

Virksomhedsomdannelse

Afgangsprojekt

HD 2. del – Regnskab og økonomistyring

Aalborg Universitet

Maj 2021

Udarbejdet af:

Julie Carslund Kristensen –

studienr. 20192385

Henriette Jensen –

studienr. 20155007

Vejleder:

Jonas Grud Henriksen

Antal sider inkl. forside:

80

Indholdsfortegnelse

1. Abstract	4
2. Forord	5
3. Problemformulering	6
3.1 Underspørgsmål	6
4. Afgrænsning	7
5. Metode	8
5.1. Data	9
5.2. Disposition	10
5.3. Definitioner	11
6. Virksomhed kontra selskab	12
6.1. Personligt ejet virksomhed	12
6.2. Interessentskab	13
6.3. Anpartsselskab	13
6.4. Aktieselskab	13
6.5. De væsentligste forskelle	13
6.6. Delkonklusion	14
7. Beskatning	15
7.1. Beskatning af selskaber	15
7.2. Beskatning af personlige virksomheder	15
7.2.1. Beskatning efter personskatteloven	16
7.2.2. Beskatning efter virksomhedsskatteloven	16
7.2.3. Beskatning efter kapitalafkastordningen	19
7.3. Delkonklusion	20
8. Selskabsretlig behandling af virksomhedsomdannelse	21
8.1. Delkonklusion	21
9. Skatteretlig behandling af virksomhedsomdannelse	22
9.1. Skattefri omdannelse	22
9.1.1. Betingelser for skattefri omdannelse	23
9.1.2. Delkonklusion	24
9.2. Skattepligtig omdannelse	25
9.2.1. Betingelser for omdannelse	25
9.2.2. Vederlag for omdannelsen	27

9.2.3. Beskatning	27
9.2.4. Delkonklusion	28
9.3. Skattefri vs. Skattepligtig.....	28
10. Delomdannelse.....	29
10.1. Indskudskontoen	30
10.2. Mellemregning	30
10.3. Opsparet overskud	30
10.4. Vederlag for delomdannelsen	31
10.5. Negativ anskaffelsessum for aktierne eller anparterne	31
10.6. Delkonklusion	32
11. Værdiansættelse	33
11.1. Goodwill	33
11.1.1. Skattepligtig metode	35
11.1.2. Skattefri metode.....	35
11.1.3. Beregning efter TSS-cirkulære 2000-10	35
11.1.4. Beregningseksempel ud fra TSS-cirkulære 2000-10.....	38
11.1.5. Delkonklusion	40
11.2. Ejendomme	41
11.2.1. Skattepligtig metode	41
11.2.2. Skattefri metode.....	42
11.2.3. Delkonklusion	43
11.3. Driftsmidler.....	43
11.3.1. Skattepligtig metode	43
11.3.2. Skattefri metode.....	43
11.3.3. Blandet benyttede aktiver.....	44
11.3.4. Delkonklusion	44
11.4. Varelager	44
11.4.1. Skattepligtig metode	44
11.4.2. Skattefri metode.....	45
11.4.3. Delkonklusion	45
11.5. Debitorer	45
11.5.1. Skattepligtig metode	46
11.5.2. Skattefri metode.....	46
11.5.3. Delkonklusion	46
11.6. Gæld	47
11.6.1. Skattepligtig metode	47

11.6.2. Skattefri metode.....	47
11.6.3. Delkonklusion	47
12. Problemstillinger	48
12.1. Blandet benyttet driftsmidler.....	48
12.1.1. Hævning ud af virksomhedsskatteordningen	49
12.1.2. Beregningseksempel af fortjeneste eller tab ved salg af blandet benyttet bil	50
12.1.3. Beskatning af fri bil.....	53
12.1.4. Beregningseksempel fri bil i personlig virksomhed kontra fri bil i selskab	54
12.1.5. Delkonklusion	58
12.2. Ejendomme	58
12.2.1. Fri bolig beskatning	58
12.2.2. Privat ejendom overdrages til selskabet	61
12.2.3. Ejendom solgt i mellemtiden mellem omdannelsesdato og overdragelsen.....	64
12.2.4. Omdannelse af interessentskab.....	65
12.2.5. Delkonklusion	69
13. Konklusion	71
14. Perspektivering.....	76
15. Litteraturliste.....	77

1. Abstract

The purpose of this assignment is to illuminate the methods associated with a transformation of a company from one business form to another. The assignment will also present issues related to the transformation of a company. Risks and requirements associated with the present business form can cause and initiate a transformation within the company or a transformation can be chosen due to risks and requirements of the present business form.

There are two methods of transforming a company; 1) the taxable method and 2) the tax-free method. The taxable method is considered as a sale of the sole proprietorship which results in an immediate taxation of the owner. The tax-free method is a method where the new business enters the taxable position of the sole proprietorship. If the owner chooses the tax-free method the taxation is postponed until the new company sells out its assets. There might be different ways in which the assets are to be valued depending on whether the taxable or the tax-free method is chosen.

During a transformation of a company, issues might occur. These issues can be related to mixed-used assets and companies with multiple owners. It is concluded that if mixed-used assets are included during the transformation it can result in taxation of the owner regarding the future private use of the assets. Here, the owners have to decide whether to include these assets or not, which depends on the financial impact of the future use of the asset.

It is also concluded that if a company have multiple owners, they must all apply the same assets to the new company. If only one of the owners own the property from which the business is run, this property will be included in the transformation. Therefore, the owners must propose another solution. After a partial transformation, the owner of the property can choose to sell the property to the new company or simply just charge rent from the new company for the use of the property.

The assignment is based on a deductive method and a social science method. The conclusion is based on general laws and theories. The collection of data are secondary, qualitative data which mainly consists of laws, relevant literature, and legal guidelines from the Danish Tax Department.

The assignment is focused on the taxation and the practical approach to the subject based on the laws and legal guidelines. For future perspective, it can be illuminated how the transformation of the company affects the customer and what differences the customer notices after the transformation of the company.

2. Forord

Dette projekt er udarbejdet som hovedopgave på uddannelsen HD 2. del. på Aalborg Universitet.

Projektet omhandler virksomhedsomdannelse, herunder forstået omdannelse af en personlig virksomhed til et selskab.

Formålet med projektet er at belyse hvilke muligheder der er, når man ønsker at gå fra én virksomhedsform til en anden, samt hvilke problemstillinger der kan opstå i forbindelse med en virksomhedsomdannelse.

Herudover ønskes en gennemgang af hvilke metoder man kan anvende til omdannelse af en virksomhed samt hvilke skattemæssige konsekvenser disse medfører.

Ved opstart af en virksomhed står ejeren overfor at skulle beslutte hvilken virksomhedsform der ønskes. Der kan være flere årsager til at man vælger en virksomhedsform frem for en anden. Valget af virksomhedsform har betydning for kapitalkrav, beskatning, finansiering, økonomisk risiko og evt. senere salg af virksomheden. I Danmark er mange virksomheder stiftet som en af følgende 5 virksomhedsformer; enkeltmandsvirksomhed, interessentskab (I/S), iværksætterselskab (IVS), anpartsselskab (ApS) eller aktieselskab (A/S). Det er ikke længere muligt at stifte iværksætterselskaber.

Det første man skal beslutte er, om man ønsker at drive virksomhed i personlig regi eller i selskabsform. En fordel ved at vælge at drive virksomhed i personlig regi er, at der ikke foreligger kapitalkrav. Minimumskravet for at stifte et selskab er 40.000 kr. Det er let at komme i gang med en personlig virksomhed og det stiller ikke store økonomiske eller formelle krav. Det er derfor attraktivt at starte op i personligt regi.

Mange virksomheder som er drevet i personlig regi når imidlertid til et punkt, hvor behovet har ændret sig og man må revurdere virksomhedens stilling. Der kan være flere årsager til at man har behov for at omdanne sin virksomhed til selskabsform, herunder f.eks. økonomisk risiko, fremtidigt salg eller generationsskifte.

Når man skal omdanne en virksomhed til et selskab, kan det gøres ved den skattepligtige metode eller den skattefrie metode. Forskellen på disse er, om omdannelsen skattemæssigt bliver sidestillet med et salg eller om selskabet skal succedere i virksomhedens sted. Ved sidstnævnte indtræder selskabet i virksomhedens skattemæssige position og det giver mulighed for at udskyde skatten til en senere evt. afståelse af det omdannede selskab.

I forbindelse med en virksomhedsomdannelse kan der opstå flere problemstillinger bl.a. vedr. blandet benyttet biler og ejendomme. Der kan opstå problemstillinger med blandet benyttede biler, herunder hvorvidt disse bør indgå i en virksomhedsomdannelse og konsekvensen heraf i form af beskatning af fri bil. Når der indgår ejendomme i en virksomhedsomdannelse, kan der opstå problemstillinger ifm. forældrekøbslejligheder, da disse kan udløse fri bolig beskatning for hovedaktionær. Der kan også opstå problemstillinger, hvis en virksomhed med flere ejere driver forretningen fra den ene ejers private bolig. I et sådant tilfælde, vil der være forskel på ejernes kapitalkonti og en udligning vil være nødvendig.

Vores inspiration til dette emne stammer i høj grad fra vores daglige virke i revisionsbranchen, men ligeledes fra vores interesse for skatteret og skatteretlige problemstillinger. Vi forventer at vi igennem dette projekt kan tilegne os viden, som vi kan benytte til at løse eventuelle fremtidige problemstillinger i tilknytning til emnet.

3. Problemformulering

Når beslutningen om en virksomhedsomdannelse er truffet, starter processen med værdiansættelse af virksomhedens aktiver og passiver ud fra den valgte metode samt en fastlæggelse af hvilke aktiver og passiver, som skal indgå i virksomhedsomdannelsen. Hvis der indgår blandet benyttede driftsmidler i virksomheden, bør man gøre sig nogle overvejelser omkring hvorvidt disse skal indgå i virksomhedsomdannelsen eller om de evt. skal hæves ud af virksomhedsordningen inden omdannelsen. Hvis der indgår ejendomme i virksomheden, kan der ligeledes være nogle overvejelser man bør gøre sig, herunder særligt i forbindelse med forældrekøbslejligheder og overdragelse af private ejendomme til det nystiftede selskab.

På baggrund af ovenstående lyder vores problemformulering og underspørgsmål:

Hvilke særlige problemstillinger kan der opstå i forbindelse med en virksomhedsomdannelse med flere ejere og blandet benyttede aktiver?

3.1 Underspørgsmål

1. Hvad er de væsentligste forskelle på personlige virksomheder og selskaber?
2. Hvordan beskattes henholdsvis selskaber og personlige virksomheder?
3. Hvilke skattemæssige konsekvenser har den skattepligtige metode og den skattefrie metode?
4. Hvilke særlige forhold skal man tage højde for, hvis man laver en delomdannelse?
5. Hvordan værdiansættes aktiverne og forpligtelserne i en personlig virksomhed ved en virksomhedsomdannelse?

4. Afgrænsning

Selskabsretlig behandling

Hovedfokus i denne opgave vil være den skatteretlige behandling af emnet virksomhedsomdannelse. Den selskabsretlige behandling benævnes kort, men der vil ikke være en dybere gennemgang af regnskabs- og revisionsmæssige aspekter, ligesom der ikke vil udarbejdes eksempler på vurderingsberetninger og åbningsbalancer til brug for en virksomhedsomdannelse.

Generationsskifte

En virksomhedsomdannelse kan være begrundet i generationsskifte. Specifikke problemstillinger i forbindelse med generationsskifte behandles ikke i denne opgave.

Dødsboer

Specifikke problemstillinger i forbindelse med dødsboer behandles ikke i denne opgave.

Øvrige personlige forhold

Opgaven vil have fokus på de dele af den personlige virksomhed, som er direkte berørt af en virksomhedsomdannelse, herunder de aktiver og passiver som indgår i en virksomhedsomdannelse. Øvrige personlige forhold, som ikke indgår i en virksomhedsomdannelse, vil derfor ikke blive behandlet i opgaven.

Udenlandske forhold

Opgaven udarbejdes med udgangspunkt i de danske skatteregler. Derfor vil alle beregningseksempler ligeledes antage at alle involverede er fuldt skattepligtige til Danmark. Diverse udenlandske forhold er derfor ikke omfattet af opgaven.

Finansiering

Opgaven vil ikke behandle finansiering af en virksomhedsomdannelse, ud over vederlag til omdanneren og apportindskud.

Beskatning

Opgaven vil redegøre for beskatning af selskaber og beskatning af personlige virksomheder i Danmark. De grundlæggende principper i Statsskatteloven og Personskatteloven uddybes ikke. Alle skattesatser fastsættes på baggrund af de kendte satser på tidspunktet for udarbejdelsen af opgaven. Reglerne for sambeskatning behandles ikke i denne opgave.

Koncernforhold

Opgaven vil ikke behandle koncernforhold, herunder koncerndannelser i forbindelse med en virksomhedsomdannelse.

Værdiansættelse

Opgaven vil behandle værdiansættelse af de, efter vores opfattelse og vurdering, mest gængse aktiver og passiver i en virksomhed. Samtlige aktiv- og passivtyper behandles derfor ikke i denne opgave.

Selskabsformer

Opgaven vil kort redegøre for de mest gængse selskabsformer, herunder anpartsselskaber og aktieselskaber. Kommanditselskaber og partnerselskaber behandles kun i det omfang, det findes nødvendigt for forståelsen af et specifikt emne i opgaven.

5. Metode

Den følgende rapport er skrevet i faget Skatteret.

I begyndelse af projektperioden udarbejdede vi et mindmap, som er et effektivt værktøj til at finde på ideer til en opgave. Mindmappen er udarbejdede ud fra vores hverdag som revisor assistenter og de problemstillinger vi møder i vores hverdag eller hører om fra mere erfarne kollegaer.

Efter vi ud fra vores mindmap havde fundet et interessant emne, udarbejdede vi en tidsplan for vores projekt skrivning. Vores tidsplan bestod af følgende aktiviteter. Planlægning, forundersøgelse om emnet, udarbejdelse af foreløbig problemformulering, litteratur- og informations søgning, valg af teori, valg af endelig problemformulering, analyse af data og rapportskrivning.

Vi ønskede at opbygge vores opgave ud fra ”fiskemodellen” som betyder at fiskens hoved og hale er det der vægter mindst i opgaven og fiskens midter krop er det der vægter mest. Midter kroppen er den der består af analyse og fortolkning af problemformuleringen. (Hvem spiser boller i karry, side 136)

Ved at vi ser på love, vedtagelser mm. er det den samfundsvidenskabelige metode vi anvender, fordi der ofte ligger en række samfundsvidenskabelige undersøgelser bag dette. Den samfundsvidenskabelige metode er kort fortalt den læren der er om de fremgangsmåder der bruges når der skal indsamles information, som i sidste end bliver til ny viden. (Hvem spiser boller i karry, side 15)

Der anvendes deduktiv analyse fordi konklusionen udledes på baggrund af nogle generelle love og teorier. Der tages udgangspunkt i almen eksisterende teori og der opstilles hernæst hypoteser vedrørende det konkrete problem som herefter bliver undersøgt yderligere. Data indsamles og hypotesen kan efterfølgende forkastes eller bekræftes.

5.1. Data

Valget af dataindsamlingen er sekundære, kvalitative data som består af love, lærebøger og juridiske vejledninger fra SKAT. Ulemperne ved sekundære data er, at det ikke er tilpasset til det konkrete studie vores rapport omhandler. Fordelene er, at data allerede er indsamlet. Det er vurderet at den anvendte data i opgaven er af høj grad af validitet og reliabilitet som også betyder at den valgte data er gyldig og pålidelig (Bog: Metode og projektskrivning).

For at data har høj grad af validitet og reliabilitet er det nødvendigt at have være kildekritisk. At være kildekritisk menes om data er troværdighed, objektivitet, præcision og relevans (Kildekritik, Københavns Universitet, besøgt d. 26-03-2021)

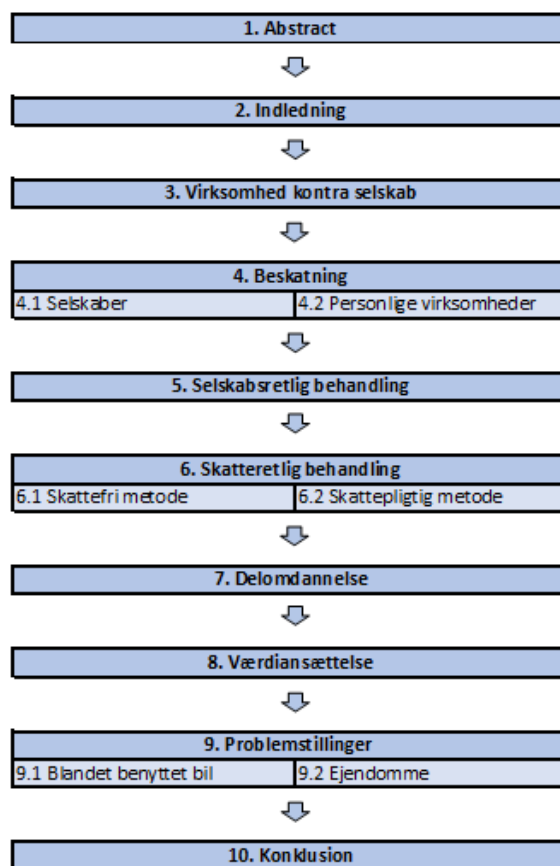
Vores data består vejledninger og domsafgørelser, lovstof, lærer bøger og vejledninger fra Erhvervsstyrelsen. Vejledninger fra SKAT, er hver SKAT har lavet en vurdering af problemstillinger, og dette vurderes derfor at have en høj grad af validitet og reliabilitet.

Det er lovstofferne der danner grundlag for projektet og herved er disse vurdere som vigtige data og igen en høj grad af validitet og reliabilitet.

Vores lærebøger vurderes også som værende høj grad af validitet og reliabilitet fordi disse bøger har danne grundlaget for vores undervisning.

Der henvises til litteraturlisten for de referencer der er for vejledninger og domsafgørelser, lovstof, lærer bøger og vejledninger fra Erhvervsstyrelsen.

5.2. Disposition



Figur 1 - Opgavens opbygning. Kilde: egen tilvirkning

Den første del af vores opgave vil bestå af at redegøre for forskellen mellem en personlig drevet virksomhed og et selskab, dette afsnit skal give læseren en forståelse for de to alternativer og hvilke fordele og ulemper der kan være ved at drive sin virksomhed i personlig regi eller som et selskab. Afsnittet er relevant da dette danner grundlag for forståelse for hvorfor det kan være relevant med en virksomhedsomdannelse og forståelse for de problemstillinger projektet omhandler.

Efterfølgende vil der komme et redegørende afsnit om den selskabsretlige behandling og den skatteretlige behandling af virksomhedsomdannelse, dette er relevant for forståelse for at der er en forskel og at det er den skattefrie virksomhedsomdannelse projektet vil omhandle.

Næste afsnit vil redegøre for Skattefri kontra skattepligtig omdannelse, dette er relevant for at forstå at der er en forskel og denne forståelse vil videre i opgaven blive brugt til forståelse af de konsekvenser det kan have at vælge det ene frem for det andet.

Efterfølgende afsnit omhandler Delomdannelse, dette er også redegørende og er med til at understøtte den forståelse for en virksomhedsomdannelse om hvilke konsekvenser betingelserne kan have for denne, og kan stå i vejen for om en virksomhedsomdannelse kan finde sted.

Sidste redegørende afsnit er værdiansættelserne i forbindelse med en virksomhedsomdannelse. Dette afsnit vil hovedsageligt være forklarende, og vurderes meget relevant for at få den fuld forståelse hvad en virksomhedsomdannelse er og hvilke konsekvenser sådan en omdannelse kan have. Værdiansættelserne er også relevante for at give en teoretisk viden til problemstillingerne i projektet, med cases der giver læseren en bedre forståelse for teorien.

Analysen omfatter problemstillinger der er fundet interessante i forbindelse med en virksomhedsomdannelse. Der er udarbejdet en case i de enkelte problemstillinger for at kunne analysere de konsekvenser der er i forbindelse med en virksomhedsomdannelse. Det er analysen formål at danne grundlag for besvarelse af problemformuleringen i form af konklusionen.

De tabeller og eksempler i rapporten udarbejdes hovedsageligt ud fra egen tilvirkning, dog med inspiration fra interne og eksterne opstillede modeller.

5.3. Definitioner

AL - Afskrivningsloven

EBL - Ejendomsbeskatningsloven

EVSL – Ejendomsværdiskatteloven

FUSL – Fusionsskatteloven

KGL – Kursgevinstloven

KSL – Kildeskatteloven

LL – Ligningsloven

PSL - Personskatteloven

SEL – Selskabsskatteloven

SL – Selskabsloven

SSL - Statsskatteloven

VOL – Virksomhedsomdannelsesloven

VSL - Virksomhedsskatteloven

ÅRL – Årsregnskabsloven

6. Virksomhed kontra selskab

Når man vælger at starte sin egen virksomhed, må man beslutte hvilken virksomhedsform som passer bedst. Dette afhænger af den enkelte virksomhed og den enkelte virksomhedsejer. Valget af virksomhedsform får betydning for bl.a. startkapital, risiko, finansiering, krav til bogføring og krav til offentliggørelse af årsrapport.

Der er mulighed for at stifte en personlig ejet virksomhed eller et selskab. Dette afsnit vil gennemgå de væsentligste forskelle på de mest almindelige virksomhedsformer i Danmark. Personlige virksomheder omfatter enkeltmandsvirksomheder og interessentskaber og selskaber omfatter anpartsselskaber og aktieselskaber.

Ejerform	Personligt ejer virksomhed	Interessentskab	Anpartsselskab	Aktieselskab
Kaldes også	Enkeltmandsvirksomhed	I/S	ApS	A/S
Startkapital	Ingen krav	Ingen krav	40.000 kr.	400.000 kr.
Selvstændig juridisk enhed	Nej	Nej	Ja	Ja
Hæftelse	Personligt og ubegrænset	Personligt, ubegrænset og solidarisk	Hæftelse for ejerandel	Hæftelse for ejerandel
Modregning af underskud i privat indkomst	Ja	Ja	Nej	Nej
Krav om offentliggørelse af årsrapport	Nej	Nej	Ja	Ja
Krav om bogføring	Ja	Ja	Ja	Ja
Mulighed for udbytte	Nej	Nej	Ja	Ja
Krav om ledelse	Ingen særlige krav - der skal vælges en leder/direktør	Ingen særlige krav - der skal vælges en eller flere ledere/direktører	Ja - direktion og evt. bestyrelse	Ja direktion og bestyrelse
Mulighed for omdannelse til anden virksomhedsform	Ja - til ApS eller A/S	Ja - til ApS eller A/S	Ja - til A/S	Ja - til ApS eller P/S

Figur 2 - virksomhedstyper og krav. Kilde: egen tilvirkning

6.1. Personligt ejet virksomhed

En personligt ejet virksomhed, også kaldet en enkeltmandsvirksomhed, er en virksomhed hvor ejeren hæfter personligt og ubegrænset. Der er ingen krav til startkapital, så det er let at komme i gang. Der er heller ingen særlige krav om ledelse, der skal blot vælges en leder eller en direktør.

Ved en personligt ejet virksomhed er der krav til bogføring, men intet krav om offentliggørelse af årsrapport. Hvis der er underskud i virksomheden, kan dette underskud modregnes i ejerens personlige indkomst. Der er ikke mulighed for udlodning af udbytte i en personlig ejet virksomhed.

En enkeltmandsvirksomhed anses ikke for at være en selvstændig juridisk enhed. En enkeltmandsvirksomhed kan omdannes til et ApS eller et A/S.

6.2. Interessentskab

Et interessentskab, også kaldet I/S, er en personligt ejet virksomhed blot med mere end én ejer. Herudover er kravene de samme. Der er ingen startkapital, der er krav om bogføring, men ikke krav om offentliggørelse af årsrapport og der kan ikke udloddes udbytte. Ejerne hæfter personligt, ubegrænset og solidarisk for virksomheden. Der er ingen særlige krav til ledelse. Igen skal der blot vælges en eller flere ledere eller direktører. Et eventuelt underskud kan modregnes i ejernes personlige indkomster.

Et I/S er, ligesom en enkeltmandsvirksomhed, heller ikke en selvstændig juridisk enhed. Et I/S kan omdannes til et ApS eller et A/S.

6.3. Anpartsselskab

Et anpartsselskab, også kaldet ApS, er en selvstændig juridisk enhed. Ved opstart af et ApS er der krav om indbetaling af en startkapital på 40.000 kr. Dog hæfter ejeren ikke for mere end sin ejerandel. Ved én ejer hæftes der altså kun for 40.000 kr. Her kan et underskud ikke modregnes i ejerens personlige indkomst.

Der er også her krav om bogføring og der er krav om offentliggørelse af årsrapport. Der er krav om ledelse i form af en direktion og evt. en bestyrelse. Der er mulighed for at udlodde udbytte fra et ApS. Et ApS kan omdannes til et A/S.

6.4. Aktieselskab

Kravene til et aktieselskab, også kaldes A/S, minder meget om kravene til et ApS. De eneste forskelle er at startkapitalen er 400.000 kr. og der er krav om både en direktion og en bestyrelse.

Et aktieselskab kan omdannes til enten et ApS eller et P/S. P/S vil ikke blive omtalt yderligere i denne opgave.

6.5. De væsentligste forskelle

De væsentligste forskelle mellem personlige virksomheder og selskaber er kravet om startkapital og den personlige risiko. Ved stiftelse af selskaber er der krav om indbetaling af startkapital på enten 40.000 kr. for ApS eller 400.000 kr. for A/S. Ved personlige virksomheder hæftes der personligt og ubegrænset, mens der ved selskaber kun hæftes for den enkelte ejers ejerandel.

Ved en personlig virksomhed skelnes der juridisk ikke mellem ejerens penge og virksomhedens penge. Derfor er det f.eks. let at udbetale løn til sig selv, da man bare overfører penge fra virksomhedens konto til ejeren konto. Ved et selskab er det ikke tilladt at overføre penge fra selskabets konto til ejeren konto, medmindre det er indberettet som løn eller udloddet som udbytte. Hvis man overfører penge som ikke er indberettet som løn eller udbytte bliver det betragtet som et ulovligt aktionærlån, som skal tilbagebetales med renter og bøde eller indberettes som løn og beskattes.

Der er både fordele og ulemper ved både personlige virksomheder og selskaber. Ved en personlig virksomhed er det en fordel, at det er let og lige til at komme i gang. Det er en ulempe, at hvis virksomheden går konkurs eller oparbejder gæld, så hæfter ejeren personligt for gælden med hele sin private formue.

Fordele ved et selskab er modsat, at hvis selskabet går konkurs eller oparbejder gæld hæfter ejeren kun for sin ejerandel, altså den indbetalte startkapital. Her er altså begrænset hæftelse. Her er det dog en ulempe at det kan være mere omfattende at komme i gang, da der ved stiftelsen skal udarbejdes stiftelsesdokument, vedtægter, indbetales startkapital mm. Til gengæld er virksomhedens penge og økonomi helt adskilt fra ejerens private økonomi.

6.6. Delkonklusion

Den virksomhedsform man vælger ved opstart af en virksomhed, får betydning for startkapital, risiko, finansiering, krav til bogføring og offentliggørelse af årsrapport.

Man kan vælge at stifte en personligt ejet virksomhed, også kaldet en enkeltmandsvirksomhed, eller et interessentskab, også kaldet I/S. Fælles for disse er, at der ikke er krav til startkapital og der ikke er krav om ledelse. Det er let at komme i gang og der er ikke krav om offentliggørelse af årsrapport.

Vælger man i stedet at stifte et selskab, kan man vælge at stifte et anpartsselskab, også kaldet ApS, eller et aktieselskab, også kaldet A/S. Ved opstart af et ApS er kapitalkravet 40.000 kr. Her er der krav til bogføring og offentliggørelse af årsrapport samt krav om ledelse i form af en direktion og evt. en bestyrelse. Ved opstart af et A/S er kapitalkravet 400.000 kr. Herudover er eneste forskel mellem kravene til ApS og A/S, at der i et A/S er krav om både direktion og bestyrelse.

De væsentligste forskelle mellem personlig ejet virksomhed og selskab er den personlige risiko som er forbundet med driften og kravet om startkapital. En personlig virksomhed anses ikke

for at være en juridisk enhed og virksomhedens overskud beskattes hos ejeren. Et selskab er en selvstændig juridisk enhed og overskud beskattes i selskabet.

7. Beskatning

7.1. Beskatning af selskaber

Selskaber er som tidligere nævnt selvstændige juridiske enheder, hvilket indebærer at de er skattepligtige. Skattepligten indtræder på stiftelsestidspunktet og gælder for alle registrerede selskaber i Danmark. Selskabets skattepligtige indkomst opgøres efter de almindelige regler i Statsskatteloven, hvilket er de samme grundprincipper som den skattepligtige indkomst for en personlig virksomhed opgøres efter.

I et selskab opgøres årets resultat ved en konvertering fra det regnskabsmæssige resultat til det skattepligtige resultat. Dette resultat beskattes med 22 %. Selskabsskatteprocenten har været 22 % siden 2016, hvor den i årene forinden gradvist blev nedsat (Selskabsskatteloven).

Derudover skal der beregnes udskudt skat. Udskudt skat beregnes som 22 % af forskellen mellem den regnskabsmæssige værdi og den skattemæssige værdi af aktiver og forpligtelser. Hvis et selskab har underskud i et år, kan dette underskud fremføres til senere modregning i positiv skattepligtig indkomst.

Ejerens personlige beskatning påvirkes ikke af selskabets beskatning.

7.2. Beskatning af personlige virksomheder

Ved en personligt ejet virksomhed er beskatningen forholdsvis simpel - ejeren beskattes af det overskud der er i virksomheden, som var det almindelig lønindkomst. Det skyldes, at en personlig virksomhed ikke anses for værende en selvstændig juridisk enhed. Det er derfor ikke virksomheden som beskattes, men ejeren heraf som beskattes. Den skattepligtige indkomst for virksomheden opgøres efter de almindelige regler i Statsskatteloven.

En personlig skatteopgørelse består af personlig indkomst, kapitalindkomst og ligningsmæssige fradrag. Indkomst fra en personlig virksomhed beskattes som personlig indkomst. Der er derfor ikke muligt at fastsætte en skatteprocent for personlige virksomheder, da denne afhænger af den enkelte ejers beskatning.

Den enkelte ejer kan vælge af beskatning efter personskatteloven, beskatning efter virksomhedsskatteloven eller beskatning efter kapitalafkastordningen. Disse behandles i de efterfølgende afsnit.

7.2.1. Beskatning efter personskatteloven

Som udgangspunkt beskattes virksomhedsejeren efter personskatteloven, medmindre andet aktivt vælges. Personskatteloven er også den ordning som almindelige lønmodtagere beskattes efter. Beskatning efter personskatteloven er den mest simple af de 3 ordninger og den administrativt letteste ordning at anvende.

Når man beskattes efter personskatteloven, bliver hele virksomhedens skattemæssige overskud før renteindtægter- og udgifter beskattet som personlig indkomst. Renteindtægter og – udgifter beskattes som kapitalindkomst.

Beskatning efter personskatteloven kræver altså udelukkende at man fører regnskab over sin virksomhed og indberetter overskuddet på oplysningsskemaet. Første gang man som erhvervsdrivende skal indberette overskud for virksomheden, skal man registrere på sin årsopgørelse, at man driver virksomhed. Herefter får man adgang til oplysningsskemaet og kan således indberette det skattemæssige overskud for virksomheden.

Hvis virksomheden generer underskud, kan dette underskud modregnes i øvrig personlig indkomst, så den personlige indkomst, og altså beskatningsgrundlaget i det pågældende år, bliver mindre. Hvis underskuddet ikke kan indeholdes i ejerens eller en eventuel ægtefælles indkomst, kan det fremføres til modregning i fremtidige positive indkomster.

7.2.2. Beskatning efter virksomhedsskatteloven

Som selvstændig erhvervsdrivende kan man vælge beskatning efter virksomhedsskatteloven. Anvendelse af virksomhedsskatteordningen giver mulighed for kun at blive beskattet af de faktiske hævninger i virksomheden i året og ikke hele det skattemæssige overskud i virksomheden. Det betyder, at man har mulighed for at spare op i virksomheden.

Formålene med virksomhedsskatteordningen er, udover mulighed for at spare op i virksomheden, at man får fradrag for erhvervsmæssige renter i den personlige indkomst, i modsætning til beskatning efter personskatteloven, hvor renter beskattes som kapitalindkomst. Det betyder, at man får et større fradrag for renter, da man yderligere har en besparelse på AM-bidrag.

7.2.2.1. Hvem kan anvende virksomhedsskatteordningen

Virksomhedsskatteordningen kan anvendes af fysiske personer, som driver selvstændig erhvervsvirksomhed. Ordningen kan også anvendes ved interessentskaber og det er valgfrit for den enkelte interessent om ordningen ønskes anvendt.

Virksomhedsskatteordningen kan ikke anvendes af selvstændig virksomhed med mere end 10 ejere og hvor ejeren ikke aktivt deltager i virksomheden, selvstændig virksomhed med plantning af træer til brug som juletræer eller pyntegrønt samt frugttræer og frugtbuske, hvor der er mere end 2 ejere og ejeren ikke deltager aktivt i virksomhedens drift og indkomst fra udlejning af afskrivningsberettigede driftsmidler og skibe uanset antal ejere, når ejeren ikke deltager aktivt i virksomhedens drift i et væsentligt omfang. Virksomhedsskatteordningen kan heller ikke anvendes ved dødsboer eller konkursboer.

7.2.2.2. Krav til anvendelse af virksomhedsskatteordningen

Hvis den selvstændige har flere virksomheder, skal alle virksomheder indgå i virksomhedsskatteordningen, hvis de opfylder betingelserne for anvendelse af virksomhedsskatteordningen.

Det er også et krav, at bogføringsloven overholdes. Derudover er det et krav, at der er klar adskillelse mellem privatøkonomi og virksomhedsøkonomi. Dette kan overholdes ved, at virksomheden har en særskilt bankkonto, hvorpå transaktioner vedr. virksomheden føres.

7.2.2.3. Indskudskontoen

Ved opstart af virksomhedsskatteordningen skal man opføre en såkaldt indskudskonto. Indskudskontoen udgør nettoværdien af de aktiver og forpligtelser, som skal indgå i virksomhedsskatteordningen.

Der er forskellige krav til værdiansættelse alt efter hvilket aktiv eller passiv der er tale om. Eksempler herpå kan være:

- Ejendom – værdiansættes til kontant anskaffelsessum eller ejendomsværdi primo tillagt forbedringer
- Driftsmidler – værdiansættes til saldo værdi
- Blandet benyttede biler – værdiansættes til saldo værdi
- Gæld – værdiansættes til kurs værdi

Der kan hver år foretages regulering af indskudskontoen ved hævnings eller indskud på indskudskontoen.

7.2.2.4. Rentekorrektion

Hvis indskudskontoen er negativ, skal der beregnes rentekorrektion. Der skal også beregnes rentekorrektion, hvis der indenfor det samme år sker både hævning og indskud på indskudskontoen.

Rentekorrektion beregnes ved, at man finder den største negative af indskudskonto primo og ultimo og den største negative af kapitalafkast primo og ultimo og herefter vælges den mindst negative af de to.

Satsen for rentekorrektion var i 2020 på 3 %. Rentekorrektion kan aldrig overskride virksomhedens samlede nettofinansieringsudgifter.

7.2.2.5. Kapitalafkastgrundlag

Kapitalafkastgrundlag består af virksomhedens aktiver og passiver, nedsat med hensat til senere hævnning og evt. indestående på mellemregningskonto. Kapitalafkastgrundlag er et udtryk for virksomhedens skattemæssige egenkapital.

Ligesom ved indskudskontoen er der forskellige krav til værdiansættelse alt efter hvilket aktiv eller passiv der er tale om. Eksempler herpå kan være:

- Ejendomme – værdiansættes til kontant anskaffelsessum
- Driftsmidler – værdiansættes til afskrivningsgrundlag primo
- Blandet benyttede driftsmidler – værdiansættes til afskrivningsgrundlag primo
- Gæld – værdiansættes til kursværdi

7.2.2.6. Indkomstopgørelse

Virksomhedens skattepligtige indkomst opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler. Alle virksomhedens indtægter og udgifter skal medtages. Der reguleres for private andele som f.eks. privat andel af biludgifter.

7.2.2.7. Hævninger

Hævninger er betegnelsen for de beløb som virksomhedsejeren har overført til sig selv i året. Dette kan være faktiske hævninger, beløb som anses for hævet eller hensat til senere hævnning.

Der er en bestemt hæverækkefølge. Hæverækkefølgen er som følger:

1. Hensat kapitalafkast fra foregående år
2. Hensat resterende overskud fra foregående år
3. Årets kapitalafkast
4. Årets resterende overskud
5. Opsparet overskud fra tidligere år
6. Indestående på indskudskontoen

Det betyder, at man først hæver af hensat kapitalafkast fra foregående år. Hvis der herefter er yderligere hævninger, fortsætter man ned af rækkefølgen og hæver af hensat resterende overskud fra foregående år. Herefter hæver man af årets kapitalafkast, årets resterende overskud, opsparet overskud fra tidligere år og til sidst hæver man på indskudskontoen.

7.2.2.8. Opspartet overskud

Der er som nævnt mulighed for at spare op i virksomhedsskatteordningen mod betaling af 22 % virksomhedsskat. Man kan ikke spare op, hvis indskudskontoen er negativ.

Hvis man har hævet mindre end virksomhedens skattemæssige overskud for året, kan man vælge kun at blive beskattet af hævningerne i året og spare det resterende overskud op.

Hvis man udtræder af virksomhedsskatteordningen, sker der beskatning af det opsparede overskud i virksomhedsskatteordningen.

7.2.2.9. Hensat til senere hævning

Man kan også vælge at hensætte til senere hævning. Dette giver mulighed for at optimere til et bestemt beløb f.eks. topskattegrænsen. Derved bliver man beskattet af beløbet, som så hensættes til senere hævning. Senere kan man hæve af saldoen uden beskatning. Hensat til senere hævning består altså af beløb som er beskattet, men endnu ikke hævet.

7.2.3. Beskatning efter kapitalafkastordningen

Kapitalafkastordningen er principielt en forkortet version af virksomhedsskatteordningen. Formålet ved kapitalafkastordningen er, at man kan beregne et kapitalafkast ud fra virksomhedens aktiver, som man trækker fra i sin personlige virksomhed og tillægger kapitalindkomsten. Herved formindskes den personlige indkomst mens kapitalindkomsten forhøjes, hvilket giver en skattemæssig besparelse.

Fordelen ved ordningen er, at kapitalafkastet, som kan trækkes fra den personlige indkomst og tillægges kapitalindkomsten, sænker AM-grundlaget og dermed AM-bidraget og skatten. Herudover er der, i modsætning til virksomhedsskatteordningen, ikke de samme regnskabsmæssige krav. Det er derfor forholdsvis simpelt at anvende kapitalafkastordningen.

I 2020 er kapitalafkastsatsen 0 %, hvorfor der for nuværende ikke er nogle besparelser at hente ved at anvende kapitalafkastordningen. Kapitalafkastordningen er derfor ikke så fordelagtig i øjeblikket.

Kapitalafkastet kan ikke være højere end de reelle renteudgifter i virksomheden. Det er derfor kun optimalt at anvende kapitalafkastordningen, hvis kapitalafkastet er større end renteudgifterne, da man ellers ikke vil få fuld fradragsværdi for renterne.

7.3.Delkonklusion

Der er forskel på hvordan personligt ejede virksomheder og selskaber beskattes. Det skyldes, at personlige virksomheder, i modsætning til selskaber, ikke anses for at være en selvstændig juridisk enhed.

For begge gælder det, at årets resultat opgøres ved en konvertering fra det regnskabsmæssige resultat til det skattepligtige resultat. For selskaber beskattes det skattepligtige resultatet med 22 % og der skal beregnes udskudt skat af forskellen mellem regnskabsmæssige værdier og skattemæssige værdier af aktiver og forpligtelser, svarende til 22 %. Hvis der er underskud i året, kan dette fremføres til senere modregning i eventuelle positive indkomster.

For personlige virksomheder beskattes det skattemæssige overskud hos ejeren, som personlig indkomst. Den enkelte ejer kan vælge beskatning efter personskatteloven, virksomhedsskatte- loven og kapitalafkastloven.

Personskatteloven er den ordning som alle som udgangspunkt beskattes efter, medmindre andet vælges. Denne ordning er simpel – virksomhedens skattemæssige overskud før renter beskattes som personlig indkomst og renteindtægter- og udgifter beskattes som kapitalindkomst.

Vælger man i stedet beskatning efter virksomhedsskatte loven, har man flere muligheder for at optimere sin personlige beskatning. Virksomhedsskatteordningen giver mulighed for kun at blive beskattet af de faktiske hævninger i året og dermed opsparing i virksomheden til 22 % beskatning. Herudover medregnes renteindtægter- og udgifter som personlig indkomst, hvilket giver en skattemæssig besparelse. Beskatning efter virksomhedsskatteordningen er mere omfattende og stiller højere krav til bl.a. bogføring og adskillelse af privatøkonomi og virksomhedsøkonomi.

Afslutningsvis kan man vælge beskatning efter kapitalafkastordningen. Kapitalafkastordningen er en mere simpel og forkortet version af virksomhedsskatteordningen. I kapitalafkastordningen beregnes et kapitalafkast, som fratrækkes den personlige indkomst og tillægges kapitalindkomst, for derved at opnå en skattemæssig besparelse. Kapitalafkastsatsen var i 2020 på 0 % og der er derfor på nuværende tidspunkt ingen fordele at hente ved at anvende kapitalafkastordningen.

8. Selskabsretlig behandling af virksomhedsomdannelse

Den selskabsretlige behandling af en virksomhedsomdannelse er forholdsvis simpel, da der blot er tale om en stiftelse med apportindskud. Et apportindskud er et indskud af de aktiver og forpligtelser, som indgår i omdannelse, imod et vederlag i form af aktier eller anparter i selskabet. Apportindskuddet skal have en økonomisk værdi som minimum svarer til kapitalkravet for den valgte selskabsform. Med andre ord er et apportindskud et indskud i andre værdier end kontanter jf. SEL § 35.

Ved et apportindskud skal der en vurderingsberetning til, som er udarbejdet af en uvildig revisor. Vurderingsberetningen skal indeholde følgende jf. SEL § 36:

- Beskrivelse af hvert indskud
- Oplysninger om den anvendte fremgangsmåde ved vurdering
- Angivelse af de vederlag, som er fastsat for overtagelsen
- Erklæring om den ansatte økonomiske værdi mindst svare til det aftalte vederlag

De indskudte aktiver og passiver skal beskrives i vurderingsberetningen og det skal beskrives hvordan de enkelte aktiver og forpligtelser er vurderet og værdiansat. Vurderingsberetningen skal indeholde en angivelse af det vederlag som er fastsat for overtagelsen af aktiverne og forpligtelserne. Hvis apportindskuddet overstiger kapitalkravet, kan den værdi som overstiger kapitalkravet enten indskydes som en overkurs ved stiftelsen, eller ejeren kan modtage et kontantvederlag eller have et tilgodehavende ved selskabet. Afslutningsvis skal vurderingsberetningen indeholde en erklæring om, at de ansatte værdier af aktiver og forpligtelser som minimum er til stede og svare til det aftalte vederlag.

Vurderingsberetningen skal yderligere indeholde en åbningsbalance for selskabet. Åbningsbalancen skal indeholde værdien af de aktiver og forpligtelser, som indgår i selskabet på stiftelsesdatoen.

Den selskabsretlige behandling af en virksomhedsomdannelse vil ikke blive behandlet yderligere i denne opgave, da opgaven vil fokusere på den skatteretlige behandling af en virksomhedsomdannelse.

8.1. Delkonklusion

Den selskabsretlige behandling af en virksomhedsomdannelse er forholdsvis simpel og omfatter en stiftelse ved apportindskud. Ved et apportindskud skal der udarbejdes en

vurderingsberetning. Denne vurderingsberetning skal udarbejdes af en uvildig revisor. Vurderingsberetningen skal indeholde en beskrivelse af de indskudte aktiver og forpligtelser og værdiansættelsen heraf, en angivelse af vederlaget for overtagelsen af aktiverne og forpligtelserne og en erklæring om, at de ansatte værdier af aktiver og forpligtelser som minimum er til stede. Vurderingsberetningen skal yderligere indeholde en åbningsbalance for selskaber, som skal indeholde værdien af de aktiver og forpligtelser, som indgår i selskabet på datoen for stiftelsen af selskabet.

9. Skatteretlig behandling af virksomhedsomdannelse

Skatteretligt er der to metoder til en virksomhedsomdannelse; den skattefri metode og den skattepligtige metode. Den største forskel på de to metoder er, at ved den skattefri metode indtræder selskabets i virksomheds skattemæssige stilling, altså succession, og ved den skattepligtige metode behandles omdannelsen som en afståelse af virksomheden. De to metoder behandles i efterfølgende afsnit.

9.1. Skattefri omdannelse

Hvis en virksomhedsomdannelse sker med anvendelse af virksomhedsskattelovens regler, er der tale om en skattefri omdannelse. Ved en skattefri omdannelse, indtræder selskabet i virksomhedens skattemæssige stilling. Kort fortalt er en skattefri virksomhedsomdannelse, at skatteforpligtelsen der opstår ved en skattepligtig virksomhedsomdannelse udskydes, og overføres til aktiernes anskaffelsessum og altså det selskab, der omdannes til. Ved en omdannelse har ejeren ikke lov til at indregne fortjeneste eller tab på aktiver og passiver i forbindelse med omdannelsen.

Hvis virksomhedens ejer har aktiver eller passiver i virksomheden der knytter sig til en fast ejendom eller fast driftssted i en fremmet stat altså som ikke er i Danmark, vil der ved omdannelsen ske afståelse af dette VOL jf. § 5.

Ved en skattefri omdannelse vil de aktiver og passiver der overtages blive behandlet, som hvis selskabet havde erhvervet dem, da de blev erhvervet af den tidligere ejer, ved den oprindelig overtagelse i den personlige virksomhed. Selskabet vil også ved omdannelsen blive anset til at have foretaget eventuelle skattemæssige afskrivninger og nedskrivninger foretaget i virksomheden VOL jf. § 6.

Der er ved en skattefri omdannelse ikke mulighed for at fremføre et fradrag for eventuelt underskud fra tidligere år og det vil ligeledes heller ikke være muligt at fremføre uudnyttede kildeartsbegrænsede tab som ellers ville kunne fremføres før omdannelsen VOL jf. § 8.

Der er en række regler og betingelser som skal være opfyldt, for at man kan foretage en skattefri virksomhedsomdannelse (C.C.7.2.2 Betingelser for skattefri virksomhedsomdannelse, besøgt d. 19-03-2021).

9.1.1. Betingelser for skattefri omdannelse

Jf. VOL § 2 skal følgende betingelser være opfyldt, for at man kan foretage en skattefri virksomhedsomdannelse:

- Ejeren er fuld skattepligtig i Danmark
- Alle aktiver og passiver skal overdrages til selskabet
- Vederlaget skal være i form af aktier eller anparter eller i form af at disse forøges ved omdannelsen
- Aktierne og anparterne skal svare til den samlede aktie- eller anpartskapital
- Aktierne eller anparternes anskaffelsessum må ikke være negativ og en eventuel negativ indskudskonto skal være udlignet inden omdannelsen
- Omdannelsen skal ske senest 6 måneder efter den dato der er omdannelsesdatoen
- Senest 1 måned efter omdannelsen indsendes en kopi til told og skatteforvaltningen af de dokumenter der i selskabslovgivningen er foreskrevet udarbejdet i forbindelse med omdannelsen.
- Enhver skat som forventes afregnet, skal hensættes i åbningsbalancen som udarbejdes i forbindelse med stiftelsen

Det er et krav at ejeren af den personligt drevet virksomhed skal eje hele aktiekapitalen i selskabet på overdragelsestidspunktet VOL jf. §1 stk. 2. Derudover er det et krav, at ejeren er fuldt skattepligtig i Danmark og er hjemmehørende i Danmark jf. VOL § 2 stk. 1.

Det er yderligere et krav, at alle aktiver og passiver skal overdrages til selskabet og at disse svarer til den samlede aktie eller anpartskapital jf. VOL § 2 stk. 2 og VOL § 2 stk. 4. Der er dog undtagelser hertil. En ejendom som anvendes helt eller delvist i virksomheden, kan holdes udenfor, såfremt ejeren ønsker det. Ejeren kan ligeledes selv beslutte, om beløb som er hensat til senere hævnning samt beløb på mellemregningskonto skal indgå i omdannelsen.

Blandede benyttede aktiver skal overgå til udelukkende erhvervsmæssig anvendelse og overdrages til selskabet i forbindelse med omdannelsen.

Aktiernes eller anparternes værdi må ikke være negativ jf. VOL § 2 stk. 5 og en eventuel negativ indskudskonto skal være udlignet året forinden omdannelsen. Man kan dog alligevel anvende reglerne på trods af negativ anskaffelsessum, hvis man året forinden omdannelsen anvendte virksomhedsskatteordningen. I et sådant tilfælde kan man fortsat lave en skattefri virksomhedsomdannelse, såfremt man omdanner alle sine virksomheder samlet.

Det er en betingelse, at vederlaget skal være i form af aktier eller anparter, eller i form af at værdien af disse forøges som følge af omdannelsen jf. VOL § 2 stk. 3. Det er derfor ikke muligt at få vederlag i kontanter eller stiftertilgodehavende. En undtagelse hertil er dog, hvis der indskydes private aktiver i omdannelsen. I et sådant tilfælde kan der forekomme stiftertilgodehavende.

Omdannelsen skal ske senest 6 måneder efter den dato som er omdannelsesdatoen jf. VOL § 2 stk. 6. Omdannelsesdatoen er den dato som følger efter statusdagen for det sidste regnskab, i den personlige virksomhed. Denne dato er hermed den der skal benyttes til at udarbejde åbningsbalancen, ved en skattefri virksomhedsomdannelse VOL jf. § 3.

Jf. VOL § 2 stk. 7 skal ejeren senest 1 måned efter omdannelse sende kopi til Told- og Skatteforvaltningen af de udarbejdede dokumenter ifm. omdannelsen, sammen med en opgørelse over aktierne eller anparternes opgjorte værdi efter VOL § 4 stk. 2 og 3. Der skal yderligere fremsendes dokumentation for at omdannelsen er anmeldt til Erhverv- og Selskabsstyrelsen.

I åbningsbalancen som udarbejdes i forbindelse med omdannelse, skal afsættes udskudt skat af forskellen mellem bogførte værdier og skattemæssige værdier. Enhver skat som forventes afregnes, skal afsættes i åbningsbalancen jf. VOL § 2 stk. 8.

9.1.2. Delkonklusion

En skattefri virksomhedsomdannelse betyder, at selskabet indtræder i virksomhedens skattemæssige stilling. Der må altså ikke indregnes fortjeneste eller tab på aktiver og passiver i forbindelse med en skattefri omdannelse.

Ved at indtræde i virksomhedens skattemæssige stilling betyder det, at selskabet overtages og bliver behandlet som hvis selskabet havde erhvervet dem da de blev erhvervet af virksomheden. Selskabet vil derfor blive anset som at have foretaget de skattemæssige afskrivninger og nedskrivninger som er foretaget i virksomheden.

Der er en række regler og betingelser for, at en skattefri virksomhedsomdannelse kan finde sted. Betingelserne består blandt andet af, at ejeren skal være fuld skattepligtig til Danmark og at alle aktiver og passiver skal overdrages til selskabet, dog med nogle undtagelser som eksempelvis kan være ejendomme. Vederlaget skal være aktier eller anparters og disse skal svare til den samlede aktie- eller anpartskapital om anskaffelsessummen må ikke være negativ. Yderligere er det en betingelse, at senest en måned efter omdannelsen, skal der indsende en kopi af de dokumenter der skal udarbejdes i forbindelse med en skattefri omdannelse til Told og skatteforvaltning og at enhver skat som forventes afregnet skal hensættes i åbningsbalancen, som udarbejdes i forbindelse med stiftelsen.

9.2. Skattepligtig omdannelse

Hvis en omdannelse sker uden anvendelse af virksomhedsskattelovens regler, taler man om en skattepligtig virksomhedsomdannelse. Denne metode betegnes også som omdannelse efter afståelsesprincippet. Hvis man vælger en skattepligtig virksomhedsomdannelse, behandles denne som en afståelse af virksomhedens aktiver og passiver. Når aktiver og passiver indskydes i selskabet, sidestilles det med afståelse for indskyderen. Afståelsen af alle aktiver og passiver skal ske til handelsværdi. Da der er tale om interesseforbundne parter, skal det ske efter armslængdeprincippet. Det vil sige, at værdiansættelsen af aktiverne skal ske til priser, som to uafhængige parter også ville været nået frem til.

Værdierne af aktiverne bliver selskabets anskaffelsessum og dermed også afskrivningsgrundlaget for afskrivningsberettigede aktiver.

Man skal sikre, at alle aktiver og passiver bliver korrekt værdiansat. Værdiansættelsen får betydning for størrelsen af positive avancer og genvundne afskrivninger og dermed beskatningen heraf. Skattemyndigheder kan, hvis der er grundlag herfor, gå ind og kritisere værdiansættelserne. Der kan som følge heraf ske en nedsættelse eller en forhøjelse af værdierne, som kan få likviditetsmæssig betydning for både ejeren af den indskydelse virksomhed og for selskabet. Det kan få betydning for ejeren i og med at det kan påvirke avancen og beskatningsgrundlaget. Det kan også få betydning for selskabet, da det kan ændre afskrivningsgrundlaget for det pågældende aktiv.

9.2.1. Betingelser for omdannelse

Der er nogle betingelser som skal være opfyldt, for at en skattepligtig virksomhedsomdannelse kan finde sted:

- Omdannelsen skal finde sted senest 6 måneder efter statusdagen for sidste regnskabsår
- Ejeren af virksomheden bliver ejer af samtlige aktier eller anparter
- Der er tale om et nystiftet selskab
- Ejeren skal senest 1 måned efter stiftelse indsende de ifølge selskabsloven påkrævede dokumenter til skatteforvaltningen
- Der sker indskud af en virksomhed

En skattepligtig omdannelse skal finde sted senest 6 måneder efter statusdagen for sidste regnskabsår. En skattepligtig omdannelse af en personligt ejet virksomhed til et selskab kan altså ske med op til 6 måneders tilbagevirkende kraft.

Det er en betingelse af ejeren af virksomheden bliver ejer af samtlige aktier eller anparter i selskabet. Det er yderligere en betingelse af der er tale om et nystiftet selskab og ikke et allerede eksisterende selskab – et såkaldt skuffeselskab.

For at omdannelse kan ske med tilbagevirkende kraft skal ejeren indsende de påkrævede dokumenter til Skatteforvaltningen senest 1 måned efter stiftelsen. Sammen med dokumenterne skal der indsendes dokumentation for at selskabet er anmeldt til registrering i Erhvervsstyrelsen. De påkrævede dokumenter er stiftelsesdokument, vedtægter, vurderingsberetning og åbningsbalance.

Den sidste betingelse er, at der sker indskud af en virksomhed. Der kan ikke ske indskud af f.eks. obligationer. Det er dog ikke en betingelse af alle virksomheder skal indskydes, hvis en person driver mere end én virksomhed. Det er muligt at nøjes med at omdanne én virksomhed. Det er også muligt at omdanne alle virksomhederne til individuelle selskaber.

Hvis alle betingelser er opfyldt, har omdannelsen virkning fra skæringsdatoen for den udarbejdede åbningsbalance for selskabet. Denne skal dog være selskabets første regnskabsdato samt ligge efter udløbet af omdannerens sidste normale indkomstår før stiftelsen.

Når selskabet er stiftet, skal det som hovedregel registreres på ny for de samme pligter, som den personligt ejede virksomhed var registreret for. Det kan være tilmelding til E-indkomst, tilmelding af moms og lønsom og diverse afgifter. Efter en omdannelse går ejeren fra at være selvstændigt erhvervsdrivende til at være lønmodtager. Selskabet skal derfor registreres som arbejdsgiver og løn skal herefter indberettes. Det er derudover vigtigt, at man sørger for at afmelde den personligt ejede virksomhed og lukke CVR-nummeret.

9.2.2. Vederlag for omdannelsen

Som ejer kan man selv vælge formen på vederlaget. Det kan være vederlag udelukkende i aktier eller aktier kombineret med kontanter. Det kan også være i form af et tilgodehavende eller et krav om løbende ydelser. Der er ikke noget krav til formen for vederlaget.

Hvis der vælges vederlag i form af et tilgodehavende, og der for dette tilgodehavende ikke er fastsat aftale om forrentnings- og afdragsvilkår i et gælds brev, sidestilles dette med et anfordringslån.

I forbindelse med omdannelse skal der stiftes et selskab. Der skal hertil ske indskud af selskabskapital. For et anpartsselskab er kapitalkravet 40.000 kr. Vederlaget til ejeren kan ske i form af anparter i det nye selskab, mod indskud af den personlige virksomhed. Dette betegnes som apportindskud.

Det er et krav at apportindskuddet har en økonomisk værdi jf. SEL § 35. Den indskudte virksomhed skal derfor minimum have en værdi af 40.000 kr., svarende til kapitalkravet for et anpartsselskab. Hvis handelsværdierne af aktiverne i den indskydende virksomhed overstiger 40.000 kr., kan selskabet stiftes til en overkurs. Fordelen ved dette er, at denne overkurs ikke er bundet på egenkapitalen og derfor kan udloddes som udbytte.

Apportindskud kan ikke være i form af en forpligtelse til at arbejde for selskabet eller udføre tjenesteydelser. Der kan ske indskud af materielle aktiver som fast ejendom, varelagre, aktier, driftsmidler eller fordringer fra tredjemand. Der kan også ske indskud af immaterielle aktiver som goodwill, patentrettigheder, varerettigheder eller knowhow.

Hvis værdien af de indskudte aktiver overstiger 40.000 kr., er der også mulighed for et kombineret vederlag, i stedet for stiftelse med overkurs. Det vil sige apportindskud svarende til kapitalkravet på 40.000 kr. og restværdien herover som kontantvederlag eller tilgodehavende.

9.2.3. Beskatning

Denne metode er, som navnet antyder, skattepligtig. Ejeren bliver beskattet af avancerne på aktiverne og eventuelle genvundne afskrivninger. Der vil ske udløsning af latente skatter. Disse latente skatter fremkommer oftest af merværdi af ejendomme og goodwill. I tilfælde hvor virksomhedsskatteordningen anvendes, vil der også ske beskatning af konto for opsparet overskud, såfremt der sker ophør af virksomhedsordningen.

Hvis der sker indskud i form af apportindskud og dette sker til overkurs, har ejeren mulighed for at udlodde denne overkurs som udbytte. Dette udbytte vil blive beskattet som aktieindkomst.

De første 56.500 kr. (2021 sats) beskattes med 27 %. Alt herover beskattes med 42 %. Det vil være fordelagtigt at udlodde op til progressionsgrænsen for aktieindkomst hvert år, da man herved kan nøjes med en beskatning på 27 %.

Hvis vederlaget er i form af et lån til omdanneren og der på dette lån er en renteindtægt, skal denne renteindtægt beskattes som kapitalindkomst.

9.2.4. Delkonklusion

En skattepligtig virksomhedsomdannelselse betegnes også som en omdannelselse efter afståelsesprincippet. Når den skattepligtige metode anvendes, sker omdannelsen uden anvendelse af regler i virksomhedsomdannelsesloven. Ved en skattepligtig virksomhedsomdannelselse afstår indskyderen de indskudte aktiver og passiver. Afståelsen af aktiver og passiver skal ske til handelsværdi efter armslængdeprincippet. Det vil sige, at de skal handles til en værdi, som to uafhængige parter også ville have handlet til. Værdien af aktiverne og forpligtelserne bliver selskabets anskaffelsessum.

Der er nogle betingelser, for at en skattepligtig virksomhedsomdannelselse kan finde sted. Omdannelsen skal ske senest 6 måneder efter sidste statusdag og ejeren af virksomheden skal blive ejer af samtlige aktier eller anparter i selskabet. Der skal ske indskud af en virksomhed og ikke f.eks. obligationer. Det er dog muligt at nøjes med at omdanne én virksomhed, hvis man har flere virksomheder. Der skal være tale om et nystiftet selskab og de påkrævede dokumenter skal indsendes til skatteforvaltningen senest 1 måned efter stiftelsen.

Ejeren kan selv vælge vederlaget for omdannelsen. Vederlaget kan enten ske udelukkende i kontanter, aktier, som et tilgodehavende eller som et kombineret vederlag. Vederlaget kan ske i form af anparter i det nystiftede selskab. Dette betegnes som apportindskud. Den indskudte virksomhed skal have en værdi af minimum 40.000 kr., som er kapitalkravet i et anpartsselskab. Hvis værdien overstiger 40.000 kr., kan selskabet stiftes til en overkurs. Denne overkurs er ikke bundet på egenkapitalen og kan senere udloddes som udbytte.

Da denne metode er skattepligtig, beskattes ejeren af avancerne på aktiverne og eventuelle gevundne afskrivninger. Hvis virksomhedsordningen anvendes, vil der ske beskatning af opsparet overskud, såfremt virksomhedsordningen ophører.

9.3. Skattefri vs. Skattepligtig

Der er ikke forskel på de selskabsretlige regler uanset om man taler om skattepligtig omdannelselse eller skattefri omdannelselse.

Når man skal vælge mellem metoderne, bør man have den likviditetsmæssige belastning i mente. Ved skattepligtig omdannelse vil der ske udløsning af latente skatter. Disse skatter knytter sig primært til goodwill og merværdi på eventuelle ejendomme. Der kan yderligere, hvis virksomhedsskatteordningen anvendes, være en konto for opsparet overskud. Ved ophør af virksomhedsordningen vil der udløses beskatning af opsparet overskud.

Hvis man i stedet vælger den skattefrie metode, vil disse skatter udskydes. Det skyldes, at selskabet indtræder i virksomhedens skattemæssige stilling med hensyn til de overdragne aktiver.

Valget afhænger altså typisk af den skønnede størrelse på de latente skatter. Hvis der er høj goodwill eller stor merværdi på ejendomme bør man overveje at anvende den skattefrie metode. Hvis de latente skatter ikke udgør et væsentligt beløb, bør man i stedet overveje at anvende den skattepligtige metode. Fordelen er her, at omdannelsen kan ske på alle tidspunkter af året og man ikke bliver underlagt de øvrige betingelser i loven om skattefrie virksomhedsomdannelse.

10. Delomdannelse

Hvis man i sin virksomhedsordning har flere virksomheder, er der mulighed for en delomdannelse. En delomdannelse betyder afståelse af én eller flere virksomheder i den pågældende virksomhedsordning enten ved salg eller omdannelse. En delomdannelse kan være fordelagtig i tilfælde hvor der er en større konto for opsparet overskud. På denne måde kan ophørsbeskatning af opsparet overskud undgås.

Det har dog den konsekvens, at provenuet ved afståelse af aktiver tilfalder virksomhedsordningen og derfor ikke uden videre kan overføres til privatøkonomien uden at det vil have skattemæssige konsekvenser.

Der er dog mulighed for at hæve provenuet udenom hæverækkefølgen, såfremt et tilsvarende beløb fragår indskudskontoen.

Det er ikke muligt at have anparter i en virksomhedsordning. Anparterne i selskabet overføres derfor automatisk til ejeren og fragår samtidig indskudskontoen.

En delomdannelse kan både betyde at ejeren har flere virksomheder og kun omdanner én af disse til et selskab eller at virksomhederne omdannes til flere forskellige selskaber.

Når der foretages en delomdannelse, skal det fastlægges, hvilke aktiver og passiver som tilhører den virksomhed som omdannes. Det sker på baggrund af en konkret vurdering. Det kan f.eks. være et tilfælde, hvor der i virksomhedsordningen er to virksomheder – en udlejningsejendom

og et landbrug. Hvis ejeren ønsker at omdanne landbrugsvirksomheden, skal der foretages en vurdering af hvilke aktiver og passiver som hører hertil. Her vil ejendommen og de dertilhørende aktiver og forpligtelser altså ikke medtages. Hvis nogle af aktiverne anses for at udgøre én samlet virksomhed, kan disse ikke omdannes hver for sig (C.C.7.2.8 Flere virksomheder, delomdannelse, besøgt d. 05-03-2021).

10.1. Indskudskontoen

Hvis indskudskontoen er negativ forud for en delomdannelse, kan delomdannelsen kun finde sted, såfremt den negative saldo udlignes. Dette kan ske ved, at ejeren overfører et beløb svarende til den negative saldo. Saldoen på indskudskontoen skal i indkomståret forinden delomdannelsen være større end eller lig med 0 kr.

10.2. Mellemregning

Hvis der regnskabsmæssigt foreligger en mellemregning mellem virksomhederne i virksomhedsordningen, kan denne mellemregning ikke indgå i åbningsbalancen ved omdannelse af en af virksomhederne. Det skyldes, at en mellemregningskonto ikke betragtes som en gæld eller et tilgodehavende, men udelukkende en regnskabsmæssig postering mellem de to virksomheder.

10.3. Opsparet overskud

Når der foretages en delomdannelse, skal kun de aktiver og forpligtelser som tilhører den afstående virksomhed overføres til selskabet. Anskaffelsessummen for aktierne eller anparter ned sættes med den del af det opsparede overskud som kan henføres til den afstående virksomhed. Det opgøres ved at holde det kapitalafkastgrundlag som kan henføres til den afstående virksomhed op imod det samlede kapitalafkastgrundlag. Man opdeler herefter det opsparede overskud efter samme forholdsmæssige fordeling (C.C.7.2.8 Flere virksomheder, delomdannelse, besøgt d. 05-03-2021).

Formlen for opdeling af kapitalafkastgrundlag er som følger:

$$(C*B)/A$$

Hvor er C = det samlede opsparede overskud, B = kapitalafkastgrundlaget for den afstående virksomhed og A = det samlede kapitalafkastgrundlag.

Det betyder, at hvis det samlede opsparede overskud = 500.000 kr., kapitalafkastgrundlaget for den pågældende virksomhed = 200.000 kr. og det samlede kapitalafkastgrundlag = 400.000 kr., så hedder formelen:

$$(500.000 \text{ kr.} * 200.000 \text{ kr.}) / 400.000 \text{ kr.} = 250.000 \text{ kr.}$$

Og dermed kan 250.000 kr. af det opsparede overskud på 500.000 kr. henføres til den pågældende virksomhed.

Hvis det samlede kapitalafkast og kapitalafkastgrundlaget for den afstående virksomhed begge er negative beregnes andelen af det opsparede overskud som kan henføres til den afstående virksomhed som følger:

$$C*(A-B)/A$$

Hvis det samlede opsparede overskud fortsat er 500.000 kr., men det samlede kapitalafkastgrundlag i stedet er -400.000 kr. og kapitalafkastgrundlaget for den afstående virksomhed er -200.000 kr. beregnes det i stedet som følger:

$$500.000 \text{ kr.} * (-400.000 \text{ kr.} - 200.000 \text{ kr.}) / -400.000 \text{ kr.} = 250.000 \text{ kr.}$$

I begge tilfælde nedsættes aktiernes eller anparternes værdi med et beløb svarende til halvdelen af det opsparede overskud.

10.4. Vederlag for delomdannelsen

Vederlaget for den afståede virksomhed indgår i virksomhedsordningen. Ved en delomdannelsen, hvor virksomhedsordningen fortsætter efter omdannelsen, anses de aktier eller anparter som erhverves ved omdannelsen som en privat hævning fra virksomhedsordningen. Dette sker som en overførsel mellem indskudskontoen og mellemregningskontoen. Det har ingen betydning for omdannelsen, hvis indskudskontoen herefter bliver negativ, da det blot er et krav efter VOL § 2 stk. 1, nr. 5, at indskudskontoen ikke er negativ i indkomståret forud for omdannelsen.

10.5. Negativ anskaffelsessum for aktierne eller anparterne

Det er en betingelse for at kunne lave en virksomhedsomdannelsen, at anskaffelsessummen for aktierne eller anparterne for den pågældende virksomhed ikke er negativ jf. VOL § 2 stk. 5. (C.C.7.2.8 Flere virksomheder, delomdannelsen, besøgt d. 19-03-2021).

Hvis man ønsker at lave en delomdannelsen og kun omdanne én af sine virksomheder, er det ligeledes en betingelse, at anskaffelsessummen for aktierne eller anparterne for den pågældende virksomhed ikke er negativ. Hvis dette er tilfældet, kan man dog alligevel lave en virksomhedsomdannelsen, hvis man året forinden omdannelsen anvendte virksomhedsskatteordningen. I et sådant tilfælde kan man anvende virksomhedsskatteovens regler, på trods af negativ anskaffelsessum, såfremt man omdanner alle sine virksomheder samlet VOL § 2 stk. 5.

Dette kan imidlertid blive problematisk, alt efter hvilke typer virksomheder der indgår i virksomhedsskatteordningen. Hvis man er deltager i et kommanditselskab, også kaldet K/S, er det ikke sikkert at det er muligt at omdanne dette K/S.

Et K/S er en type selskab, hvor det er deltagerne som hæfter for selskabet. Der er to typer deltagere i et K/S. Man kan enten være komplementar eller kommanditist. En komplementar hæfter begrænset med sit indskud, mens en kommanditist hæfter ubegrænset og personligt (Kommanditselskaber – K/S, <https://erhvervsstyrelsen.dk/kommanditselskaber>, besøgt d. 19-03-2021). Et K/S er ikke et selvstændigt skattesubjekt og beskatningen sker personligt ved de enkelte deltagere. Hvis et K/S skal omdannes, skal alle deltagerne være enige herom. Den enkelte deltager kan altså ikke alene træffe beslutning om hvorvidt K/S'et skal omdannes.

En delomdannelse kan altså blive bremset såfremt den pågældende virksomhed som man ønsker at omdanne, har negativ anskaffelsessum og man er deltager i et K/S, hvori de øvrige deltagere ikke ønsker en omdannelse.

10.6. Delkonklusion

Hvis man har flere virksomheder i sin virksomhedsordning, man kan vælge at lave en delomdannelse. En delomdannelse kan både være omdannelse af én enkelt virksomhed, eller omdannelse af flere virksomheder, til flere forskellige selskaber. Der er en række betingelser, som skal være opfyldt, for at man kan lave en delomdannelse. Én af disse betingelser er, at indskudskontoen ikke må være negativ i året forinden omdannelsen. Der skal derfor ske udligning af en eventuel negativ indskudskonto, før en delomdannelse kan finde sted.

Derudover skal kontoen for opsparet overskud fordeles og anskaffelsessummen for den afstående virksomhed skal nedsættes med den del af det opsparede overskud, som kan henføres til den afstående virksomhed. Dette sker ud fra en forholdsmæssig fordeling ud fra det kapitalafkastgrundlag og kapitalafkastgrundlaget for den afstående virksomhed.

De aktier eller anparter, som erhverves ved omdannelsen, anses som en privat hævning i virksomhedsordningen. For at kunne lave en delomdannelse er det en betingelse, at anskaffelsessummen for aktierne eller anparterne for den pågældende virksomhed ikke er negativ. Hvis dette er tilfældet, kan man dog alligevel lave en virksomhedsomdannelse, såfremt man omdanner alle sine virksomheder samlet og man året forinden omdannelsen anvendte virksomhedsordningen.

Alt efter hvilke typer virksomheder der indgår i virksomhedsordningen, kan dette dog blive problematisk. Hvis man er deltager i et K/S, er det ikke sikkert at det er muligt at omdanne dette

K/S. Det kræver, at alle deltagere i det pågældende K/S er enige om at der skal ske en omdannelse. Hvis ikke de øvrige deltagere ønsker en virksomhedsomdannelse, kan dette altså bremse virksomhedsomdannelsen og man har altså hverken mulighed for at lave en delomdannelse eller lave en samlet omdannelse af alle virksomhederne i virksomhedsordningen.

11. Værdiansættelse

Når en virksomhed skal omdannes til et selskab, skal virksomhedens aktiver og passiver værdiansættes på omdannelsesdatoen. Det er forskellige hvordan aktiverne og passiver skal værdiansættes, alt efter hvilket aktiv eller passiv der er tale om og om det er en skattepligtig virksomhedsomdannelse eller en skattefri virksomhedsomdannelse.

Virksomhedens aktiver skal værdiansættes aktiv for aktiv. Det betyder, at et forventet tab på et aktiv ikke kan modregnes i en forventet fortjeneste på et andet aktiv. Virksomhedens passiver, herunder gældsforpligtelser værdiansættes til kursværdien. Anfordringslån indgår til kurs 100. Ejerens personlige restskatter kan ikke indgå i åbningsbalancen i et selskab.

Følgende afsnit vil behandle værdiansættelsen af følgende:

- Goodwill
- Ejendomme
- Driftsmidler
- Varelager
- Debitorer
- Gæld

11.1. Goodwill

Ved goodwill forstås den merværdi en virksomhed har, udover aktiverne og passivernes værdi, i form af den knyttede kundekreds, forretningsforbindelse eller lignende. Afståelse af goodwill kan altså sammenholdes med afståelse af en kundekreds eller forretningsforbindelser, som virksomheden har oparbejdet.

I begrebet ligger også, at der er tale om en virksomhed i drift og en virksomhed med forventning om fremtidig indtjeningsevne. En forventning om fremtidig indtjeningsevne kan dog ikke i sig selv betegnes som goodwill.

Alt i alt kan goodwill betegnes som en igangværende og veletableret virksomhed i drift, med en oparbejdet kundekreds, forretningsforbindelser eller lignende og med en forventning om en fremtidig indtjening samt de fordele som er forbundet hermed.

Det er ikke fastsat ved lov, hvordan goodwill skal værdiansættes. Goodwill værdiansættes derfor til handelsværdien efter et skøn ud fra omstændighederne i det konkrete tilfælde. Der skal tages hensyn til samtlige omstændigheder som er kendt på tidspunktet for værdiansættelsen.

Inde for nogle brancher er der en fast kutyme for værdiansættelse af goodwill. Det kan f.eks. være ud fra bruttofortjeneste, bruttoomsætning eller lignende. Der skal kunne indsendes dokumentation på, at der foreligger en fast kutyme for værdiansættelse af goodwill i den pågældende branche.

Hvis der ikke er en branchekutyme, kan goodwill værdiansættes ud fra modtagne købstilbud, vurdering fra en sagkyndig person eller lignende.

Goodwill skal altid værdiansættes på omdannelsestidspunktet, medmindre der er tale om en omdannelse med tilbagevirkende kraft. Da skal goodwill værdiansættes på skæringsdagen. Værdiansættelse af goodwill kan ikke udskydes. Det vil sige, at man ikke kan udskyde værdiansættelsen af goodwill f.eks. til et år efter omdannelsen, fordi man evt. har nogle forventninger til fremtidig indtjening eller lignende, ligesom det ikke er muligt at værdiansætte goodwill efter sine egne forventninger.

Hvis det ikke er muligt at værdiansætte goodwill f.eks. hvis der ikke er nogle holdepunkter at værdiansætte ud fra, kan skatteministeriets TSS-cirkulære 2000-10 anvendes. Dette cirkulære er en standardiseret beregning af goodwill.

Beregning ved hjælp af dette cirkulære er kun vejledende og der er ikke krav om, at Skattestyrelsen godkender den beregnede værdi af goodwill. Der kan være særlige omstændigheder som gør, at den beregnede værdi ikke er retvisende. Der kan også være en uafhængig køber, som ikke er villig til at betale et beløb for goodwill som, svarer til beregningen, ligesom der kan være en uafhængig køber, som er villig til at betale mere end den beregnede værdi af goodwill.

Der kan være særlige omstændigheder, som vanskeliggør værdiansættelse af goodwill ved hjælp af TSS-cirkulære 2000-10.

Dette kan f.eks. være velbegrundede forventninger til fremtiden f.eks. på baggrund af indgåede aftaler om fremtidige ydelser, udviklingen i virksomheden fra afslutning af sidste regnskabsår og frem til overdragelsestidspunktet eller virksomheder, hvor store dele af omsætningen

stammer fra en enkelt eller nogle få store kunder. Det kan også være situationer, hvor værdifulde medarbejdere, som har afgørende betydning for virksomhedens indtjening, ikke følger med virksomheden. Hvis virksomhedens indtjening har været påvirket af engangsindtægter eller udgifter, kan det også have indflydelse på værdiansættelsen af goodwill.

Når skattestyrelsen, skatteankenævnet, skatterådet, landsskatteretten eller domstolene har godkendt værdiansættelsen af goodwill, vil det være denne værdi som er handelsværdien for goodwill.

11.1.1. Skattepligtig metode

Ved den skattepligtige metode vil den opgjorte værdi af goodwill være handelsværdien. Handelsværdien kan fastsættes mellem to uafhængige parter eller ved hjælp af TSS-cirkulære 2000-10. Ved en skattepligtig omdannelse vil den fastsatte værdi indgå i både den regnskabsmæssige og den skattemæssige åbningsbalance.

Da selskabet erhverver goodwill, vil omdannelse vil selskabet være berettiget til at afskrive på goodwill. Goodwill kan afskrives lineært over 7 år.

11.1.2. Skattefri metode

Den skattefrie metode betyder, at selskabet ved succession indtræder i virksomhedens skattemæssige stilling. Den skattemæssige værdi af goodwill vil derfor være 0 kr. Den regnskabsmæssige værdi af goodwill vil, som ved den skattepligtige metode, være handelsværdien af goodwill eller den efter TSS-cirkulære 2000-10 beregnede værdi af goodwill. Da der er forskel på den regnskabsmæssige værdi af goodwill og den skattemæssige værdi af goodwill skal der beregnes udskudt skat, som skal afregnes ved en eventuel senere afståelse.

11.1.3. Beregning efter TSS-cirkulære 2000-10

Det kan være vanskeligt at værdiansætte goodwill. Dette skyldes, at det ikke er fastsat ved lov hvordan goodwill skal værdiansættes. Det skal blot værdiansættes til handelsværdien, men denne kan i nogle tilfælde være svær at finde frem til. Hvis det ikke er muligt at finde frem til handelsværdien af goodwill eller hvis der ikke er en branchekutyme at støtte sig op ad, kan man anvende TSS-cirkulære 2000-10 til værdiansættelsen af goodwill.

Ved beregning af værdien af goodwill efter TSS-cirkulære 2000-10 tages der udgangspunkt i de seneste 3 års regnskabsmæssige resultater. Beregningen foretages i 7. step.

Step 1 – fastsættelse af regnskabsmæssige resultater:

Fastsættelse af regnskabsmæssige resultater for de seneste 3 regnskabsår. Hvis virksomheden ikke har opgjort et regnskabsmæssigt resultat efter årsregnskabsloven, kan den skattepligtige indkomst for de seneste 3 år i stedet benyttes til beregningen. Virksomheden kan også vælge at opgøre et regnskabsmæssigt resultat for de seneste 3 regnskabsår.

Step 2 – regulering af resultaterne:

De regnskabsmæssige resultater for de seneste 3 år skal korrigeres for:

- Finansielle indtægter og -udgifter
- Ikke udgiftsført løn eller vederlag til eventuel medarbejdende ægtefælle
- Eventuelle ekstraordinære poster i regnskabet
- Afskrivninger på tilkøbt goodwill.

Skattemæssige resultater korrigeres for:

- Vederlag til medarbejdende ægtefælle
- Finansielle indtægter og – udgifter
- Forskudsafskrivninger
- Andre ikke skatterrelevante poster
- Afskrivninger på tilkøbt goodwill

Step 3 – beregning af gennemsnitsindtjening:

Gennemsnitsindtjeningen skal beregnes ved at gange de enkelte år med en fastsat vægt.

Resultaterne vægtes efter følgende:

- 3. sidste år før overdragelses ganges med 1
- 2. sidste år før overdragelsen ganges med 2
- Sidste år før overdragelsen ganges med 3

Summen af disse divideres med 6 for at finde gennemsnitsindtjeningen.

Step 4 - korrektion for udviklingstendens:

Når en virksomhed overdrages mellem uafhængige parter vil udviklingstendens have en betydning for værdien af virksomheden.

Gennemsnitsresultatet tillægges udviklingstendensen. Udviklingstendensen beregnes som (resultat i sidste år-resultat 3. sidste år) /2. Forretning af virksomhedens aktiver fratrækkes gennemsnitsresultatet tillagt udviklingstendens.

Hvis resultatet herefter er 0 kr., antages goodwillværdien af være 0 kr.

Step 5 – korrektion for driftsherreløn:

I en personligt ejet virksomhed får ejeren ikke løn, da ejeren beskattes af den skattepligtige indkomst for virksomheden. Der skal derfor korrigeres for driftsherreløn.

Driftsherrelønnen udgør 50 % af gennemsnitsindtjeningen tillagt udviklingstendensen, dog minimum 250.000 kr. og højst 1.000.000 kr. Hvis resultatet herefter er 0 kr., antages goodwillværdien at være 0 kr.

Step 6 – forretning af virksomhedens aktiver:

Der skal fratrækkes en forretning af virksomhedens aktiver ud fra virksomhedens seneste balance. Ved opgørelsen af aktivmassen skal der skelnes mellem om aktiverne er driftsfremmende eller ej. Obligationer og pantebreve medregnes ikke, da disse anses for driftsfremmende. Likvide midler holdes som hovedregel også udenfor. Værdien af igangværende arbejder skal indgå med nettoværdien, dvs. forskellen mellem aktivværdien for de igangværende arbejder og de modtagne acontobetalinge.

Forretningen sker til kapitalafkastsatsen på det pågældende tidspunkt med et tillæg på 3 %.

Step 7 – kapitalisering:

Før man har den endelige goodwillværdi, skal restbeløbet kapitaliseres med en individuelt fastsat kapitaliseringsfaktor.

Kapitaliseringsfaktoren fastsættes ud fra kapitalafkastsats og levetid i år/rente. Oversigt over kapitaliseringsfaktorer fremgår af figur 3.

Levetiden fastsættes ud fra typen af virksomhedens produkter og tjenesteydelser. Hvis der er tale om unikke produkter vil goodwill antages at have en længere levetid end ved standardiserede og masseproducerede produkter.

Kapitalafkastsats	0 pct.	1 pct.	2 pct.	3 pct.	4 pct.	5 pct.
Levetid (år)/rente	8 pct.	9 pct.	10 pct.	11 pct.	12 pct.	13 pct.
1	0,46	0,46	0,45	0,45	0,45	0,44
2	0,91	0,90	0,89	0,88	0,87	0,86
3	1,33	1,31	1,30	1,28	1,26	1,25
4	1,74	1,71	1,68	1,65	1,63	1,60
5	2,12	2,08	2,04	2,00	1,96	1,93
6	2,48	2,43	2,38	2,33	2,28	2,23
7	2,83	2,76	2,70	2,63	2,57	2,52
8	3,16	3,08	3,00	2,92	2,85	2,78
9	3,48	3,38	3,28	3,19	3,10	3,02
10	3,78	3,66	3,55	3,44	3,34	3,25
11	4,06	3,93	3,80	3,68	3,57	3,46
12	4,34	4,18	4,04	3,90	3,77	3,65
13	4,6	4,42	4,26	4,11	3,97	3,83
14	4,84	4,65	4,47	4,31	4,15	4,00
15	5,08	4,87	4,68	4,49	4,32	4,16

Figur 3 – Kapitaliseringsfaktor. Kilde: C.C.6.4.1.2 Værdiansættelse af goodwill

11.1.4. Beregningseksempel ud fra TSS-cirkulære 2000-10

I følgende afsnit er der opsat et eksempel på beregning af goodwill ud fra fiktive forudsætninger. Beregningen fremgår af figur 4.

Step	3. sidste år	2. sidste år	sidste år
1 Regnskabsmæssigt resultat	100.000	500.000	700.000
Ikke udgiftsført løn til medarbejdende ægtefælle	50.000	50.000	50.000
- Finansielle indtægter	- 15.000	- 7.000	- 10.000
+ Finansielle udgifter	10.000	13.000	12.000
Ekstraordinære poster	- 15.000	10.000	13.000
2 Reguleret resultat	130.000	566.000	765.000
3. sidste år x 1 (130.000 x 1)	130.000		
2. sidste år x 2 (566.000 x 2)	1.132.000		
Sidste år x 3 (765.000 x 3)	2.295.000		
I alt	3.557.000		
3 Gennemsnitsindtjening (3.557.000/6)	592.833		
4 Udviklingstendens ((765.000-100.000)/2)	317.500,00		
I alt	910.333		
5 Driftsherreløn, 50 % af udviklingstendens, dog min. 250.000	- 455.167		
6 Forretning af aktiver, bortset fra goodwill. 3 % af 2.000.000	- 60.000		
Rest til forrentning	395.167		
7 Kapitalisering (8 % og levetid 9 år) faktor 3,48	1.375.180		
Beregnet værdi af goodwill	1.375.180		

Figur 4: Beregning af goodwill. Kilde: egen tilvirkning

Step 1:

I eksemplet er der opsat regnskabsmæssige resultater på 100.000 kr. i 3. sidste år, 500.000 kr. i 2. sidste år og 700.000 kr. i sidste år.

Step 2:

De regnskabsmæssige resultater er korrigeret for ikke udgiftsført løn til medarbejdende ægtefælle på 50.000 kr. for hvert år, finansielle indtægter på -15.000 kr. i 3. sidste år, -7.000 i 2. sidste år og -10.000 i sidste år, finansielle udgifter på 10.000 kr. i 3. sidste år, 13.000 i 2. sidste år og 12.000 i sidste år og til sidst ekstraordinære poster på -15.000 kr. i 3. sidste år, 10.000 i 2. sidste år og -13.000 i sidste år. Dette giver regulerede resultater på 130.000 kr. i 3. sidste år, 566.000 kr. i 2. sidste år og 765.000 kr. i sidste år.

Step 3:

Disse ganges med vægten for de enkelte år og divideres med 6 for at finde gennemsnitsindtjeningen. Gennemsnitsindtjeningen udgør 592.833 kr.

Step 4:

Gennemsnitsindtjeningen tillægges udviklingstendensen. Udviklingstendensen beregnes som (resultat i sidste år – resultat i 3. sidste år) /2 og giver 317.500 kr. Gennemsnitsindtjeningen tillagt udviklingstendensen giver 910.333 kr.

Step 5:

Gennemsnitsindtjeningen tillagt udviklingstendens fratrækkes 50 % i driftsherreløn svarende til 455.167 kr.

Step 6:

Herefter fratrækkes forretning af virksomhedens aktiver svarende til 3 % af 2.000.000 kr., hvilket giver -60.000 kr. Herefter er der en rest til forrentning på 395.167 kr.

Step 7:

Rest til forrentning på 395.167 kr. ganges med kapitaliseringsfaktoren på 3,48, fastsat ud fra en levetid på 10 år og et kapitalafkast på 0 %/rente på 8 %. Den beregnede værdi af goodwill giver herefter 1.375.180 kr.

11.1.5. Delkonklusion

Det kan være udfordrende at værdiansætte goodwill, da goodwill skal værdiansættes til handelsværdi og denne ofte fastsættes efter et skøn ud fra de pågældende omstændigheder. Indenfor nogle brancher kan der være en branchekutyme for værdiansættelse af goodwill. Det kan f.eks. være værdiansættelse ud fra bruttofortjeneste, bruttoomsætning eller lignende. Værdiansættelse af goodwill kan ikke udskydes. Goodwill skal derfor altid værdiansættes på omdannelsestidspunktet og samtlige kendte forudsætninger skal tages i betragtning. Hvis det ikke er muligt at værdiansætte goodwill, kan skatteministeriets TSS-cirkulære 20-10 anvendes. Dette cirkulære er en standardiseret beregning af goodwill.

Ved den skattepligtige metode værdiansættes goodwill til den opgjorte handelsværdi. Denne værdi vil indgå i både den regnskabsmæssige og den skattemæssige åbningsbalance.

Ved den skattefri metode indtræder selskabet i virksomhedens skattemæssige stilling og der er derfor ingen skattemæssig værdi af goodwill. Den regnskabsmæssige værdi af goodwill vil, ligesom ved den skattepligtige metode, være den opgjorte handelsværdi.

11.2. Ejendomme

Som hovedregel ved en virksomhedsomdannelse skal alle aktiver medtages i opgørelsen ved omdannelsen. Der er dog en undtagelse vedrørende ejendomme. Såfremt en ejendom benyttes erhvervsmæssigt og herved udgør en selvstændig virksomhed, vil der være mulighed for enten at overdrage ejendommen til selskabet eller at holde ejendomme udenfor selskabet. (C.C.7.2.2 Betingelser for skattefri virksomhedsomdannelse, besøgt d. 21-02-2021).

11.2.1. Skattepligtig metode

Ved en virksomhedsoverdragelse er der tale om interesseforbundne parter. Overdragelsen skal derfor ske med udgangspunkt i nogle retningslinjer.

Den pris ejendommen overdrages til, skal svare til hvad en uafhængig tredjemand vil betale for ejendommen. Derfor skal prisen være den aktuelle pris på tidspunktet hvor der indgås en bindende aftale om, at ejendommen skal overdrages. Den offentlige ejendomsvurdering kan bruges, men kun såfremt denne giver et retvisende billede af handelsværdien af ejendommen.

Når der er tale om interesseforbudne parter som i en virksomhedsoverdragelse, skal handlen ske på armslængdeprincippet. Efter administrativ praksis er det som udgangspunkt muligt at benytte sig af og lægge vægt på den seneste offentlige ejendomsvurdering, dog som nævnt tidligere skal denne værdi give et retvisende billede og herved er skattemyndighederne således ikke bundet af den offentlige ejendomsvurdering. Faktorer der kan påvirke, at den seneste offentlige ejendomsvurdering ikke kan anvendes, kan være modernisering eller ombygning af ejendomme, som har givet udtryk i ejendommens værdi.

Hvis overdragelsen sker skattepligtig, vil overdragelsen ske til realisationsbeskatning. Den beskatning der sker ved salg af ejendom, er ejendomsavancebeskatning. Ejendomsavancebeskatningen får virke fra salgsdatoen og beskattes af fortjenesten som er avancen mellem anskaffelsessummen og salgssummen, med dertilhørende regulering, som f.eks. 10.000 kr. tillæg (Ejendomsavancebeskatningsloven, satser og beløbsgrænser, besøgt d. 28-02-2021). Hvis der er tale om et tab, vil dette kun kunne benyttes i fremtidige avancer på ejendomme (C.H.2.1.10.2.1 Fradrag for tab, besøgt d. 2-02-2021).

Såfremt en ejendom ejes og benyttes privat, kan salg af denne ske uden beskatning. Betingelserne og fordele og ulemper herved beskrives senere i opgaven, også kaldt parcelhusreglen.

En anden undtagelse i forbindelse med ejendomme, er hvis salget af ejendommen sker som led i næringsvej. Hvis boligen har haft til formål at skulle videresælges eller udlejes og altså ikke bebos af ejeren selv, er der her tale om næringsvej. Hvis ejendommen sælges som en del af næringsvirksomhed, skal der ikke længere ske beskatning under ejendomsavancebeskatning men fortjenesten er skattepligtig efter de almindelige regler i statsskatteloven. (SKM2019.472.LSR, besøgt d. 28-02-2021).

11.2.2. Skattefri metode

Som tidligere beskrevet er det muligt at holde ejendomme helt eller delvist udenfor virksomhedsoverdragelsen. Hvis der er flere ejendomme, vil det være muligt særskilt for hver enkelt ejendom at afgøre, om denne skulle med i omdannelsen. (SKM2001.287.LR, besøgt d. 28-02-2021)

Ved overdragelse skattefrit efter lov om skattefri virksomhedsomdannelse sker overdragelsen med succession, hvis mere end halvdelen af ejendommen anvendes i overdragerens erhvervsvirksomhed. Hvis mindre end halvdelen anvendes i overdragerens erhvervsvirksomhed, er det blot det omfang ejendommen anvendes i overdragernes erhvervsvirksomhed.

Selskabet indtræder altså i overdragerens skattemæssige stilling vedrørende de overdragende aktiver, i dette tilfælde ejendommen, i forhold til anskaffelsessum, afskrivningsgrundlag mm. jf. VOL § 6 og FUSL § 8. Dette betyder, at avancen først beskattes når selskabet afhænder aktivet.

Hvis der er tale om en ejendom der er afskrivningsberettiget, vil det kun være muligt at succeders i relation til genvundne afskrivninger, hvis der samtidig sker succession vedrørende ejendomsavance for samme ejendom jf. KSL § 33 C, stk. 1, 6. pkt. (Lærebog om indkomstskat s. 675+678).

Kort fortalt vil fast ejendom værdiansættes til handelsværdi minus skattepligtig fortjeneste. Den skattepligtige fortjeneste indeholder eventuelle genvundne afskrivninger på installationer og bygninger og en eventuel fortjeneste på ejendommen ved omdannelsen opgjort efter ejendomsavancebeskatningsloven. Den seneste ejendomsvurdering vil i almindelighed kunne anvendes som handelsværdien (C.C.7.2.5 Opgørelse af den skattemæssige værdi af virksomhedens aktiver og passiver, besøgt d. 27-02-2021).

11.2.3. Delkonklusion

Ejendom værdiansættes forskellige i forhold til, om det er en skattefri eller skattepligtig virksomhedsomdannelse. Ved en skattepligtig metode skal værdien svare til det en uafhængig tredje mand ville betale for ejendommen, altså markedsværdien. Der kan dog være mulighed for at benyttes sig af den seneste offentlige vurdering såfremt denne er et retvisende billede. Skattemyndighederne kan altså ikke være bundet af denne vurdering.

Ved en skattepligtig omdannelse sker det til realisationsbeskatning, og der skal altså betales skat af en eventuel fortjeneste der er opgjort efter ejendomsavancebeskatningsloven, dog med undtagelse hvis der er tale om en ejendom der går ind under skattefri salg grundet parcelhusreglen.

Ved en skattefri metode sker overdragelsen med succession. Selskabet indtræder altså i overdrageren skattemæssige stilling, ift. anskaffelsessummen, fortaget afskrivninger mm. Dette betyder herved at en eventuel avance først kommer til beskatning når selskabet afhænder ejendommen.

11.3. Driftsmidler

I følgende afsnit behandles værdiansættelse af driftsmidler ved anvendelse af den skattepligtige metode såvel som den skattefrie metode.

11.3.1. Skattepligtig metode

Som tidligere beskrevet, opfattes en virksomhedsomdannelse efter den skattepligtige metode som et ophør af den personlige virksomhed. Derved opfattes driftsmidler i den pågældende virksomhed som værende afstået i det år virksomheden omdannes.

Driftsmidler skal værdiansættes til den markedsmæssige handelsværdi minus skattepligtig fortjeneste. Det vil sige, den værdi driftsmidlet ville have, ved salg på det åbne marked. Negativ saldo på driftsmiddelkontoen i den personlige virksomhed kan overføres til selskabet.

Værdien kan fastsættes, ved at sammenholde med udbudspriser på lignende driftsmidler solgt mellem uafhængige parter. Værdiansættelsen af driftsmidler skal se uafhængigt af foretagne afskrivninger på driftsmidlet.

11.3.2. Skattefri metode

Ved anvendelsen af den skattefri metode indtræder selskabet i virksomhedens skattemæssige stilling og overtager således driftsmidlet til den aktuelle skattemæssige værdi på driftsmidlet.

Selskabet overtager også retten til at afskrive på driftsmidlet ud fra den aktuelle skattemæssige værdi af driftsmidlet.

Ved en eventuel senere afståelse af driftsmidler vil der, i tilfælde af at der er en fortjeneste her, ske beskatning af fortjenesten ved salget af driftsmidlet.

11.3.3. Blandet benyttede aktiver

I en virksomhedsordning kan der indgå blandet benyttede aktiver. Dette kan f.eks. være en blandet benyttet bil. Når blandet benyttede aktiver overdrages til selskabet ved omdannelsen, skal disse aktiver overgå til udelukkende erhvervmæssig brug. Blandet benyttede aktiver og eventuelle problemstilling i forbindelse hermed behandles i afsnit 12.

11.3.4. Delkonklusion

Hvordan et driftsmiddel skal værdiansættes, afhænger af om omdannelsen sker efter den skattepligtige metode eller den skattefrie metode. Ved den skattepligtige metode værdiansættes driftsmidler til handelsværdi fratrukket skattepligtig fortjeneste. Handelsværdien svarer til den værdi driftsmidlerne ville kunne omsættes for på det åbne marked. Ved den skattefrie metode overtager selskabet driftsmidlerne til den skattemæssige værdi af driftsmidlerne. Selskabet overtager ligeledes retten til at afskrive på driftsmidlerne. Blandede benyttede aktiver som f.eks. blandede benyttede biler skal overgå til udelukkende erhvervmæssigt brug ved omdannelsen.

11.4. Varelager

Der er ikke forskel på den skattepligtige værdi og den regnskabsmæssige værdi af varelager. Varelagerets bogførte værdi vil som oftest svarer til handelsværdien. De følgende afsnit omhandler værdiansættelse af varelager efter den skattepligtige metode og efter den skattefrie metode.

11.4.1. Skattepligtig metode

Varelager opgøres til handelsværdi. I realiteten opgøres varelager til den skattemæssigt bogførte værdi. Reglerne og principperne for værdiansættelse af varelager følger varelagerloven og det er også disse principper Skattestyrelsen ligger til grund for værdiansættelsen.

Handelsværdien til svarer dagsværdien og er den værdi som den enkelte varer kan indkøbes til på omdannelsestidspunktet. Varelager kan også indregnes til kostpris, hvis der f.eks. er tale om egen fremstilling af varer. Disse varer skal tillægges omkostninger som kan henføres direkte til produktionen af varerne.

Den regnskabsmæssige værdi kan ofte ligges til grund, da ovenstående opgørelsesmetoder minder om reglerne i årsregnskabsloven. Den regnskabsmæssige værdi vil derfor kunne anvendes som handelsværdi på omdannelsestidspunktet.

11.4.2. Skattefri metode

Ved skattefri omdannelse indtræder selskabet i virksomhedens skattemæssige stilling og varelageret værdi vil som oftest være handelsværdien (C.C.7.2.5 Opgørelse af den skattemæssige værdi af virksomhedens aktiver og passiver, besøgt d. 05-03-2021). Der vil ikke være forskel på den regnskabsmæssige værdi af varelageret og den skattemæssige værdi af varelageret. Der skal derfor ikke beregnes udskudt skat af varelageret.

Varelager vil oftest omsættes til en værdi som er højere end handelsværdien og derfor vil for tjeneste løbende blive indregnes og beskattes i tabt med at varelageret omsættes efter omdannelsen.

11.4.3. Delkonklusion

Efter den skattepligtige metode skal varelager værdiansættes til handelsværdi, svarende til dagsværdien på de enkelte varer. I praksis svarer handelsværdien ofte til den regnskabsmæssigt bogførte værdi. Varelager skal værdiansættes efter reglerne og principperne i varelagerloven og disse principper er de samme som Skattestyrelsen ligger til grund for værdiansættelsen. Hvis der er tale om fremstilling af egne varer, kan disse indregnes til kostpris.

Efter den skattepligtige metode er der ikke forskel på den regnskabsmæssige og den skattemæssige værdi af varelageret. Denne værdi vil, ligesom ved den skattepligtige metode, oftest svare til handelsværdien af varelageret.

11.5. Debitorer

Debitorer er tilgodehavender for udført arbejde. Der er altså tale om et kunde- og/eller leverandørforhold.

En debitor er et finansielt instrument. Et finansielt instrument er defineret som en erhvervet aftale, der udgør et finansielt aktiv i en virksomhed og en modsvarende finansiell forpligtelse jf. IAS 32.

Ved værdiansættelsen af en debitor vil det være muligt at tage udgangspunkt i den regnskabsmæssige værdi, i det der ifølge IFRS 9, er fastlagte regler og principper for indregning og måling af finansielle instrumenter som debitorerne er, og ifølge IFRS 13 der definerer en fælles begrebsramme om måling af dagsværdi på tværs af alle IFRS-standarderne.

Der kan altså ifølge ovenstående IAS og IFRS tages udgangspunkt i den regnskabsmæssige værdi af debitorerne når debitorerne skal værdiansættes, fordi der er et krav om at nedskrivning af debitorerne i forbindelse med vurdering af tab og herved er den regnskabsmæssige værdi også et udtryk for handelsværdien af debitorerne (C.C.7.2.5 Opgørelse af den skattemæssige værdi af virksomhedens aktiver og passiver, besøgt d. 05-03-2021).

11.5.1. Skattepligtig metode

En skattepligtig virksomhedsomdannelse er en realisation af aktivet, og herved vil der ved omdannelsen ske afståelse af fordringen. Et tab kan først fradrages når dette er realiseret, hvilket en afståelse er.

Et eksempel er ved en regnskabsmæssige værdi på t.kr. 750, og der er her hensat t.kr. 100 til tab. Den skattemæssige værdi er herved t.kr. 850 fordi de t.kr. 100 som er hensat endnu ikke er realiseret, og fordi tab på forretningsdebitorer skal fratække i det indkomstår hvor tabet bliver realiseret, altså at det er konteret og kan gøres endelig op jf. KGL § 25, stk. 1.

Ved ovenstående vil der herved ske et tab, og dette tab vil kunne fratækkes i den personlige indkomst.

11.5.2. Skattefri metode

Debitorerne opgøres til den skattemæssige værdi på omdannelsestidspunktet. Den skattemæssige værdi er i almindelighed handelsværdien minus den skattepligtige fortjeneste og eventuelt minus skattemæssige nedskrivninger for konstaterede tab eller sandsynliggjorte tab (C.C.7.2.5 Opgørelse af den skattemæssige værdi af virksomhedens aktiver og passiver, besøgt d. 27-02-2021).

Ved en skattefri virksomhedsomdannelse er grundlaget for successionen af debitorerne, derved den skattemæssige værdi. Eksemplet ovenfor med værdien på debitorerne på t.kr. 750 hvor i der er hensat til tab på t.kr. 100, vil overdragelsesværdien her være t.kr. 850.

11.5.3. Delkonklusion

Debitorer er et finansielt instrument. Ved dette kan der tages udgangspunkt i den regnskabsmæssige værdi, da der er fastlagte regler og principper for indregning og måling af dette, og derved er den regnskabsmæssige værdi udtryk for handelsværdien.

Ved en skattepligtig omdannelse er der tale om en afståelse og der vil her kunne ske fradrag for tab på debitorerne

Ved den skattefrie omdannelse bruges den skattemæssige værdi som er handelsværdien minus den skattepligtige fortjeneste og eventuelt minus skattemæssige nedskrivninger for konstaterede tab eller sandsynliggjorte tab.

11.6. Gæld

Efter årsregnskabsloven skal virksomheder som hovedregel løbende regulere gæld til amortiseret kostpris jf. ÅRL § 37, stk. 2.

Amortiseret kostpris på gæld er f.eks. ved et obligationslån hvor der er kurstab, og det går her ud på at fordele kurstabet ud på løbetiden. Ved en årlig regulering af gældens størrelse med den beregnet amortiseringsbeløb og den regulering skal så omkostningsføres i årets regulering i resultatopgørelsen sammen med rentekomkostningerne.

Det er vigtigt at være opmærksom på, at der ved en omdannelse sker et debitorskift, fordi der ved omdannelsen er tale om en ny virksomhed med nyt CVR-nr. mm. Et sådant debitorskifte kan ikke ske, hvis der ikke er accept fra kreditorerne (Selskabsadvokaterne, Omdannelse af personlig virksomhed til ApS eller A/S, besøgt d. 26-02-2021).

11.6.1. Skattepligtig metode

Den regnskabsmæssige værdi af gæld er den amortiserede kostpris. Den skattepligtige værdi af gæld er kursværdien. Det er kursværdien som skal anvendes ved en skattepligtig omdannelse. Anden gæld, herunder gæld på anfordringsvilkår, fastsættes som udgangspunkt til kurs 100, hvis gælden kan indfries til kurs 100. Ejerens personlige restskatter kan aldrig indgå i åbningsbalancen.

11.6.2. Skattefrie metode

Ved en skattefrie virksomhedsomdannelse opgøres gælden også til kursværdien . Hvis der er tale om lån på anfordringsvilkår, altså et lån der kan kræves tilbagebetalt med øjeblikkelig virkning, skal dette lån værdiansættes til kurs 100. Hvis der er tale om gæld der kan indfries til kurs 100, vil denne kun kunne være over 100 såfremt rentesatsen og opsigelsesvarsler ikke er på markedsvilkår. (C.C.7.2.5 Opgørelse af den skattemæssige værdi af virksomhedens aktiver og passiver, besøgt d. 27-02-2021).

11.6.3. Delkonklusion

Gæld værdiansættes til kursværdi, hvad enten der er tale om en skattepligtig omdannelse eller en skattefrie omdannelse. Anden gæld og anfordringslån værdiansættes som hovedregel til kurs

100, hvis gælden kan indfries til kurs 100. Ejerens personlige restskatter kan ikke indgå i åbningsbalancen for selskabet.

Ved en virksomhedsomdannelse sker der et debitorskift som skal accepteres af kreditorerne. Debitorskiftet kan kun ske, hvis kreditorer acceptere det.

12. Problemstillinger

Ved en virksomhedsomdannelse kan man løbe ind i en eller flere problemstillinger. Disse problemstillinger kan vanskeliggøre virksomhedsomdannelsen og muligvis have en likviditetsmæssig konsekvens for omdanneren. De følgende afsnit vil behandle udvalgte problemstillinger og de eventuelle konsekvenser heraf.

12.1. Blandet benyttet driftsmidler

Blandede benyttede driftsmidler kan som hovedregel ikke indgå i en virksomhedsordning. Undtaget herfor er dog biler, telefoner, datakommunikationsforbindelser og computere med tilbehør (C.C.5.2.2.8 Blandet benyttede driftsmidler, besøgt d. 04-03-2021).

En blandet benyttet bil er en bil, som både anvendes til privat kørsel og til erhvervmæssig kørsel. Der er forskel på hvordan man bliver beskattet af den private anvendelse af bilen, alt efter om der er tale om en personlig virksomhed eller et selskab.

Der sker beskatning af en firmabil, så snart den er tilgængelig for privat anvendelse. Hvis firmabilen udelukkende kan anvendes erhvervmæssigt, vil der ikke ske beskatning. Det kan være svært at vurdere, hvornår en firmabil er tilgængelig for privat anvendelse. Som hovedregel er en gulpladebil, hvor der ikke er betalt moms ved anskaffelsen, ikke tilgængelig for privat anvendelse. Testkørsel af biler vil som udgangspunkt heller ikke anses som privat anvendelse, så længe der maksimalt er tale om 20 årlige testkørsler og der er udvalgt en testfører samt at testkørslerne skal medregnes som arbejdstid for testføreren (C.A.5.14.1.11 Vurdering af hvornår en vil er til rådighed for privat kørsel, besøgt d. 04-03-2021).

Man kan også undgå beskatning af privat anvendelse af firmabil, hvis man afskærer muligheden for at anvende bilen privat. Det kan f.eks. være i form af en skriftlig aftale mellem den ansatte og virksomheden, om at bilen ikke er til rådighed for privat brug, herunder kørsel mellem arbejdsplads og bopæl. Dette kan dog skabe problemer, hvis den ansatte blot én gang kører privat i bilen. Dette vil udløse beskatning af fri bil for den pågældende medarbejder (C.A.5.14.1.11 Vurdering af hvornår en vil er til rådighed for privat kørsel, besøgt d. 04-03-2021).

Det kan altså være vanskeligt at vurdere, hvornår en firmabil har været til rådighed for privat brug. Ved vurdering kan andre forudsætninger også tages i betragtning såsom:

- Hvordan den ansattes bopæl er placeret i forhold til dagligvarebutikker
- Hvordan den ansatte transporter sig fra bopæl til arbejdsplads
- Om den ansatte eller dennes familie har egen bil
- Størrelsen på den ansattes familie

I sidste ende vil det altid være en vurderingssag, om bilen har været til rådighed for privat anvendelse. Der vil derfor altid være en risiko for, at der vil være grundlag for beskatning af privat anvendelse af en firmabil. I denne vurdering vil der også ligges vægt på hvilken type bil der er tale om, og om denne type bil egner sig til den erhvervsmæssige anvendelse. Hvis der f.eks. er tale om sportsvogne eller dyre luksusbiler kan det være svært at påvise, at disse egner sig til erhvervsmæssig kørsel. I sådanne tilfælde er det op til arbejdsgiveren at sandsynliggøre, at den ansatte er afskåret fra at bruge bilen privat.

Det er et krav, at der føres kørselsregnskab over anvendelsen af en firmabil. Dette bruges som dokumentation for, at bilen ikke anvendes til privat kørsel eller som dokumentation for fordelingen mellem erhvervsmæssig anvendelse og privat anvendelse af firmabilen. I kørselsregnskabet skal det angives:

- Kilometertællens udvisning ved påbegyndelse af kørsel og afslutning
- Dato for kørslen
- Kørselsfordeling mellem erhvervsmæssig kørsel og privat kørsel
- Bestemmelsessteder og notater, som kan sandsynliggøre rigtigheden af kørselsregnskabet

Kørselsregnskabet anvendes også til at opgøre den private anvendelse af bilen. Den private anvendelse af bilen skal man kende til, for at kunne opgøre avance eller tab ved hævning af bilen ud af virksomhedsordningen.

12.1.1. Hævning ud af virksomhedsskatteordningen

Inden en virksomhedsomdannelse kan ejeren vælge, at lade bilen overgå til anden benyttelse og dermed ændre anvendelsen fra blandet benyttet bil til privat bil. I et sådant tilfælde, behandles ændringen som et salg af bilen fra virksomheden til ejeren.

Det er en betingelse, at bilen er anskaffet d. 7. oktober 2004 eller senere. Ændringen er lavet, så snart der er indgået en bindende aftale om køb af bilen. Som salgssum skal man anvende salgssummen for det tidspunkt, hvor bilen tages ud af virksomhedsordningen.

Når en blandet benyttet bil tages ud af virksomhedsordningen, skal der laves en opgørelsen over gevinst eller tab ved salg af bilen. Når den blandet benyttede bil overføres fra virksomhedsordningen skal det ske fra starten af indkomståret, således at det får virkning for hele indkomståret.

Når en bil overføres fra virksomhedsordningen, er transaktionen omfattet af reglerne om hævnninger i virksomhedsordningen. Bilen vil i skattemæssig henseende anses for solgt (C.C.5.2.2.9.4 Bilen føres ind eller ud af virksomhedsordningen, besøgt d. 04-03-2021).

Overførslen af den blandede benyttede bil skal ske efter bruttoprincippet. Det betyder, at transaktionen skal deles op i to – således at gæld i bilen behandles uafhængigt af hævnningen af bilen. Disse skal altså behandles hver for sig, efter reglerne om hæverækkefølge og indskud i en virksomhedsskatteordning. Den selvstændige kan også vælge at benytte mellemregningskontoen, hvis der er en sådan i virksomhedsskatteordningen.

Fortjeneste ved salg af den blandede benyttede bil opgøres som forskellen mellem den ikke afskrevne saldo og salgssummen. Den ikke afskrevne saldo opgøres som saldoen primo tillagt eventuelle forbedringer og fratrukket årets afskrivning. Den opgjorte erhvervmæssige andel af fortjenesten indregnes i virksomhedens skattepligtige indkomst for året (C.C.5.2.2.9.4 Bilen føres ind eller ud af virksomhedsordningen, besøgt d. 04-03-2021).

12.1.2. Beregningseksempel af fortjeneste eller tab ved salg af blandet benyttet bil

I følgende afsnit er der opsat et eksempel på beregning af fortjeneste eller tab ved salg af en blandet benyttet bil fra en virksomhedsordning ud fra fiktive forudsætninger.

Det forudsættes, at bilen er anskaffet i 2018 for 250.000 kr. Hver år køres der 20.000 km. i bilen, hvoraf de 10.000 km. er erhvervmæssig kørsel. Se figur 5.

Antal kørte kilometer	
2018	
Erhverv	10.000
Privat	10.000
I alt	20.000
2019	
Erhverv	10.000
Privat	10.000
I alt	20.000
2020	
Erhverv	10.000
Privat	10.000
I alt	20.000
2021	
Erhverv	10.000
Privat	10.000
I alt	20.000
Km i alt 2018-2021	80.000
Erhvervsmæssig anvendelse i alt	40.000
Erhvervsmæssig andel	50%

Figur 5 - opgørelse antal kørte kilometer.
Kilde: egen tilvirkning

Hvert år afskrives 25 % af saldoen. Det er kun muligt at fratække afskrivninger svarende til den erhvervsmæssige andel af den samlede kørsel i bilen. Hvert år fratrækkes derfor 50 % af afskrivningerne $((10.000/20.000)*100)$.

Saldoen ultimo år 1 er opgjort til 218.750 kr., svarende til anskaffelsessummen på 250.000 kr. fratrukket årets afskrivning på 31.250 kr (50 % af afskrivninger i alt 62.500 kr). Se figur 6.

År 1, 2018		
Anskaffelsessum	250.000	
Forbedringer		
Afskrivningsgrundlag		250.000
Afskrivning 25 %	- 62.500	
Erhvervsmæssig andel, 50 %	- 31.250	
Årets afskrivning		- 31.250
Saldo ultimo		218.750

Figur 6 - opgørelse år 1. Kilde: egen tilvirkning

I år 2 tillægges forbedringer i året på 12.250 kr. til primo saldoen på 218.750 kr. Årets afskrivninger udgør 28.875 kr. Årets afskrivning fratrækkes afskrivningsgrundlaget på 231.000 kr. Ultimo saldoen er herefter 202.125 kr. Se figur 7.

År 2, 2019		
Saldo primo	218.750	
Forbedringer	12.250	
Afskrivningsgrundlag		231.000
Afskrivning 25 %	- 57.750	
Erhvervsmæssig andel, 50 %	- 28.875	
Årets afskrivning		- 28.875
Saldo ultimo		202.125

Figur 7 - opgørelse år 2. Kilde: egen tilvirkning

I år 3 tillægges årets forbedringer på 5.875 kr., hvorefter afskrivningsgrundlaget er 208.000 kr. Der afskrives 26.000 kr., hvorefter saldoen ultimo år 3 er på 182.000 kr. Se figur 8.

År 3, 2020		
Saldo primo	202.125	
Forbedringer	5.875	
Afskrivningsgrundlag		208.000
Afskrivning 25 %	- 52.000	
Erhvervsmæssig andel, 50 %	- 26.000	
Årets afskrivning		- 26.000
Saldo ultimo		182.000

Figur 8 - opgørelse år 3. Kilde: egen tilvirkning

I år 4 er saldoen primo 182.000 kr. Årets afskrivning udgør 22.750 kr. Saldoen ultimo år 4 er således på 159.250 kr. Se figur 9.

År 4, 2020		
Saldo primo	182.000	
Forbedringer	-	
Afskrivningsgrundlag		182.000
Afskrivning 25 %	- 45.500	
Erhvervsmæssig andel, 50 %	- 22.750	
Årets afskrivning		- 22.750
Saldo ultimo		159.250

Figur 9 - opgørelse år 4. Kilde: egen tilvirkning

I år 4 sælges bilen for 175.000 kr. Forskellen mellem salgssummen på 175.000 kr. og den ikke afskrevne saldo på 159.250 kr. giver en fortjeneste på 15.750 kr. I alt er der kørt 40.000 km. i bilen i perioden 2018-2021, hvoraf de 20.000 km. er erhvervsmæssig kørsel. Dette svarer til en erhvervsmæssig anvendelse på 50 % $((20.000/40.000)*100)$. 50 % af fortjenesten på 15.750 kr. svarende til 7.875 kr. indregnes derfor i virksomhedens skattepligtige indkomst. Se figur 10.

Salg år 4		
Salgssum		175.000
Ikke afskrevet beløb	-	159.250
Fortjeneste(+)/tab(-)		15.750
Erhvervsmæssig fortjeneste, 50 %		7.875

Figur 10 - opgørelse fortjeneste/tab. Kilde: egen tilvirkning

12.1.3. Beskatning af fri bil

Hvis en blandet benyttet bil indgår i en virksomhedsomdannelse, vil der være en indvirkning på beskatningen af den private anvendelse af bilen.

I både en personlig virksomhed og i et selskab skal ejeren beskattes af fri bil jf. LL § 16. Dette gøres imidlertid på to forskellige måder.

I en personlig virksomhed lægges beskatningsgrundlaget for fri bil til årets overskud, mens omkostninger til bildrift, renter og skattemæssige afskrivninger fratrækkes årets overskud. Her har det altså betydning for det resultat, som ejeren skal beskattes af (C.C.5.2.2.9.4 Bilens føres ind eller ud af virksomhedsordningen, besøgt d. 04-03-2021).

I et selskab skal ejeren beskattes af fri bil. Det har ingen betydning hvor stor en andel af den samlede kørsel som har været privat kørsel. Her er det nok, at ejeren én gang har anvendt bilen privat. Dette vil udløse beskatning for hele den pågældende måned.

Beskatningsgrundlaget ved fri bil opgøres på følgende måde:

+ 25 % af købsprisen op til 300.000 kr.

+ 20 % af købsprisen som overstiger 300.000 kr.

+ Miljøtillæg 150 %

= Beskatningsgrundlaget

Den skattepligtige værdi af bilen beregnes dog altid af minimum 160.000 kr. uanset om bilens værdi måtte være lavere. Miljøtillæg udgør 150 % af vægtafgiften eller ejerafgiften på den pågældende bil. Udligningsafgift på dieselbiler medregnes ikke (C.A.5.14.1.6 Den skattepligtige værdi – procentreglen, besøgt d. 05-03-2021).

I et selskab indberettes beskatning af fri bil som personalegode via. lønnen og beskattes som personlig indkomst.

Uanset om der er tale om en personlig virksomhed eller et selskab, beskattes privat anvendelse af en bil som personlig indkomst for ejeren. Forskellen ligger dermed i opgørelsen af grundlaget.

12.1.4. Beregningseksempel fri bil i personlig virksomhed kontra fri bil i selskab

I følgende afsnit opstilles et beregningseksempel for at vise forskellen mellem beskatning af fri bil i et selskab og beskatning af fri bil i en virksomhed, på den samme bil. Der anvendes følgende fiktive forudsætninger:

- | | |
|--------------------------------------|-------------|
| • Anskaffelsessum bil | 250.000 kr. |
| • Årets overskud før bilomkostninger | 600.000 kr. |
| • Anskaffet i år | 2018 |
| • Brændstof | 10.000 kr. |

- Vægtafgift 12.000 kr.
- Forsikring 12.000 kr.
- Vedligeholdelse 35.000 kr.
- Renter 15.000 kr.
- Skattemæssige afskrivninger 62.500 kr.

Yderligere forudsættes det, at det er første brugsår og det dermed er første år der afskrives på bilen. Årets afskrivninger opgøres dermed som 25 % af anskaffelsessummen på 250.000 kr. Det forudsættes også at hele årets overskud hæves og dermed ikke overføres til opsparat overskud.

Opgørelsen af beskatningsgrundlaget for fri bil i et selskab tager udgangspunkt i anskaffelsessummen. I dette tilfælde en anskaffelsessum på 250.000 kr., hvor beskatningsgrundlaget opgøres til 25 % af 250.000 kr. svarende til 62.500 kr., tillagt 150 % af vægtafgiften på 12.000 kr. svarende til 18.000 kr. I alt giver dette et årligt beskatningsgrundlag på 80.500 kr., som beskattes som personlig indkomst. Se figur 11.

Beregningsgrundlag	
Købspris	250.000
25 % op til 300.000	62.500
20 % over 300.000	-
Miljøtillæg	18.000
I alt til beskatning årligt	80.500
Pr. måned	6.708

Figur 11 - beregning beskatningsgrundlag fri bil. Kilde: Egen tilvirkning

Opgørelse af beskatningsgrundlaget for fri bil i en personlig virksomhed tager udgangspunkt i virksomhedens overskud. Virksomhedens overskud fratrækkes bilomkostninger i året, renter på billån og skattemæssige afskrivninger. Herefter lægges beskatningsgrundlaget for fri bil til årets overskud efter bilomkostninger, hvorefter man til sidste har beskatningsgrundlaget.

I dette eksempel tages udgangspunkt i et overskud før bilomkostninger på 600.000 kr. Bilomkostninger i året fratrækkes herefter svarende til 10.000 kr. for brændstof, 12.000 kr. for vægtafgift, 12.000 kr. for forsikring, 35.000 kr. for vedligeholdelse, 62.500 kr. i skattemæssige afskrivninger og renteudgifter på 15.000 kr. – i alt 146.500 kr. Resultatet efter bilomkostninger kan herefter opgøres til 453.500 kr. (600.000 kr. – 146.500 kr.). Beskatningsgrundlaget for fri bil lægges herefter til resultatet efter bilomkostninger. Beskatningsgrundlaget for fri bil kender vi fra figur 11 og det er 80.500 kr. Årets overskud til beskatning som personlig indkomst ender dermed på 534.000 kr. (453.500 kr. + 80.500 kr.). Se figur 12.

Virksomhedens overskud før bilomkostninger	600.000
Brændstof	- 10.000
Vægtafgift	- 12.000
Forsikring	- 12.000
Vedligeholdelse	- 35.000
Skattemæssige afskrivninger	- 62.500
Renteudgifter på billån	- 15.000
Virksomhedens overskud efter bilomkostninger	453.500
Værdi af fri bil	80.500
Årets overskud	534.000

Figur 12 - beregning beskatningsgrundlag fri bil i virksomhed. Kilde: egen tilvirkning

Forskellen ligger altså i, om beskatningsgrundlaget for fri bil indberettes som personalegode og beskattes som personlig indkomst, eller om det tillægges virksomhedens overskud, som ligeledes beskattes som personlig indkomst. Der vil altså ikke være forskel på om man er lønmodtager med en årlig lønindtægt på 453.500 kr. tillagt fri bil på 80.500 kr. eller om man er virksomhedsejer og beskattes af virksomhedens overskud på 453.500 kr. tillagt fri bil på 80.500 kr. Skatteværdien vil alt andet lige være den samme.

Dette leder os tilbage til overvejelserne omkring hvorvidt man bør overveje at hæve bilen ud af virksomhedsordningen inden en virksomhedsomdannelse, således at bilen ikke indgår i åbningsbalancen for selskabet. Dette vil betyde en hævning i året, idet bilen hæves ud af virksomhedsordningen, samt et indskud af den restgæld der måtte være. Men herefter vil ejeren ikke skulle beskattes af fri bil i selskabet. Det betyder dog også, at alle driftsudgifter på bilen herefter skal afholdes af ejeren selv. Hvis bilen efterfølgende anvendes til erhvervmæssig kørsel, er der

mulighed for i stedet at få skattefri kørselsgodtgørelse fra selskabet, såfremt der føres kørebog, svarende til 3,44 kr. pr. kørt kilometer for de første 20.000 km. og herefter 1,90 kr. pr. kørt kilometer (2021-satser) (Kørselsgodtgørelse – skattepligtig og skattefri, <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2234870>, besøgt d. 05-03-2021).

Hvis der fortsat køres 20.000 km. om året i bilen, hvoraf de 10.000 km. er erhvervsmæssige vil dette give en skattefri kørselsgodtgørelse på 34.400 kr. (10.000 km. * 3,44 kr.). Bilomkostningerne, svarende 84.000 kr. årligt, vil nu skulle afholdes privat. Bilomkostningerne omfatter her 10.000 kr. for brændstof, 12.000 kr. for vægtafgift, 12.000 kr. for forsikring, 35.000 kr. for vedligeholdelse og renteudgifter på 15.000 kr., idet der ikke er skattemæssige afskrivninger, når bilen ejes privat. Ud af de 84.000 kr. i bilomkostninger vil man altså kunne få dækket 34.400 kr. af skattefri kørselsgodtgørelse og herefter have årlige bilomkostninger på 49.600 kr. Se figur 13.

Årlige kilometer i alt	20.000
Erhvervsmæssig kørsel	10.000
Skattefri kørselsgodtgørelse op til 20.000 km. årligt (3,44 kr. pr. km.)	34.400
Årlige bilomkostninger	84.000
Brændstof 10.000 kr.	
Vægtafgift 12.000 kr.	
Forsikring 12.000 kr.	
Vedligeholdelse 35.000 kr.	
Renter 15.000 kr.	
Årlige bilomkostninger fratrukket skattefri kørselsgodtgørelse	49.600

Figur 13 - beregning skattefri kørselsgodtgørelse. Kilde: Egen tilvirkning.

Alt i alt vil man have årlige bilomkostninger på 49.600 kr. ved at hæve bilen ud af virksomhedsordningen inden virksomhedsomdannelsen, mens det koster 80.500 kr. i årlig beskatning af fri bil, hvis man lader bilen indgå i virksomhedsomdannelsen. Hvis man tager udgangspunkt i skatteloftet på 52,06 % for personlig indkomst, giver dette en skattemæssig værdi på 41.908,3 kr. (80.500 kr. * 52,06 %) (Satser, <https://www.skat.dk/SKAT.aspx?oId=2035568>, besøgt d. 19-03-2021). Det vil altså koste mindre pr. år at lade bilen indgå i virksomhedsomdannelsen og blive beskattet af fri bil, end at hæve bilen ud af virksomhedsordningen og modtage skattefri kørselsgodtgørelse fra selskabet.

12.1.5. Delkonklusion

En blandet benyttet bil er en bil, som både anvendes til privat brug og erhvervmæssigt brug. Hvis man i sin virksomhed har en blandet benyttet bil, er der flere overvejelser man må gøre sig, i forbindelse med en virksomhedsomdannelse. En af disse overvejelser er, om man skal lade bilen overgå til privat anvendelse og dermed hæve bilen ud af virksomhedsordningen inden virksomhedsomdannelsen. Hvis man hæver bilen ud af virksomhedsordningen, betragtes dette som et salg af bilen fra virksomheden til ejeren. Når en bil hæves ud af en virksomhedsordning, skal der opgøres en avance eller et tab ved salg af bilen. Avancen eller tabet opgøres som forskellen mellem den ikke afskrevne saldo og salgssummen. En eventuel avance skal fordeles mellem privat andel af avancen og erhvervmæssig andel af avancen, ud fra den faktiske anvendelse af bilen. Den erhvervmæssige andel af avancen skal indregnes i virksomhedens skattepligtige indkomst for året.

En anden overvejelse man bør gøre sig er, om bilen skal blive i virksomhedsordningen og dermed indgå i virksomhedsomdannelsen, hvorefter man som ejer skal beskattes af fri bil i selskabet. Beskatningsgrundlaget for fri bil opgøres på samme måde, uanset om der er tale om en personlig virksomhed eller et selskab. Forskellen ligger i, at ved en personlig virksomhed tillægges beskatningsgrundlaget årets overskud i virksomheden, hvor det i et selskab indberettes som løn for ejeren. I begge tilfælde beskattes det som personlig indkomst og skatteværdien vil alt andet lige være den samme.

Hvis man som ejer vælger at hæve bilen ud af virksomhedsordningen, er der mulighed for at få skattefri kørselsgodtgørelse, svarende til 3,44 kr. pr. kørt kilometer op til 20.000 km. og herefter 1,90 kr. pr. kørt kilometer. Det vil dog også betyde, at alle driftsomkostninger på bilen skal afholdes privat. Hvad man bør vælge, afhænger altså af hvad der i den enkelte situation bedst kan betale sig, ud fra den faktiske anvendelse af bilen og dermed hvor meget skattefri kørselsgodtgørelse man vil kunne få, sammenholdt størrelsen på beskatningsgrundlaget ved beskatning af fri bil.

12.2. Ejendomme

Når der indgår ejendomme i en virksomhedsomdannelse, kan der opstå en række problemstillinger i forbindelse hermed. Udvalgte problemstillinger behandles i de følgende afsnit.

12.2.1. Fri bolig beskatning

Ejer B driver sin virksomhed i en virksomhedsskatteordning og har her en forældrekøbslejlighed hans datter bor i. Lejligheden blev købt i 2016 da datteren skulle læse på universitet.

Lejligheden blev anskaffet til kr. 2.000.000, boligen er 75 m² og ligger på 3. sal. Ejer B ønskede at lejligheden skulle ligge i et attraktivt område hvor han føler, at datteren ville være mere tryk.

Der skal betales skat ud fra markedslejen, altså ud fra en leje, som en uafhængig tredjemand vil betale for at leje lejligheden. Ejer Bs datter skal betale markedslejen, hvis ikke det skal anses som gave, hvorpå der skal betales afgift, hvis beløbet overstiger kr. 68.700. (Gaver, <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2234842>, besøgt d. 04-03-2021)

Jf. Colliers markedsrapport fra 4. kvartal 2020 er markedslejen 1.250 kr. pr. m² pr. for bolig beliggende i Aalborg med en primær placering og stand. Dette giver en markedsleje på 93.750 kr. pr. år for denne lejlighed på 75 m², svarende til 7.812,50 pr. måned.

Ejer B har benyttet sig at denne lejeværdi på kr. 93.750 om året, men har dog fratrukket gaveafgift op til grænsen på 68.700 og datteren betaler herved en leje på kr. 25.050 pr. år. Ved opgørelse af den skattemæssige indkomst i Virksomhedsskatteordningen bliver gaveafgift værdien således medregnet i den skattepligtige indkomst.

Ved en virksomhedsomdannelse vil der efterfølgende skulle ske fri bolig beskatning af forældrekøbslejligheden. Lejligheden er erhvervet som en forældrekøbs lejlighed og altså ikke erhvervet i investeringsøjemed, hvorfor der skal ske fri bolig beskatning. (SKM2019.590.BR, besøgt s. 05-03-2021) Da dette går ind under ”direktørreglen” jf. LL § 16 stk. 9, der omhandler bolig stillet til rådighed for den ansatte, som er direktør eller har væsentlig indflydelse på egen aflønningsform.

Datteren har ikke noget ekstra arbejde ved siden af sit studie og har derfor ikke råd til at betale de 93.750 kr. om året nu hvor forældrekøbslejligheden overgår fra at være ejet i virksomhedsskatteordningen til et selskab. Da det ikke er lovligt at give en gave fra selskabet til datteren, kan gaveafgift grænsen ikke længere benyttes (C.B.3.5.2.1 Udgifter der er selskabet uvedkommende, besøgt d. 25-03-2021).

Ved fri bolig beskatning skal der tages udgangspunkt i den skattepligtige værdi af helårsboligen. Den skattepligtige værdi er 5 % af beregningsgrundlaget med tillæg af 1 % af den del af beregningsgrundlaget efter EVSL § 4A, der ikke overstiger 3.040.000 kr. og 3 % af resten svarende til det beregningsgrundlag for ejendommen, der skulle være anvendt hvis ejendommen havde været omfattet af ejendomsværdiskatteloven jf. LL § 16, stk. 9, 1. og 10. pkt.

12.2.1.1. Beregningsgrundlag for fri bolig beskatning

Ved opgørelse af beregningsgrundlaget ses der på den største værdi af de to nedenfor beskrevne metoder til opgørelse af værdien.

Metode 1: Ejendomsværdien pr. 1. januar året før indkomståret

Metode 2: Handelsværdien pr. 1. januar året før indkomståret eller ejendommens anskaffelsessum opgjort efter EBL § 4, stk. 2 eller 3 med tillæg for forbedringer foretaget efter anskaffelsen, dog ikke med de forbedringer der er foretaget inden den 1. januar i indkomståret (C.A.5.13.1.2.3 Værdiansættelsen for hovedaktionærer og personer med væsentlig indflydelse på egen aflønning, besøgt d. 04-03-2021).

Det er vigtigt at være opmærksom på, at den valgte anskaffelsessum ved anvendelse af EBL §4 stk. 3 ejendomme anskaffet før 19. maj 1993, er bindende og vil derfor ikke kunne vælges om ved et eventuelt salg efterfølgende. Forbedringsudgifter til den valgte anskaffelsessum efter EBL § 4 stk. 3 vil ikke efterfølgende kunne omgøres. Yderligere er der tillæg til beregningen jf. EVSL § 4A. Her skal der tages udgangspunkt i den mindste værdi efter de 3 følgende metoder;

1. Første metode er 80 % af den ejendomsværdi, der er ansat for den pågældende ejendom i året før indkomståret
2. Anden metode er den ejendomsværdi, der er ansat for den pågældende ejendoms pr. 1. januar 2021 med tillæg af 5 %.
3. Tredje metode er ejendomsværdi, der er ansat for den pågældende ejendom pr. 1. januar 2002 (Ejendomsværdiskatteloven).

Fri bolig beskatning		
Beregningsgrundlag	Grundlag	Beregning
Det største beløb af følge to metoder:		
1. Ejendomsværdien pr. 1. oktober året før indkomståret	850.000,00	
2. Anskaffelsessummen opgjort efter EBL § 4, stk. 2 eller 3	2.000.000,00	
Skattepligtig værdi (5%)		100.000,00
Tillæg:		
1 % af den del af beregningsgrundlaget efter EVSL § 4A der ikke overstiger kr. 3.040.000		
- 80% af ejendomsværdi i året før indkomståret	680.000,00	6.800,00
- Ejendomsværdi pr. 1. januar 2001 + 5% tillæg	705.000,00	
- Ejendomsværdi pr. 1. januar 2002	720.000,00	
3 % af resten		-
Driftudgifter afholdt af selskab		
- Ejendomsskat	12.182,50	
- Forbrug	12.661,50	
- TV og Internet	1.500,00	
- Mv.		
Sum		26.344,00
Betaling af hovedaktionærs datter i indkomståret		25.050,00
Skattepligtig værdi		108.094,00
Beskatning pr. måned		9.007,83

Figur 14 - Fri bolig beskatning - egen tilvirkning

Personligt vil Ejer B få den konsekvens ved omdannelsen at han bliver personligt beskattet af 108.094 kr. om året.

Yderligere vil en konsekvens også være, at den indgangsværdi der vælges ud fra EBL § 4 er bindende fremadrettet ved eventuelt salg og opgørelse af ejendomsavance. Ejendomsavancen vil derfor blive opgjort på grundlag af anskaffelsessummen jf. EBL § 4 stk. 3 som er brugt til opgørelse af den skattepligtige værdi. Indgangsværdien er fra det tidspunkt, hvor ejendommen første gang er stillet til rådighed for hovedaktionæren eller som i dette tilfælde hans datter, og det er denne indgangsværdi hovedaktionæren er bundet af.

12.2.2. Privat ejendom overdrages til selskabet

Ejer A driver selvstændig virksomhed i en virksomhedsskatteordning. Han har boet i en privat ejendom i ti år og denne indgår derfor i parcelhusreglen ved eventuelt salg. Efterfølgende ville ejeren sælge ejendommen. Dette dog uden held og ejeren valgte derfor at udleje ejendommen.

Ved udlejning sker der tvungen indskydelse i virksomhedsskatteordningen, som og eventuelt gæld bliver en hævnning. (Virksomhedsordningen – indskud af fast ejendom <https://skat.dk/skat.aspx?oid=1564265>, besøgt d. 04-03-2021).

Jf. EBL § 8 også kaldt parcelhusreglen vil fortjenesten af en helårsbolig, som har tjent bolig for ejeren, være skattefri. Dog med opfyldelse af en række betingelser, herunder at grundarealet skal være mindre end 1.400 m², at der ifølge offentlig myndigheds bestemmelse ikke fra ejendommen kan udstykkes grunde til selvstændig bebyggelse eller udstykning vil medføre værdiforringelse på mere en 20 % af restarealet eller den bestående bebyggelse (SKM2006.721.SR, besøgt d. 04-03-2021)

Ved en omdannelse skifter ejeren fra at være Ejer A til at være selskabet. Ved en sådan omdannelse vil EBL § 8 derfor ikke længere være gældende og der vil ske ejendomsavance beskatning ved eventuelt salg i fremtiden af ejendommen.

Ifølge ejendomsavancebeskatningsloven skal fortjeneste eller tab i forbindelse med salg af ejendom beskattes som almindelig indkomst efter SL § 4, og er omfattet af ejendomsavancebeskatningsloven, dog med undtagelse hvis ejendommen er erhvervet som led i den skattepligtiges næringsvej jf. EBL § 1 stk. 2. I ejendomsavancebeskatningsloven gælder regler om beskatning af genvundne afskrivninger ved afståelse efter afskrivningsloven.

Fortjeneste skal gøres op som forskellen mellem afståelsessummen omregnet efter EBL § 4 stk. 4 og anskaffelsessummen opgjort efter EBL § 4 stk. 2 eller 3, hvilket også er denne værdi der bliver anvendt og værdien bliver bundet ved opgørelse af fri bolig beskatning.

Afståelsessummen beregnes ved at den kontante del af afståelsessummen bliver lagt sammen med kursværdien af de overdragende gældsposter, dog med undtagelse hvis kursværdien er under 100, så vil være set som overtaget til kurs 100.

Anskaffelsessummen kan opgøres på to metoder. Den omregnes ved at tage den kontante del af anskaffelsessummen og lægge denne værdi sammen med kursværdien af ejendommens gældsposter på anskaffelsestidspunktet jf. EBL § 4 stk. 2. Den anden metode er hvis ejendommen er erhvervet før 19. maj 1993 bliver den opgjort efter ejendomsværdien pr. 1. januar 1993 med tillæg af 10 % eller ejendomsværdien pr. 1. januar med tillæg af 10 % og yderligt tillæg af beløbet som er halvdelen af forskellen mellem denne værdi og ejendomsværdien pr. 1. januar 1996 jf. EBL § 4 stk. 3.

Yderlig er det muligt at tillægge 10.000 kr. jf. EBL § 5. Denne regel betyder, at der kan tillægs 10.000 kr. til anskaffelsessummen for hvert år ejendommen har været ejet, dog ikke det år ejendommen afstås. Denne regel er relevant fordi, at en eventuel fortjeneste således er mindre og dermed giver en lavere samlet beskatning. Yderlig forhøjes anskaffelsessummen med de udgifter der har været til vedligeholdelse eller forbedringer hvis disse har oversteget 10.000 kr. på et kalenderår jf. EBL § 5 stk. 2.

Ved udlejning til privat er der ikke mulighed for at afskrive skattemæssigt på ejendommen eller på installationer jf. AL § 14 og 15, hvilket ellers ville have givet nogle genvundne afskrivninger eller tab, ved salg jf. AL § 21. Disse beregnes i forskellen mellem den nedskrevne værdi og salgsprisen og medregnes i den skattepligtige indkomst og hvis der er ikke-genvundne afskrivninger, ryger værdien over i EBL-opgørelsen.

EBL-opgørelse		<i>DKK</i>
Afståelsessum		3.850.000
Anskaffelsessum (tre øverste i skattebilag)	2.620.000	
Købsomkostninger 2006	8.600	
Låneomkostninger 2006 indgår ikke		
Ombygning 2007 (minus bundfradrag)	200.576	
Ombygning 2009 (minus bundfradrag)	40.000	
Nyt tag 2011 (minus bundfradrag)	85.000	
Tillæg jf. EBL § 5, stk. 1, 2006-2020	150.000	
Tab efter afskrivningsloven	-	
Ikke-genvundne afskrivninger	-	
	3.104.176	-3.104.176
Ejendomsavance		745.824

Figur 15: Beregning af ejendomsavance. Kilde: egen tilvirkning.

Ejendomsavancen på 745.824 kr. indgår herved i den skattepligtige indkomst i selskabet og herefter beskattes med 22% selskabsskat. Efterfølgende hvis Ejer A ønsker at få pengene ud privat skal han enten udbetale ekstra løn, som så bliver personbeskattet med en skatteprocent på mellem 42,12 % og 52.06 % hvis den personlige indkomst er over topskattegrænsen på 544.800 kr. eller udbytte som beskattes med henholdsvis 27 % for de første 56.500 kr. og de resterende med 42 %.

Avance - salg af privat bolig		<i>DKK</i>
Afståelse		3.850.000
Anskaffelsessum (tre øverste i skattebilag)	-2.620.000	
Købsomkostninger 2006	-8.600	
Ombygning 2007	-210.576	
Ombygning 2009	-50.000	
Nyt tag 2011	-95.000	
	-2.984.176	-2.984.176
Avance		865.824

Figur 16: Beregning avance salg af privat bolig. Kilde: egen tilvirkning

Hvis ejendommen var blevet solgt inden virksomhedsoverdragelsen ville der ikke ske beskatning af avancen jf. EBL § 8 Parcelhusreglen. Ejer A ville altså således få det fulde beløb uden beskatning ved salget.

Ved en skattefri virksomhedsoverdragelse er det dog muligt at holde sådan en ejendom udenfor virksomhedsomdannelsen og altså bevare ejendommen ude i Ejer As virksomhedsskatteordning jf. VOL § 2 stk., 1, nr. 2, 2. pkt., som tidligere nævnt i værdiansættelse af ejendomme. Udlejning af ejendommen i dette tilfælde, udgør en selvstændig virksomhed og kan derfor holdes udenfor.

12.2.3. Ejendom solgt i mellemtiden mellem omdannelsesdato og overdragelsen

Den skattemæssige omdannelsesdato kan være et andet tidspunkt end selve overdragelsen af den personligt ejede virksomhed til selskabet.

Omdannelsesdatoen i det skattemæssige perspektiv er den dato for åbningsbalancen, der bliver udarbejdet i forbindelse med omdannelsen, og den dato for åbningsbalancen i selskabet er den dato der kommer efter statusdagen for det sidste årsregnskab i den personligt ejede virksomhed jf. VOL § 3, stk. 1 og det første regnskabsår for selskabet er de første 12 måneder efter omdannelsesdatoen jf. VOL § 3 stk. 2

Herefter er der krav om at omdannelsen har fundet sted senest seks måneder efter omdannelsesdatoen jf. VOL § 2, stk. 1, nr. 6. omdannelsesdatoen er skæringsdatoen for den i forbindelse med stiftelsen udarbejdet åbningsbalance for selskabet.

Det kan altså ifølge ovenstående være forskel på den dag der er overdragelsesdatoen og den dag værdierne i virksomheden er opgjort og den dag hvor overdragelsen rent faktisk finder sted.

En ejendom der var ejet af den personlige virksomhed på den dato der ligger til grund for omdannelsesdatoen men efterfølgende er blevet solgt, altså inden omdannelsen finder sted kan muligvis have konsekvenser;

Dette kan eksemplificeres således. Ejer C driver en personlig drevet virksomhed, med regnskabsår fra 1. januar til 31. december, hvori der indgår en ejendom og hvor fra han driver en fysioterapeut klinik. Ejer C vælger at lave en skattefri virksomhedsomdannelse den 1. juni 2020. Ejer C har også valgt at sælge sin ejendom den 1. maj 2020 for efterfølgende at kunne leje sig ind i ejendommen, da han havde brug for likviditeten.

I ovenstående eksempel sker omdannelsen den 1. juni 2020 men omdannelsesdatoen, som er det skattemæssige perspektiv for åbningsbalancen, er den 1. januar 2020. Åbningsbalancen for omdannelsen er herved inklusive ejendommen og eventuel gæld tilhørende ejendommen, men på omdannelsestidspunktet den 1. juni 2020 ejes ejendommen ikke længere af Ejer C.

Tidligere har landsretten afgjort at en sag hvor en ejer ved en omdannelse som i ovenstående eksempel, blot ved en landbrugsejendom, hvor ejeren omdannede han selskab inklusive ejendommen men hovedanpartshaveren havde imidlertid indgået en aftale med en tredjemand om salget af ejendommen forud for omdannelsestidspunktet og derved ikke længere ejede ejendommen på det tidspunkt hvor omdannelsen skete, kunne virksomhedsomdannelsesloven ikke anvendes. (SKM2012.352.VLR, besøgt d. 13-03-2021). I dette eksempel var dog den forskel af virksomheden blot bestod af ejendommen og derved var det hele omdannelsen der ikke kunne finde sted.

I eksemplet med Ejer C, er det altså et forkert grundlag for omdannelsen da virksomheden ikke ejede ejendommen på omdannelsestidspunktet, men gjorde på omdannelsesdatoen, dette betyder at hele omdannelsen ikke kan finde sted.

12.2.4. Omdannelse af interessentskab

Ejer A og Ejer B er gode venner og har de seneste 3 år drevet et værested hvor fra de producerer forskellige metal genstande. De har hver deres virksomhedsskatteordning og selve virksomheden drives i et fælles interessentskab videre i opgaven kaldet et I/S. Værkstedet er en del af Ejer As ejendom og værkstedet udgør mere en 25 % af hele ejendommen. Der er foretaget en vurderingsberegning i forbindelse med at Ejer A og Ejer B ønsker at lave en virksomhedsomdannelse, da deres virksomhed vokser hvert år og de har fået flere større kunder. Der er ingen

gæld i ejendommen. Ejer A og Ejer B er blevet enige om at de synes det kunne være rart, hvis værkstedet bliver en del af det selskab, der omdannes til, fordi der så ikke kan komme nogle uoverensstemmelser i forbindelse med husleje mm.

Definitionen på et I/S er tidligere beskrevet under afsnit 6.2.

Omdannelse af et I/S kan ske efter reglerne i virksomhedsomdannelsesloven, hvis betingelserne herfor er opfyldt. Der er dog særlige betingelser ved omdannelse med flere ejere. Her skal interessenterne overdrage deres respektive ideelle andele til samme selskab jf. VOL § 2, stk. 2 og 3. De særlige betingelser er at interessenterne anvender reglerne i virksomhedsomdannelsesloven, at ejerne har anvendt samme regnskab periode og at ejerne får vederlag i forhold til deres andel i deres I/S.

Et I/S er et skatte transparent selskab (C.C.2.2..1.12 Interessenter og partredere, besøgt d. 19-03-2021). I praksis betyder det at en maskine købt til kr. 100.000 i interessentskabet bliver fordelt mellem de 2 ejere i forhold til deres ejerandel og det er så i deres virksomhedsskatteordninger de skattemæssige afskrivninger bliver foretaget.

Der kan altså i forbindelse med afskrivninger ske en skævvridning af ejernes beregnede skat, da der ikke er krav om at ejerne i et interessentskab skal foretag lige store afskrivninger, det er op til ejerne selv og der er blot regler om hvor meget der maksimalt kan afskrives.

Ved en situation hvor der skal ske en virksomhedsomdannelse og hvor der ikke er foretaget lige store afskrivninger, skal der udarbejdes en opgørelse, der fortæller hvordan den beregnede skat af den samlede skattepligtige fortjeneste ville være ved et salg til ekstern part jf. VOL § 4, stk. 2, 3. pkt.

Hvis opgørelsen ikke viser en lige stor skat for begge ejere i forhold til deres andel af interessentskabet skal der ske udligning i forbindelse med omdannelsen ved at indbetale det beløb der udgør differencen jf. VOL § 2, stk. 3, 1. og 2. pkt. man skal dog være opmærksom på at det er den udskudte skat der tages udgangspunkt i og ikke den hensatte skat da dette er de regnskabsmæssige værdier der på flere områder afviger fra de skattemæssige. Det beløb som skal indbetales tillægges anskaffelsessummen opgjort efter VOL § 4.

Yderlig skal ejerne være opmærksom på at der skal ske udligning af kapitalkonti. Hvis kapitalkontiene ikke er lige store, skal der laves beregninger på et udligningsbeløb jf. VOL § 2, stk. 3, hvor der skal tages højde for størrelsen af den ejerandel hver ejer har, da det ved omdannelsen kommer til at være sådan at ejerne kommer til at eje de indskudte beløb i den størrelse beløbene

er på, altså vil der opstå en skæv fordeling og en økonomisk forskydning mellem ejerne, fordi det indskudte så ikke står i forhold til vederlaget.

Ejerne skal i relation til ovenstående sørge for at deres kapitalkonti er lige store pr. statusdagen for sidste regnskabsår i den personlige virksomhed.

Jf. VOL § 2 stk. 2. punkt 3, er det en yderlig betingelse, at for en virksomhed med flere ejere, skal ejerne vederlægges i forhold til deres andele i den personligt ejede virksomhed.

Ejer A og Ejer B ejer virksomheden med 50 % hver, det betyder altså at de herved skal vederlægges i forholde til de 50 %. Ejerne ønsker at have værkstedet med ind i selskabet men dette vil betyde, at Ejer A skal vedlægges med et større beløb en Ejer B og herved er den yderlig betingelse for en virksomhedsomdannelse ikke overhold og kan ikke finde sted.

Ejer A og Ejer B bliver efterfølgende enige om at de så blot ønsker at købe værkstedet ind i selskabet efter at omdannelsen har fundet sted.

Da det ikke er muligt at vederlægge ejerne ligeligt, betyder det at Ejer A skal fortage en delomdannelse, da han har værkstedets værdi med i sin virksomhedsskatteordning. Delomdannelse er beskrevet yderligere i afsnit 10.

Nedenfor vises beregning for omdannelsen. Ejerne har afskrevet forskelligt på deres driftsmidler og der skal derfor beregnes et udligningsbeløb ud fra den udskudte skat.

Ejer	A	B	Samlet
Ejerandel	50%	50%	100%
Driftsmidler:			
- Regnskabsmæssig værdi	2.000.000,00	2.000.000,00	4.000.000,00
- Skattemæssig værdi	700.000,00	500.000,00	1.200.000,00
Gæld	100.000,00	100.000,00	200.000,00
Udskudt skat driftsmidler	286.000,00	330.000,00	616.000,00
Udskudt skat ejendom	-	0,00	
Selskabets værdi	1.614.000,00	1.570.000,00	3.184.000,00
Udskudt skat i %	14,30%	16,50%	
Afvigels i %	0,00%	2,20%	
Udligningsbeløb udskudt skat	-	44.000,00	44.000,00
Egenkapital	1.614.000,00	1.614.000,00	3.228.000,00
Aktivernes anskaffelsessum:			
Skattemæssig værdi af driftsmidler	700.000,00	500.000,00	1.200.000,00
Skattemæssig værdi af ejendom	-	-	
Gæld	100.000,00	100.000,00	200.000,00
Udligningsbeløb	-	44.000,00	44.000,00
Aktiernes anskaffelsessum	600.000,00	444.000,00	1.044.000,00

Figur 17: Beregning udligningsbeløb og anskaffelsessum. Kilde: egen tilvirkning.

I eksemplet ovenfor, for Ejer A, har driftsmidlerne en regnskabsmæssige værdi på 2.000.000 men skattemæssigt 700.000, denne forskel ganges med den aktuelle skatteprocent som i 2021 er 22 % (C.D.9.1.2 Skatteprocenter, besøgt d. 20-03-2021), dette giver en udskudt skat på 286.000, denne udskudte skat tage i forhold til den regnskabsmæssige værdi, altså de 2.000.000 og ud fra dette giver det en udskudt skat i procent.

Den udskudte skat i procent findes på samme måde for Ejer B. Ejers Bs udskudte skatteprocenter er 2,2 procentpoint højere, og den 2,2 % ganges med den regnskabsmæssige værdi for at finde udligningsbeløbet.

Dette udligningsbeløb skal ligges oven i den skattemæssige værdi af driftsmidlerne og gælden for at ende ud i aktiernes anskaffelsessum.

Ejer A har en højere skattemæssige værdi og har herved en mindre udskudt skat. Denne forskel i den udskudte skat gør at udligningsbeløbet er på kr. 44.000 for Ejer B. Ejer B skal indbetale udligningsbeløbet i forbindelse med omdannelsen ved at indbetale det beløb der udgør differencen. Efter omdannelsen ønskede ejerne så at købe værkstedet ind i selskabet.

Ved at selskabet skal købe værkstedet vil det betyde at det er hele ejendommen der skal sælges. Det betyder altså at det også er et større beløb, da værkstedets værdi blot var forholdsmæssig og jo blot indgår i den fulde anskaffelsessum for hele ejendommen.

At hele ejendommen nu er ejet af selskabet, vil have den betydning at der skal ske fri bolig beskatning for Ejer A og hans hustru for at de må bo ejendommen tilhørende værkstedet. Afsnit 12.2.1 omhandler fri bolig beskatning og viser den hårde beskatning der sker ved at de indgår under "direktørreglen" jf. LL § 16 stk. 9, der omhandler bolig stillet til rådighed hvis den ansatte er direktør eller har væsentlig indflydelse på egen aflønningsform.

Ved at indskyde ejendommen skal Ejer A også være opmærksom på at han ikke længere vil kunne udnytte parcelhusreglen som beskrevet i afsnittet 12.2.2 om privat ejendom overdraget til selskab jf. EBL § 8. Altså vil Ejer A ikke kunne sælge ejendommen skattefrit, hvis dette var en mulighed forinden.

Ejer A og Ejer B bliver efter at de er blevet klogere på konsekvenserne ved at få ejendommen ind i selskabet enig om at Ejer A blot skal udleje værkstedet til selskabet.

Her skal Ejer A dog være opmærksom på at den lejeindtægt han vil modtage fra selskabet, vil Ejer A skulle som personlig indkomst ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst jf. PSL § 3, stk. 1 (C.H.3.2.2.1 Indtægter ved udlejning med videre af fast ejendom, besøgt d. 20-03-2021).

12.2.5. Delkonklusion

I forbindelse med en omdannelse er der som før nævnt nogle undtagelser i forbindelsen med en ejendom. Såfremt en ejendom benyttes erhvervsmæssigt og herved udgør en selvstændig virksomhed, vil der være mulighed for enten at overdrage ejendommen til selskabet eller at holde ejendomme udenfor selskabet.

Vi har fundet en række problemstillinger ejendomme vi finder interessante i forbindelse med en virksomhedsomdannelse.

Første problemstilling omhandler en forældrelejlighed ejede i en VSO, og hvilke konsekvenser dette kan have ved at lade denne ejendom være med i omdannelsen. Ved en virksomhedsomdannelse med forældrelejligheden inklusiv vil der skulle ske fri bolig beskatning. En fri bolig beskatning tages der udgangspunkt i den skattepligtige værdi af helårsboligen. Beregningen i figur 14 viser i dette tilfælde at beskatningen pr. måned bliver højere og dette vil som oftest være tilfældet.

Anden problemstilling omhandler en privat bolig som indgår i parcelhusreglen ved et eventuelt salg inden overdragelse. Ved en skattefri overdragelse får ejeren ikke nogen fortjeneste eller tab da ejendommen overdrages med succession, men selskabet indtræder i overdragerens

skattemæssige stilling. Ved et efterfølgende salg af ejendommen hvor selskabet er ejeren, vil der skulle beskattes efter ejendomsavancebeskatningsloven, og selskabet vil blive beskattet af en eventuel ejendomsavance.

Tredje problemstilling omhandler den forskel der kan være på omdannelsesdatoen og den faktiske overdragelsesdato, hvor en ejendom i mellemtiden er solgt. Omdannelsesdatoen er den dato for åbningsbalancen, som er den dato der kommer efter statusdagen for det sidste regnskabsår. Efterfølgende er det et krav at omdannelsen skal have fundet sted inden for seks måneder. Hvis der sker et salg i mellemtiden mellem omdannelsesdatoen og overdragelsen vil omdannelsen ikke kunne finde sted.

Fjerde problemstillingen omhandler omdannelse af et interessentskab med en ejendom og hvis denne ejendom kun var ejet af den ene af interessenterne. Det er ikke muligt at lave en omdannelse hvor ejendommen er med, da ejeren med ejendommen skal vederlægges med et større beløb end den anden ejer, og herved vil den yderlige betingelse i forbindelse med en delomdannelse ikke blive overholdt. En omdannelse med flere ejere vil også give den problemstilling at hvis der er forskel på den udskudte skat, f.eks. fra forskellige skattemæssig afskrivning på driftsmidler, vil der skulle udregnes et udligningsbeløb for at finde frem til aktiernes anskaffelsessummer.

Det er altså en række overvejelser der skal overvejes i forbindelse med omdannelse og om en ejendom skal tage med i omdannelsen, og om dette kan have en betydning om omdannelsen skal ske skatte frit eller skattepligtigt.

13. Konklusion

Ved opstart af en virksomhed skal man vælge hvilken virksomhedsform man vil drive virksomheden i. Denne får betydning for startkapital, risiko, finansiering, krav til bogføring og offentliggørelse af årsrapport.

De væsentligste forskelle mellem en personlig ejet virksomhed, også kaldet en enkeltmands-virksomhed, og et selskab er kravet om startkapital samt den personlige hæftelse og risiko.

Vælger man at stifte en personligt ejet virksomhed er der ikke krav til startkapital og der er ikke krav om ledelse. Denne virksomhedsform er simpel at starte op, men til gengæld hæfter ejeren personligt virksomhedens overskud beskattes ved ejeren. Vælger man i stedet at stifte et selskab, er der her nogle andre krav end ved en personlig virksomhed. Man kan vælge at stifte et anpartsselskab, hvor startkapitalen er 40.000 kr. eller man kan vælge at stifte et aktieselskab, hvor startkapitalen er 400.000 kr. Fælles for disse er, at der er krav til bogføring, offentliggørelse af årsrapport samt ledelse. For et anpartsselskab er der krav om ledelse i form af en direktion, hvor der ved et aktieselskab er krav om både en direktion og en bestyrelse. Et selskab er en selvstændig juridisk enhed og overskuddet beskattet i selskabet.

Der er forskel på hvordan personligt ejede virksomheder og selskaber beskattes. For begge gælder det, at årets resultat opgøres ved en konvertering fra det regnskabsmæssige resultat til det skattepligtige resultat. For selskaber beskattes det skattepligtige resultatet med 22 % og der skal beregnes udskudt skat af forskellen mellem regnskabsmæssige værdier og skattemæssige værdier af aktiver og forpligtelser, svarende til 22 %. Hvis der er underskud i året, kan dette fremføres til senere modregning i eventuelle positive indkomster.

For personlige virksomheder beskattes det skattemæssige overskud hos ejeren, som personlig indkomst. Den enkelte ejer kan vælge beskatning efter personskatteloven, virksomhedsskatte- loven og kapitalafkastloven.

Hvis man har startet en personlig virksomhed og senere hen vælger at omdanne denne til et selskab, er der to metoder man kan anvende til omdannelsen; den skattepligtige metode og den skattefrie metode.

En skattepligtig virksomhedsomdannelse betegnes også som en omdannelse efter afståelses- princippet. Når den skattepligtige metode anvendes, sker omdannelsen uden anvendelse af regler i virksomhedsomdannelsesloven. Ved en skattepligtig virksomhedsomdannelse afstår

indskyderen de indskudte aktiver og passiver. Afståelsen af aktiver og passiver skal ske til handelsværdi. Værdien af aktiverne og forpligtelserne bliver selskabets anskaffelsessum.

En skattefri virksomhedsomdannelse betyder, at selskabet indtræder i virksomhedens skattemæssige stilling. Der må altså ikke indregnes fortjeneste eller tab på aktiver og passiver i forbindelse med en skattefri omdannelse. Ved at indtræde i virksomhedens skattemæssige stilling betyder det, at selskabet overtages og bliver behandlet som hvis selskabet havde erhvervet dem da de blev erhvervet af virksomheden. Selskabet vil derfor blive anset som at have foretaget de skattemæssige afskrivninger og nedskrivninger som er foretaget i virksomheden.

Hvis man i en virksomhedsordning har flere virksomheder, kan man vælge at lave en delomdannelse. En delomdannelse kan både være omdannelse af én enkelt virksomhed, eller omdannelse af flere virksomheder, til flere forskellige selskaber.

Der er en række forhold, som man skal tage højde for, når man skal lave en delomdannelse. Indskudskontoen må ikke være negativ året forinden omdannelsen. Hvis indskudskontoen er negativ, skal der ske udligning af denne, før en delomdannelse kan finde sted.

Derudover skal kontoen for opsparet overskud fordeles og anskaffelsessummen for den afstående virksomhed nedsættes med den del af det opsparede overskud, som kan henføres til den afstående virksomhed. Dette sker ud fra en forholdsmæssig fordeling ud fra det kapitalafkastgrundlag og kapitalafkastgrundlaget for den afstående virksomhed.

De aktier eller anparter, som erhverves ved omdannelsen, anses som en privat hævning i virksomhedsordningen. For at kunne lave en delomdannelse er det en betingelse, at anskaffelsessummen for aktierne eller anparterne for den pågældende virksomhed ikke er negativ. Hvis dette er tilfældet, kan man dog alligevel lave en virksomhedsomdannelse, såfremt man omdanner alle sine virksomheder samlet og man året forinden omdannelsen anvendte virksomhedsordningen.

Der er yderligere nogle særlige betingelser ved delomdannelse, hvori der i en af virksomhederne er flere ejere. Her skal interessenterne overdrage deres respektive ideelle andele til samme selskab jf. VOL § 2, stk. 2 og 3. De særlige betingelser er at interessenterne anvender reglerne i virksomhedsomdannelsesloven, at ejerne har anvendt samme regnskab periode og at ejerne får vederlag i forhold til deres andel i deres I/S.

Når en virksomhed skal omdannes til et selskab, skal virksomhedens aktiver og passiver værdiansættes på omdannelsesdatoen. Det er forskelligt hvordan aktiverne og passiver skal

værdiansættes, alt efter hvilket aktiv eller passiv der er tale om og om det er en skattepligtig virksomhedsomdannelse eller en skattefri virksomhedsomdannelse.

Goodwill værdiansættes ved den skattepligtige metode til den opgjorte handelsværdi. Denne værdi vil indgå i både den regnskabsmæssige og den skattemæssige åbningsbalance. Det kan være vanskeligt at fastsætte denne handelsværdi, da den ofte fastsættes efter et skøn. Hvis det ikke er muligt at fastsætte værdien ud fra et skøn, kan man anvende TSS-cirkulære 20-10, som er en standardiseret beregning af goodwill.

Ved den skattefri metode indtræder selskabet i virksomhedens skattemæssige stilling og der er derfor ingen skattemæssig værdi af goodwill. Den regnskabsmæssige værdi af goodwill vil, ligesom ved den skattepligtige metode, være den opgjorte handelsværdi.

Ejendomme værdiansættes ved den skattepligtige metode til markedsværdien. Denne skal være fastsat ud fra, hvad en uafhængig tredjemand ville betale for ejendommen. Den seneste offentlige vurdering kan dog anvendes, såfremt denne er retvisende.

Ved en skattefri metode sker overdragelsen med succession. Selskabet indtræder altså i overdrageren skattemæssige stilling, ift. anskaffelsessummen, fortaget afskrivninger mm. Dette betyder herved at en eventuel avance først kommer til beskatning når selskabet afhænder ejendommen.

Driftsmidler værdiansættes ved den skattepligtige metode til handelsværdi fratrukket skattepligtig fortjeneste. Handelsværdien svarer til den værdi driftsmidlerne ville kunne omsættes for på det åbne marked. Ved den skattefrie metode overtager selskabet driftsmidlerne til den skattemæssige værdi af driftsmidlerne. Selskabet overtager ligeledes retten til at afskrive på driftsmidlerne.

Efter den skattepligtige metode skal varelager værdiansættes til handelsværdi, svarende til dagsværdien på de enkelte varer. I praksis svarer handelsværdien ofte til den regnskabsmæssigt bogførte værdi. Varelager skal værdiansættes efter reglerne og principperne i varelagerloven og disse principper er de samme som Skattestyrelsen ligger til grund for værdiansættelsen. Hvis der er tale om fremstilling af egne varer, kan disse indregnes til kostpris.

Efter den skattepligtige metode er der ikke forskel på den regnskabsmæssige og den skattemæssige værdi af varelageret. Denne værdi vil, ligesom ved den skattepligtige metode, oftest svare til handelsværdien af varelageret.

Debitorer er et finansielt instrument. Der kan derfor tages udgangspunkt i den regnskabsmæssige værdi, da der er fastlagte regler og principper for indregning og måling af dette, og derved er den regnskabsmæssige værdi udtryk for handelsværdien. Ved en skattepligtig omdannelse er der tale om en afståelse og der vil her kunne ske fradrag for tab på debitorerne.

Ved den skattefrie omdannelse bruges den skattemæssige værdi som er handelsværdien minus den skattepligtige fortjeneste og eventuelt minus skattemæssige nedskrivninger for konstaterede tab eller sandsynliggjorte tab.

Gæld værdiansættes til kursværdi, hvad enten der er tale om en skattepligtig omdannelse eller en skattefri omdannelse. Anden gæld og anfordringslån værdiansættes som hovedregel til kurs 100, hvis gælden kan indfries til kurs 100. Ejerens personlige restskatter kan ikke indgå i åbningsbalancen for selskabet.

Der kan opstå en række problemstillinger i forbindelse med en virksomhedsomdannelse. Denne opgave har behandlet problemstillinger ved en virksomhedsomdannelse med flere ejere samt problemstillinger i forbindelse med blandet benyttede aktiver i en virksomhedsomdannelse.

Hvis der indgår en blandet benyttet bil i virksomheden, kan dette ved en omdannelse føre til, at ejeren skal beskattes af fri bil. Derfor kan ejeren overveje, om bilen skal hæves ud af virksomhedsordningen inden omdannelsen og dermed overgå til privat anvendelse. Dette vil føre til, at der skal opgøres en avance eller et tab på bilen. Avancen eller tabet opgøres som forskellen mellem den ikke afskrevne saldo og salgssummen. En eventuel avance skal fordeles mellem privat andel af avancen og erhvervmæssig andel af avancen, ud fra den faktiske anvendelse af bilen. Den erhvervmæssige andel af avancen skal indregnes i virksomhedens skattepligtige indkomst for året.

Hvis man som ejer vælger at hæve bilen ud af virksomhedsordningen, er der mulighed for at få skattefri kørselsgodtgørelse, svarende til 3,44 kr. pr. kørt kilometer op til 20.000 km. og herefter 1,90 kr. pr. kørt kilometer. Det vil dog også betyde, at alle driftsomkostninger på bilen skal afholdes privat. Hvad man bør vælge, afhænger altså af hvad der i den enkelte situation bedst kan betale sig, ud fra den faktiske anvendelse af bilen og dermed hvor meget skattefri kørselsgodtgørelse man vil kunne få, sammenholdt størrelsen på beskatningsgrundlaget ved beskatning af fri bil.

Hvis ejeren vælger at lade bilen blive i virksomhedsordningen og dermed indgå i omdannelsen, vil der ske beskatning af fri bil. Beskatningsgrundlaget for fri bil opgøres på samme måde,

uanset om der er tale om en personlig virksomhed eller et selskab. Forskellen ligger i, at ved en personlig virksomhed tillægges beskatningsgrundlaget årets overskud i virksomheden, hvor det i et selskab indberettes som løn for ejeren. I begge tilfælde beskattes det som personlig indkomst og skatteværdien vil alt andet lige være den samme.

Hvis der i en virksomhedsordning indgår ejendomme, kan der opstå en række problemstilling i forbindelse hermed.

Første problemstilling omhandler en forældrekøbslejlighed i en VSO, og hvilke konsekvenser dette kan have ved at lade denne ejendom være med i omdannelsen. Ved en virksomhedsomdannelse med forældrekøbslejligheden, vil der udløses fri bolig beskatning for ejeren af selskabet, såfremt det er en nærtstående til denne som bor i lejligheden. En fri bolig beskatning tages der udgangspunkt i den skattepligtige værdi af helårsboligen og ud fra denne beregnes et månedligt beskatningsgrundlag. Fri bolig beskatning er i mange tilfælde dyrt for ejeren af selskabet og derfor sjældent fordelagtigt.

Anden problemstilling omhandler en ejendom som indgår i parcelhusreglen. Ved en skattefri omdannelse får ejeren ikke nogen fortjeneste eller tab da ejendommen overdrages med succession, mens selskabet indtræder i overdragerens skattemæssige stilling. Ejendommen kan herefter ikke længere indgå i parcelhusreglen. Ved et eventuelt senere salg af ejendommen, vil der skulle ske beskatning efter ejendomsavancebeskatningsloven, og selskabet vil blive beskattet af en eventuel ejendomsavance.

Tredje problemstilling omhandler den forskel der kan være på omdannelsesdatoen og den faktiske overdragelsesdato, hvor en ejendom i mellemtiden er solgt. Omdannelsesdatoen er den dato for åbningsbalancen, som er den dato der kommer efter statusdagen for det sidste regnskabsår. Efterfølgende er det et krav at omdannelsen skal have fundet sted inden for seks måneder. Hvis der sker et salg i mellemtiden mellem omdannelsesdatoen og overdragelsen vil omdannelsen ikke kunne finde sted.

Fjerde problemstillingen omhandler omdannelse af et interessentskab, hvori ejendommen som virksomheden drives fra, kun er ejet af den ene af interessenterne. Det er ikke muligt at lave en omdannelse hvor ejendommen indgår, da ejeren med ejendommen skal vederlægges med et større beløb end den anden ejer, og herved vil den yderlige betingelse i forbindelse med en delomdannelse ikke blive overholdt. En omdannelse med flere ejere vil også give den problemstilling at hvis der er forskel på den udskudte skat, f.eks. fra forskellige skattemæssig

afskrivning på driftsmidler, vil der skulle udregnes et udligningsbeløb for at finde frem til aktiernes anskaffelsessummer.

Det er altså en række overvejelser som man skal gøre sig inden en virksomhedsomdannelse, herunder overvejelser om hvorvidt en blandet benyttet bil skal indgå i omdannelsen samt om man kan blive ramt af nogle af de omtalte problemstillinger vedrørende ejendomme.

14. Perspektivering

Opgavens formål har været at belyse emnet virksomhedsomdannelse og hvilke problemstillinger der kan være i forbindelse med en virksomhedsomdannelse. Dette har betydning for hvilke muligheder virksomheder har i forbindelse med en omdannelse, som vi som revisorer skal kunne rådgive virksomhedsejerne i forbindelse med sådan en omdannelse, for at virksomheds ejeren står i den mest optimale situation både før hvor beslutningerne skal tages og efterfølgende når beslutningerne er taget og konsekvenserne sket.

Opgaven har relevans i et større perspektiv, så virksomheds ejere kan stå i den mest optimale situation for dem og deres virksomhed og selskab. I Danmark er der brug for iværksættere, og at opstarte en personlig drevet virksomhed er ofte nemmere end opstart af selskab og kan herved ofte også være den relevante løsning for ny opstartet virksomhed og iværksætter, da der ingen kapitalkrav er, og der er ikke behov for advokat til udarbejdelse af f.eks. stiftelsesdokument og lignende.

Et tegn på at forhenværende regering ønskede at gøre det nemmere at være iværksætter og starte op, var ved indførelsen af iværksætterselskaber i 2014, hvor kapitalkravet blot var en krone. Denne mulighed er dog afskaffet igen, da der var en forhøjet risiko for svig (Afskaffelse af iværksætterselskaber, <https://erhvervsstyrelsen.dk/afskaffelse-af-ivaerksaetterselskaber-IVS>, besøgt 02-05-2021).

En personlig virksomhed der vokser sig større, har større risiko og der kan derfor opstå behov for omdannelse til et selskab.

Opgaven belyser teorien fra rådgiver side, til hvordan kunden kan stilles i den bedst mulige situation ved en eventuel virksomhedsomdannelse. Opgaven kunne også være vendt rundt og være set mere fra kundens synsvinkel og kundens kunder, og hvilken betydning det har for dem.

15. Litteraturliste

Bøger

Harboe, T. (2015). *Metode og projektskrivning - en introduktion* (2. udg.). Narayana Press, Gylling

Karnov Group Denmark A/S. (2020). *Skattelovsamling med noter* (2020/2. udg.). Specialtrykkeriet Arco A/S

Lungholt, H. & Metelmann, P. (2013). *Hvem spiser boller i Karry?: En introduktion til samfundsvidenskabelig metode i teori og praksis* (2. udg.). Narayana Press, Gylling

Michelsen, A., Bolander, J., Madsen, L., Nørgaard Lauersen, A. & Langhave, I. (2019). *Lærebog om indkomstskat* (18. udg.). Djøf Forlag

Juridiske vejledninger

C.A.5.13.1.2.1 Beskatning af helårsbolig for hovedaktionærer mv. og personer med væsentlig indflydelse på egen aflønning

C.A.5.13.1.2.3 Værdiansættelsen for hovedaktionærer og personer med væsentlig indflydelse på egen aflønning

C.A.5.14.1.6 Den skattepligtige værdi – procentreglen

C.A.5.14.1.11 Vurdering af hvornår en bil er til rådighed for privat kørsel

C.B.3.5.2.1 Udgifter der er selskabet uvedkommende

C.C.2.2..1.12 Interessenter og partredere

C.C.2.4.2.3 Overgang til anden benyttelse

C.C.2.4.2.5 Afskrivning på driftsmidler og skibe der bruges delvist erhvervsmæssigt

C.C.5.2.2.8 Blandet benyttede driftsmidler

C.C.5.2.2.9.2 Bilen indgår i virksomhedsordningen

C.C.5.2.2.9.3 Bilen holdes udenfor virksomhedsordningen

C.C.5.2.2.9.4 Bilen føres ind eller ud af virksomhedsordningen

C.C.5.2.14.2 Fuldstændig skattefri virksomhedsomdannelse

C.C.5.2.14.3 Delvis skattefri virksomhedsomdannelse

C.C.6.2 Opgørelse af afståelsessummer

C.C.6.4.1.1 Hvad er skatteretlig goodwill?

C.C.6.4.1.2 Værdiansættelse af goodwill

C.C.7.1.1 Regler om afståelse til handelsværdier (afståelsesprincippet)

C.C.7.2 Skattefri virksomhedsomdannelse

C.C.7.2.1 Virksomhedsomdannelsens område

C.C.7.2.2 Betingelser for skattefri virksomhedsomdannelse

C.C.7.2.5 Opgørelse af den skattemæssige værdi af virksomhedens aktiver og passiver

C.C.7.2.7 Retsvirkningerne af omdannelsen for selskabet – succession

C.C.7.2.8 Flere virksomheder, delomdannelse

C.D.9.1.2 Skatteprocenter

C.H.2.1.22 Eksempler på beregning af fortjenesten

C.H.2.1.10.2.1 Fradrag for tab

C.H.3.2.2.1 Indtægter ved udlejning med videre af fast ejendom

C.H.3.3.2 Blandet benyttede ejendomme

E.B.3.1.5.1 Generelt om omdannelse og tinglysning

E.B.3.1.5.3 Omdannelse af personlig virksomhed til selskab

Afgørelser:

SKM2019.472.LSR

SKM2001.287.LR

SKM2019.590.BR h

SKM2006.721.SR

SKM2012.352.VLR

Love:

AL - Afskrivningsloven

EBL - Ejendomsbeskatningsloven

EVSL – Ejendomsværdiskatteloven

FUSL – Fusionsskatteloven

KGL – Kursgevinstloven

KSL – Kildeskatteloven

LL – Ligningsloven

PSL - Personskatteloven

SEL – Selskabsskatteloven

SL – Selskabsloven

SSL - Statsskatteloven

VOL – Virksomhedsomdannelsesloven

VSL - Virksomhedsskatteloven

ÅRL – Årsregnskabsloven

Andre kilder:

Selskabsadvokaterne, Omdannelse af personlig virksomhed til ApS eller A/S, <https://www.selskabsadvokaterne.dk/artikler/andet/omdannelse-af-personlig-virksomhed-til-aps-eller-as/>

Kildekritik, Københavns universitet, <https://kub.ku.dk/biblioteker/frederiksberg/vejledninger/kildekritik/>

Kørselsgodtgørelse – skattepligtig og skattefri, Skat.dk, <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2234870>

Satser, Skat.dk, <https://www.skat.dk/SKAT.aspx?oId=2035568>

Gaver, Skat.dk, <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2234842>

Kommanditselskaber – K/S, Erhvervsstyrelsen, <https://erhvervsstyrelsen.dk/kommanditselskaber>