmæssige værdi, hvilket i almindelighed svarer til den skattemæssige værdi.

13.4.1 Værdiansættelse af tilgodehavender fra salg og tjenesteydelser

Tilgodehavender fra salg og tjenesteydelser måles til nominal værdi med nedskrivning til imødegåelse af forventede tab. Regnskabsmæssigt hensættes der til imødegåelse til tab på debitorer, såfremt det forventes at debitor ikke kan eller vil betale. Skattemæssigt behandles tab for debitorer for personer efter realisationsprincippet, hvorved gevinst og tab skal først medregnes den skattepligtige indkomst i det indkomstår, hvori gevinsten eller tabet realiseres jf. KGL § 25, stk. 1.

For selskaber blev det ved lov nr. 525 af 12. juni 2009, muligt at vælge lagerprincippet frem for realisationsprincippet ved værdiansættelse af selskabets debitorer. Derved har selskaber mulighed for at få fradraget for tab på debitorer i selskabets indkomst inden tabet er endeligt konstateret jf. KGL §

25, stk. 4. Når et selskab har valgt at anvende lagerprincippet kan valget kun ændres efter tilladelse fra SKAT⁶⁵.

Som det fremgår af balancen i Svendsen Byg & Fornyelse pr. 31. december 2013, udgør virksomhedens tilgodehavende fra salg og tjenesteydelser kr. 575.000. Der er i balancen ikke hensat beløb til imødegåelse af tab på debitorer, da det forventes at alle virksomhedens debitorer indfrier deres udestående.

På baggrund af ovenstående indregnes tilgodehavender fra salg og tjenesteydelser både regnskabsmæssigt og skattemæssigt med kr. 575.000. Dette gør sig gældende ved både en skattepligtig og skattefri virksomhedsomdannelse. Da den regnskabsmæssige og skattemæssige værdi er ens, skal der ikke afsættes udskudt skat.

13.5 Igangværende arbejder

13.5.1 Værdiansættelse af igangværende arbejder

Igangværende arbejder skal værdiansættes efter handelsværdien, hvilket må kunne vurderes til at være den beregnede kostpris med tillæg af en bruttoavanceprocent. Dog kan et direkte skøn over de igangværende arbejders handelsværdi også benyttes som grundlag for værdiansættelsen⁶⁶.

Som det fremgår af afsnit 12, udgør de igangværende arbejder kr. 255.000 pr. 31. december 2013 i Svendsen Byg & Fornyelse. De igangværende arbejder er opgjort til kostpriser, hvorfor der skal tillægges en bruttoavanceprocent. I det seneste regnskabsår har avancen på det udførte arbejde udgjort 35 %. Handelsværdien for de igangværende arbejder pr. 31. december 2013 beregnes således: $\text{kr. } 255.000 + 35 \% \text{ af kr. } 255.000 = \text{kr. } 344.250$.

13.5.2 Skattepligtig virksomhedsomdannelse

Ved en skattepligtig virksomhedsomdannelse beskattes omdanneren af alle avancer og derfor beskattes omdanneren af avancen på de igangværende arbejder. Avancen er opgjort til at udgøre kr. 89.250.

De igangværende arbejder medtages til en regnskabsmæssig værdi i selskabets åbningsbalance på kr. 344.250, hvilket ligeledes er den skattemæssige værdi af de igangværende arbejder.

13.5.3 Skattefri virksomhedsomdannelse

Som skrevet tidligere i afhandlingen succedere selskabet i den tidligere ejers skattemæssige stilling, hvorfor avancen på de igangværende arbejder ikke skal beskattes hos omdanneren i omdannelsesåret.

⁶⁵ http://www.tax.dk/jv/cb/C_B_1_7_3_2.htm

⁶⁶ Skattekartoteket 2010, kapital 52, side 40

I selskabet medtages de igangværende arbejder regnskabsmæssigt til kr. 344.250 og skattemæssigt til kr. 255.000. Der skal i selskabets åbningsbalance afsættes den udskudte skat af forskellen mellem den regnskabsmæssige og skattemæssige værdi, som opgøres således:

	Værdier pr. 31. december 2013			Forventes tilbageført/anvendt i:			
	Regnskabs- mæssig værdi	Skattemæssig værdi	Forskels- værdi	2014	2015	2016 og senere	I alt
Igangværende arbejder	344.250	255.000	89.250	89.250	0	0	89.250
I alt	344.250	255.000	89.250	89.250	0	0	89.250
Skatteprocent				24,50 %	23,50 %	22,00 %	
Udskudt skat				21.866	0	0	<u>21.866</u>

Tabel 10: Udskudt skat af igangværende arbejder for Svendsen Byg & Fornyelse. Kilde: Egen tilvirkning

Som det fremgår af ovenstående tabel forventes avancen på de igangværende arbejder realiseret i indkomståret 2014. Den udskudte skat vedrørende de igangværende arbejder udgør kr. 21.866, som afsættes i selskabets åbningsbalance.

13.6 Varebeholdninger

13.6.1 Værdiansættelse af varebeholdninger

Varebeholdninger værdiansættes i forbindelse med en omdannelse til handelsværdien.

Handelsværdien udgør som udgangspunkt enten indkøbsprisen eller fremstillingsprisen af varerne. Er dagsværdien af varebeholdningen mindre end kostprisen, kan varebeholdningen nedskrives, hvilket normalt accepteres i forbindelse med en omdannelse. Det accepteres også i praksis at varelageret nedskrives for ukurans, såfremt værdien af varebeholdningen er lavere end indkøbsprisen⁶⁷.

Varebeholdningen i Svendsen Byg & Fornyelse udgør kr. 155.000, som er opgjort på baggrund af købspriserne på de materialer, som anvendes i forbindelse med udførelse af virksomhedens arbejde. Der er ingen forskel på den regnskabsmæssige eller skattemæssige værdi af varebeholdningen, og denne værdi gælder både for den skattepligtige og skattefri virksomhedsomdannelse.

13.7 Andre omsætningsaktiver

13.7.1 Værdiansættelse af andre omsætningsaktiver

Andre omsætningsaktiver som andre tilgodehavender, periodeafgrænsningsposter samt likvide beholdninger opgøres til handelsværdien. Handelsværdien opgøres som værende den bogførte værdi af aktiverne. Der er ingen forskel på den regnskabsmæssige eller skattemæssige værdi af andre

⁶⁷ Skattekartoteket 2010, kapital 52, side 40

tilgodehavender, periodeafgrænsningsposter samt likvide beholdninger, og disse værdier gælder både for den skattepligtige og skattefri virksomhedsomdannelse.

13.8 Gæld

13.8.1 Værdiansættelse af gæld

Værdiansættelse af en virksomheds gældsforpligtelser ved en virksomhedsomdannelse skal ske med udgangspunkt i CIR nr. 185 af 17/11 1982. Jf. CIR nr. 185 af 17/11 1982 skal gælden som et selskab ved omdannelse overtager værdiansættes, således at den overtagne gæld omregnes til kursværdien på omdannelsesdatoen.

Ved omdannelse af en personlig virksomhed til selskab, er der tale om et debitorskifte af gælden, idet gælden overføres fra et selvstændigt skattesubjekt til et andet. Et debitorskifte skal godkendes af den eksisterende virksomheds kreditorer for, at skiftet kan foretages. Ved debitorskifte kan kreditorerne kræve, at den tidligere debitor skal kautionere for gælden/lånet, hvilket oftest ses ved omdannelser hvor der er en kassekredit tilknyttet virksomheden. Her kræver pengeinstitutterne, at den kommende ejer af anparterne/aktierne i det nye selskab, personligt kautionerer for gælden, således pengeinstituttet ikke stilles ringere end før omdannelsen.

Den skattemæssige værdi af virksomhedens gæld opgøres til kursværdien. Lån på anfordringsvilkår værdiansættes til kurs 100. Er der gæld som kan indfries til kurs 100, kan der normalt anvendes en højere kurs end 100, såfremt dette tilsiges af fordringens forrentning sammenholdt med længden af opsigelsesvarslet⁶⁸.

I Svendsen Byg & Fornyelse udgør de samlede gældsposter kr. 1.839.000 pr. 31. december 2013 og har samme værdi både regnskabsmæssigt og skattemæssigt. Gældsposterne vil derfor både ved en skattepligtig og skattefri virksomhedsomdannelse indgå med kr. 1.839.000 i selskabets åbningsbalance.

13.9 Udskudt skat

Som beskrevet tidligere i afhandlingen, sidestilles en skattepligtig virksomhedsomdannelse med afståelse af virksomheden. Der skal derfor ikke afsættes udskudt skat i forbindelse med en skattepligtig virksomhedsomdannelse, da omdanneren beskattes af samtlige avancer i omdannelsesåret.

Ved en skattefri virksomhedsomdannelse skal der derimod afsættes udskudt skat af eventuelle forskelle mellem de regnskabsmæssige og skattemæssige værdier af virksomhedens aktiver og

⁶⁸ Juridisk vejledning 2014-1, afsnit C.C.7.2.5

passiver. Dette skyldes at selskabet succederer i den tidligere ejers skattemæssige stilling jf. VOL § 2, stk. 1, nr. 8. Den udskudte skatteforpligtelse indregnes i åbningsbalancen for selskabet som en passiv post. Udskudt skat har ikke indflydelse på værdien af anparterne eller aktiernes skattemæssige anskaffelsessum.

I Svendsen Byg & Fornyelse ser den samlede udskudte skatteforpligtelse ud således og er en opsummering af de tidligere foretagende beregninger af udskudt skat for værdiansættelse af aktiverne og passiverne i Svendsen Byg & Fornyelse:

	Værdier pr. 31. december 2013			Forventes tilbageført/anvendt i:			
	Regnskabs- mæssig værdi	Skattemæssig værdi	Forskels- værdi	2014	2015	2016 og senere	I alt
Goodwill	932.000	0	932.000	186.400	186.400	559.200	932.000
Grunde og bygninger	2.000.000	1.368.800	631.200	-27.400	-27.400	686.000	631.200
Andre anlæg Igangværende arbejder	625.000	478.000	147.000	5.500	35.375	106.125	147.000
	<u>344.250</u>	<u>255.000</u>	<u>89.250</u>	<u>89.250</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>89.250</u>
I alt	3.901.250	2.101.800	1.799.450	253.750	194.375	1.351.325	1.799.450
Skatteprocent				24,50 %	23,50 %	22,00 %	
Udskudt skat				62.169	45.678	297.292	<u>405.138</u>

Tabel 11: Samlet opgørelse af udskudt skat for Svendsen Byg & Fornyelse. Kilde: Egen tilvirkning

Den samlede udskudte skatteforpligtelse udgør for Svendsen Byg & Fornyelse kr. 405.138. Beløbet afrundes til nærmeste tusind, derfor den udskudte skat indregnes med kr. 405.000 i selskabets åbningsbalance.

13.10 Omdannelse ved anvendelse af virksomhedsordningen

En væsentlig del af de virksomhedsejere som ønsker deres virksomhed omdannet til selskab, har i året forud for omdannelsen anvendt virksomhedsskatteordningen. Som det fremgår af præsentationen af casen, har J. Svendsen benyttet sig af virksomhedsordningen i året forud for omdannelsen og der er derfor nogle særlige regler som J. Svendsen skal være opmærksom på ved en skattefri virksomhedsomdannelse. Disse særlige regler omhandler indskudskonto, hensat til senere hævning samt konto for opsparede overskud, som vil blive behandlet særskilt i efterfølgende afsnit. De efterfølgende afsnit om de særlige regler er kun gældende for omdannelser efter reglerne i VOL, da en skattepligtig omdannelse sker efter afståelsesprincippet og derfor er de nævnte områder i virksomhedsskatteordningen ikke relevante for selve virksomhedsomdannelsen.

13.10.1 Hensat til senere hævning

Hensat til senere hævning kan vælges at holdes udenfor en virksomhedsomdannelse og kan dermed hæves skattefrit af indehaveren. Holdes hensat til senere hævning udenfor omdannelsen skal beløbet medtages som en passiv post i selskabets åbningsbalance. Det er dog en forudsætning at beløbet hæves af indehaveren inden omdannelsen sker. Vælger omdanneren ikke at hæve beløbet inden omdannelsen, anses beløbet som indskudt i selskabet som en del af egenkapitalen. Og beløbet forhøjer anparterne/aktiernes anskaffelsessum tilsvarende.

Som det fremgår af virksomhedscasen afsnit 12, har J. Svendsen hensat til senere hævning ultimo på kr. 250.000. Det er i forbindelse med omdannelsen besluttet at holde beløbet udenfor omdannelsen, hvorfor beløbet skal hæves inden omdannelsen sker. Beløbet er derfor medtaget i åbningsbalancen som en passivpost.

13.10.2 Indskudskonto

Som skrevet tidligere i afhandlingen afsnit 11.3.5, skal en negativ indskudskonto være udlignet før en omdannelse kan foretages. Det fremgår af afsnit 12, at indskudskontoen for J. Svendsen pr. 31. december 2013 er negativ med kr. 100.000 og skal derfor udlignes inden omdannelsen kan foretages. En negativ indskudskonto kan udlignes ved modregning i beløb hensat til senere hævning ultimo. Da J. Svendsens hensat til senere hævning ultimo udgør kr. 250.000 kan indskudskontoen modregnes heri. Hensat til senere hævning udgør herefter kr. 150.000, som J. Svendsen skal hæve til sig selv. Før dette kan ske, skal der dog tages højde for de hævninger som J. Svendsen har foretaget sig i mellemprioriteten frem til omdannelsen foretages. Som det fremgår af afsnit 12, har J. Svendsen hævet kr. 115.000 i mellemprioriteten. Disse hævninger skal ligeledes modregnes i beløbet hensat til senere hævning, som efter modregning ultimo udgør kr. 35.000, som skal hæves inden omdannelsen finder sted.

13.10.3 Opsparede overskud

Af afsnit 11.3.10 fremgår det, at det er valgfrit for omdanneren, om konto for opsparede overskud skal medregnes ved en skattefri virksomhedsomdannelse. I Svendsen Byg & Fornyelse er det valgt at J. Svendsens konto for opsparede overskud netto på kr. 1.200.000 skal medtages i omdannelsen og derved modregnes i anparterne/aktiernes anskaffelsessum. Anskaffelsessummen vil derved blive reduceret med kr. 1.200.000 og den tidligere aconto betalte virksomhedsskat på kr. 400.000 (25 % af kr. 1.600.000) bliver derved endelig.

14. Opgørelse af anparterne eller aktiernes anskaffelsessum

Anparterne eller aktiernes anskaffelsessum opgøres på baggrund af værdiansættelsen af virksomhedens aktiver og passiver samt øvrige reguleringer ved anvendelse af virksomhedsskatteordningen i året forud for omdannelsen. I forbindelse med omdannelsen af Svendsen Byg & Fornyelse, har indehaveren af virksomheden besluttet, at der skal omdannes til et anpartsselskab. I dette afsnit vil anparternes skattemæssige anskaffelsessum blive behandlet ved en skattepligtig og skattefri virksomhedsomdannelse pr. 1. januar 2014.

14.1 Skattepligtig virksomhedsomdannelse

Som skrevet tidligere i afhandlingen, foretages en skattepligtig virksomhedsomdannelse efter afståelsesprincippet og sidestilles skattemæssigt med et almindeligt salg af den eksisterende virksomhed. Ved en skattepligtig virksomhedsomdannelse opgøres der avancer eller tab for alle virksomhedens aktiver. De opgjorte avancer eller tab medregnes i den skattepligtige indkomst for omdanneren i afståelsesåret. De opgjorte handelsværdier af virksomhedens aktiver og passiver vil herefter udgøre selskabets anskaffelsessum og afskrivningsgrundlag.

Nedenstående er anparterne i Svendsen Byg & Fornyelse opgjort ved en skattepligtig virksomhedsomdannelse pr. 1. januar 2014:

	Personligt regnskab pr. 31. december 2013		Selskabets åbningsbalance pr. 1. januar 2014		Aktiernes anskaffelsessum pr. 1. januar 2014
	Regnskabs- mæssig	Skatte- mæssig	Regnskabs- mæssig	Skatte- mæssig	
Ejendom	1.300.000	1.018.800	2.000.000	2.000.000	2.000.000
Driftsmidler	625.000	478.000	625.000	625.000	625.000
Varelager	155.000	155.000	155.000	155.000	155.000
Debitorer	575.000	575.000	575.000	575.000	575.000
Igangværende arbejder	255.000	255.000	344.250	344.250	344.250
Andre tilgodehavender	65.000	65.000	65.000	65.000	65.000
Periodeafgrænsningsposter	50.000	50.000	50.000	50.000	50.000
Likvide beholdninger	305.000	305.000	305.000	305.000	305.000
Goodwill	0	0	932.000	932.000	932.000
Aktiver i alt	3.330.000	2.901.800	5.051.250	5.051.250	5.051.250
Stiftertilgodehavende	0	0	3.162.250	3.162.250	3.162.250
Prioritetsgæld	918.000	918.000	918.000	918.000	918.000
Bankgæld	295.000	295.000	295.000	295.000	295.000
Kreditorer	291.000	291.000	291.000	291.000	291.000
Anden gæld	335.000	335.000	335.000	335.000	335.000
Gæld i alt	1.839.000	1.839.000	5.001.250	5.001.250	5.001.250
Egenkapital	1.491.000	1.062.800	50.000	50.000	50.000
Passiver i alt	3.330.000	2.901.800	5.051.250	5.051.250	

Tabel 12: Opgørelse af anparternes skattemæssige anskaffelsessum i Svendsen Byg & Fornyelse pr. 1. januar 2014 ved en skattepligtig virksomhedsomdannelse. Kilde: Egen tilvirkning

Som det fremgår af tabel 12, udgør selskabets egenkapital i åbningsbalancen kr. 50.000, hvilket udgør mindstkravet til kapitalen i et ApS. Derved afsættes der i omdannelsen det størst mulige stiftertilgodehavende til J. Svendsen. Stiftertilgodehavende udgør pr. 1. januar 2014 kr. 3.162.250, som kan hæves skattefrit i selskabet, såfremt likviditeten tillader dette. Anparternes skattemæssige anskaffelsessum udgør derfor kr. 50.000.

Efter opgørelse af anparternes skattemæssige anskaffelsessum skal den samlede opgørelse over avancer og tab opgøres. Den samlede skattepligtige avance ved en skattepligtig omdannelse af Svendsen Byg & Fornyelse opgøres som følgende:

Goodwill	932.000
Ejendomsavance	80.000
Genvundne afskrivninger	491.200
Driftsmidler	147.000
Igangværende arbejder	<u>89.250</u>
Avance i alt	1.739.450
Opsparet overskud	<u>1.600.000</u>
Til beskatning i alt	<u>3.339.450</u>
Skat 56,23 % af kr. 3.339.450	1.877.773
Betalt acontoskat af opsparat overskud	<u>-400.000</u>
Skat i alt til betaling	<u>1.477.773</u>

Som det kan aflæses af ovenstående beregning, udløser en skattepligtig virksomhedsomdannelse en skattebetaling i afståelsesåret på kr. 1.477.773 for J. Svendsen. Som skrevet tidligere i afhandlingen medfører skattepligtige virksomhedsomdannelser oftest, at der udløses en større skattebetaling for omdanneren på baggrund af avancerne og eventuelle opsparede overskud. Denne store skattebetaling giver ofte likviditetsproblemer, da skattebetalingen skal indfries i afståelsesåret og derved vil kræve at omdanneren trækker på likviditeten i selskabet. Det afsatte stiftertilgodehavende i selskabet, kan ved skattepligtige virksomhedsomdannelser anvendes til at betale skatten for omdanneren ved omdannelsen.

Selskabet opnår ved en skattepligtig virksomhedsomdannelse højere anskaffelsessummer/afskrivningsgrundlag for aktiverne end ved en skattefri virksomhedsomdannelse. Dette betyder at der fremadrettet i selskabet vil være større skattemæssige afskrivninger, som vil kunne nedbringe den skattepligtige indkomst i selskabet.

14.2 Skattefri virksomhedsomdannelse

En skattefri virksomhedsomdannelse foretages efter reglerne i VOL. Reglerne i VOL bygger på succession, hvilket betyder virksomheden overdraget til selskabet, uden dette udløser beskatning af eventuelle avancer for ejeren af virksomheden. Selskabet succederer derved i den tidligere ejers skattemæssige stilling, og derved sker beskatningen af overdragelsen først når virksomhedsejeren afstår sin ejerandel af selskabet.

Anskaffelsessummen for anparterne ved en skattefri virksomhedsomdannelse opgøres ligeledes som handelsværdierne af aktiverne og passiverne, som ved en skattepligtig virksomhedsomdannelse. Ved en skattefri virksomhedsomdannelse fratrækkes de skattemæssige avancer, da selskabet som skrevet succederer i den tidligere ejers skattemæssige stilling.

Anskaffelsessummen ved skattefri virksomhedsomdannelse af Svendsen Byg og Fornyelse pr. 1. januar 2014 er opgjort således:

	Personligt regnskab pr. 31. december 2013		Selskabets åbningsbalance pr. 1. januar 2014		Aktiernes anskaffelsessum pr. 1. januar 2014
	Regnskabs- mæssig	Skatte- mæssig	Regnskabs- mæssig	Skatte- mæssig	
Ejendom	1.300.000	1.018.800	2.000.000	1.368.800	1.368.800
Driftsmidler	625.000	478.000	625.000	478.000	478.000
Varelager	155.000	155.000	155.000	155.000	155.000
Debitorer	575.000	575.000	575.000	575.000	575.000
Igangværende arbejder	255.000	255.000	344.250	255.000	255.000
Andre tilgodehavender	65.000	65.000	65.000	65.000	65.000
Periodeafgrænsningsposter	50.000	50.000	50.000	50.000	50.000
Likvide beholdninger	305.000	305.000	305.000	305.000	305.000
Goodwill	0	0	932.000	0	0
Aktiver i alt	3.330.000	2.901.800	5.051.250	3.251.800	3.251.800
Prioritetsgæld	918.000	918.000	918.000	918.000	918.000
Bankgæld	295.000	295.000	295.000	295.000	295.000
Kreditorer	291.000	291.000	291.000	291.000	291.000
Anden gæld	335.000	335.000	335.000	335.000	335.000
Negativ indskudskonto	0	0	-100.000	0	-100.000
Hensat til senere hævning	0	0	250.000	0	250.000
Udskudt skat	0	0	405.000	0	0
Gæld i alt	1.839.000	1.839.000	2.394.000	1.839.000	1.989.000
Egenkapital	1.491.000	1.062.800	2.657.250	1.412.800	1.262.800
Passiver i alt	3.330.000	2.901.800	5.051.250	3.251.800	

Tabel 13: Opgørelse af anparternes skattemæssige anskaffelsessum i Svendsen Byg & Fornyelse pr. 1. januar 2014 ved en skattefri virksomhedsomdannelse. Kilde: Egen tilvirkning

Af tabel 13 kan det aflæses, at anparternes skattemæssige anskaffelsessum udgør kr. 1.262.800, hvilket svarer til den skattemæssige værdi af anparterne. Da J. Svendsen i året forud for omdannelse har anvendt virksomhedsskatteordningen, er det besluttet i forbindelse med omdannelsen, at tidligere

års opsparede overskud indregnes/modregnes i anparternes anskaffelsessum. Den skattemæssige anskaffelsessum for anparterne i selskabet opgøres således:

Skattemæssig værdi	1.262.800
Konto for opsparede overskud, netto	<u>-1.200.000</u>
Skattemæssig anskaffelsessum	<u>62.800</u>

Anparternes skattemæssige anskaffelsessum udgør jf. ovenstående kr. 62.800 efter modregning af konto for opsparede overskud. Såfremt J. Svendsen afhænder sine anparter, bliver han beskattet af forskellen mellem salgssummen og den opgjorte anskaffelsessum på kr. 62.800. Som det fremgår af tabel 13 udgør selskabets egenkapital i åbningsbalancen kr. 2.657.250, der fordeles således ved omdannelsen:

Anpartskapital	50.000
Overkurs	<u>2.607.250</u>
Egenkapital i alt	<u>2.657.250</u>

Som udgangspunkt overføres overkursen ved omdannelse i det første regnskabsår for selskabet til de frie reserver, således anpartshaveren har mulighed for at kunne udlodde udbytte til sig selv.

Den skattefri virksomhedsomdannelse medfører ingen beskatning hos den tidligere ejer af virksomheden. Den udskudte skatteforpligtelse, som selskabet overtager som følge af succession, skal afsættes i selskabets åbningsbalance. I Svendsen Byg & Fornyelse udgør den udskudte skat kr. 405.000.

15. Sammenligning af den skattepligtig og skattefri omdannelse

Efter at have gennemgået værdiansættelsen af virksomhedens aktiver og passiver samt opgjort anparternes anskaffelsessum i de to foregående afsnit, vil en sammenligning af den skattepligtig og skattefri virksomhedsomdannelse blive gennemgået i dette afsnit.

For at kunne rådgive om hvilken model der i den konkrete virksomhedscase er den mest fordelagtige for J. Svendsen, skal der tages hensyn de skattemæssige og likviditetsmæssige forskelle, der er mellem den skattepligtig og skattefri virksomhedsomdannelse. I den efterfølgende beregning er en sammenligning mellem de to omdannelser opstillet og vil efterfølgende blive analyseret.

	Skattefri omdannelse	Skattepligtig omdannelse	Fordel ved skattefri omdannelse
Skat af avance i salgsåret	0	-978.093	978.093
Beskatning af opsparede overskud	0	-899.680	899.680
Betalt acontoskat af opsparede overskud	0	400.000	-400.000
Hensat til senere hævnning	35.000	0	35.000
Hævning af stiftertilgodehavender	<u>0</u>	<u>3.162.250</u>	<u>-3.162.250</u>
Likviditet i omdannelsesåret	35.000	1.684.477	-1.649.477
Markedsværdi af selskabet	2.657.250	50.000	2.607.250
Anparternes anskaffelsessum	<u>-62.800</u>	<u>-50.000</u>	<u>-12.800</u>
Netto påvirkning af aktieindkomst ved salg	2.594.450	0	2.594.450
Skat i salgsåret 27 % af kr. 49.200	-13.284	0	-13.284
Skat i salgsåret 42 % af resten	<u>-1.069.005</u>	<u>0</u>	<u>-1.069.005</u>
Likviditet i salgsåret	<u>1.512.161</u>	<u>50.000</u>	<u>1.462.161</u>
Netto likviditet	<u>1.477.161</u>	<u>1.734.477</u>	<u>-257.316</u>

Tabel 14: Sammenligning af skattepligtig og skattefri virksomhedsomdannelse for Svendsen Byg & Fornyelse. Kilde: Egen tilvirkning⁶⁹.

Som det fremgår af ovenstående sammenligning af den skattepligtig og skattefri virksomhedsomdannelse for Svendsen Byg & Fornyelse, er den samlede skattebetaling ved valg af skattefri virksomhedsomdannelse kr. 395.484 lavere end ved en skattepligtig virksomhedsomdannelse. Det er dog forudsat, at tidligere års opsparede overskud modregnes i anparternes anskaffelsessum.

⁶⁹ Inspiration til opstillingen er hentet i bogen Skattefri virksomhedsomdannelse, side 75

I ovenstående sammenligning mellem de to virksomhedsomdannelsesformer, er det forudsat, at selskabet har den samme markedsværdi i salgsåret, som selskabet havde ved omdannelsen. Som det fremgår af ovenstående beregning er der ved omdannelsen en likviditetsmæssige fordel ved valg af en skattepligtig omdannelse. Den skattepligtige virksomhedsomdannelse medfører en merlikviditet til J. Svendsen på kr. 257.316 i forhold til hvis den skattefri omdannelse vælges.

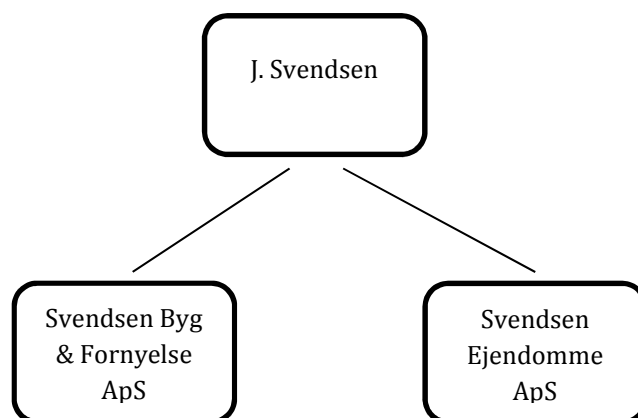
Det skal dog nævnes, at såfremt den skattepligtige virksomhedsomdannelse vælges, medføre dette, at der i afståelsesåret skal betales kr. 1.477.773 i skat. Skatten kan finansieres ved at J. Svendsen hæver sit stiftertilgodehavende i selskabet, som udgør kr. 3.162.250. Da selskabets likviditet ved omdannelsen udgør kr. 305.000, tillader denne ikke at betalingen af skatten kan ske ved hævning i selskabet. Der skal derfor tages stilling til om skatten eventuelt kan betales ved anvendelse af private midler, såfremt J. Svendsens privatøkonomi tillader dette.

På baggrund af ovenstående konsekvenser ved valg af enten den skattepligtig eller skattefri virksomhedsomdannelsesmodel, kan det ikke entydigt konkluderes hvilken model der med fordel kan vælges. Det er en samlet vurdering af de forskellige faktorer, som valget medfører, der skal tages i betragtning for valget af virksomhedsomdannelsesmodel.

16. Muligheder efter omdannelsen

Som skrevet i afhandlingens afgrænsning er virksomhedsomdannelse afhandlingens hovedområde, men der vil i dette afsnit være en gennemgang af hvilke muligheder J. Svendsen har for at optimere sin virksomhedsstruktur. Efter omdannelsen af sin personlige virksomhed Svendsen Byg & Fornyelse til et ApS, er en efterfølgende aktieombytning det første tiltag, der kan gøres for at optimere ejerstrukturen. Reglerne i forbindelse med en skattefri aktieombytning vil ikke blive gennemgået i afhandlingen, da dette ligger udenfor afhandlingens formål, kun en kort beskrivelse vil blive givet i dette afsnit.

Som det fremgår i præsentationen af casevirksomheden har J. Svendsen i forvejen et selskab, Svendsen Ejendomme ApS, hvor ejendomme opkøbes på tvangsauktioner og sættes herefter i stand med henblik på videresalg. Efter virksomhedsomdannelsen af Svendsen Byg & Fornyelse ser J. Svendsens virksomhedsstruktur ud som følgende:



Figur 2: Virksomhedsstruktur efter omdannelse af Svendsen Byg & Fornyelse. Kilde: Egen tilvirkning

For at optimere virksomhedsstrukturen er en aktieombytning af Svendsen Byg & Fornyelse efter omdannelsen, det mest optimale, da der derved oprettes en holdingsstruktur. Efterfølgende kan J. Svendsen sælge sine anparter i ejendomsselskabet til sit holdingselskab, forudsat dette ikke medfører væsentlig beskatning.

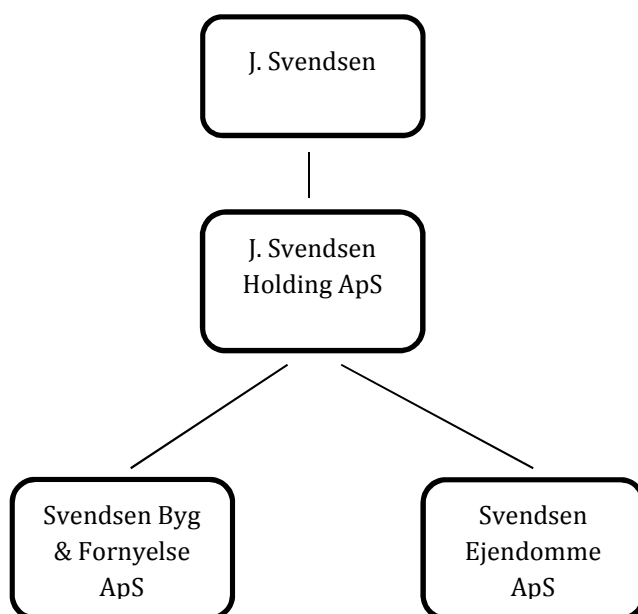
En aktieombytning bliver foretaget ved, at en ejer af et selskab afstår sine anparter i selskabet mod at denne som vederlag for afståelsen modtager anparter i et andet selskab. En aktieombytning kan foretages skattefri med tilladelse fra SKAT eller uden tilladelse jf. ABL § 36, såfremt en række betingelser er opfyldt.

Er en aktieombytning foretaget med tilladelse af SKAT, skal denne ombytning være forretningsmæssigt begrundet. Er en aktieombytning ikke forretningsmæssigt begrundet, kan der

ifølge fusionsskattedirektivet artikel 11, stk. 1, litra a, være en formodet grund til, at hovedformålet eller et af hovedformålene ved aktieombytningen er skatteunddragelse eller skatteundgåelse⁷⁰.

Ved en aktieombytning foretaget uden tilladelse fra SKAT, skal der modsat en ombytning med tilladelse ikke være en forretningsmæssig begrundelse, men det kræves for at kunne foretage ombytningen uden tilladelse, at anparterne i det erhvervede selskab ikke afhændes indenfor de første 3 år efter ombytningen. Det er ligeledes en betingelse, at værdien af vederlagsanparterne svarer til handelsværdien, og anparterne i det erhvervede selskab anses for erhvervet på samme tidspunkt og for samme anskaffelsessum som de anparter som er ombyttet⁷¹.

Efter aktieombytningen af Svendsen Byg & Fornyelse ApS og efterfølgende salg af ejendomsselskabet til det nye holdingselskab, ser den nye virksomhedsstruktur ud som følgende:



Figur 3: Virksomhedsstruktur efter aktieombytning af Svendsen Byg & Fornyelse ApS samt salg af anparter i ejendomsselskabet til det nye holdingselskab. Kilde: Egen tilvirkning

Som skrevet tidligere kan en aktieombytning foretages skattefrit. For at kunne foretage en skattefri aktieombytning skal følgende betingelser være opfyldt:

- Selskaberne skal være opfattet af begrebet selskab i en EU medlemsstat jf. ABL § 36
- Det nye holdingselskab J. Svendsen Holding ApS skal efter ombytningen have flertallet af stemmerne i det erhvervede selskab Svendsen Byg & Fornyelse ApS.

⁷⁰ Den juridiske vejledning 2014-1, afsnit C.D.3.3 Objektive betingelser for en skattefri aktieombytning

⁷¹ Revisormanualen 2014-1, side 11

Begge krav er i dette tilfælde opfyldt, hvorfor aktieombytningen kan foretages skattefrit for J. Svendsen.

Efter aktieombytningen er foretaget og anparterne i ejendomsselskabet er overdraget til holdingselskabet, er holdingstrukturen etableret. En af fordelene ved denne struktur er, at der fra datterselskaberne nu kan udloddes skattefrit udbytte op til det nyetablerede holdingselskab. Derved kan afkastet af aktiviteterne i datterselskaberne overføres til holdingselskabet og derved komme udenfor datterselskabernes kreditorers rækkevidde. Det er kun driftsselskaberne som hæfter overfor deres kreditorer og kun med de værdier, der er i selskaberne.

Ligeledes vil udlodning af udbytte op til holdingselskabet slanke datterselskabernes værdi og derved vil datterselskaberne være mere modnet til eventuelle fremtidige salg af selskaberne til tredjemand eller til gennemførelse af generationsskifte. Dette skyldes at anparternes værdi er lavere, når udbyttet til holdingselskabet er udloddet.

En anden fordel som kan opstå ved holdingstrukturen er, at selskaber nu er sambeskattet. Derved kan eventuelle underskud i et af selskaberne anvendes af de andre selskaber. Dette gælder dog først fra at selskaberne indtræder i sambeskatningen. Et eventuelt underskud i ejendomsselskabet fra før sambeskatningen er et særunderskud, som kun ejendomsselskabet kan anvende.

17. Konklusion

I afhandlingen er det igennem teori og praksis søgt belyst, hvordan en personlig drevet virksomhed omdannes til selskab ved en skattepligtig eller skattefri virksomhedsomdannelse. Afhandlingens hovedformål var følgende:

”En beskrivelse og analyse af de skattemæssige og selskabsretlige konsekvenser ved omdannelse af sin virksomhed til et selskab ved henholdsvis en skattepligtig eller skattefri virksomhedsomdannelse”

Afhandlingens hovedformål er belyst igennem en række af underspørgsmål. I hovedkonklusionen på denne afhandling vil disse underspørgsmål blive konkluderet på individuelt i nedestående.

Hvorfor omdanne sin virksomhed til et selskab samt hvilke fordele og ulemper er der ved at drive sin virksomhed i selskabsform frem for personlig regi?

Gennemgangen af teorien har vist, at der er fordele og ulemper ved de to driftsformer, og at der derfor ikke er nogen entydig anbefaling af, hvilken virksomhedsform, der er mest fordelagtigt at drive virksomhed i. Valget af virksomhedsform kommer derfor an på de konkrete omstændigheder og problemstillinger virksomheden og dennes ejer har.

En af de væsentligste fordele ved at drive sin virksomhed i selskabsform, er den begrænsede hæftelse. Ved at omdanne sin virksomhed til et selskab, overgår virksomhedsejerens hæftelse fra at hæfte med hele sin formue til kun at hæfte for den indskudte kapital i selskabet. Dog kræver mange banker og kreditinstitutter ofte at hovedanpartshaveren/aktionæren kautitionerer for de lån, som er ydet til selskabet, hvilket gør at det kun er selskabets øvrige kreditorer som den begrænsede hæftelse gør sig gældende overfor.

En anden fordel ved at drive sin virksomhed i selskabsform, er de efterfølgende muligheder for omstrukturering. Ved selskabsform er der bedre muligheder for at gennemføre generationsskifte eller ændring i ejerkredsen. Aktieombytning efter en virksomhedsomdannelse giver mulighed for at slanke driftsselskabet ved skattefri udlodning af udbytte til holdingselskab, og derved er driftsselskabet bedre stillet overfor generationsskifte eller udvidelse af ejerkredsen.

Der er en mindre skattemæssig fordel ved drift af virksomhed i selskabsform. Marginalbeskatningen viser at der ved udlodning af udbytte er en mindre besparelse på udbytte der udloddes op til kr. 49.200. Ved udbytte udover bundgrænsen for den lavere beskatning, er beskatningen den samme, som hvis virksomheden var drevet i personlig regi.

En af ulemperne ved drift af virksomhed i selskabsform, er den begrænsede anvendelse af underskud i selskabet. Underskud i selskabet kan kun modregnes i fremtidige overskud. Ved drift af virksomhed i personlig regi kan underskud modregnes i ejeren eller dennes ægtefælles personlige indkomst i det år underskuddet opstår. Ligeledes er der flere formelle krav til drift af virksomhed i selskabsform, som der skal tage hensyn til. Heraf kan bl.a. offentliggørelse af virksomhedens årsrapport nævnes samt at et selskab ikke må yde en aktionær et lån, da alt udtræk til privat skal ske via løn eller udbytte.

Hvilket skattemæssige og selskabsretlige krav og betingelser er der til henholdsvis en skattepligtig og skattefri virksomhedsomdannelse?

En skattepligtig virksomhedsomdannelse sidestilles med et salg eller et ophør af virksomheden. Omdannelsen vil ske efter afståelsesprincippet og medfører beskatning for omdanneren af virksomheden i afståelsesåret. Ved en skattepligtig virksomhedsomdannelse omregnes alle virksomhedens aktiver til kontantværdier og sker efter armslængdeprincippet, som var de afstået til 3. part.

En skattepligtig virksomhedsomdannelse vil oftest ske ved apportindskud, hvor den eksisterende virksomhed eller dele af virksomheden indskydes i selskabet i stedet for indbetaling af den krævede selskabskapital. Ved en skattepligtig virksomhedsomdannelse er det muligt, at omdanne med tilbagevirkende kraft i op til 6 måneder efter regnskabsårets udløb. Dette betyder at alle indtægter og omkostninger, som virksomheden har afholdt i den mellemliggende perioden frem til stiftelsen, vil blive beskattet i selskabet og ikke hos omdanneren. En skattepligtig virksomhedsomdannelse med tilbagevirkende kraft kan kun ske ved omdannelse af en hel virksomhed og det er derfor ikke muligt at omdanne enkelte aktiver.

Ved en skattepligtig omdannelse er der mulighed for at afsætte et stiftertilgodehavende, som omdanneren kan anvende til at betale den skat som opstår i forbindelse med den skattepligtige omdannelse.

En skattefri virksomhedsomdannelse bygger på successionsprincippet og foretages efter reglerne i virksomhedsomdannelsesloven. Selskabet indtræder i omdannerens skattemæssige stilling pr. omdannelsesdatoen og succederer derved i den hidtidige ejers anskaffelsestidspunkter, anskaffelsessummer og anskaffelseshensigt.

For at en omdannelse kan foretages skattefri, er der en række krav og betingelser som skal være opfyldt, for både omdanneren og dennes virksomhed, for selskabet der omdannes til samt til selve omdannelsen. Det er et krav, at der skal være tale om en virksomhed og ikke et enkelt aktiv.

Virksomheden skal være bestående, med andre ord være en aktiv virksomhed, som er aktiv på omdannelsesdatoen og omdannelsestidspunktet. Omdanneren skal være fuld skattepligtig til Danmark og omdannelsen skal foretages til et nystiftet selskab eller et skuffeselskab, som ikke har haft erhvervsmæssig aktivitet.

Ved en skattefri virksomhedsomdannelse skal alle aktiver og passiver i virksomheden overdrages til selskabet, dog er der enkelte undtagelser, der kan holdes uden for en omdannelse. Disse undtagelser er fast ejendom, beløb som er hensat til senere faktisk hævning samt beløb på mellemregningskontoen.

Hele vederlaget af virksomheden skal ved omdannelse ydes i anparter eller aktier, såfremt der omdannes til et nystiftet selskab eller som en værdistigning af anparterne/aktierne i et skuffeselskab. Det er således ikke længere muligt at opnå et stiftertilgodehavende i selskabet.

En skattefri virksomhedsomdannelse skal ske i forlængelse af virksomhedens seneste regnskabsår, og kan ske med op til 6 måneders tilbagevirkende kraft.

Der skal i forbindelse med en skattefri virksomhedsomdannelse afsættes udskudt skat i åbningsbalancen af enhver forskel mellem den regnskabsmæssige og skattemæssige værdi af virksomhedens aktiver og passiver. I praksis er der tvivl om der skal afsættes udskudt skat af goodwill i forbindelse med en skattefri virksomhedsomdannelse grundet de forskellige regelsæt. Da loven om skattefri virksomhedsomdannelse indeholder den bestemmelse, at der skal afsættes udskudt skat af enhver skatteforpligtelse, er det i denne afhandlingen konkluderet, at der tages udgangspunkt i VOL og der derfor skal afsættes udskudt skat af goodwill.

Et væsentligt parameter ved den skattefri virksomhedsomdannelse er, at alle betingelserne i virksomhedsomdannelsesloven skal overholdes, således at man ikke risikerer, at en skattefri virksomhedsomdannelse bliver skattepligtig. Dette kan medføre store skattemæssige konsekvenser for omdanneren, såfremt betingelserne ikke bliver overholdt. Det er dog muligt at foretage omgørelse eller reparation af en omdannelse, således kravene i loven om skattefri virksomhedsomdannelse opfyldes og omdannelsen kan forblive skattefri.

Hvilke skattemæssige konsekvenser har en omdannelse for omdanneren og selskabet?

Når en virksomhed omdannes ved en skattepligtig virksomhedsomdannelse, sidestilles omdannelsen med at virksomheden skattemæssigt er afstået. Dette medfører, at ejeren af virksomheden beskattes af avancer i afståelsesåret. En skattepligtig virksomhedsomdannelse medfører ofte beskatning hos omdanneren, hvilket kræver likviditet til betaling af realisationsskatten. Ved en skattepligtig

omdannelse er det muligt at afsætte et stiftertilgodehavende i forbindelse med omdannelsen. Dette kan ejeren hæve skattefrit fra selskabet til brug for betaling af skatten, som omdannelsen medfører.

For selskabet har en skattepligtig virksomhedsomdannelse den skattemæssige konsekvens, at selskabet vil få de givne handelsværdier for den omdannede virksomheds aktiver og passiver som anskaffelsessummer og afskrivningsgrundlag.

Ved en skattefri virksomhedsomdannelse er den væsentligste konsekvens for virksomhedsejeren, at omdannelsen sker uden beskatning for omdanneren. En skattefri virksomhedsomdannelse bygger på successionsprincippet og beskatning af avancer sker først, når ejeren vælger at afhænde anparterne eller aktierne. Med andre ord, sker der en udskydelse af den skat, der ville være udløst ved afståelse af virksomheden eller ved en skattepligtig omdannelse.

For selskabet gør det sig gældende ved en skattefri virksomhedsomdannelse, at dette indtræder i den tidligere virksomhedsejers skattemæssige stilling, og derved succederer i den hidtidige ejers anskaffelsestidspunkter, anskaffelsessummer og anskaffelseshensigt. Selskabet overtager derved den latente skat, der hviler på de overdragne aktiver og passiver, og som vil komme til beskatning, såfremt selskabet afhænder disse.

Hvordan værdiansættes virksomhedens aktiver og passiver ved en virksomhedsomdannelse?

I forbindelse med værdiansættelse af en virksomheds aktiver og passiver gælder der samme regler ved en skattepligtig og skattefri virksomhedsomdannelse. Aktiverne og passiverne værdiansættes til handelsværdi på omdannelsesdagen. Dette medfører at omdannerens eventuelle gevinst og selskabets afskrivningsgrundlag bliver opgjort til samme værdi, som ville være opnået hvis virksomheden var afhændet til en uafhængig part.

Hvordan opgøres anparterne/aktiernes anskaffelsessum?

Anparterne/aktiernes anskaffelsessum opgøres til den værdi, som virksomhedsejeren skattemæssigt har erhvervet anparterne/aktierne i selskabet for.

Ved en skattepligtig virksomhedsomdannelse udgør anskaffelsessummen for anparterne/aktierne selskabets bogførte egenkapital, da en skattepligtig virksomhedsomdannelse sker efter afståelsesprincippet.

Anskaffelsessummen for anparterne/aktierne ved en skattefri virksomhedsomdannelse opgøres som handelsværdierne af aktiverne og passiverne, som ved en skattepligtig virksomhedsomdannelse. Ved

en skattefri virksomhedsomdannelse fratrækkes de skattemæssige avancer, da selskabet succederer i den tidligere ejers skattemæssige stilling.

Anparterne/aktiernes anskaffelsessum har ingen betydning for selskabet eller omdanneren i omdannelsesåret. Anskaffelsessummen har først betydning den dag anpartshaveren/aktionæren vælger at afhænde selskabet. Anskaffelsessummen er den værdi, som en anpartshaver/aktionær kan sælge sit selskab for, uden det udløser beskatning.

Hvilke generelle betragtninger skal inddrages i vurdering af, om en omdannelse skal foretages skattepligtig eller skattefri?

Efter gennemgang af teori og praksis af de to virksomhedsomdannelse metoder, kan det konkluderes at der er flere elementer som skal tages i betragtning i forbindelse med valget af om en omdannelse skal foretages skattepligtig eller skattefri.

Et af de væsentligste forhold, der skal betragtes er, at en skattepligtig virksomhedsomdannelse udløser beskatning hos omdanneren, hvorimod en skattefri virksomhedsomdannelse udskyder denne beskatning til senere. En skattepligtig virksomhedsomdannelse vil typisk være at foretrække, såfremt der er mindre eller ingen avancer på en virksomheds aktiver samt at omdannelsen ikke medfører nogen særlig goodwill.

Det er vigtigt at vurdere selskabets likviditet i forbindelse med om der skal foretages en skattepligtig virksomhedsomdannelse. Dette skyldes, at der ved en skattepligtig virksomhedsomdannelse afsættes et stiftertilgodehavende, som virksomhedsejeren kan hæve skattefrit i selskabet.

Stiftertilgodehavendet kan anvendes til betaling af den eventuelle skat, som en skattepligtig virksomhedsomdannelse udløser. En skattepligtig virksomhedsomdannelse vil også oftest være at foretrække, hvis virksomhedsejeren har store personlige underskud, som ikke er udnyttet, da disse vil kunne anvendes til modregning i eventuelle avancer ved omdannelsen.

Modsat ovenstående vil en skattefri virksomhedsomdannelse være at foretrække, såfremt virksomhedens aktiver udviser større avancer, som kommer til beskatning ved omdannelse. Avancer på ejendom og driftsmidler er eksempler på sådanne. Ligeledes er den skattefri virksomhedsomdannelse at foretrække, hvis goodwill beregningen udviser, at der er oparbejdet en goodwill af en hvis størrelse i virksomheden. Har virksomhedsejeren anvendt virksomhedsskatteordningen forud for omdannelsen og har store opsparede overskud, kan disse modregnes i anparterne/aktiernes skattemæssige anskaffelsessum. Derved bliver den acontoskat som

er betalt endelige. Den endelige skat kommer først til beskatning den dag anparterne/aktierne afhændes.

Der kan ikke gives en endelig konklusion på, hvilken af de to omdannelsesmodeller, der er at foretrække. Det er en individuel vurdering af den konkrete virksomhed og dennes ejers konkrete problemstillinger og økonomiske situation samt dennes forventninger til fremtiden, der skal tages med i betragtningen.

Det kan med fordel anbefales, at man ved overvejelser om at omdanne sin virksomhed, foretager konsekvensberegninger for begge modeller, hvor man tager hensyn til de skattemæssige og likviditetsmæssige forhold. Som udgangspunkt skal man ikke kun ligge beregningerne til grund for sit valg af omdannelsesmetode, men tage alle faktorer med i overvejelserne omkring, hvad der er det rettet for den konkrete virksomhed og dennes ejer.

18. Litteraturliste

Bøger:

Revisormanual 2014-1, Thorbjørn Helmo Madsen og John Rasmussen, Karnov Group

Lærebog om indkomstskat, Aage Michelsen m.fl., 14. udgave 2011, Jurist- og Økonomforbundets Forlag

Skattefri virksomhedsomdannelse, Jan Nygaard og Lars Wøldike, 2. udgave 2003, Forlaget Thomson A/S

Juridisk vejledning 2014-1

Skattekartoteket 2008, kapital 32 Værdiansættelse

Skattekartoteket 2010, kapital 52 Virksomhedsomdannelse

Indsigt i årsregnskabsloven, 7. udgave 2012/2013, KPMG

Skattelovsamling for studerende 2012/1, 24. udgave, 1. oplæg

Cirkulærer:

TSS-cirkulære 2000-5 af 10. marts 2000: Vejledning om værdiansættelse af fast ejendom

TSS-cirkulære 2000-10 af 28. marts 2000: Vejledning om værdiansættelse af goodwill

Love:

Afskrivningsloven – LBK nr. 1191 af 11. oktober 2007, senest ændret ved lov nr. 1604 af 26. december 2013.

Aktieavancebeskatningsloven - LBK nr. 1298 af 31. oktober 2013.

Ejendomsavancebeskatningsloven – LBK nr. 1200 af 30. september 2013.

Kildeskatteloven – LBK nr. 1403 af 7. december 2010, senest ændret ved lov nr. 1618 af 26. december 2013.

Kursgevinstloven – LBK nr. 1113 af 18. september 2013.

Ligningsloven – LBK af 22. april 2013, senest ændret ved lov nr. 93 af 29. januar 2014.

Personskatteloven – LBK nr. 382 af 8. april 2013.

Selskabsloven – LBK nr. 322 af 11. april 2011, senest ændret ved lov nr. 1367 af 10. december 2013.

Selskabsskatteloven – LBK nr. 1082 af 14. november 2012, senest ændret ved lov nr. 170 af 26. februar 2014.

Statsskatteloven – LBK nr. 149 af 10. april 1922, senest ændret ved lov nr. 428 af 6. juni 2005.

Virksomhedsomdannelsesloven – LBK nr. 963 af 19. september 2011, senest ændret ved lov nr. 1347 af 3. december 2013.

Virksomhedsskatteloven – LBK nr. 1114 af 18. september 2013.

Vurderingsloven – LBK nr. 1067 af 30. august 2013, senest ændret ved lov nr. 1635 af 26. december 2013.

Årsregnskabsloven – LBK nr. 1253 af 1. november 2013, senest ændret ved lov nr. 1367 af 10. december 2013.

Hjemmesider:

www.skat.dk

www.erhvervsstyrelsen.dk

www.skm.dk

www.tax.dk

www.bdo.dk

www.fsr.dk