

Virksomhedsomdannelse

Afgangsprojekt – HD-R Aalborg universitet

Jacob André Andersen – stud.nr: 20202381

Torben Herholdt Petersen – stud.nr: 20202383

Vejleder: Jonas Grud Henriksen

Antal sider: 70



Maj 2022

Indhold

1. Abstract	5
2. Indledning.....	6
2.1. Forord	6
3. Problemformulering	7
4. Afgrænsning	7
4.1. Disposition	8
4.2. Kildekritik	9
4.3. Definitioner	10
5. Personlig kontra selskab	11
5.1. Kapitalkrav	11
5.2. Hæftelse	12
5.3. Skattemæssig behandling	13
5.3.1. Beskatning af personlige virksomheder	13
5.3.2. Personskatteloven	14
5.3.3. Kapitalafkastordningen.....	14
5.3.4. Virksomhedsskatteordningen	15
5.3.4.1. Hvem kan anvende virksomhedsskatteordningen	15
5.3.4.2. Krav til anvendelse af virksomhedsskatteordningen	16
5.3.4.3. Indskudskonto	16
5.3.4.4. Rentekorrektion	17
5.3.4.5. Hævninger	17
5.3.4.6. Opsparet overskud	18
5.3.4.7. Hensat til senere hævning.....	18
5.4. Beskatning af selskaber	18
5.5. Delkonklusion	19
6. Virksomhedsomdannelse.....	20
6.1. Skattefri virksomhedsomdannelse.....	20
6.1.1. Krav til skattefri omdannelse.....	21
6.1.2. Negativ anskaffelsessum	22
6.1.3. Samtlige aktiver og passiver i virksomheden skal overdrages i omdannelsen	23
6.1.3.1. Ejendomme	23
6.1.3.2. Biler	23
6.2. VSO Specifikke poster	25
6.2.1. Opsparet overskud	25
6.2.2. Hensat til senere hævning og mellemregningskonto	26

6.2.3.	Negativ indskudskonto	27
6.2.4.	Delvis omdannelse	28
6.2.5.	Delkonklusion	28
6.3.	Skattepligtig virksomhedsomdannelse	29
6.3.1.	Omdannelse med tilbagevirkende kraft	30
6.3.2.	Vederlag for salget til omdanneren	31
6.3.3.	Beskatning.....	33
6.3.4.	Delafståelse	33
6.4.	Delkonklusion	34
7.	Værdiansættelse.....	35
7.1.	Goodwill.....	35
7.1.1.	Skattepligtige metode.....	37
7.1.2.	Skattefri metode	37
7.1.3.	TSS-cirkulære 2000-10 – eksempel	37
7.2.	Delkonklusion	39
7.3.	Ejendomme.....	39
7.3.1.	Skattefri	40
7.3.2.	Skattepligtig.....	40
7.4.	Driftsmidler	43
7.4.1.	Blandet benyttet bil	43
7.4.2.	Skattefri	44
7.4.3.	Skattepligtig.....	45
7.5.	Varelager	45
7.5.1.	Skattefri	47
7.5.2.	Skattepligtig.....	47
7.6.	Debitorer.....	47
7.6.1.	Skattefri	48
7.6.2.	Skattepligtig.....	49
7.7.	Gæld	49
7.7.1.	Skattefri	49
7.7.2.	Skattepligtig.....	50
8.	Cases.....	50
8.1.	Blandet benyttet driftsmidler	50
8.1.1.	Beregning af avance ved salg af blandet benyttet bil	51
8.1.2.	Beskatning af fri bil	52
8.1.3.	Beregningseksempel af fri bil i begge scenarier	53
8.1.4.	Delkonklusion	55
8.2.	Ejendomme.....	56

8.2.1.	Fri bolig beskatning.....	56
8.2.2.	Beregningsgrundlaget for beskatning af fribolig.....	57
8.2.3.	Privat ejendom overdrages til selskabet	59
8.3.	Ejendom solgt imellem omdannelsesdato og overdragelsen	61
8.4.	Delkonklusion	62
9.	Konklusion	63
10.	Perspektivering.....	67
11.	Litteraturliste	68

1. Abstract

As a new business owner, there can be a lot of solutions to consider, in which legal form of business you want to run your company after. So to choose which legal form to use, there can be many pros and cons, you have to consider before choosing. Some of the factors to consider, is available capital, financial risk and the taxation differ. These factors may change over time, as such the business is growing to a larger scale, and this can may cause the business owner to convert the personally operated company into an “company”.

To convert the personally business there are two methods to choose after the Danish Tax law. The first one is a tax-free business transformation and the second one a taxable business transformation. The tax-free business transformation sounds as the most preferred one, but that is sometimes not always the case. The taxable business transformation is considered as a sale of the company, because the assets and liabilities are valued after market values and the owner are taxed for the realized earnings. The tax-free business transformation is based after the succession principle. Because the taxation from profits is deferred. The succession principle means that the company acquirers the owners tax position for the acquired assets. To use the tax-free business transformation, there are some conditions to be complied with, before the transformation can be done after the tax-free method.

During a transformation the owners must decide whether to include assets that has been mixed asset in the personal business, because isn't possible to have mix-used assets in a company. In companies with several owners, the owners must include the same amount of assets for the consideration to be consistent. This is because the owners own the same share of the new company. This can be done by settling capital account.

It cannot be said which solution will be the best. Since it may be different for each individual transformation. The taxable transformation can in situations be an expensive affair for the owner due to the taxation now happening here, where the tax-free is deferred the tax. It is therefore important to have a thorough knowledge before transformation and it requires a lot of planning before the transformation can become a reality.

2. Indledning

2.1. Forord

Dette projekt udarbejdes som den afsluttende del af bacheloruddannelsen HD 2. – Regnskabs & Økonomistyring på Aalborg Universitet. Projektets målgruppe er primært eksaminator og vejleder. Projektet kan dog have relevans for andre inden for denne branche og folk med faglig interesse for emnet.

Det forudsættes at læser har den fornøden basale viden omkring fagtermer, regnskabsmæssige problemstillinger samt skattemæssige problemstillinger.

Projektets hovedemne er virksomhedsomdannelse, hvor der er fokus på omdannelse fra personlig drevet virksomhed til selskab. Der vil undervejs blive gennemgået de to metoder, skattefri og skattepligtig omdannelse, for at kaste lys på hvilken en som kunne være fordelagtig i bestemte scenarier.

Som selvstændig erhvervsdrivende skal der fra starten af tages valg, i forhold til hvilken en virksomhedsform der ønskes at tages i brug. Det har sin forskellige fordele og ulemper, om virksomheden skal stiftes som et selskab eller i personligt regi.

Alt efter hvilken virksomhedsform der bliver valgt, har det betydning for startkapitalen, beskatningen og økonomisk risiko i forhold til hæftelse mv. Ved opstart i det personlig regi kan disse faktorer ændre sig, ved at lave en virksomhedsomdannelse til et selskab. Dette kan f.eks. komme på tale når der i den personlige virksomhed kan opstå for stor økonomisk usikkerhed, generationsskifte eller et muligt salg kan forekomme.

Ved virksomhedsomdannelse findes der 2 metoder at anvende i forbindelse med omdannelsen. Her kan der vælges mellem en skattefri virksomhedsomdannelse og en skattepligtig virksomhedsomdannelse. Den skattefri virksomhedsomdannelse er ikke så stor likviditetsmæssig, dog kræver den en del mere forarbejde og kan være administrativ tung at udføre. I den skattefri omdannelse, overtager selskabet, omdannerens skattemæssige stilling og der vil her af opstå et udskudt skatteaktiv, som beskattes først ved afståelse af anparter eller aktier.

Den skattepligtige er ikke nær så administrativ at gennemføre, der kan dog være en tung likviditetsmæssig opgørelse ved valg af denne. Skattepligtig omdannelse anses som et salg, hvor opgørelse skal ske efter armslængdeprincippet, som salg til uafhængig part. Her bliver omdanneren beskattet af fortjenesten på aktiver, samt at omdanner skal beskattes af tidligere opsparet overskud, ved tidligere anvendt virksomhedsordningen.

Grundet vores daglige virke i revisionsbranchen, hvor vi gennem arbejdet ofte arbejder med små- og mellemstore virksomheder, føler vi at dette emne kunne være interessant at tilegne os mere viden inden for. Dette skyldes at vi gerne vil yde den bedste faglige rådgivning, hvis dette skulle være relevant. Vi har i dagligdagen arbejdet med nye kunder helt fra opstarten af virksomhed og forhåbentlig kan være med fra sidelinjen i en mulig fremtidig omdannelse.

3. Problemformulering

Hvilke centrale punkter kan selvstændige erhvervsdrivende rette opmærksomhed mod i forbindelse med omdannelse af personlig virksomhed?

Underspørgsmål:

1. Hvilken forskel er der ved at drive personligt virksomhed kontra selskab?
2. Hvilke beskatningsmuligheder er der ved personlig virksomhed kontra selskab?
3. Hvad er forskellen fra skattefri- til skattepligtig omdannelse og hvilke fordele medfører hvert valg?
4. Hvordan værdiansættes de regnskabsmæssige poster ved en omdannelse?

4. Afgrænsning

Afhandlingen tager udgangspunkt i virksomhedsomdannelse fra personlig virksomhed til selskab og hermed tages der udgangspunkt i danske love og regler fra virksomhedsskatteloven for danske selskaber og personlige virksomheder. Derved afgrænses der fra udenlandske virksomheder og dertilhørende juridiske forhold. Afhandlingen vil have hovedfokus på omdannelse ved dansk ejet virksomheder.

Der vil blive afgrænset for dødsbo i afhandlingen, selvom at dødsbo ofte ligger til grundlagt for virksomhedsomdannelse. Dette gør sig også gældende for generationsskifte, hvilket der også afgrænses for i afhandlingen, da fokuset ligger på virksomhedsomdannelse som en helhed. Da generationsskifte anses for værende et emne i sig selv. Dødsbo og generationsskifte vil kun blive nævnt i områder, hvor det anses for relevant for afhandlingen.

Da omdannelse til koncern ikke kan ske fra personlig virksomhed, men først efterfølgende fra selskab, vil der blive afgrænset heraf, da der vil blive fokuseret på virksomhedens omdannelse fra personligt til selskab, og ikke omdannelser herefter. Dette afgrænser også for gældende selskabsretlig- og skatteretlige regler, som tilknytter sig koncernselskaber, herunder sambeskatning.

Der vil i opgaven blive behandlet værdiansættelse af de mest gængse og vurderede relevante aktiv- og passivposter der er i en virksomhed. Der vil derfor være afgrænset for ikke samtlige aktiv- og passivtyper er behandlet.

Der vil ligeledes blive afgrænset for revisors arbejde, i forbindelse med hvilken revisorerklæring der skal fremlægges i forbindelse med en virksomhedsomdannelse. Samt afgrænsning af revisionsarbejde i forbindelse med en virksomhedsomdannelse.

4.1. Disposition

Afhandlingen vil tage udgangspunkt i den stillede problemformulering, samt besvarelser af underspørgsmålene til en bedre forklaring af hovedspørgsmålet.

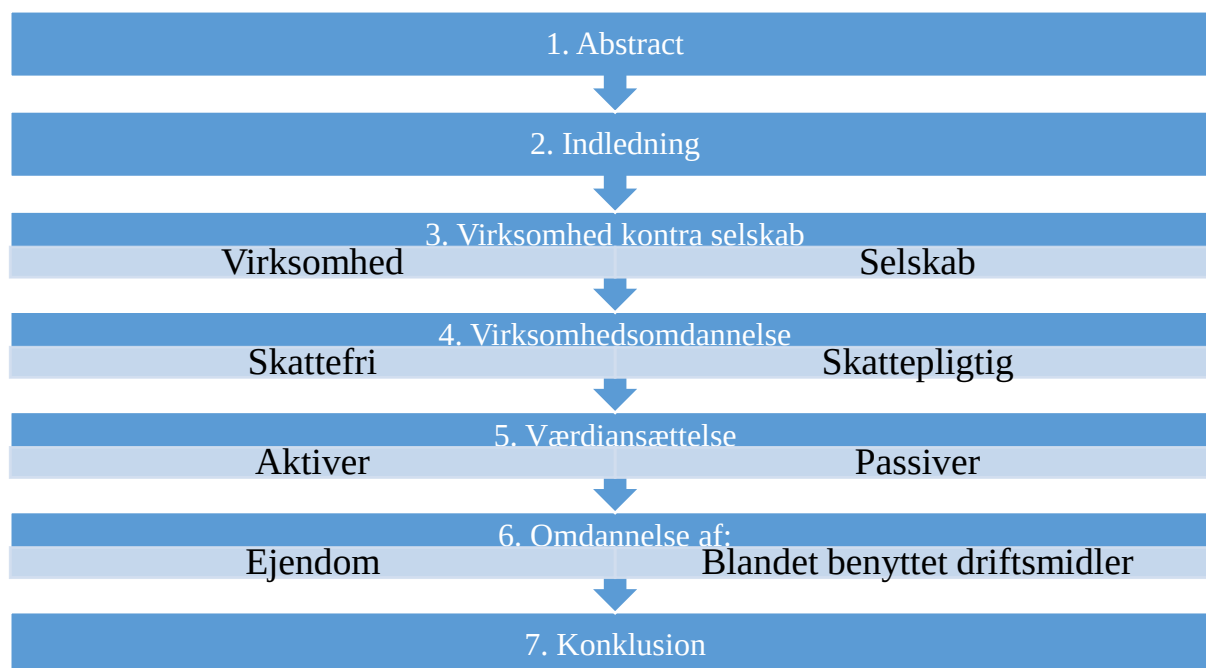
Afhandlingen vil som udgangspunkt bestå af en redegørelse omkring forskelle ved personlig virksomhed kontra selskab. Herefter en teoretisk forklaring af muligheder ved omdannelse, samt forskellen ved skattefri og skattepligtig omdannelse. I den teoretiske del vil der blive lagt fokus på værdiansættelsen af aktiver og passiver. I analysen vil der blive udarbejdet to cases med flere problemstillinger i, hvor der vurderes hvilke som der er mest at gå i dybden med, samt områder der vurderes mest interessante.

Afhandlingen vil først bestå af et indledningsafsnit som vil give en kort præsentation af det valgte emne, hvor der vil blive redegjort for hvilke virksomhedsformer der gør sig relevante i en virksomhedsomdannelse, samt forskellen på en personlig virksomhed kontra selskab. Hvilke fordele og ulemper der kan være herved. Indledningen vil der lægges fundamentet for afhandlingen omkring hvilket grundlag der kan være ved at lave en virksomhedsomdannelse.

Herefter vil der blive gået i dybden med en teoretisk gennemgang af hvilke forskelle der kan være ved en skattefri- eller skattepligtigomdannelse. Dette vil danne grundlag for hvilke fordele og ulemper der kan være ved hvert sit valg, samt hvilke krav der skal opfyldes ved en virksomhedsdannelse. Denne del af afhandlingen er med til at give læser den nødvendige viden omkring virksomhedsomdannelse, samt ligge til grundlag for udarbejdelsen af problemstillinger senere i opgaven. Der vil derfor i dette afsnit blive gået i dybden med værdiansættelsen af aktiver og passiver, samt hvilke forskelle der er ved enten skattefri- eller skattepligtigomdannelse. Denne del vil ydermere svare på underspørgsmålene 3 og 4.

Det efterfølgende analysedel vil tage udgangspunkt i problemstillingerne. I de valgte problemstillinger er der udarbejdet en case, for at kunne analysere på de enkelte problemstillinger og gå i dybden med hvilke muligheder og eventuelle konsekvenser der kan være.

Afsluttende vil der blive udarbejdet en konklusion af ovenstående, som vil bestå af en opfølgning af de mest relevante områder fra afhandlingen, samt en konklusion på at kunne besvare problemformuleringen bedst muligt.



Tabel 1, Opbygning af opgaven, egen tilvirkning

4.2. Kildekritik

Til anskaffelse af information til brug i forbindelse med afhandlingen vil der primært blive indsamlet gennem kvalitative data i form af den juridiske vejledning, den danske lovgivning, cirkulære og domsafgørelser i forbindelse med skattemæssige konsekvenser der vurderes at være relevante til besvarelsen af problemstillingen. Der er en fordel at der på området allerede er en del sekundære data, hvor den anvendte data vurderes at have høj grad af validitet og reliabilitet, som vurderes at være pålidelig.

Indsamlet data består af vejledninger og tidligere domsafgørelser, vejledninger fra erhvervsstyrelsen, faglige bøger og lovstof. Meget data er også indhentet fra SKAT, hvor det har været muligt at sammenligne til lignende vejledninger til opsatte problemstillinger.

Lovstoffet der er taget udgangspunkt i og henvist til, er fra den danske lovgivning som gør sig gældende på nuværende tidspunkt. Dette vurderes som pålidelige data og at have høj grad af validitet og reliabilitet.

For at vurdere om det indsamlede data har høj grad af validitet og reliabilitet har vi forholdt os kildekritiske over for den indsamlede data, i forhold til hvor dataene er indhentet fra.

4.3. Definitioner

AL – Afskrivningsloven

EBL – Ejendomsbeskatningsloven

EVSL - Ejendomsværdiskatteloven

KGL – Kursgevinstloven

LL – Ligningsloven

PSL - Personskatteloven

SEL – Selskabsskatteloven

SL – Selskabsloven

SSL – Statsskatteloven

VOL - Virksomhedsomdannelsesloven

VSL- Virksomhedsskatteloven

VSO - Virksomhedsskatteordningen

ÅRL - Årsregnskabsloven

5. Personlig kontra selskab

Når man skal starte sin egen virksomhed, skal der besluttes om virksomheden skal drives i et personligt regi, hvor virksomheden er personligt ejet eller om virksomheden skal være et selskab som enten er et Interessents selskab, anpartsselskab eller aktieselskab.

Valget af virksomhedsform er ikke uden betydning, da der stilles forskellige krav til de forskellige virksomhedsformer. De helt almindelige forskelle som der er vil være beskatningsformen, hæftelsen, startkapitalkravet og de krav som der er til den offentliggjorte årsrapport.

5.1. Kapitalkrav

Kapitalkrav er den værdi som man starter virksomheden eller selskab med når det oprettes.

Ved oprettelse af personligvirksomhed eller selskab kan startkapitalen svinge fra kr. 0 til kr. 400.000 i opstarten.

Ved opstart af et personligt ejet virksomhed også bedre kendt som enkeltmandsvirksomhed, er der intet startkapitalkrav – Derved stiftes dette uden penge.

Opstart af et interessentskab vil ej hellere kræve en startkapital, så dette stiftes ligeledes uden penge.

Det er først når man bevæger sig op i stiftelse af et anpartsselskab at der kommer et minimum på indskuddet som skal bruges til startkapital. Der vil minimum skulle indskydes kr. 40.000 til stiftelse. Disse kan både indskydes i rede kontanter eller i andre værdier – Dette kaldes for et apportindskud.

Et Apportindskud er hvor man indskyder aktiver ind som startkapital i stedet for kontanter.

Disse aktiver kan være biler, industriværktøj eller andet relevant – Dog kan dette apportindskud ikke være tjenesteydelse, udførelse af et slags arbejde eller en pligt man stiller til rådighed. Disse aktiver vil blive vurderet igennem en uvildig revisor, som kommer med en vurderingsberetning af disse aktiver, hvor der skal vedhæftes stiftelsesdokumenter. Der indhentes nogle gange en vurdering af en fagkyndig person for at verificere vurderingsberetning og komme med sit besyv.

Hvis der vælges at stifte selskabet med mere end kr. 40.000, kan det med fordel være at man stifter det til overkurs, selskabet – Dette betyder de resterende penge ud over minimumskapitalen på kr. 40.000 vil blive placeret som selskabets frie reserver. Hvilket vil gøre de frie reserver mere disponible. Udover at stifte det til overkurs med frie reserver, er der

mulighed for at yde et lån til selskabet personligt. Der opnås en fordel ved dette hvor der er mulighed for en skattefri tilbagebetaling. Dette kræver et gældsbrev som dokumentation og hvis lånet er imellem nærtstående parter, skal dette ske på markedsvilkår. (Nem Advokat, Selskabets startkapital, 2022).

Hvis vi bevæger os op i et aktieselskab og ser på startkapitalen her, vil dette som udgangspunkt kræve kr. 400.000 i et minimum indskud. Ved indskydelse af kapital i et aktieselskab er der mulighed for en delvis indbetaling. Dette betyder at der skal indbetales minimum 25% af startkapitalen. I dette tilfælde vil det være kr. 100.000. Der er en minimumsgrænse på kr. 40.000, så delvis indbetaling vil ikke kunne anvendes på et anpartsselskab hvori der kun indskydes kr. 40.000 i startkapital.

Indskuddet vil kunne bestå af kontanter eller apportindskud som der blev beskrevet i anpartsselskabsdelen.

5.2. Hæftelse

Der findes 3 forskellige hæftelsesformer for virksomheder. Begrænset, personlig og solidarisk. Det er hæftelsesformen som bestemmer hvilket ansvar der er overfor eventuel konkurs, gæld eller lån. Der er stor forskel på om det er begrænset, personligt eller solidarisk. Det er derfor vigtigt at inden virksomhedsopstart at man nøje undersøger disse hæftelsesformer inden der tages beslutning om hvilken slags virksomhed man starter op, da dette har stor betydning for ens privatøkonomi og virksomheden.

Solidarisk hæftelse

Ved solidarisk hæftelse er der en fælles forpligtelse, dette kan blive anvendt i et interessentskab. Ved solidarisk hæftelse, hæfter alle involverede parter. Hvis en af parterne ikke kan betale en mulig gæld af, vil medparten i selskabet hæfte for dette og vil være tvunget til at betale sin partners andel, trods de kan eje 50/50 hver. Ved solidarisk hæftelse har kreditorer selv mulighed for at vælge hvem man ønsker at inddrive sin gæld hos, hvis selskabet ikke opfylder de indgået aftaler og forsømmer sine gældsforpligtelser.

Personlig hæftelse

Ved personlig hæftelse, hæfter man i sin virksomhed med sin private formue for den gæld som bliver optaget i virksomheden, da der juridisk set ikke skelnes mellem virksomhedens og ens private økonomi. Dette betyder hvis man ikke kan opretholde sine gældsforpligtelser i sin virksomhed og kreditorer kræver sine penge. Kan man risikere at skulle pantsætte sine

personlige ejendele, såsom bil eller luksuriøst ur med videre for at afbetale. Dette kan man blive tvunget til hvis man ingen penge har. Denne hæftelsesform anvendes i interessentskaber, enkeltmandsvirksomheder og personligt ejet mindre virksomheder.

Begrænset hæftelse

Ved begrænset hæftelse som anvendes i virksomhedsformer som anpartsselskab og aktieselskab, risikerer man ikke at skulle involvere sin personlige formue. Her hæfter man kun med den indskudte kapital. Dette vil enten være kr. 40.000 i et anpartsselskab eller kr. 400.000 i et aktieselskab. (Nem Advokat, Hæftelse og hæftelsesformer, 2022).

5.3. Skattemæssig behandling

5.3.1. Beskatning af personlige virksomheder

Ved beskatning i en personlig ejet virksomhed sker beskatningen hos ejeren af virksomheden. Ejeren vil blive beskattet af det overskud som er i virksomheden. Det vil blive beskattet som helt almindelig lønindkomst. Grunden til at beskatningen ligger hos ejeren, er at en personlig ejet virksomhed ikke anses som værende en selvstændig juridisk enhed.

Den personlige skatteopgørelse består af personlig indkomst, kapitalindkomst og ligningsmæssigfradrag. Her vil indkomsten fra den personligdrevet virksomhed blive beskattet som personligindkomst.

Personlig indkomst består af al den indkomst som ikke er kapitalindkomst, såsom lønindkomst og indtægt ved selvstændig erhvervsvirksomhed jævnfør personskatteoven §3, stk. 1.

Kapitalindkomsten består hovedsageligt renteindtægter samt renteudgifter eller skattepligtige gevinster og fradragsberettigede tab efter kursgevinstloven og beregnet kapitalafkast i selvstændig erhvervsvirksomhed mv. jævnfør PSL §4.

Det ligningsmæssige fradrag består af en række skattemæssige fradrag som der gives i ens skattepligtige indkomst. Dette kunne blandt andet være befordring, fagforeningskontingent, beskæftigelsesfradrag m.fl.

Som selvstændig erhvervsdrivende er der flere forskellige ordninger at vælge i mellem når man skal beskattes. De forskellige ordninger er Personskatteoven, kapitalafkastordningen og virksomhedsskatteordningen. Disse ordninger vil blive uddybet i de kommende afsnit.

5.3.2. Personskatteloven

Når man driver en virksomhed og man skal beskattes, bliver man som normen beskattet af Personskatteloven. Hvis der ønskes at anvende en af de andre to at blive beskattet af, skal dettes gøres aktivt. Personskatteloven er den mest simple af de tre beskatningsformer og er nemmest at håndtere. Dette skyldes at det minder om at blive beskattet som en almindelig lønmodtager.

Jævnfør personskattelovens regler, bliver ejeren af virksomheden beskattet af virksomhedens overskud som personlig indkomst. Dog ikke det som klarificeres som værende kapitalindkomst jævnfør personskattelovens § 4, som f.eks. renteudgifter og renteindtægter, udgifter der er fradragsberettigede efter ligningslovens § 8 O, mv.

Dette betyder at det er virksomhedens skattemæssige overskud før renteindtægter og renteudgifter som bliver medregnet i ejerens personlige indkomst. Renteindtægter og renteudgifter bliver medregnet i kapitalindkomst, som nævnt ovenover.

Ved underskud i virksomheden, kan ejeren modregne dette i øvrig personlig indkomst. Dette betyder at beskatningsgrundlaget af den personlige indkomst bliver mindre i det pågældende år at underskuddet bliver genereret. Hvis dette underskud ikke kan indeholdes i ejerens eller en mulig ægtefælles indkomst, vil dette underskud kunne blive anvendt i modregning i fremtidige positive indkomster. (Den juridiske vejledning, C.C.8.4 Virksomhedsunderskud og bidragsgrundlag, 2022).

5.3.3. Kapitalafkastordningen

Kapitalafkastordningen er en slags forkortet version af virksomhedsskatteordningen.

Kapitalafkastet beregnes ud fra virksomhedens aktiver. Hvis ejeren i virksomheden vælger at bruge kapitalafkastordningen til at blive beskattet af, kan der beregnes et kapitalafkast ud fra virksomhedens aktiver, som ejeren vil kunne trække fra i sin virksomhed og overføre i kapitalindkomsten. Det resulterer i at den personlige indkomst bliver lavere og kapitalindkomsten bliver større – ligeledes sænkes AM-grundlaget, AM-bidraget og skatten. Dette giver en skattemæssig besparelse.

Ud over denne skattemæssige fordel, er der ligeledes fordele i de regnskabsmæssige krav kontra virksomhedsskatteordningen. Ejeren og virksomhedens økonomi skal ikke være opdelt, der behøver ikke at være opgørelse over indskudskonto, mellemregningskontoen og udarbejdelse af hæverækkefølgen er ligeledes irrelevant.

Ens renteindtægter og udgifter indgår i opgørelsen af kapitalindkomsten, hvor der ikke tages højde for om disse vedrører en privat eller erhvervsmæssig.

Som i virksomhedsskatteordningen, er der mulighed for en slags opsparet overskud i kapitalafkastordningen. Dette hedder konjunkturudligning, regler for dette er: En henlæggelse til konjunkturudligning kan højst udgøre 25% af overskuddet i virksomheden, dog skal det mindst udgøre kr. 5.000. i dette overskud tages der ikke højde for indtægter og udgifter, der kan overføres til kapitalindkomst, såsom renter. I disse henlæggelser skal der betales skat på 22% samt der beskattes ved ophør af anvendelse af kapitalafkastordningen på konjunkturhenlæggelserne.

I øjeblikket og igennem de sidste par år, har kapitalafkastordningen ikke været fordelagtig. Dette skyldes at kapitalafkastsatsen på nuværende tidspunkt stadig ligger på 0%. Derved er denne beskatningsform sjældent fordelagtig for en personlig virksomheds ejer.

5.3.4. Virksomhedsskatteordningen

Hvis en selvstændig erhvervsdrivende vælger at blive beskattet efter virksomhedsskatteordningen, åbner dette en mulighed for kun at blive beskattet af de faktiske hævninger i virksomheden i det pågældende år. Dette betyder det ikke er det hele skattemæssige overskud i virksomheden som er beskatningsgrundlaget. Dette giver mulighed for at opspare overskuddet i virksomheden.

Ud over denne fordel, er en af fordelene med denne beskatningsform at få fradrag for de erhvervsmæssige renter i den personlige indkomst. Kontra Personskatteloven hvor disse bliver beskattet i kapitalindkomst. Dette giver større besparelse på AM-bidraget, da fradraget for renter er større. (Nemadvokat , Hvad er virksomhedsordningen, 2021)

5.3.4.1. Hvem kan anvende virksomhedsskatteordningen

Virksomhedsskatteordningen kan blive anvendt af selvstændige erhvervsdrivende. Den kan både anvendes i et personligt selskab og et interessentskab. I et interessentskab er det op til hver interessent om denne ordning ønskes at blive anvendt til beskatning.

Denne beskatningsordning kan for eksempel ikke anvendes hvis en selvstændig virksomhed har mere end 10 ejere eller hvor ejeren ikke deltager aktivt i virksomheden. Samt ved dødsboer og konkursboer.

Ordningen kan anvendes på indkomst fra udlandet

5.3.4.2. Krav til anvendelse af virksomhedsskatteordningen

Ved at den selvstændige erhvervsdrivende har flere virksomheder, skal alle virksomheder indgå i virksomhedsskatteordningen. Dog kun hvis de opfylder betingelserne for dette.

Regnskabsmæssigt er der krav om at bogføringsloven overholdes, samt at virksomhedens økonomiske transaktioner og de private transaktioner kører på hver sin bankkonti og disse ikke krydser hinanden transaktionsmæssigt.

5.3.4.3. Indskudskonto

Når den selvstændige træder ind i virksomhedsskatteordningen, skal der opgøres en såkaldt indskudskonto. Denne indskudskonto kommer til at udgøre en nettoværdi af aktiver og forpligtelser, som der skal indgå i virksomhedsskatteordningen.

Disse aktiver og passiver forefindes der forskellige krav til, når disse skal værdiansættes.

Eksempler på dette:

- Ejendommen – den kontante anskaffelsessum eller ejendomsværdien primo + forbedringer – bemærk dog værns regelen i VSL § 3, stk. 7
- Driftsmidler – Saldoværdi – der fradrages ikke for negativ saldo værdi
- Blandet benyttede biler – Saldoværdi
- Private aktiver – Handelsværdi
- Varelager – Varelagerlovens værdiansættelse
- Goodwill – Kontante anskaffelsessum reduceret for afskrivninger
- Andre aktiver – Anskaffelsessum med fradrag af skattemæssige afskrivninger
- Gæld – Kursværdi

Eksempel på opgørelse af indskudskonto: jf. VSL § 3

Kolonne1	Indskudskonto
Ejendommen	2.750.000
Blandet benyttet bil	105.000
Driftmidler	72.000
Varelager	312.000
Aktiver i alt	3.239.000
Prioritetsgæld	1.475.000
Banklån	622.000
Kassekredit	175.000
Passiver i alt	2.272.000
<u>Indskudskonto</u>	<u>967.000</u>

Tabel 2, Indskudskonto, egen tilvirkning

Årligt kan der ske reguleringer af indskudskontoen, dette sker ved hævninger eller indskud.

5.3.4.4. Rentekorrektion

Formålet med rentekorrektion er at få tilbageført den skattefordel, der opstår ved at ”låne” penge i sin virksomhed med øje for private formål.

Der bliver som udgangspunkt beregnet rentekorrektion i disse situationer

Når indskudskontoen er negativ, jf. VSL § 11, stk. 1

Hævninger og indskud på indskudskontoen i det samme år, jf. § 11, stk. 2

Denne rentekorrektion skal trækkes fra i kapitalindkomsten og pålægges i den personlige indkomst. Beregningsgrundlaget for dette er at finde den mindst negative værdi af primo og ultimo kapitalafkastgrundlaget samt primo og ultimo indskudskonto. Herefter skal den størst negative vælges på de samme vilkår primo og ultimo.

Rentekorrektionen kan ikke overskride virksomhedens samlede nettofinansieringsudgifter.

5.3.4.5. Hævninger

En hævning er når den selvstændige virksomhedsejer overfører midler fra sin virksomhed over til sin private økonomi. Hævninger udtrykker således den værdi som skatteyderen har overført til sig selv.

Når årets hævninger skal opgøres, skal beløb eller værdier medtages. Disse bliver betegnet således:

- faktisk overført
- anses for at være overført
- er afsat til senere hævning (indkomståret efter)
- er stillet til sikkerhed for privat gæld

Hæverækkefølge	Udvidet hæverækkefølge
Hensat kapitalafkast fra foregående år	Refusion af driftsomkostninger
Hensat resterende overskud foregående år	Beløb til medarbejdende ægtefælle
Årets kapitalafkast (VSL § 7)	Beløb til dækning af virksomhedsskat
Årets resterende overskud (VSL § 10)	Hensat kapitalafkast fra foregående år
Opsparet overskud fra tidligere år	Hensat resterende overskud foregående år
Indestående på indskudskonto	Årets kapitalafkast (VSL § 7)
	Årets resterende overskud (VSL § 10)
	Opsparet overskud fra tidligere år
	Indestående på indskudskonto

Tabel 3, Hæverækkefølgen, egen tilvirkning

5.3.4.6. Opsparet overskud

Der er mulighed for at "spare op" i virksomhedsskatteordningen, mod at der sker en beskatning på 22%. Dog er dette ikke muligt, hvis indskudskontoen er negativ.

Man kan vælge kun at blive beskattet af hævningerne i løbet af året, hvis hævningerne er mindre end der skattemæssige overskud for året. Resten af overskuddet kan herved spares op.

Det opsparede overskud bliver beskattet ved en udtrædelse af virksomhedsskatteordningen jf. § 15 15b, stk. 1. Denne beskatning kan ske via kapitalafkastordningen, personskatteloven eller hvis betingelserne for at anvende virksomhedsordningen ikke er til stede længere.

5.3.4.7. Hensat til senere hævning

En senere hævning giver mulighed for at optimere et bestemt beløb, for eksempel topskattegrænsen. Derved bliver man beskattet af et beløb som først er sat til hævning på et senere tidspunkt. Dette betyder at personen vil på senere tidspunkt hæve af saldi uden beskatning.

5.4. Beskatning af selskaber

Selskaber er en selvstændig juridisk enhed og bliver beskattet efter selskabsskatteoven jf. §1.

Selskabet vil blive beskattet af den skattepligtige indkomst. Denne opgøres på grundlag af selskabets årsrapport med skattemæssige reguleringer. Beskatningsprocenten af den skattepligtige indkomst ligger på 22%. Dette har den gjort siden 2016.

Ved en negativ skattepligtig indkomst, er det muligt for selskabet at fremføre dette til underskud, et såkaldt underskud til fremførsel. Dette kan modregnes i en positiv skattepligtig indkomst i det eller de efterfølgende år jf. SEL §12.

En kapitalejer kan kun modtage "løn" via helt almindelig løn eller udbytte. Der vil ikke være mulighed i selskabet at hæve af firmaet konto, som "hævet til privat". For dette vil blive betragtet som ulovligt kapitalejerlån.

Et udbytte kan blive udloddet til kapitalejeren på enten den årlige ordinære generalforsamling eller en ekstraordinær generalforsamling. Dette udbytte vil blive beskattet med 27% i selskabet. Hvis det bliver beskattet hos personen, er det 27% af de første kr. 56.500 (2021 sats). Ved gift er det kr. 113.000. Udbytte ud over dette bliver beskattet med 42%.

Hvis kapitalejeren er ansat i selskabet og modtager løn, bliver ejeren beskattet efter de almindelige regler for personlig indkomst.

5.5. Delkonklusion

Det skal ikke bare være en tilfældighed at vælge en virksomhedsform. Der skal nærstuderes hvilken virksomhedsform man ønsker at starte op i da det har stor betydning i starten, specielt vedrørende startkapital og hæftelse.

Hvis selskab vælges som virksomhedsform, kan der vælges imellem aktieselskab og anpartsselskab. Men henholdsvis kr. 400.000 og kr. 40.000 i startkapital krav og har begge begrænset hæftelse.

Hvis der vælges at stifte en personlig ejet virksomhed, som et interessentskab eller enkeltmandsvirksomhed, er der ingen krav til startkapitalen. Men der kan i et interessentskab hæftes personligt og solidarisk. Hvorimod i et enkeltmandsvirksomhed hæftes personligt.

Forskellen ligger ligeledes i beskatningen af de forskellige virksomhedsforme. I et selskab beskattes den skattepligtige indkomst i selskabet og i en enkeltmandsvirksomhed hos ejeren og efter hvilken ordning der er valgt til beskatning.

Der er ligeledes forskellige formalitets krav vedrørende regnskaber, offentliggørelser og krav om direktion og en bestyrelse.

6. Virksomhedsomdannelse

I foregående afsnit er der blevet kigget på forskellen ved at drive en personligt virksomhed og et selskab, samt forskellen i beskattningen heraf. I dette afsnit vil der blive set nærmere på virksomhedsomdannelse, hvoraf der som udgangspunkt er to forskellige muligheder i forbindelse med omdannelse fra personlig virksomhed til selskab. Disse to muligheder er:

- Skattefri virksomhedsomdannelse, og
- Skattepligtig virksomhedsomdannelse

Ved første øjekast lyder en skattefri virksomhedsomdannelse mere fordelagtig end en skattepligtig virksomhedsomdannelse, og man fristes derfor til at tro, at denne mulighed ikke kræver den store likviditet. Dette er dog ikke altid tilfældet ved en skattefri virksomhedsomdannelse, og i visse tilfælde kan det måske være mere fordelagtigt for både ejeren og det ny omdannede selskab at tage udgangspunkt i en skattepligtig virksomhedsomdannelse. I visse tilfælde vil det heller ikke være muligt for ejeren at foretage en skattefri virksomhedsomdannelse, da der jf. virksomhedsomdannelsesloven er visse betingelser som skal være overholdt, for at undgå en skattepligtig omdannelse. I nedenstående afsnit vil der blive behandlet den skattefri- og skattepligtige virksomhedsomdannelse.

6.1. Skattefri virksomhedsomdannelse

Skattefri virksomhedsomdannelse blev tilbage i juni 1983 vedtaget, hvor der blev bekendtgjort ændrede regler for omdannelse af personlige virksomheder til anparts- og aktieselskaber. Vedtagelsen af lovgivningen lægger til grundlag for at ved virksomhedsomdannelse, at kunne tilsidesætte de almindelige skattelovgivningsregler og herved har mulighed for skattefri omdannelse ved overholdelse af regelsættet der er fremsat i loven om skattefri virksomhedsomdannelse. Loven består af 10 paragraffer, dog er §7 ophævet. (Retsinformation, LBK nr. 934 af 04/08/2015)

Tidligere blev virksomhedsomdannelse ofte brugt i tilfælde af at op en skatteudskydelse pga. det oprindelige regelsæt var favorabel for virksomhedsejerne at fremadrettet at drive virksomheden i selskabsform. Hvor der kunne opnås et stiftertilgodehavende for selskabsejeren. Stiftertilgodehavende kunne tidligere maksimalt udgøre 25% af det samlede vederlag, hvor de resterende 75% som minimum skulle udgøre anparter eller aktier i selskabet. Stiftertilgodehavendet blev ansat som en mellemregning mellem ejer og selskabet, som et tilgodehavende ejeren havde i selskabet. Mellemregningen ville ejeren kunne modtage skattefrit fra selskabet. Denne lovregel blev der dog sat en stopper for i forbindelse med lovændringen i 1999, hvilket også resulterede i at der blev foretaget færre

virksomhedsomdannelser. Hvor omdannelse nu til dags ofte skyldtes et ønske fra ejeren omkring formindsket risici ved at drive virksomhed i forbindelse med at undgå personlig hæftelse.

6.1.1. Krav til skattefri omdannelse

Ved skattefri omdannelse er det en række krav som gør sig gældende i forbindelse med en virksomhedsomdannelse som skal være opfyldt. Kravene stilles til grundlag for både den eksisterende virksomhed inden omdannelse, samt det nyetablerede selskab efter omdannelse. Betingelser oplyses i loven for skattefri virksomhedsomdannelse § 2, og bliver beskrevet kort nedenstående:

- Ejer er fuld skattepligtig efter kildeskattelovens § 1 eller dødsboskattelovens § 1, stk. 2 på omdannelsestidspunktet, samt bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst hjemmehørende i Danmark.
- Alle aktiver og passiver skal overdrages til selskabet. Dog med undtagelse af ejendomme, der enten helt eller delvist anvendes i virksomheden. Ejeren bestemmer hvor vidt ejendommen skal overdrages, dette er muligt da ejendommen kan anses som en virksomhed i sig selv. Ejeren kan også bestemme, om hensatte beløb til senere hævning og saldo på mellemregningskontoen i forbindelse med virksomhedsordningen skal udgå af virksomhedsomdannelsen eller som en del af selskabets egenkapital. Udelades disse ovennævnte beløb i omdannelsen, kan disse medtages i åbningsbalancen som et passiv. Passivet skal dog være udlignet inden omdannelsen finder endeligt sted.
- Hele vederlaget fra virksomheden skal udstedes som enten anparter eller aktier til ejer i selskabet.
- Efter vederlaget er opgjort at anparterne eller aktierne ikke er negativ jf. §4, stk. 2 og 3, dog jf. pkt. 2 og 4 at den negative indskudskonto inden omdannelse udlignes jf. virksomhedsskattelovens § 16, stk. 2, og § 16 a, stk. 4, jf. dog stk. 4. Har ejeren dog anvendt virksomhedsordningen året inden omdannelsen, kan dette omgås og lovens regler kan derfor anvendes.
- Omdannelsen skal finde sted senest 6 måneder efter at åbningsbalancen er udarbejdet. Dagen efter statusdagen for sidste regnskabsår anses som omdannelsesdatoen. Ved et regnskab der er opgjort pr. 31. december, vil omdannelsesdatoen herfor være 1. januar og omdannelsen skal derfor have fundet sted inden 1. juli, altså 6 måneder efter.

- Efter omdannelsen har ejeren 1 måned til at fremsende kopi af dokumenter der er udarbejdet i forbindelse herved til told- og skatteforvaltningen samt dokumentation for registrering af selskab ved erhvervs- og selskabsstyrelsen.
- At der i den udarbejdede åbningsbalance hensættes til enhver skat, der forventes afregnet ved fremtidig udligning af difference mellem den regnskabsmæssig og den skattemæssig værdi. Der anvendes almindelige anerkendte danske regnskabsvejledning til opgørelse og indregning heraf.

Med fokus på interessentskaber er der yderligere betingelser for virksomhed med flere ejere at begge ejere anvender reglerne i ovenstående, har anvendt samme regnskabsperiode og at deres andele i den personligt ejede virksomhed vederlægges jf. dog stk. 3.

Stk. 3 forholder sig på at virksomhedsomdannelse ved flere ejere, at der i forbindelse med omdannelsen udarbejdet en opgørelse over den beregnede skat i forhold til den samlede skattepligtig fortjeneste, der vil være konstateret ved et almindelig salg, jf. § 4, stk. 2, 3 pkt., som de enkelte ejere kan henføres til. Ved difference i forbindelse med den beregnede skat og ejeres andele af den personligt ejede virksomhed, vil ejerne skulle udligne denne difference gennem en indbetaling til selskabet ved stiftelsen. Et indbetalt beløb vil blive tillagt anskaffelsessummen opgjort efter §4 for de anparter eller aktier, som den vedrørende ejer erhverver ved omdannelsen.

6.1.2. Negativ anskaffelsessum

Jf. ovenstående afsnit er en af betingelser at der ved omdannelse som udgangspunkt ikke er negativ anskaffelsessum. Indskudskonto opgøres til det kontante beløb, som vil svare til handelsværdien ved et konstateret salg, med fradrag af skattepligtig fortjeneste. Ved en negativ indskudskonto ved opgørelse, skal denne udlignes hvis ejeren ikke har anvendt virksomhedsordningen året forinden.

Ved anvendt virksomhedsordning året forinden kan ejeren fortsat gøre brug af reglerne i virksomhedsomdannelsesloven jf. VOL § 2 stk. 1, nr. 5, 2. pkt.

Ved en negativ anskaffelsessum, hvor ejeren gør brug af virksomhedsordningen og samtidig ejer flere virksomheder, er en af betingelserne at disse virksomheder også indgår i omdannelsen og enten omdannes til et samlet selskab eller flere selskaber jf. VOL § stk. 1, nr. 5, 3. pkt. Dette skal være vedtaget på omdannelsesdatoen, om ejeren har flere virksomheder i virksomhedsordningen.

Negativ indskudskonto kan dog udlignes ved at ejer tilføjer yderligere aktiver fra privatøkonomien inden omdannelsen finder sted. Udligning kan også ske ved hævning af tidligere opsparet overskud, ved efterfølgende at indskyde det hævdede overskud i selskabet. Indskud fra privatøkonomien skal sørge for at den negativ indskudskonto enten bliver positiv eller går i nul. Udligningen skal gøres i perioden mellem indkomstårets udløb og omdannelsestidspunktet. Det indskudte beløb vil blive anset som indskudt på indskudskontoen året før omdannelsesåret. Dette sikrer at privat gæld er udlignet før omdannelsen. (Den juridiske vejledning, C.C.5.2.14. Betingelser for skattefri virksomhedsomdannelse, 2022)

6.1.3. Samtlige aktiver og passiver i virksomheden skal overdrages i omdannelsen

Ifølge virksomhedsoverdragelsesloven § 2 stk. 1, nr. 2, nævnes det at alle aktiver og passiver skal overdrages i forbindelse med omdannelsen af personlig virksomhed til selskab. I og med at alle aktiver skal overdrages, gør dette sig også gældende for blandet benyttede aktiver, som vil blive uddybet i nedenstående afsnit.

6.1.3.1. Ejendomme

Jf. virksomhedsomdannelsesloven § 2, stk1, nr. 2, 2. pkt. kan en ejendom som anvendes kun til erhvervsmæssigt brug, udgør en selvstændig virksomhed for sig selv. Dette skyldtes at ejendommen ved overdragelse til et selskab kan udgøre selskabets eneste aktiv, og ejendommen kan ved en omdannelse derfor holdes udenfor. Hvis ejendommen benyttes som et blandet benyttet aktiv, vil ejeren skulle tage stilling til om den blandet benyttede ejendom skal inddrages i virksomhedsomdannelsen. Ved overdragelse af ejendommen helt, vil ejendommen ikke efterfølgende i det nye selskab kunne benyttes som blandet benyttet aktiv.

6.1.3.2. Biler

Ved overdragelse af blandet benyttet bil, vil selskabet succedere for den erhvervsmæssige andel der er med i omdannelsen. For andelen bilen er benyttet i privat regi, vil denne andel blive overdraget på handelsvilkår. Fordelingen mellem den erhvervsmæssige og private andel, opgøres som forholdet mellem de skattemæssige afskrivninger og de regnskabsmæssige afskrivninger, der havde været kunne blive fratrukket, hvis det blandet benyttet aktiv havde været anvendt 100 procent erhvervsmæssigt. Herefter vil ejeren blive beskattet af fri bil fra omdannelsesdatoen. Dette skyldtes at alle udgifter til bilen indgår i selskabets regnskab.

Har ejeren anvendt virksomhedsordningen i den drevne virksomhed og bilen har indgået i virksomhedsordningen, anes bilen for at være brugt 100 procent erhvervsmæssigt, derfor vil

bilen skulle indregnes i omdannelsen. Har bilen ikke været indgået i virksomhedsordningen og derfor anses for privat, vil der blive sondret mellem om ejeren er blevet godtgjort efter refusionsmetoden eller efter skatterådets fradragssatser. Er ejeren godtgjort efter refusionsmetoden skal bilen inddrages i omdannelsen og hvis ejeren er godtgjort efter skatterådets fradragssatser, kan bilen forblive i privat regi. Ejer skal dog være opmærksom på om bilen tidligere har skiftet fra refusionsmetoden til skatterådets satser. Er dette tilfældet, vil bilen skulle inddrages i virksomhedsomdannelsen, på grund af genvunden afskrivninger skal indarbejdes i anskaffelsessummen.

Har ejeren ikke anvendt virksomhedsordningen ved blandet benyttet bil, vil der også her skulle sondres mellem om ejeren er godtgjort efter skatterådets fradragssatser eller de faktiske dokumenterede udgifter. Er ejeren godtgjort efter faktiske dokumenterede udgifter skal bilen inddrages i omdannelsen. Hvis ejeren er godtgjort efter skatterådets fradragssatser, skal bilen forblive i privat regi, som også gjorde sig gældende hvis ejeren havde anvendt virksomhedsordningen.

Nedenstående eksempel viser behandlingen af en blandet benyttet bil med en anskaffelsessum på 250.000 kr. (Den juridiske vejledning, C.C.7.2.2 Betingelserne for skattefri virksomhedsomdannelse, 2022)

Bilens anvendelse	År 1	År 2
Erhverv	40%	30%
Privat	60%	70%

Anskaffelsessum:	250.000 kr.	
25% af anskaffelsessum	62.500 kr.	Heraf erhverv 25.000 kr.
Saldo år 1	187.500 kr.	
25% af 187.500 kr.	46.875 kr.	Heraf erhvervs 14.062 kr.
Saldo år 2	140.625 kr.	

Heraf udgør erhvervsmæssige afskrivninger 39.062 kr. i alt, der divideres med afskrivninger i alt 105.375 kr., gange med 100 = 37,07%.

Selskabet succedere med 37,07% af 140.625 kr.	52.130 kr.
---	------------

Indregnet handelsværdi i åbningsbalance 62,93% af anskaffelsessum	157.325 kr.
Afskrivningsgrundlag for selskabet	209.455 kr.

Tabel 4, Behandling af blandet benyttet bil, egen tilvirkning

Det udregnede beløb vil blive tillagt selskabets driftsmiddelsaldo. Det opståede vederlag i forbindelse med den overførte private andel, kan posteres i selskabets balance som et udlån fra ejeren. Hertil er det dog vigtigt at dette ikke kan forveksles med et såkaldt stiftertilgodehavende. Beløbet vil også kunne bruges som indskydning på indskudskontoen til udligning af negativ saldo eller udligning af negativ anskaffelsessum.

6.2. VSO Specifikke poster

6.2.1. Opsparet overskud

Ved omdannelse af personlig virksomhed til selskab ved anvendelse af virksomhedsomdannelsesloven, har ejeren mulighed for at vælge om et eventuelt opsparet overskud skal inddrages i omdannelsen enten helt eller delvist. Ved inddragelse af opsparet overskud, skal det indskudte anvendes til at nedsætte værdien på den skattemæssige anskaffelsessum for de modtagne anparter eller aktier ejeren modtager i forbindelse med omdannelsen jf. VSL § 16.

Ved delvis anvendelse af konto for opsparet overskud i forbindelse med omdannelsen, er det en betingelse at det anvendte opsparede overskud indgår i omdannelsen med det første opsparede overskud. Virksomhedsskatten bliver endelig i forbindelse med at anskaffelsessummen for anparter eller aktier bliver nedsat ved brug af opsparet overskud.

Anvendes det opsparet overskud ikke til at nedsætte den skattemæssige anskaffelsessum af anparter eller aktier, vil summen af det opsparet overskud med tillæg af virksomhedsskat blive indregnet i den personlige indkomstopgørelse i omdannelsesåret. (Den juridiske vejledning, C.C.5.2.14.2 Fuldstændig skattefri virksomhedsomdannelse, 2022)

	Brutto	Netto	Betalt skat
Opsparet overskud (25%)	235.758	176.819	58.939
Opsparet overskud (24,5%)	378.964	286.118	92.846

Opsparet overskud (23,5%)	105.967	81.065	24.902
Opsparet overskud (22%)	175.869	137.178	38.691
I alt	896.558	681.180	215.378

Tabel 5, Opsparet overskud, egen tilvirkning

I ovenstående eksempel er der et opsparat overskud på i alt 681.180 kr. efter at virksomhedsskatten der har været gældende for de respektive indkomstår er betalt. Dette er også værdien som den skattemæssige anskaffelsessum for de modtagne anparter eller aktier vil blive nedjusteret med.

Beregnet anskaffelsessum	600.000 kr.
Opsparet overskud	681.180 kr.
Anskaffelsessum efter reducere af opsparat overskud	-81.180 kr.

Tabel 6, Opsparet overskud modregnet i anskaffelsessum, egen tilvirkning

Jf. ovenstående eksempel opstår der en negativ skattemæssig anskaffelsessum for anparterne eller aktierne, hvilket ved skattefrivirkningsomdannelse ikke overholder betingelsen i virksomhedsomdannelsesloven § 2, stk. 5. omkring positiv anskaffelsessum. Hvilket vil gøre omdannelsen til skattepligtig, dog som nævnt tidligere hvis virksomheden har været drevet i virksomhedsordningen i året op til omdannelsen, er der følgende måder at undgå den skattepligtige omdannelse.

- Udligne den negative anskaffelsessum ved indskydelse af likvide midler eller aktiver.
- Ikke inddrage opsparat overskud i omdannelsen og herved blive beskattet af opsparat overskud i personlig indkomstopgørelse.
- Droppe omdannelsen og herved fortsætte med personlig virksomhed i virksomhedsordningen som tidligere.

6.2.2. Hensat til senere hævning og mellemregningskonto

Den omdannende virksomhed kan hvis tidligere er indgået i virksomhedsordningen, vil ejeren kunne vælge om beløb som enten er hensat til senere hævning eller som fremgår af en mellemregningskonto skal indgå i virksomhedsomdannelsen. Til dette kan ejeren også frit vælge om det er hele eller kun delvist at beløbet som skal indregnes i

virksomhedsomdannelsen, eller om beløbet skal holdes helt udenfor. Da der tidligere er sket beskatning af hensat til senere hævnning og af mellemregningskontoen tidligere, vil en hævnning af disse beløb kunne foretages skattefrit.

Vælger ejeren at holde beløbene uden for virksomhedsomdannelsen, skal de fremgå under passiver i åbningsbalancen, samt fremgå af den skattemæssige anskaffelsessum for anparterne eller aktierne. Ved undladelse af beløbene i omdannelse, skal beløbene være udlignet inden stiftelsesdatoen for det omdannede selskab, hvorefter at ejeren fremadrettet ikke har et tilgodehavende hos selskabet. Effekten af undladelse på den skattemæssige anskaffelsessum af anparter eller aktier, er at anskaffelsessummen nedsættes med saldoen der ikke er indregnet i omdannelsen. Er beløbene ikke udlignet inden stiftelsesdato ved udbetaling til ejer, anses saldoen for indskudt på egenkapitalen og vil derfor ikke være muligt at hæve senere. Saldoen vil dog være skattefrit for selskabet jf. VOL § 2, stk. 1, nr. 2, pkt. 4. Er beløbene medtaget i åbningsbalancen og i den skattemæssige anskaffelsessum og beløbet ikke er blevet udlignet med ejeren før stiftelsesdatoen for selskabet, bliver anparterne eller aktiernes anskaffelsessum forhøjet med den ikke udbetalte saldo.

Har ejeren hævet mere ind den opgjorte saldo på enten hensat til senere hævnning eller mellemregningskontoen inden stiftelsesdatoen for selskabet, bliver den overskydende difference anset som foretaget i selskabet. Disse overskydende hævnninger vil enten skulle beskattes som løn eller udbytte fra selskabet. (Den juridiske vejledning, C.C.5.2.14.1 Betingelser for skattefri virksomhedsomdannelse, 2022).

Omvendt hvis ejeren vælger at saldoen skal indgå i omdannelsen, indgår beløbene som en del af egenkapitalen og tillægges derfor ikke i åbningsbalancen og den skattemæssige anskaffelsessum for anparter eller aktierne. Effekten ved dette er at de modtagne anparter eller aktier ejeren får som vederlag ved omdannelsen, er at den opgjorte værdi er større jf. VOL § 4.

6.2.3. Negativ indskudskonto

Ved omdannelse af personlige virksomheder som op til omdannelses er drevet efter virksomhedsordningen, er en af betingelser at en eventuel negativ indskudskonto udlignes. Udligningen skal have fundet sted inden omdannelsen. Udligning er negativ indskudskonto kan gøres enten ved at ejeren overfører likvide midler til selskabet fra privatøkonomien eller indskud af private aktiver, f.eks. en blandet benyttet bil. Udligning kan også ske ved modregning på en eventuel mellemregning eller beløb som er hensat til senere hævnning.

Udligningen skal have fundet sted i perioden mellem indkomstårets udløb og omdannelsestidspunktet.

6.2.4. Delvis omdannelse

Hvis ejeren driver flere virksomheder gennem virksomhedsordningen, kan ejeren vælge at lave en delvis omdannelse efter betingelserne i virksomhedsomdannelsesloven. En delomdannelse opstår i situationer hvor en ejer har flere virksomheder som omdannes til særskilte selskaber, hvis ejeren kun vælger at omdanne et af sine virksomheder eller ved udeladelse af ejendom i forbindelse med omdannelsen. Ved omdannelse af kun en af virksomheder skal der opgøres det opsparet overskud som kan henføres til den omdannende virksomhed. Udregningen for det opsparet overskud som kan henføres til den omdannede virksomhed, er som følger:

$$\text{Indestående på opsparet overskud} \times \frac{\text{Kapitalafkastgrundlag, der kan henføres til omdannede virksomhed}}{\text{Samlet kapitalafkastgrundlag for virksomheder i VSO}}$$

Det opsparede overskud tilhørende den omdannende virksomhed kan jf. virksomhedsskatteloven § 16 og § 16 a, stk. 3 enten anvendes til at nedsætte anparterne eller aktiernes anskaffelsessum. Vælger ejeren ikke at anvende det opsparede overskud til at nedsætte anskaffelsessummen vil det indestående på opsparet overskud blive indregnet i ejeren personlige indkomst jf. virksomhedsskatteloven § 10 stk. 3 i omdannelsesåret med tillæg af virksomhedsskat. (Den juridiske vejledning, C.C.5.2.14.3 Delvis Skattefri virksomhedsomdannelse, 2021)

6.2.5. Delkonklusion

Ved skattefri virksomhedsomdannelse tages der udgangspunkt efter betingelserne i virksomhedsomdannelsesloven, hvor omdannelsen følger successionsprincippet. Hvilket ligger til grundlag for at selskabet overtager omdanneren skattemæssige situation omkring de overdragne aktiver og passiver som overføres ved omdannelsen.

Ved omdannelse er en af betingelser at alle aktiver og passiver overdrages til selskabet, heraf med få undtagelser gældende ejendomme og visse blandet benyttede aktiver. Ejerens modtagne vederlag ved omdannelsen skal være i form af enten anparts- eller aktiekapital, hvilket udelukker muligheden for stiftertilgodehavendet, som kunne opnås tidligere. Anskaffelsessummen af anparter eller aktier må ej heller være negativ ved omdannelse, samt indskudskontoen også skal være positiv. Har ejeren dog anvendt virksomhedsordningen i året forinden omdannelsen, kan virksomhedsomdannelsesloven fortsat anvendes trods negativ

anskaffelsessum. Omdannelsen kan senest finde sted 6 måneder efter åbningsbalancen er udarbejdet, hvor omdannelsesdatoen anses at være dagen efter statusdagen for sidste regnskabsår. I åbningsbalancen skal enhver skat opgjort efter almindelige anerkendte danske regnskabsvejledninger hensættes, som forventes afregnet ved fremtidig udligning af difference mellem den regnskabsmæssige og skattemæssige værdi.

Ved omdannelse af interessentskaber er der yderligere som betingelse af begge ejere har anvendt reglerne, har haft samme regnskabsperiode og vedlæggelse af hver deres andel i den personligt ejede virksomhed.

Såfremt betingelser er overholdt, vil der efterfølgende skulle udregnes en opgørelse af opsparet overskud, hensættelse til senere hævnning og mellemregningskonto, hvor ejerne skal forholde sig til om disse beløb skal indgå i omdannelsen. Efter dette vil en skattefri omdannelse kunne gennemføres.

6.3. Skattepligtig virksomhedsomdannelse

Ved undladelse af at anvende reglerne i virksomhedsomdannelsesloven vil omdannelsen blive anset for at være en skattepligtig virksomhedsomdannelse. Dette bliver også kaldt for omdannelse efter afståelsesprincippet, som ligger til grundlag for at omdannelsen sker til handelsværdier i forbindelse med virksomhedsoverdragelsen. Afståelse til handelsværdier betyder at overdragelsen skal ske på markedsmæssige vilkår, som hvis virksomheden var blevet solgt til en tredjepart, også kaldet for armlængdeprincippet. Armlængdeprincippet bruges i forbindelse med opgørelsen af aktiverne, for at virksomhedens ejer ikke kan værdiansætte aktiverne til en fordelagtig handelsværdi, som uafhængige parter ikke vil kunne opnå for lignede transaktioner jf. ligningsloven § 2. For ejeren vil det være mest fordelagtigt at værdiansætte virksomheden til lavest mulig værdi, da virksomhedsejer ved skattepligtig omdannelse bliver beskattet af det fortjeneste eller tab der vil være i forbindelse med omdannelsen. (Den juridiske vejledning, C.C.7.1 Afståelse til handelsværdier (afståelsesprincippet), 2022)

Overdragelsessummer fastsættes for bygninger, ombygninger, driftsmidler og inventar til kontantværdi og gælds- og pantebreve til den gældende kursværdi på overdragelsestidspunktet. Kursværdien skal være indhentet fra sagkyndige, fx pengeinstitutter eller realkreditinstitutter. Kontantværdiansættelsen sker efter konkrete vurderinger hvor anskaffelsessummen lægges kursværdien sammen med de dertilhørende gældsposter forbundet til aktivet.

Ved anvendelse af virksomhedsomdannelse efter afståelsesprincippet er der som udgangspunkt ingen begrænsninger for hvilke personlige virksomheder der kan gøre brug af skattepligtig virksomhedsomdannelse i modsætning ved skattefri virksomhedsomdannelse.

6.3.1. Omdannelse med tilbagevirkende kraft

Foretages der en skattepligtig virksomhedsomdannelse er der mulighed for omdannelse med tilbagevirkende kraft jf. selskabsskatteloven § 4, stk. 4. hvilket medfører at regnskabsperioden og skattepligten for selskabet kan begynde forud for stiftelsesdatoen.

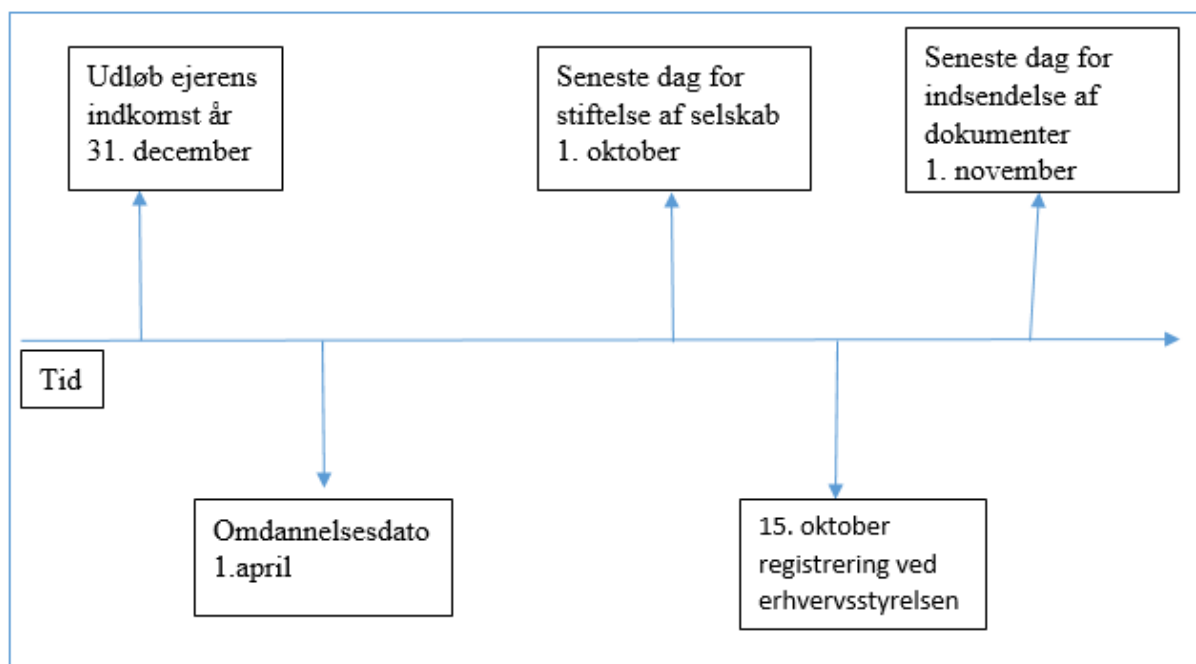
I tilfælde hvor overdragelsen har skattemæssig virkning fra skæringsdatoen, vil virksomhedens aktiver og passivers handelsværdi ved opgørelsen pr. denne dato lægge grundlag til opgørelsen af ejerens afståelsessum og ligeledes være anskaffelsessummen for de overdragne aktiver og passiver til selskabet. Samtidig skal indtægter og udgifter ved selskabets indkomstopgørelse også medtages, i og med de anses for at vedrører selskabet, selvom overdragelsen først kan være sket senere, da omdannelsen tager udgangspunkt fra skæringsdatoen. Har omdanneren foretaget hævninger i perioden frem til omdannelsen, vil disse blive modregnet i mellemregning og hensat til senere hævning. I visse tilfælde hvor omdanneren har haft større hævninger end saldoen på disse konti, vil den overskydende difference blive beskattet som udbytte eller løn. (Den juridiske vejledning, C.C.7.1.2 Overdragelse til selskab med skattemæssig tilbagevirkende kraft, 2022)

For at omdannelse med skattemæssig tilbagevirkende kraft kan ske, er der en række betingelser der skal være opfyldte, disse er følgende:

- Stiftelsen skal senest 6 måneder efter valgte skæringsdato havde fundet sted
- Senest 1 måned efter stiftelsen skal ejer have indsendt genpart til Skattestyrelsen med de dokumenter der er udarbejdet i overensstemmelse med selskabslovgivningen. Dokumenter omkring at selskabet er sendt til registrering ved Erhvervsstyrelsen skal også indsendes.
- Registrering til erhvervsstyrelsen skal senest være 2 uger efter at stiftelsesdokumentet er underskrevet. Overholdes denne tidsfrist ikke, bortfalder stiftelsen jf. selskabsloven § 40, stk. 1.
- Ved omdannelse af virksomhed med flere ejere, skal der hertil også vedlægges ejernes respektive ejerandele i virksomheden.
- Der skal være indskudt en samlet virksomhed.

- Overdragelsen skal ske til et nystiftet selskab. Der kan derfor ikke ske overdragelse til et skuffeselskab, da der her skal følges reglerne i virksomhedsomdannelsesloven § 1, stk. 2.

Betingelser er et krav og skal være overholdt for at omdannelsen med skattemæssig tilbagevirkende kraft kan finde sted. I nedenstående illustration er det vist et eksempel af en omdannelse med tilbagevirkende kraft med omdannelsesdato fra 1. april.



Tabel 8, Tidslinje, egen tilvirkning

I ovenstående figur ses et eksempel på en mulig omdannelse med tilbagevirkende kraft. Virksomhedens aktiver og passiver skal opgøres på omdannelsesdatoen og den opgjorte afståelsessum vil blive anskaffelsessummen i det nystiftet selskab. Som nævnt tidligere skal indtægter og omkostninger til og med fra omdannelsesdatoen indregnes i indkomstopgørelsen for selskabet.

I eksemplet har ejer først valgt at have omdannelsesdato fra 1. april. Grundet dette skal de første 3 måneder fra januar til og med marts indregnes i ejerens personlige indkomstopgørelse. Den skattemæssige behandling for opgørelsen af ejeren og selskabets skatteforpligtelser, vil tage udgangspunkt i de gældende regler der er på stiftelsestidspunktet.

6.3.2. Vederlag for salget til omdanneren

En af fordelene ved at lave virksomhedsomdannelsen skattepligtig er at det for ejerne står frit for hvordan vederlaget skal opgøres i form af enten et stiftertilgodehavende, kontant afregning eller som anparter eller aktier. Modsat som nævnt under skattefri omdannelse, hvor et

stiftertilgodehavende ikke var en af mulighederne ved vederlaget. Ved skattepligtig er det også muligt at fordele vederlaget som både et tilgodehavende og anparter eller aktier.

Nedenstående figur oplyser de 3 forskellige scenarier der kan opnås for vederlaget og hvert scenarie vil blive uddybet efterfølgende.

	Scenarie 1	Scenarie 2	Scenarie 3
Egenkapital			
Virksomhedskapital	150.000 kr.	40.000 kr.	40.000 kr.
Frie reserver		110.000 kr.	
Gæld:			
Stiftertilgodehavende			110.000 kr.

Tabel 9, Scenarier for vederlag, egen tilvirkning

Ovenstående figur tager udgangspunkt i at vederlaget udgør en værdi af 150.000 kr. efter opgørelse af aktiverens handelsværdi og at omdannelsen sker i anparter til et anpartsselskab. Kapitalkravet for et ApS er på nuværende tidspunkt 40.000 kr. Ved stiftelsen af et selskab, er der intet krav om at indskuddet skal være fra likvide beholdninger, kapitalkravet kan efterkommes ved indskydelsen af den personlige virksomhed i omdannelsen, der også betegnes som et apportindskud. Jævnfør selskabsloven § 35 skal et sådan apportindskud være af økonomisk værdi og kan ikke opgøres ved at skylde en fremtidig tjenesteydelse.

I scenarie 1 er den opgjorte handelsværdi af aktiverne anvendt til hele virksomhedskapitalen, i dette tilfælde er det stiftende selskab stiftes til en højere kapital. Ulempen ved dette scenarie er at virksomhedskapitalen er et bundet til selskabets egenkapital og der er derfor ikke mulighed for at udlodde udbytte af denne. Scenarie 2 læner sig op af scenarie 1, hvor de opgjorte handelsværdier er fordelt ud på virksomhedskapital og frie reserver. Modsat scenarie 1 er det ved denne metode mulighed for udlodning af udbytte, da de frie reserver på 110.000 kr. er indgået i stiftelsen som overkurs. Grundet dette fremgår saldoen under frie reserver og vil derfor ikke være en bundet reserve. Udlodningen af udbyttet vil herefter blive beskattet efter reglerne for aktieindkomst ved ejeren. Anskaffelsessummen for anparterne vil for scenarie 1 og 2 være på 150.000 kr.

I scenarie 3 er der i forbindelsen med stiftelsen af selskabet er kapitalkravet opgjort ved brug af apportindskud. Her ses det er den resterende værdi igen på det 110.000 kr. indregnes under gældsposter som et stiftertilgodehavende. Stiftertilgodehavendet er et tilgodehavende til

ejeren af den omdannende virksomhed. Hvis den resterende værdi medtages som et stiftertilgodehavende vil anskaffelsessummen anparterne være på 40.000 kr. I visse tilfælde oprettes der en låneaftale mellem ejer og selskab på ejerens tilgodehavende i selskabet, hvilket giver tilgodehavendet karakteren af et reelt lån. Hertil skal der være udarbejdet en låneaftale, med afdragsvilkår, rentesats og løbetid. I sådan et tilfælde kan lånet fastsættes til en markedsværdi, hvilket giver ejeren mulighed for kursnedskrivning af lånet, hertil skal alle overdragne aktiver i omdannelsen også være med kursnedslag, bortset fra likvide midler. Dette vil give ejeren en lavere beskatning i forbindelse med omdannelsen, men der vil være en beskatning af kursgevinsten i forbindelse med afdraget på lånet. Uden låneaftale vil tilgodehavendet have karakter af et anfordringstilgodehavende og der vil ikke kunne laves kursnedskrivning på dette. Et anfordringstilgodehavende anses for en mellemregning til ejer og her kan ejer trække på tilgodehavendet efter eget ønske.

6.3.3. Beskatning

Ved skattepligtig virksomhedsomdannelse vil der ske en beskatning ved omdanneren. I og med at stiftelsen af selskabet sker ved apportindskud, anses det herfor at omdannelsen af den personlige virksomhed afstås skattemæssigt. Omdanneren vil blive beskattet efter Personskatteloven § 3, 1. stk., som ligger til grundlag for at den opgjorte avance på aktiver og mulige genvunden afskrivninger.

I forbindelse med en delomdannelse, har omdanneren mulighed for fortsat at gøre brug af beskatningsreglerne der er i virksomhedsordningen, hvis denne er anvendt tidligere. Ved fortsat anvendelse af virksomhedsordningen har omdanneren mulighed for at udskyde betalingen af skatten der vil opstå i forbindelse med delomdannelsen.

En skattepligtig virksomhedsomdannelse kan i nogen tilfælde være en stor likviditetsmæssig udgift for omdanneren, på grund af beskatningen af den opgjorte skattemæssige avance der kan opstå i forbindelse med afståelsen af virksomheden. Er der i forbindelse med omdannelsen anvendt at afsætte et stiftertilgodehavende, vil omdanneren kunne hæve dette beløb skattefrit til en eventuel betaling af den beskatning der er ved omdanneren. Her vil der selvfølgelig kræves at virksomheden har de likvide midler til at betale stiftertilgodehavendet til ejeren.

6.3.4. Delafståelse

I forbindelse med en skattepligtig virksomhedsomdannelse er det for omdanneren muligt at lave en delafståelse, her vil der være tale om at det for omdanneren er muligt kun at omdanne enkelte aktiver af virksomheden. I forbindelse med en delafståelse, vil omdanneren fortsat

drive personlig virksomhed i virksomhedsskatteordningen. Ved fortsat stadig at være selvstændig erhvervsdrivende og at de omdannende aktiver i delafståelsen kan anses at udgøre et selvstændigt selskab, vil omdanneren kunne undgå en ophørsbeskatning af opsparat overskud. Modsat hvis omdanneren ikke driver selvstændig erhvervsvirksomhed efter omdannelsen, vil der opstå ophørsbeskatning som udgangspunkt.

(Karnov Group, Virksomhedsomdannelse kapitel 52.3.2 Hel eller delvis omdannelse, 2022)

6.4. Delkonklusion

Ved ikke at anvende reglerne fra virksomhedsomdannelsesloven vil der automatisk være tale om en skattepligtig omdannelse. Skattepligtig omdannelse sker efter afståelsesprincippet og her kan der opstå beskatning hos omdanneren. Ved anvendelse af afståelsesprincippet værdisættes aktiverne til handelsværdier, så aktiverne værdisættes til markedsmæssige vilkår, også kaldt for armlængdeprincippet, hvilket resulterer i at omdannelsen kan sidestilles med et salg til tredjepart jf. ligningsloven § 2. Ved skattepligtig omdannelse er der som udgangspunkt ikke nogen krav til hvilke virksomheder, der kan anvende afståelsesprincippet, som der var ved skattefri omdannelse.

Ved skattepligtig omdannelse har omdanneren mulighed for omdannelse med tilbagevirkende kraft i op til 6 måneder jf. selskabsskatteoven § 4, stk. 4. Omdannelse med tilbagevirkende kraft skal ske til et nyoprettet selskab samt være en samlet virksomhed, der kan derfor ikke overdrages til et skuffeselskab. Indtægter og udgifter der har været fra skæringsdatoen til overdragelsesdatoen medtages i selskabets indkomstopgørelse, da de anses for at vedrører selskabet i forbindelse med tilbagevirkende kraft. Udgifter i form af hævninger fra skæringsdato til omdannelsesdato til ejeren, vil blive modregnet i mellemregning eller hensat til senere hævning.

Ved skattepligtig virksomhedsomdannelse står det ejerne frit for hvordan vederlaget skal fordeles som enten et stiftertilgodehavende, kontant afregning eller som anparter eller aktier i selskabet. Ved omdannelsen er der intet krav om at kapitalkravet skal realiseres i form af likvide midler, men kan realiseres ved et apportindskud. Ved at medtage en del af vederlaget i egenkapitalen under frie reserver, har ejeren mulighed for at udbetale denne saldo som udbytte i nærmeste fremtid, hvor modsat hvis hele vederlaget sættes som virksomhedskapital, har ejeren ikke samme mulighed. Medtages en del af vederlaget som stiftertilgodehavende, kan omdanneren trække på dette efter eget ønske uden beskatning, hvis stiftertilgodehavendet har karakter af et anfordringstilgodehavende.

Beskatning i forbindelse med omdannelse af en hel virksomhed, kan være en stor likviditetsmæssig byrde for omdanneren, da beskatningen vil ske efter ophørsbeskatning hos omdanneren. Beskatningen vil blive af den opgjorte skattemæssige avance af aktiver samt af det tidligere opsparet overskud. I visse situationer har omdanneren mulighed for en delvis afståelse, hvor omdanneren fortsat anses for at være selvstændig erhvervsdrivende og driver virksomhed i virksomhedsskatteordningen. Ved dette kan omdanneren undgå en ophørsbeskatning af opsparet overskud.

Det kan herfor konkluderes at en skattepligtig virksomhedsomdannelse likviditetsmæssigt kan blive en dyr omgang for omdanneren, hvis der er tale om en hel omdannelse af en virksomhed, da der vil ske ophørsbeskatning.

7. Værdiansættelse

7.1. Goodwill

Goodwill betegnes som den merpris, man betaler for en virksomhed ud over nettoværdien på de øvrige aktiver og passiver. Denne merpris opstår fordi at virksomheden forventes at levere en merindtjening ud over det, der kommer til forrentningen af virksomhedens øvrige aktiver. Denne merindtjening er baseret på de nuværende forbindelser, så som den eksisterende kundekreds, effekten fra reklamekampagner, eksisterende omdømme, samt andre faktorer ligesom disse.

Ud over disse faktorer, forventes at merindtjening at kunne komme eksternt. Dette betyder forhold uden for virksomheden, som kan generere et større afkast – Såsom konjunkturopsving eller et rentefald. Dette vil gøre en købers købevillighed større, trods en stigning i prisen. En kursgevinst vil også kunne opstå som en merindtjening, hvis vi ser på gældsbreve. Ligeledes vedrørende et gældsbrev kan der være snak omkring værdien af goodwill, for man betaler retten for at overtage ikke realiserede indtægter i form af vedhængende renter.

Da Goodwill betegnes for hvor villig man er til betale ekstra for virksomheden, kan dette give komplikationer i forhold til værdiansættelsen af dette Goodwill under en virksomhedsomdannelse. Til værdiansættelse af goodwill, er der udarbejdet et cirkulære - TSS Cirkulæret 2000-10 – dette er en vejledning til værdiansættelse af goodwill, hvor der ikke sælges til en tredje part.

Dette cirkulære er en beregningsmetode som er meget standard, så der kan være forbehold som gør denne mindre brugbar til værdiansættelsen af goodwill. (Den juridiske vejledning 2021-1, C.C.6.4.1.2 Værdiansættelse af goodwill, 2022).

Da dette cirkulære - TSS Cirkulæret 2000-10 - er vejledende, er det med godkendelse at bruge andre måder at værdiansætte goodwill på, hvis normen i bestemte brancher er anderledes.

Der ses i brancher som revisionsvirksomheder, lægevirksomheder og tandlægevirksomheder, at der det værdiansættes anderledes og der skal indsendes dokumentation for dette til Skattestyrelsen, hvis dette efterspørges. (Den juridiske vejledning 2021-1, C.C.6.4.1.2 Værdiansættelse af goodwill, 2022).

TSS Cirkulæret 2000-10 værdiansættes således: (Der tages udgangspunkt fra Den juridiske vejledning, C.C.6.4.1.2 Værdiansættelse af goodwill, afsnit Beregningsreglen i hovedtræk)

1. Beregningsgrundlaget	<i>Dette beregningsgrundlag opgøres efter de seneste 3 års regnskaber, hvor udgangspunktet i disse er resultaterne før skat</i>
2. Regulering af resultatet	<i>- finansielle indtægter + finansielle udgifter +/- ekstraordinære poster i henhold til ÅRL + afskrivninger på tilkøbt goodwill - ikke udgiftsført løn eller vederlag til eventuelt medarbejdende ægtefælle</i>
3. Vægtning	<i>3. sidste år før overdragelsen: x 1 2. sidste år før overdragelsen: x 2 Sidste år før overdragelsen: x 3 Resultatet af dette divideres med 6, dette resultat vil så være den vægtet gennemsnitsindtjening</i>
4. Udviklingstendens	<i>Ved konstant positiv/negativ udvikling resultatmæssig, skal forskellen mellem sidste år og 3. sidste år divideres med 2.</i>

5. Driftsherreløn	<i>Ved personlige virksomheder korrigeres der for ejerens løn, da dette ikke indgår. 50 pct. fratrækkes, min. 250.000 kr. / max. 1.000.000 kr.</i>
6. Forrentning af aktiverne	<i>Den på overdragelsestidspunktet gældende kapitalafkastsats efter VSL § 9 + 3 pct.</i>
7. Kapitalisering	<i>Kapitaliseringsfaktoren beregnes med den på overdragelsestidspunktet gældende kapitalafkastsats efter VSL § 9 + 8 pct. / forventet levetid.</i>

Tabel 10, Beregningsreglen på goodwill jf. cirkulære, egen tilvirkning

7.1.1. Skattepligtige metode

Goodwill vil jævnfør den skattepligtige metode blive opgjort efter handelsværdien. Denne handelsværdi kan fastsættes efter TSS-cirkulære 2000-10, det ovenstående eller kan den fastsættes efter aftale mellem to uafhængige parter. Denne fastsatte værdi vil både være grundlag for den regnskabsmæssige og den skattemæssige åbningsstatus.

Efter virksomhedsomdannelsen kan selskabet afskrive på den erhvervede goodwill lineært over 7 år. (Den juridiske vejledning - C.C.2.4.5.2 Afskrivning på goodwill og andre immaterielle rettigheder, 2022).

7.1.2. Skattefri metode

Ved at lave en virksomhedsomdannelse efter den skattefrie metode, kommer selskabet til at indtræde ved succession skattemæssigt. Det betyder at goodwill kommer til at have en værdi svarende til kr. 0. Regnskabsmæssigt kommer goodwill til at have en værdi på handelsværdien eller blive opgjort efter TSS-cirkulære 2000-10. Ligesom i den skattepligtige metode. Dette resulterer i en forskel regnskabsmæssigt kontra skattemæssigt og resulterer i at udskudt skat skal beregnes af dette samt det skal afregnes ved et muligt salg.

7.1.3. TSS-cirkulære 2000-10 – eksempel

Eksempel på TSS-cirkulære 2000-10 bliver udarbejdet nedenfor. Der bliver i excel-arket henvist til ”steps”, dette referer til den ovenstående tabel af TSS-cirkulære 2000-10.

STEP		Regnskabsår		
		2021	2020	2019
1	Regnskabsmæssige resultat	512.000	365.000	260.000
	Finansielle indtægter	- 11.200	- 6.800	7.100
	Finansielle udgifter	10.000	8.000	8.200
	Ekstraordinære poster	- 2.500	- 3.500	2.200
	Løn til medarbejde ægtefælle (Ikke udgiftsført!)	52.000	52.000	52.000
2	Reguleret resultat	560.300	414.700	315.300
				Formel
	2019 = 3. sidste år	315.300		(315.300 x 1)
	2020 = 2. sidste år	829.400		(414.700 x 2)
	2021 = sidste år	1.680.900		(560.300 x 3)
	Summeret op	2.825.600		
3	Indtjeningen i gennemsnit	470.933		(2.825.600 / 6)
4	Udviklingstendens	122.500		((560.300-315.300)/2)
	Summeret op	593.433		
5	Driftherreløn, 50% af udviklings tendens (min. 250.000)	- 296.717		
6	Forrentning af aktiver, minus goodwill	- 52.650		3% af 1.755.000
	Summeret op	244.067		
7	Kapitalisering	990.911		244.067 * 4,06

Tabel 11, eksempel på beregning af goodwill, egen tilvirkning

Step 1: Vises det regnskabsmæssige resultat for de forgangene 3 år.

Step 2: Her bliver det regnskabsmæssige resultat korrigeret med flere faktorer, som påvirker resultatet og giver det reguleret resultat. Først reguleres dette med de finansielle indtægter. I år 19 har dette en påvirkning på kr. -7.100, år 20 kr. -6.800 og i året 21 -11.200. Herefter reguleres der med de finansielle udgifter, med kr. 8.200 i året 19, 8.000 i 2020 og med 10.000 i året 21. Herefter påvirkes det med ekstra ordinære poster, som i året 19 reguleres resultatet med kr. 2.200, året 20 kr. -3.500 og til sidst i året 21 kr. -2.500. Til sidst reguleres resultatet med den ikke udgiftsførte løn til den medarbejder ægtefælle som i de alle 3 år har fået kr. 52.000.

Dette giver i året 19 et reguleret resultat på kr. 315.300, året 20 kr. 414.700 og det sidste år 21 på kr. 560.300.

Step 3: Her tages de tre resultater og ganges med vægtningen som der ses i udregningen. Dette resulterer med en gennemsnitsindtjening. Som findes ved at summere de tre resultater op efter de er ganget til 2.825.600, som herefter divideres med 6 og giver kr. 470.933.

Step 4: Tillægges den ovenstående gennemsnitsindtjening på kr. 470.933 til udviklingstendensen. Denne udviklingstendens er på kr. 122.500 og disse giver kr. 593.433.

Step 5: Her tages ovenstående resultat på kr. 593.433 og fratrækkes 50%, dog er der en minimumssats på kr. 250.000

Step 6: Efter step 5, skal der fratrækkes 3% aktiverne, hvor goodwill er fratrukket. Dette giver kr. 52.650.

Step 7: Opsummeres de to ovenstående poster med det reguleret resultat i udviklingstendensen. Som giver et rest forrentning på kr. 244.067. Denne har så lov til at blive ganget op med kapitaliseringsfaktoren på 4,06. (skat.dk - C.C.6.4.1.2 Værdiansættelse af goodwill) Denne er taget med et udgangspunkt i en levetid på 11 år, rente på 8% og kapitalafkastet er på 0%. Dette resulterer i en kapitalisering på kr. 990.991

7.2. Delkonklusion

Goodwill skal værdiansættes på omdannelsestidspunktet og alle kendte faktorer skal indregnes. Men goodwill kan være svær at værdiansætte. Da goodwill værdiansættes efter en given handelsværdi og denne handelsværdi på goodwill er fastsat efter skøn, kan dette være problematisk. Fordi der er forskellige faktorer som kan påvirke denne værdiansættelse.

Hvis der opstår problemer med denne værdiansættelse, kan TSS-cirkulære 2000-10 anvendes. Dette cirkulære er en standard metode til at beregne goodwill.

Skattefri omdannelse af goodwill vil skattemæssigt betyde en indregning til kr. 0 og den regnskabsmæssige vil blive indregnet til handelsværdi eller efter TSS-cirkulære 2000-10. Dette resulterer i forskel skatte- og regnskabsmæssigt, så der skal beregnes udskudt skat af dette.

Skattepligtig omdannelse vil resultere i at både det regnskabsmæssige og skattemæssige goodwill vil blive beregnet til handelsværdien.

7.3. Ejendomme

Værdiansættelse af fast ejendom sker til handelsværdien og skal ske efter armslængdeprincippet, så der så vidt muligt undgås en favorabel pris for ejendommen. I forbindelse med en overdragelse til et selskab, tages der ofte udgangspunkt i den seneste

foreliggende offentlige ejendomsvurdering. Ligningsmyndigheder kan dog vurdere om ejendomsvurderingen giver et retvisende billede af værdien, da ejendomsvurderingen først og fremmest kun er et udgangspunkt for handelsværdien. Handelsværdien kan afvige fra den seneste offentlige vurdering hvis der har været ombygningsudgifter på ejendommen, her vil en ny vurdering kunne indhentes gennem en ejendomsmægler.

Som nævnt tidligere i kapitel 7.1.3.1 ejeren vælger om ejendommen skal inddrages i omdannelsen, på grund af at ejendommen kan udgøre en selvstændig virksomhed for sig selv. Omdanner skal dog ved opgjort negativ anskaffelsessum inddrage ejendommen, hvis omdanner i forrige år har anvendt virksomhedsordningen.

7.3.1. Skattefri

Ved den skattefri metode er der jf. nedenstående tabel opgjort den skattemæssige avance i forbindelse med overdragelse af ejendom til selskab. Af den skattemæssige avance skal der i åbningsbalancen indregnes udskudt skat heraf. Selskabet succederer i den private virksomheds skattemæssige stilling og handelsværdien indregnes som anskaffelsessummen af ejendommen i åbningsbalancen.

	Regnskabs mæssig værdi 31/12	Skattem æssig værdi 31/12	Åbningsb alance 01/01	Skattem æssig værdi 01/01	Skattem æssig avance	Anskaffel sessum Anpartner/ aktier	Udsk udt skat
Grunde og bygninger	2.500.000	2.125.000	2.500.000	2.125.000	375.000	2.125.000	82.500
Investerings ejendom	1.500.000	1.300.000	1.500.000	1.300.000	200.000	1.300.000	44.000
I alt	4.000.000	3.425.000	4.000.000	3.425.000	575.000	3.425.000	126.500

Tabel 12, Ejendom – skattefri omdannelse, egen tilvirkning

7.3.2. Skattepligtig

Ved afståelse af ejendom ved skattepligtig virksomhedsomdannelse sker afståelse efter realisationsbeskatning. Ejendommen beskattes efter genvundne afskrivninger og ejendomsavance. Genvundne afskrivninger er et udtryk for de skattemæssige afskrivninger på ejendommen, hvor der er sket højere værdinedgang end ejendommen realt har haft af værdinedgang. Værdien af genvundne afskrivning kan ikke overstige de faktiske

skattemæssige afskrivninger på ejendommen. Ejendomsavance beskattes jf. personskattelovens § 4, stk. 1 nr. 15 som kapitalindkomst og genvundne afskrivninger beskattes jf. afskrivningsloven § 21 i den skattepligtige indkomst.

I forbindelse med afståelse skal det tages højde for om omdanneren betragtes som næringsdrivende af ejendommen, da der her vil ske beskatning i personlig indkomst.

SKAT har følgende definition af hvornår man betragtes som næringsdrivende ved handel af fast ejendom:

”Begrebet næringsvirksomhed ved afståelse af fast ejendom defineres som udgangspunkt på samme måde som andre former for næringsvirksomhed, der er omfattet af statsskattelovens næringsregler. Ved næring forstås den varige virksomhed, som en skattepligtig udøver som sin hele eller delvise levevej ved køb og salg af fast ejendom. Når ejeren ikke har køb og salg af fast ejendom som hovederhverv, men kun i begrænset omfang har anskaffet ejendomme for at sælge dem videre, taler man om binæring. Afståelse af fast ejendom som led i binæring er også omfattet af reglerne i statsskatteloven om næringsbeskatning.” (Den juridiske vejledning, C.H.2.3.1 Generelt om næring, 2022)

Med udgangspunkt efter beskatning ved ejendomsavancebeskatning, vil en opgørelse af ejendomme i forbindelse med overdragelse ske som i nedenstående eksempel. Der skal først beregnes en opgørelse over beskatning af genvundne afskrivninger.

	Grunde og bygninger
Salgssum	2.500.000
Anskaffelsessum	2.600.000
Foretagne afskrivninger	150.000
Nedskreven værdi	2.450.000
Fortjeneste	50.000
Beskatning	50.000

Tabel 13, Genvundne afskrivninger, egen tilvirkning

Det samlede beløb der kommer til beskatning i personlig indkomst er opgjort til 50.000 kr. Jf. afskrivningsloven § 21 stk. 2 er det avancen mellem nedskreven værdi og anskaffelsessummen der kommer til beskatning, og ikke det totale afskrevne beløb.

Efter beregning af genvundne afskrivninger foretages en beregning for ejendomsavancen.

	Grunde og bygninger	Investeringsejendomme
Salgssum	2.500.000	3.000.000
Skattemæssig værdi	2.450.000	2.750.000
Tillæg 10.000 kr. pr. år	30.000	30.000
Forbedringer	0	0
Værdi efter reguleringer	2.480.000	2.780.000
Forskel	20.000	220.000
Genvundne afskrivninger	50.000	0
Ejendomsavance	-30.000	220.000

Tabel 14, Ejendomsavance, egen tilvirkning

Anskaffelsessummen fratrækkes salgssummen, hvorefter der for hvert år ejendommen har været eget tillægges 10.000 kr. pr. år. Hertil tillægges forbedringer der har været, hvis disse overstiger 10.000 kr. pr. år, hvilket der ikke har været i ovenstående eksempel. For grunde og bygninger er den beregnede forskel på 20.000 kr., her trækkes dog de genvundne afskrivninger fra og den samlede beskatning bliver herfor opgjort til et tab på -30.000 kr.

Ejendomsavancen for investeringsejendommen er opgjort til 220.000 kr., der er ikke foretaget afskrivninger på investeringsejendommen da den anvendes til udlejning af bolig. Avancen beskattes i overensstemmelse med reglerne i ejendomsavancebeskatningsloven. Den samlede beskatning i kapitalindkomsten opgøres til 190.000 kr.

Ved skattepligtig omdannelse vil indregning af ejendommene have nedenstående effekt:

	Regnskabsmæssig værdi 31/12	Skattemæssig værdi 31/12	Åbningsbalance 01/01	Skattemæssig værdi 01/01	Skattemæssig avance
Grunde og bygninger	2.500.000	2.450.000	2.500.000	2.450.000	50.000
Investeringsejendom	3.000.000	2.750.000	3.000.000	2.750.000	250.000
I alt	5.500.000	5.200.000	5.500.000	5.200.000	300.000

Tabel 15, Ejendom – skattepligtig omdannelse, egen tilvirkning

I forbindelse med skattepligtig omdannelse er der sket beskatning af avancen og ejendommene indregnes som tilgang i selskabet. Der indregnes herfor ingen udskudt skat i åbningsbalancen fra ejendomme. Til fremtidig vil selskabet kunne afskrive på summen af

grunde og bygninger fratrasket grundens værdi, da der ikke kan afskrives på grunde. Investerings ejendommen vil fortsat ikke kunne afskrives på, da den fortsat vil anvendes til boligudlejning.

7.4. Driftsmidler

Driftsmidler skal som nævnt tidligere værdiansættes efter armlængdeprincippet, hvor driftsmidlet fastsættes til den markedsmæssige handelsværdi. I de fleste omdannelser fastsættes handelsværdien til den opgjorte regnskabsværdi aktiver havde på statustidspunktet. I og med at aktivet er værdiansat til kostpris fratrasket afskrivninger, hvor de løbende afskrivninger oftest giver en reel afskrivningsproces. I forbindelse med aktiver som er let tilgængelige på aktive markeder, kan handelsværdien sammenlignes over til lignende aktiver på frie markeder. I yderste tilfælde kan aktivets værdi fastsættes af en vurderingsmand. Den skattepligtige avance i form af gevinst eller tab, opgøres ved at fratrække aktivets skattemæssige værdi fra den fastsatte handelsværdi. Den opgjorte gevinst eller tab på aktivet indgår i omdannerens personlige indkomst.

7.4.1. Blandet benyttet bil

Ved omdannelse fra personlig virksomhed til selskab, vil det for ejeren ikke længere være muligt at benytte sig af en fordeling mellem privat og erhvervsmæssig brug af køretøjet. Beskrevet i kapitel 7.1.3.2 omkring biler, skal bilen overdrages til selskabet hvis ejeren har anvendt virksomhedsordningen og bilen har været en del af dette. Hvor til ej anvendelse af virksomhedsordningen eller ikke inddraget i virksomhedsordningen, sker der sontring efter hvilken metode ejeren er blevet godtgjort efter for udgifter ved enten refusionsmetoden eller skatterådets fradragssatser. Vælger ejeren ikke at medtage bilen, vil ejer blive godtgjort efter skatterådets fradragssatser i overensstemmelse med antal kørte kilometer i forbindelse med erhvervsmæssig kørsel. Medtager ejer bilen i selskabet og fortsat ønsker at bruge bilen privat, vil der ske beskatning af fri bil ved ejeren. Opgørelsen af den skattemæssige værdi er beskrevet i kapitel 7.1.3.2

	Saldo primo	Skm. Afskrivninger 25%	Erhverv	Privat
2018	250.000	62.500	40% - 25.000	60% - 37.500
2019	187.500	46.875	30% - 14.062	70% - 32.813
2020	140.625	35.156	40% - 14.062	60% - 21.094
2021	105.469	144.531	53.124	91.407
Erhverv	37%	Saldoværdi	105.469	39.024
Privat	63%	Handelsværdi Skattemæssig værdi	175.000	110.250 149.274

Tabel 16, Blandet benyttet bil, skattemæssig værdi, egen tilvirkning

I forbindelse med omdannelsen skal der opgøres en avancebeskatning på grund af afståelsen af den blandet benyttet bil i forhold til den erhvervsmæssige andel jf. afskrivningsloven § 12. Jf. ovenstående tabel opgøres den private handelsværdi til 110.250 kr. som vil være et tilgodehavende ejeren har i forbindelse med indskydelse af den private andel. Bilens skattemæssige værdi er opgjort til 149.274 kr. Med en handelsværdi på 175.000 kr. bliver den skattepligtige avance 25.374 kr. som omdanneren skal beskattes af.

	Erhvervsandel 37%
Anskaffelsessum	92.500
- Erhvervsmæssige afskrivninger	-53.124
- Salg	-64.750
Gevinst/tab (negativ = gevinst)	-25.374

Tabel 17, Blandet benyttet bil, avance af erhvervsmæssig andel, egen tilvirkning

7.4.2. Skattefri

Med udgangspunkt i ovenstående eksempel, vælges det at indregne den blandet benyttet bil i virksomhedsomdannelsen. I forbindelse med den skattefrie omdannelse hensættes der til udskudt skat af den skattemæssige avance der opstår mellem den regnskabsmæssige værdi og skattemæssige værdi. Som vist af udregningen i nedenstående tabel, vil der i åbningsbalancen indregnes 8.527 kr. i udskudt skat fra driftsmidler af. Den samlede sum for driftsmidler indregnes i åbningsbalancen med 270.249 kr. og i forbindelse med at selskabet succederer i

den personlige virksomheds skattemæssige stilling vil den skattemæssige sum af driftsmidler være 231.492 kr.

	Regnskabs mæssig værdi 31/12	Skattem æssig værdi 31/12	Åbningsba lance 01/01	Skattem æssig værdi 01/01	Skattem æssig avance	Anskaffels essum Anparter/a ktier	Udsk udt skat
Driftsm idler	95.249	82.218	95.249	82.218	13.031	82.218	2.867
Blandet benyttet bil	0	149.274	175.000	149.274	25.726	149.274	5.660
I alt	95.249	231.492	270.249	231.492	38.757	231.492	8.527

Tabel 18, Driftsmidler – skattefri omdannelse, egen tilvirkning

7.4.3. Skattepligtig

Ved skattepligtig omdannelse er blandet benyttet bil også valgt at indregne med i omdannelsen. Indregningen af driftsmidler og blandet benyttet bil er identisk med skattefri omdannelse. I forbindelse med skattepligtig afsættes der ikke udskudt skat. Den skattemæssige avance er opgjort til 38.757, som vil komme til beskatning i omdannerens personlige indkomst. I forbindelse med der er opgjort en skattemæssig avance, er de regnskabs- og skattemæssige værdier ens.

	Regnskabsmæss ig værdi 31/12	Skattemæss ig værdi 31/12	Åbningsbalan ce 01/01	Skattemæss ig værdi 01/01	Skattemæss ig avance
Driftsmidl er	95.249	82.218	95.249	82.218	13.031
Blandet benyttet bil	0	149.274	175.000	149.274	25.726
I alt	95.249	231.492	270.249	231.492	38.757

Tabel 19, Driftsmidler – skattepligtig omdannelse, egen tilvirkning

7.5. Varelager

Værdiansættelsen for varelager i forbindelse med omdannelsen bliver opgjort på baggrund af de regler og principper som fremgår af varelagerloven. Det er disse regler og principper SKAT ligger til grundlag for den skattemæssige opgørelse af værdiansættelsen. Et varelager

kan jf. varelagerloven § 1 opgøres efter 3 forskellige værdiansættelser. Varelageret kan værdiansættes til dagsprisen der er på regnskabsåret afslutning, indkøbspris tillagt omkostninger i forbindelse med fragt, told og lignende eller virksomhedens fremstillingspris, hvis varegruppen er egen produktion i virksomheden. Virksomheden har mulighed for frit at vælge imellem disse 3 værdiansættelser på hver enkelt varegruppe der fremgår af varelageret. (Retsinformation, LBK nr. 1037 af 24/08/2015)

Dagsprisen svarer til indkøbsprisen varen koster på statutidspunktet. For egne fremstillede varer vil dagsprisen svarer til den pris virksomheden kan fremstille varen til på statutidspunktet.

Indkøbsprisen på den anskaffede varer svarer til den kostpris varen har haft på købstidspunktet. Hertil kan tillægges udgifter der har været i forbindelse med anskaffelse af varen, som told, fragt og lignende. Har virksomheden selv stået for afhentning af den anskaffede varer, kan udgifter i forbindelse med afhentning af varen tillægges varens indkøbspris. Yderligere hvis virksomheden har pligt til at betale en punktafgift, vil denne afgift også kunne tillægges indkøbsprisen. Pligten skal dog være anset som indtrådt. Hertil er det heller ikke afgørende om punktafgiften er betalt eller om betaling af afgiften er forfalden.

Fremstillingsprisen på egne fremstillet vareprodukter skal som minimum værdiansættes til de direkte omkostninger virksomheden har i forbindelse med produktionen af varen. Udgifter som indgår under direkte omkostninger, består af købspris for råvarer, fragt og told, omkostninger til fremmed forarbejdning, forbrug af hjælpestoffer, direkte investeret arbejds løn, hjælpevarer og energi samt omkostninger til emballage. Udgifter som anses for at være indirekte produktionsomkostninger kan fra den selvstændigt erhvervsdrivende frit vælges at medregne disse omkostninger i værdiansættelsen. Dette kan være administrationsomkostninger, husleje m.v. Det er dog en betingelse at den valgte værdiansættelsesmetode bibeholdes fremover, så ved at havde medregnet indirekte omkostninger én gang, kan disse ej undlades fremover.

Er der i forbindelse med varelageret ukurans, skal værdiansættelsen ske efter dagsprisen, som i praksis forstås som genanskaffelsesprisen. (Skatteministeriet, bilag 4 Værdiansættelse, 2022)

Jf. årsregnskabsloven § 44 og § 46 indregnes omsætningsaktiver såsom varelager til kostprisen for anskaffelse eller fremstilling af aktivet. Med krav om at omsætningsaktiver skal nedskrives til eventuel lavere nettorealisationsværdi. I forbindelse med værdiansættelse af varelager ved en omdannelse, fastsættes derfor den regnskabsmæssige værdi på

statustidspunktet som handelsværdien for varelageret. Da reglerne for regnskabsmæssig- og skattemæssigværdiansættelse læner sig tæt op ad hinanden, er der i forbindelse med omdannelsen, sjældent opstå en skattemæssig avance på varelageret.

7.5.1. Skattefri

Varela ger I alt	Regnskabs mæssig værdi 31/12	Skattem æssig værdi 31/12	Åbningsba lance 01/01	Skattem æssig værdi 01/01	Skattem æssig avance	Anskaffels essum Anparter/a ktier	Udsk udt skat
	150.000	150.000	150.000	150.000	0	150.000	0
	150.000	150.000	150.000	150.000	0	150.000	0

Tabel 20, Varelager – skattefri omdannelse, egen tilvirkning

Varelageret værdi på statustidspunktet er opgjort til 150.000 og dette vurderes også at være handelsværdien. Herfor sker der ingen skattemæssig avance ved skattefri virksomhedsomdannelse. I forbindelse med der ingen skattemæssig avance er, indregnes der ingen udskudt skat af varelageret til senere betaling. Varelagerets handelsværdi vil indgå i den samlede opgørelse af anskaffelsessummen for anparter eller aktier.

7.5.2. Skattepligtig

Varelage r I alt	Regnskabsmæssi g værdi 31/12	Skattemæssi g værdi 31/12	Åbningsbalanc e 01/01	Skattemæssi g værdi 01/01	Skattemæssi g avance
	150.000	150.000	150.000	150.000	0
	150.000	150.000	150.000	150.000	0

Tabel 21, Varelager – skattepligtig omdannelse, egen tilvirkning

Varelageret er på statustidspunktet opgjort til 150.000 kr., hvilket stemmer over til varens kostpris. Den regnskabsmæssige værdi er herfor værdiansat til varelageret handelsværdi, som også vil være varelageret skattemæssige værdi. Da den regnskabsmæssige og skattemæssige værdi er ens, er det derfor ikke opgjort en skattemæssig avance på varelageret i forbindelse med en omdannelse. Varelageret vil i åbningsbalancen blive indregnet med 150.000 kr.

7.6. Debitorer

Udgangspunktet for værdiansættelsen af virksomheders debitorbeholdninger sker til handelsværdier, hvilket også typisk stemmer over til den skattemæssige værdi. Opgørelsen af debitorbeholdningen sker til parikurs, kurs 100, dog med forbehold for nedskrivninger i forbindelse med konstateret eller sandsynliggjorte tab. Dette ligger til grundlag for at

handelsværdien ofte også er den regnskabsmæssige værdi der er på statustidspunktet. (Skatteministeriet, bilag 4 Værdiansættelse, 2022)

Tab på debitorer kan fremkomme i forbindelse med at en debitor ikke indbetaler deres skyldige til virksomheden. Hvor hensættelse på debitorer er hensat i forbindelse med et forventet tab i nærmeste fremtid. Realiseret tab på debitorer for personer og personlige virksomheder beskattes jf. kursgevinstloven § 25 og følger realisationsprincippet. Hvor tabet udgør avancen mellem anskaffelsessum og afståelsessum. Ejer vil kunne få fradrag i hans personlige indkomstopgørelse, når tabet er realiseret.

Selskaber kan jf. kursgevinstloven § 25, stk. 3 anvende lagerprincippet i forbindelse med opgørelsen af hensættelse til tab på debitorer. Her kan selskaber få fradrag i den skattepligtige indkomst for det hensatte beløb i forbindelse med fremtidigt tab på debitorer. Selskaber kan også fratrække realiseret tab på debitorer i indkomstopgørelsen.

7.6.1. Skattefri

Ved skattefri virksomhedsomdannelse kommer selskabet til at succedere i virksomhedens skattemæssige stilling. Ved debitorbeholdninger hvor der ikke er hensat til tab, vil den skattemæssige værdi stemme over til den regnskabsmæssige værdi som vil svarer til handelsværdien og der vil ikke ske beskatning heraf. Herimod hvis der er hensat til tab vil der i forbindelse med åbningsbalancen være udregnet udskudt skat af differencen mellem regnskabsmæssig og skattemæssig værdi.

	Regnskabs mæssig værdi 31/12	Skattem æssig værdi 31/12	Åbningsba lance 01/01	Skattem æssig værdi 01/01	Skattem æssig avance	Anskaffels essum Anparter/a ktier	Udsk udt skat
Debit orer	130.000	150.000	130.000	150.000	-20.000	130.000	- 4.400
I alt	130.000	150.000	130.000	150.000	-20.000	130.000	- 4.400

Tabel 22, Debitorer – skattefri omdannelse, egen tilvirkning

I og med at selskabet succederer i virksomhedens skattemæssige stilling overtager selskabet den oprindelige værdi af debitorer på 150.000 kr. Debitorers handelsværdi indgår dog kun med 130.000 kr. i anskaffelsessummen for anparter eller aktier. Selskabet har dog mulighed

for af få fradrag for tabet i selskabets skattepligtige indkomst i det kommende indkomstår. Hertil vil det i åbningsbalancen være et skatteaktiv i forbindelse med den udskudte skat.

7.6.2. Skattepligtig

Ved en skattepligtig virksomhedsomdannelse vil der typisk ikke opstå en avance på debitorbeholdninger, da aktivet ofte er værdiansat til handelsværdien. I forbindelse med at debitorerne er nedskrevet, er der som nævnt tidligere mulighed for fradrag i forbindelse med en afståelse af aktivet. Dette skyldes at en virksomhedsomdannelse anses for at være en realisation af aktiver og herfor en afståelse af fordringen, hvilket gør det muligt for omdanneren at få fradrag for tabet i ejerens personlige indkomst.

	Regnskabsmæssig værdi 31/12	Skattemæssig værdi 31/12	Åbningsbalance 01/01	Skattemæssig værdi 01/01	Skattemæssig avance
Debitor	130.000	150.000	130.000	150.000	-20.000
I alt	130.000	150.000	130.000	150.000	-20.000

Tabel 23, Debitorer – skattepligtig omdannelse, egen tilvirkning

Debitorerne vil i selskabet have samme regnskabsmæssige og skattemæssige værdi på 130.000 kr. Da selskabet har anskaffet debitorbeholdningen til handelsværdien fra statutidspunktet. I visse tilfælde kan det ske at det anslået hensatte tab ikke er en realitet i og med at tilgodehavendet realiseret, vil det realiseret tilgodehavende blive indregnet i selskabets skattepligtige opgørelse. Her kunne det fristes af hensætte yderligere, for at opnå et højere fradrag i ejeren personlige indkomst, dog som nævnt tidligere sker en skattepligtig virksomhedsomdannelse efter afståelsesprincippet og skal ske efter armslængdeprincippet.

7.7. Gæld

Den opgjorte skattemæssige værdi af virksomhedens passiver overdrages i omdannelsen til kursværdien. Lån der har karakter af et anfordringslån opgøres til kurs 100. Ved gældsforpligtelser der kan indfries til kurs pari, kan gældsforpligtelsen oftest kun fastsættes til en kurs højere end 100, på grund af den aftalte rentesats opholdt i forhold til længden på opsigelsesvarslet. Har omdanneren personlige restskatter, kan disse ikke indgå i selskabet som et passiv, da de skal modregnes i ejerens stiftertilgodehavende. (Den juridiske vejledning, C.C.7.2.5 Opgørelse af den skattemæssige værdi af virksomhedens aktiver og passiver, 2022)

7.7.1. Skattefri

I forbindelse med skattefri omdannelse vil der ikke opstå en skattemæssig avance på gælden, da gælden jf. ovenstående indregnes til kursværdi, som gælden havde på statutidspunktet.

Overdragelsen af gælden vil derfor ikke have en skattemæssig konsekvens for selskabet. Den opgjorte kursværdi for gælden vil blive modregnet i ejeren anskaffelsessum på anparter eller aktier.

	Regnskabs mæssig værdi 31/12	Skattem æssig værdi 31/12	Åbningsb alance 01/01	Skattem æssig værdi 01/01	Skattem æssig avance	Anskaffels essum Anparter/a ktier	Udsk udt skat
Banklån	750.000	750.000	750.000	750.000	0	750.000	0
Leveran dører	100.000	100.000	100.000	100.000	0	100.000	0
Anden gæld	25.000	25.000	25.000	25.000	0	25.000	0
I alt	875.000	875.000	875.000	875.000	0	875.000	0

Tabel 24, Gældsforpligtelser – skattefri omdannelse, egen tilvirkning

7.7.2. Skattepligtig

Det samme gør sig gældende ved skattepligtig omdannelse, hvor overdragelsen ikke vil have en skattemæssig konsekvens for selskabet, da kursværdien stemmer over til den indregnede regnskabsværdi der var på statustidspunktet. Der vil derfor ikke opstå en skattemæssig avance.

	Regnskabsmæss ig værdi 31/12	Skattemæss ig værdi 31/12	Åbningsbalan ce 01/01	Skattemæss ig værdi 01/01	Skattemæss ig avance
Banklån	750.000	750.000	750.000	750.000	0
Leverandør er	100.000	100.000	100.000	100.000	0
Anden gæld	25.000	25.000	25.000	25.000	0
I alt	875.000	875.000	875.000	875.000	0

Tabel 25, Gældsforpligtelser – skattepligtig omdannelse, egen tilvirkning

8. Cases

8.1. Blandet benyttet driftsmidler

Blandet benyttet driftsmidler der kan indgå i en virksomhedsomdannelse, omfatter biler, telefoner, datakommunikationsforbindelser og computer inklusiv tilbehør. I denne case vil der med udgangspunkt i blandet benyttet bil, hvor der vil opstilles et eksempel af konsekvensen

ved skattefri og skattepligtig omdannelse hvor en blandet benyttet bil inddrages. (Den juridiske vejledning, C.C.5.2.2.8 Blandet benyttede driftsmidler, 2022)

Forklarelsen for en blandet benyttet bil er at bilen i VSO både er blevet anvendt til privat forbrug og erhvervsmæssig kørsel. I forbindelse med blandet benyttet bil i VSO fordeles omkostninger procentmæssigt ud på privat forbrug og erhvervsmæssigt forbrug. Blandet benyttet bil er ikke en mulighed i forbindelse med bil i selskab og her vil ejeren blive beskattet efter reglerne af fri bil.

8.1.1. Beregning af avance ved salg af blandet benyttet bil

I dette afsnit er der opstillet et eksempel på beregning af avance i forbindelse med overdragelse af blandet benyttet bil i forbindelse med en virksomhedsomdannelse.

I eksemplet er der anskaffet en bil til 450.000 kr. i 2018, hvor der hvert år er ført kørselsbog for den erhvervsmæssige brug, til at kunne fastsætte den procentvise andel.

	Saldo primo	Skm. Afskrivninger 25%	Erhverv	Privat
2018	450.000	112.500	25% - 28.125	75% - 84.375
2019	337.500	84.375	40% - 33.750	60% - 50.625
2020	253.125	63.281	56% - 35.437	44% - 27.844
2021	189.844	260.156	97.312	162.844
Erhverv	37%	Saldoværdi	189.844	70.242
Privat	63%	Handelsværdi Skattemæssig værdi	210.000	132.300 202.542

Tabel 26 – Beregning erhvervsmæssig andel – Egen tilvirkning

Jf. ovenstående tabel kan den beregnede erhvervsmæssige andel pr. år ses, samt de skattemæssige afskrivninger der har været i perioden. I forbindelse med omdannelsen fastslås bilen at have en handelsværdi på 210.000 kr. hvilket medfører at bilen samlet har en skattemæssig værdi på 202.542 kr.

	Erhvervsandel 37%
Anskaffelsessum	166.500
- Erhvervsmæssige afskrivninger	
- Salg	-97.312
Gevinst/tab (negativ = gevinst)	-77.700
	-8.512

I omdanneren skattepligtige indkomst vil omdanneren skulle blive beskattet af gevinsten på 8.512 kr.

8.1.2. Beskatning af fri bil

Ved beskatning af fri bil sker det beskatning heraf efter ligningsloven § 16, det gør sig gældende ved beskatning af fri bil i selskab og ved fri bil i personligt selskab der gør brug af virksomhedsordningen. Selvom beskatningen af fri bil sker efter ligningsloven § 16, opgøres beskatning henholdsvis på 2 forskellige måder.

Behandlingen af beskatning af fri bil sker således i personlig virksomhed at beskatningsgrundlaget tillægges årets overskud, mens det for ejeren er muligt at fratrække bilomkostninger, renter og skattemæssige afskrivninger fra årets overskud. Dette giver en betydning for årets resultat i den personlige virksomhed. (Den juridiske vejledning, C.C.5.2.2.9.4 Bilen føres ind eller ud af virksomhedsordningen, 2022)

Behandlingen af beskatning af fri bil i selskab, bliver ejeren beskattet af fri bil i forbindelse med en lånmodtagelse. Beskatning af fri bil som lønmodtager, tager ikke forbehold for hvor meget bilen er blevet brugt til privat kørsel, da ejeren her vil blive beskattet af et fast beløb månedligt.

Beskatningsgrundlaget opgøres ved beregning efter den skattepligtige procent reglen, hvor der er følgende betingelser:

- 25% af bilens anskaffelsessum af maksimum 300.000 kr.
- Yderligere 20% af anskaffelsessum der overstiger 300.000 kr.
- Et miljøtillæg på 150%

Efter opgørelse efter ovenstående betingelser, er beskatningsgrundlaget opgjort.

Til ovenstående kan der yderligere tilføjes af beskatningsgrundlaget som minimum tager udgangspunkt i at bilens værdi er mindst 160.000 kr. Miljøtillægget beregnet på baggrund af vægtafgiften eller ejer afgiften.

8.1.3. Beregningseksempel af fri bil i begge scenarier

I nedenstående eksempel opgøres beskatningen af en bil og efterfølgende vil der blive redegjort for forskellen mellem beskatning af fri bil i personlig virksomhed og et selskab.

Beskatning fri bil		
Anskaffelsessum		450.000
25% af 300.00		75.000
20% af over 300.000		30.000
Miljøtillæg 150%		6.000
Beskatningsgrundlag		111.000
Pr. måned		9.250

Tabel 27 – Beregning beskatning af fri bil – Egen tilvirkning

Jf. ovenstående tabel er opgørelsen af beskatning af fri bil opgjort til 9.250 kr. pr. måned, der kommer til beskatning i personlig indkomst.

Som nævnt tidligere sker opgørelsen af beskatning af fri bil i personlig virksomhed ved at bilomkostninger og bilens skattemæssige afskrivninger fratrækkes virksomhedens resultatmæssige overskud, hvorefter at beskatningsgrundlaget tillægges efterfølgende. I nedenstående eksempel vil der blive taget udgangspunkt i den beregnede beskatning af fri bil.

Virksomhedens overskud før biludgifter		550.000
Bilomkostninger	-	65.000
Skattemæssig afkrivning	-	137.500
Renteudgifter på billån	-	13.500
Virksomhedens overskud efter biludgifter		334.000
Værdi af fri bil		111.000
Årets overskud		445.000

Tabel 28 – Beregning af fri bil i personlig virksomhed – Egen tilvirkning

Ved opgørelse af fri bil i personlig virksomhed vil virksomhedens overskud efter fratrullet bilomkostninger ende på 334.000 kr., hvor der herefter tillægges beskatningen af fri bil som der er beregnet tidligere på 111.000 kr. Virksomhedens overskud vil herefter ende på 445.000 kr. som vil komme til beskatningen i virksomheds ejeren personlige indkomst. Beskatning af fri bil i personlig virksomhed, ved alt andet lige kunne sammenlignes med en lønmodtager i et selskab, som årligt har en lønindkomst på 445.000 kr. tillagt beskatning af fri bil, da beskatning i personlig indkomst har ens udgangspunkt. Dette kan lede til forvirring om hvad fordelene ved beskatning af fri bil egentlig giver forbrugeren. Dette vil forsøges at komme nærmere ind på i nedenstående om hvor forskellen kan være ved beskatning af fri bil eller have bilen i privat regi.

Vælger ejeren ikke at have bilen inkluderet i virksomhedsomdannelsen for at undgå beskatning af fri bil, kan bilens omkostninger ikke inkluderes i selskabets regnskab. Samtidig hvis bilen har været inkluderet i virksomhedsordningen og ejeren vælger ikke at inkludere den i omdannelsen, vil dette anses for at være en hævnning i året. Herefter vil bilens fremtidige omkostninger skal betales fra egen lomme. Skulle ejeren dog fortsat anvende bilen i forbindelse med erhvervsmæssig kørsel, kan ejeren blive godtgjort efter skatterådets fradragssatser, som der er uddybet i kapitel 7.1.3.2.

Erhvervsmæssig kørsel	15000
Skatterådets fradragssatser 2021, 3,44	51600
Årlig bilomkostninger	78500
Bilomkostninger fratrullet skattefri kørselsgodtgørelse	26900

Tabel 29 – Opgørelse skattefri kørselsgodtgørelse – Egen tilvirkning

Jf. ovenstående tabel har ejeren kørt 15.000 km. I erhvervsmæssig kørsel, hvilket han efter skatterådets fradragssatser får godtgjort 3,44 kr. pr. km., hvilke vil give en skattefri udbetaling på 51.600 kr. I bilomkostninger er der taget udgangspunkt i at bilomkostninger er ens i forhold til omkostninger opgjort i personlig virksomhed. Hvilket giver en opgørelse på at ejeren vil privat efter fratrullet skattefri kørselsgodtgørelse havde omkostninger på 26.900 kr. som skal betales fra egen lomme.

I ovenstående eksempler vil personen have bilomkostninger for 26.900 kr. efterfølgende ved ikke at have inddraget bilen i virksomhedsomdannelsen. Hvorimod hvis han havde inddraget

bilen i virksomhedsomdannelsen havde haft en årlig beskatning på 111.000 af fri bil. Hvis det antages at han beskattes efter skatteloftet på 52,06%, 2021 satsen, vil dette have en skattemæssig værdi på 57.787 kr. for ejeren. I ovenstående eksempel vil det derfor for virksomhedsejeren være at fortrække ikke at inddrage bilen i virksomhedsomdannelsen, da bilomkostninger ikke løber op i en størrelse, hvor det vil være fordelagtigt at have beskatning af fri bil. Havde bilomkostninger derimod været højere, så egen betaling af bilomkostninger havde oversteget den skattemæssige værdi af beskatning af fri bil, havde det været fordelagtigt at have beskatning af fri bil, så bilomkostninger havde været en del af selskabets regnskabsomkostninger.

8.1.4. Delkonklusion

Betegnelsen for en blandet benyttet bil er at ejeren anvender bilen i sin personlige virksomhed til erhvervsmæssig kørsel, samt anvender bilen i privat regi. Ved dette skal omkostninger opgøres efter en procentvis andel, som opgøres efter ved at opgøre den erhvervsmæssige kørsel af kilometer sammenholdt med bilens totale kørte kilometer i året. I forbindelse med omdannelse til selskab, er det ikke længere muligt at anvende sig af blandet benyttet bil. Vælger ejeren ikke at inddrage bilen i virksomhedsomdannelsen, men fortsat har erhvervsmæssig kørsel, vil ejeren blive beskattet efter skatterådets fradragssatser. Ved ikke at inddrage bilen vil den opgjort erhvervsmæssige værdi bilen har, også anses for at være en hævning i året. Vælger ejeren at inddrage bilen i virksomhedsomdannelsen, vil han efterfølgende skulle beskattes af fri bil.

For opgørelsen af beskatningsgrundlaget, er beregningsgrundlaget for beskatning af fri bil ens i forhold til privat virksomhed og selskab. Her ligger forskellen i at i personlig virksomhed fratrækkes omkostninger der kan tilknyttes bilen fra årets overskud, hvor herefter tillægges beskatningsgrundlaget i årets overskud. Her vil ejeren efterfølgende blive beskattet af det opgjorte overskud som personlig indkomst. I forbindelse med beskatning af fri bil i selskab, indberettes beskatningsgrundlaget i forbindelse med lønnen.

Det kan konkluderes at valgt af metode afhænger af hvor stor en skattemæssig værdi beskatning af fri bil har af betydning, sammenlignet i forhold til anvendelse af bilen og hvor meget bilens omkostninger løber op i. Da det i ovenstående eksempel kan konkluderes at økonomisk vil det for ejeren bedst betale sig, ej at have beskatning af fri bil. Overordnet set kan det dog konstateres at det afhænger af den konkrete situation, hvad der er mest fordelagtigt.

8.2. Ejendomme

Under en virksomhedsomdannelse kan der opstå en række problemstillinger. I nedenstående afsnit bliver der uddybet på dette.

8.2.1. Fri bolig beskatning

Ejer A der har sin virksomhed i virksomhedsskatteordningen, har en forældreboelslejlighed i denne. I denne lejlighed bor Ejer A's søn. I 2017 blev lejligheden købt af Ejer A, grundet at sønnen skulle læse i en anden landsdel.

Lejligheden blev købt til en værdi på kr. 2.435.000 og er 79m².

I sådanne en situation, skal der betales skat ud fra markedslejen. Det er lejen en uafhængig tredjepart vil skulle betale for at bo i lejligheden. Sønnen til Ejer A vil skulle betale en markedsleje på kr. 98.750. Dette er udregnet efter Colliers PULS – 4. kvartal 2021 kvartalsrapport. De har sat markedslejen pr m² på kr. 1.250. Så en lejlighed på 79 m² er svarende til kr. 98.750 på årlig basis, svarende til cirka kr. 8.229,5 pr. måned. I denne leje er der ligeledes indeholdt driftsomkostninger og skatter. (Colliers PULS – 4 Kvartal 2021).

Ejer A, har haft benyttet sig af gaveafgift når det har vedrørt betaling af denne husleje fra Ejer A's søn. Dette betyder at den årlige husleje har haft en reduktion på kr. 69.500, grundet gaveafgiften. (SKAT – Gaver, gaveafgift). Dette betyder at sønnen har betalt kr. 29.250 for lejligheden om året. Denne gaveafgift bliver medregnet i opgørelsen af Ejer A's skattepligtige indkomst, ved anvendelse af virksomhedsskatteordningen.

Ved en virksomhedsomdannelse vil der ikke længere være mulighed for at anvende gaveafgiften, da ikke er lovligt at selskabet uddeler gaver til Ejer A's datter. JF. (C.B.3.5.2.1 Udgifter der er selskabet uvedkommende). Grundet denne virksomhedsomdannelse og lejligheden er købt med øje som forældrebo tilbage i virksomhedsskatteordningen og ikke er købt i selskabet som en investeringsejendom, skal der ske beskatning som fribolig, grundet "Direktørreglen" - LL § 16 stk. 9. Denne regel omhandler bolig der bliver stillet til rådighed for en ansat som har indflydelse på egen aflønning eller er direktør.

Beskatning efter fri bolig princippet foregår sådan, at der tages udgangspunkt i den skattepligtiges værdi af helårsbolig, den lejlighed på kr. 2.435.000 som Ejer A, har med ind i virksomhedsomdannelsen.

Til beregning af fribolig beskatning, tager man den skattepligtige værdi af helårsboligen, hvilket er svarende til 5% af beregningsgrundlaget. Herefter tillægges 1% af den del af

beregningsgrundlaget som ikke overstiger kr. 3.040.000 jævnfør ESVL § 4a – Her er der tre udregningsmetoder som der tages udgangspunkt i, hvor det er den laveste af de tre udregningsmetoder, som tillægget udgøres af.

8.2.2. Beregningsgrundlaget for beskatning af fribolig

Første step i beregningsgrundlaget af beskatning af fribolig opgøres efter to principper, hvor det største beløb af de to principper bliver første grundlag i beskatningen. Af det største beløb tages der 5% af dette, som er den skattepligtige værdi.

Metode 1: ejendomsværdien pr. 1 oktober året før indkomståret.

Metode 2: Anskaffelsessummen opgjort efter EBL § 4, stk. 2 eller stk. 3 – samt tillæg vedrørende forbedringer der er sket inden indkomståret pr. 1 januar. (SKAT.dk C.A.5.13.1.2.3 - Værdiansættelsen for hovedaktionærer og personer med væsentlig indflydelse på egen aflønning).

Udover det ovenstående beskatningsgrundlag, er der et tillæg på 1% af den del som ikke overstiger kr. 3.040.000 jævnfør EVSL § 4A. Dette tillæg på 1% beregnes ud fra et af nedenstående metoder.

1. 80% af ejendomsværdien i året før indkomståret
2. Ejendomsværdien pr. 1 januar 2001 + et 5% tillæg
3. Ejendomsværdien pr. 1 januar 2002

Beskatning af fri bolig			
Beregningsgrundlag		Grundlag	Beskatning
Det største beløb af de to følgende metoder			
1. Ejendomsværdien pr. 1 oktober året før indkomståret		960.000,00	
2. Anskaffelsessum opgjort efter EBL § 4, stk 2 eller 3		2.435.000,00	
Skattepligtig værdi - 5%			121.750,00
Tillæg:'			
1% af den del af beregningsgrundlaget som ikke overstiger kr. 3.040.000 jævnfør EVSL §4A			
80% af ejendomsværdien i året før indkomståret		768.000,00	7.680,00
Ejendomsværdi pr. 1 Januar 2001 + et 5% tillæg		882.000,00	
Ejendomsværdi pr. 1 Januar 2002		810.000,00	
5% af resten			
Driftudgifter om der afholdes i selskabet			
Ejendomsskat		8.100,00	
Tv & Internet		1.700,00	
Forbrug		12.800,00	
I alt			22.600,00
Betaling fra hovedaktionærens søn i indeværende indkomstår			29.250,00
<u>Skattepligtig værdi</u>			<u>122.780,00</u>
<u>Beskatning pr. måned</u>			<u>10.231,67</u>

Tabel 30, Beskatning af fri bolig, egen tilvirkning

Der opstår grundet virksomhedsomdannelsen for Ejer A en personlig beskatning af fribolig månedsvis på kr. 10.231,67. Hvilket er svarende til på et år kr. 122.780

En konsekvens som opstår ved anvendelse af EBL § 4, er ved et eventuelt salg og opgørelse af ejendomsavancen, så tages der udgangspunkt i anskaffelsessummen jævnfør EBL § 4 stk. 3.

8.2.3. Privat ejendom overdrages til selskabet

Ejer B, har boet i sin private bolig igennem de sidste 12 år og derfor indgår i parcelhusreglen ved et muligt salg. (Advodan – Parcelhusreglen - Betingelser for salg af ejendom skattefrit). Ejer B er selvstændig erhvervsdrivende i virksomhedsskatteordningen.

Ejer B, har købt ny bolig, men ikke haft held med at sælge sin tidligere bolig gennem 12 år og derfor ønsker at udleje den.

Grundet ønske om udlejning fra Ejer B, vil der ske en påtvunget indskydelse (skat.dk – Virksomhedsordningen – indskud af fast ejendom).

Ved opfyldelse af en række betingelser jf. EBL § 8, vil en fortjenesten af en helårsbolig være skattefri.

Efter en virksomhedsomdannelse til et selskab vil ovenstående EBL § 8 ikke længere være gældende og der vil opstå en beskatning af ejendomsavancen. Denne ejendomsavancebeskatning om det er et tab eller fortjeneste på salget beskattes efter SL § 4, almindelig indkomst. Samtidig med at ejendomsavancebeskatningsloven er gældende. Den mulige fortjeneste som opstår, vil være differencen mellem EBL § 4 stk. 4 og EBL § 4 stk. 2 eller stk. 4. Dette er afståelsessummen og anskaffelsessummen som opgøres efter disse.

Medmindre EBL § 1 stk. to er gældende og ejendommen er en næringsvej for den skattepligtige. Ligeledes er reglen om beskatning af genvundne afskrivninger ved afståelse efter afskrivningsloven, jævnfør ejendomsbeskatningsloven.

Ved en afståelse, bliver denne sum opgjort ved at tage den kontante del og lægge sammen med kursværdien på gældsposterne. Der kan være en udtagelse, hvor det vil blive regnet som kurs 100, dette er ved en kursværdi under 100.

Der er to måder at opgøre anskaffelsessummen. Første mulighed er jævnfør EBL § 4 stk. 3. Denne anvendes ved erhvervelse før 19. maj 1993. Ejendommens værdi pr. 1 januar 1993 + et tillæg på 10% eller værdien pr. 1 januar 1993 samt et tillæg på 10% som beregnes ud af denne værdi og ejendommens værdi pr. 1 januar 1996.

Jævnfør EBL § 4 stk. 2, den sidste mulighed er at tage det kontante beløb af anskaffelsessummen og lægge sammen med gældsposterne på anskaffelsestidspunkter.

Herefter tillægges et tillæg jævnfør EBL § 5. Dette tillæg er på kr. 10.000 og tillægges hvert år ejendommen har været ejet, minus det år ejendommen bliver afstået. Dette er med til at

give en lavere samlet beskatning, ved et salg med fortjeneste. Samt jævnfør EBL § 5 stk. 2, forhøjes anskaffelsessummen med de udgifter vedrørende forbedringer og vedligeholdelse over kr. 10.000.

Jævnfør AL § 14 og § 15, er der ikke mulighed for at afskrive skattemæssigt på ejendommen eller installationer. Hvilket resulterer i misset genvundne afskrivninger eller tab, ved slag jævnfør AL § 21.

EBL-opgørelse		DKK
Afståelsessum		3.500.000
Anskaffelsessum (tre øverste i skattebilag)	2.400.000	
Købsomkostninger 2006	9.600	
Låneomkostninger 2006 indgår ikke		
Ombygning 2006 (minus bundfradrag)	176.000	
Ombygning 2007 (minus bundfradrag)	45.000	
Nyt tag 2011 (minus bundfradrag)	65.000	
Tillæg jf. EBL § 5, stk. 1, 2006-2016	130.000	
Tab efter afskrivningsloven	-	
Ikke-genvundne afskrivninger	-96.000	
	2.729.600	-2.729.600
Ejendomsavance		770.400

Tabel 31, Ejendomsavance opgørelse, egen tilvirkning

Ifølge ovenstående opgørelse, er ejendomsavancen på kr. 770.400. Denne avance vil indgå i virksomhedens skattepligtige indkomst. Dette vil blive beskattet med 22% som selskabsskat. Ejer B har mulighed for at få det resterende beløb ud. Dette kan ske som udbytte, hvor op til de første kr. 57.200 bliver man beskattet med 27% og herefter 42% af resten. Hvis Ejer B er gift og bor sammen med sin ægtefælle, er det de første kr. 114.400 som beskattes med 27%. (Skat.dk - Når du køber og sælger aktier og værdipapirer – Skattesatser for gevinster og udbytte)

Ejer b har mulighed for at få de resterende penge udbetalt som ekstra løn. Her vil Ejer B blive personbeskattet.

Privat bolig salg		<i>DKK</i>
Afståelsessum		3.500.000
Anskaffelsessum (tre øverste i skattebilag)	2.400.000	
Købsomkostninger 2006	9.600	
Ombygning 2006	176.000	
Ombygning 2007	45.000	
Nyt tag 2014	65.000	
	2.695.600	-2.695.600
Ejendomsavance		804.400

Tabel 32, privat bolig salg avance beregning, egen tilvirkning

Hvis Ejer B stod i ovenstående scenarie, hvor den private bolig er hædt før en virksomhedsoverdragelse, ville der jf. EBL § 8 ikke ske beskatning af en opstået ejendomsavance. Dog under en skattefri omdannelse, kunne Ejer B jævnfør VOL § 2., 1, nr. 2,2. kunne holde ejendommen ude af omdannelsen og dermed bevare i sin virksomhedsskatteordning.

8.3. Ejendom solgt imellem omdannelsesdato og overdragelsen

Når der besluttes at lave en virksomhedsomdannelse, kan overdragelsen af ejendommen og den skattemæssige omdannelsesdato være forskudt. De behøver ikke at have samme dato.

Jævnfør VOL § 3, er den skattemæssige omdannelsesdato, den dato i forbindelse med åbningsstatus. Selve omdannelsesdatoen er den dag, er svarende til statusdagen for det sidste aflagte årsregnskab i den personlige virksomhed.

Det første regnskabsår efter virksomhedsomdannelsen er jævnfør LOV § 3 stk. 2 de førstkommende 12 måneder efter virksomhedsomdannelsesdatoen.

Der kan være forskel på selve overdragelsesdatoen, dagen hvor overdragelsen skat og den dag alle værdierne bliver værdiansat jævnfør VOL § 2 nr. 6.

Dette kan volde problemer med en virksomhedsomdannelse, hvis der sker et salg af ejendommen imellem disse perioder.

Hvis Ejer C fra ovenstående case, har et regnskabsår fra 1. januar til 31. december i sin personlige virksomhed. D. 1. maj sker der en skattefri virksomhedsomdannelse af den personlige virksomhed. Der er inden dette sket et salg af ejendommen i virksomheden, grundet Ejer C hellere ville leje sig ind i bygningen og anvende den skaffet likviditet på andet.

Selve omdannelsen finder sted d. 1. maj og fra det skattemæssige synspunkt er det fra åbningsstatus jævnfør LOV § 3. Men da ejendommen sælges inden virksomhedsomdannelsen, men er med i den skattemæssige opgørelse og omdannelse, kan denne virksomhedsomdannelse ikke finde sted.

8.4. Delkonklusion

For at bevise vore tilegnet viden vedrørende virksomhedsomdannelse og aktiver der kan tages med i en virksomhedsomdannelse, er der opstillet 3 scenarier vedrørende ejendomme når der skal virksomhedsomdannes fra en personlig ejet virksomhed og om til et selskab og hvilke problemstillinger og konsekvenser der opstår.

Første scenarie vedrører Ejer A, som har en forældrekøbslejlighed i virksomhedsskatteordningen. Grundet den ikke er købt i et selskab som en investeringsejendom, bliver den efter virksomhedsomdannelsen betragtet som at den bliver stillet til rådighed for direktør og Ejer A skal derfor beskattes af fritbolig. Her tages der udgangspunkt i den skattepligtige værdi af helårsbolig med en række tillæg.

Næste scenarie omhandler overdragelse af en privat ejendom til selskabet. Opstår der en skattefri overdragelse vil ejendommen indgå til succession, det betyder ingen fortjeneste eller tab på ejendommen til Ejer B – Selskabet vil overtag den skattemæssige stilling.

Vælger selskabet at sælge ejendommen efter virksomhedsomdannelsen og ejendommen er overdraget 100%, vil selskabet blive beskattet efter ejendomsavancebeskatningsloven.

Det sidste opstillet scenarie kan resultere i at en virksomhedsomdannelse ikke vil kunne finde sted. Dette kan sket ved at der sker et salg mellem omdannelsesdatoen og overdragelsesdatoen. Omdannelsesdatoen er åbningsdatoen i regnskabsåret og i de næste efterfølgende seks måneder skal der ske en omdannelse. Hvis der et salg inden dette, vil en virksomhedsomdannelse falde til jorden.

9. Konklusion

Der konkluderes at forskellene der hovedsageligt er imellem en personlig drevet virksomhed og et selskab ligger i startkapitalen, hæftelsesformen, beskatning og den skattemæssige behandling, som der blev gået i dybden med i det teoretiske afsnit.

Forskellen i det personlige virksomhedsregi og selskabs regi vedrørende startkapitalkravet ligger i at hvis der vælges personlig drevet virksomhed, enten i form af interessentskab og enkeltmandsvirksomhed, er der ingen startkapital. Modsat i et selskab, hvor der i et anpartsselskab er et startkapitalkrav på minimum kr. 40.000 og i et aktieselskab er det minimum kr. 400.000. Hvis der ikke indskydes i rede kontanter, kan der indskydes et apportindskud. Dette betyder at der indskydes aktiver i form af biler, industriværktøj mv. Disse aktiver bliver vurderet af en uvildig revisor.

Der forefindes 3 forskellige hæftelsesformer; solidarisk, personlig og begrænset. Solidarisk hæftelse anvendes i et interessentskab, hvor ejerne hæfter 50/50 og hæfter for hinanden, hvis den ene modpart ikke kan betale en mulig gæld.

Personlig hæftelse anvendes i interessentskab, enkeltmandsvirksomhed og personlig ejt mindre virksomhed. Ved personlig hæftelse hæfter man med sin private ejendele, for en mulig gæld.

Begrænset hæftelse anvendes i anpartsselskaber og aktieselskaber. Her hæftes der med den indskudte startkapital.

Forskellen i den skattemæssige behandling mellem et selskab og personlig drevet virksomhed ligger i at i et selskab bliver den skattepligtige overskud beskattet i selskabet med 22%. I en personlig virksomhed bliver den skattepligtige indkomst afholdt hos ejeren.

Ejeren kan blive beskattet efter tre beskatningsformer. Virksomhedsskatteordningen, kapitalafkastordningen og efter Personskatteloven. Beskatningen af personlig indkomst sker over ejerens personlige indkomstopgørelse, hvor ejeren beskattes af virksomhedens skattepligtige overskud.

I forbindelse med at ejeren har opstartet en virksomhed i personligt regi og efterfølgende har ønske om at omdanne den personlige virksomhed til et selskab, har ejeren her 2 muligheder. Enten skattefri virksomhedsomdannelse eller skattepligtig virksomhedsomdannelse.

Ved skattefri virksomhedsomdannelse er der mulighed for at kunne sidesætte de almindelige skattelovgivningsregler. En skattefri virksomhedsomdannelse sker efter succession princippet, som går ud på at selskabet overtager omdanneren skattemæssige stilling. Ved at indtræde i virksomhedens skattemæssige stilling overtages aktiverne uden at omdanneren åbner en fortjeneste. For at kunne gøre brug af skattefri virksomhedsomdannelse skal det omdannende virksomhed overholde betingelser der fremgår af loven for skattefri virksomhedsomdannelse § 2. Et krav er at alle aktiver og passiver overdrages til selskabet, dog med visse undtagelser i forbindelse med ejendomme og blandet benyttet aktiver. Ved omdannelse af interessentskab er der yderligere som betingelse at begge ejere har anvendt reglerne, ens regnskabsperiode og vedlæggelse for hver deres andel.

Ved brug af skattepligtig virksomhedsomdannelse sker omdannelsen efter afståelsesprincippet. Her fastsættes aktiverne til handelsværdier, også kaldt for armlængdeprincippet, da omdannelsen skal ske som havde virksomheden været solgt til tredjepart. Omdanneren skal ved skattepligtig omdannelse beskattes af fortjenesten der opstår ved afståelse af aktiverne, samt der sker ophørsbeskatningen af tidligere opsparat overskud.

I forbindelse med omdannelse skal aktiver og passiver værdiansættes, her er det forskelligt hvordan hver enkelt aktiv og passiv værdiansættes og om det er ved skattefri eller skattepligtig virksomhedsomdannelse.

Værdiansættelse af goodwill sker til handelsværdi. Handelsværdien for goodwill er beregnet efter et skøn. Goodwill kan også værdiansættes ved hjælp af anvendelse af TSS-cirkulærer 20-10.

Ejendomme værdiansættes til markedsværdien, som er fremskaffet ved hjælp af tredjepart evt. en ejendomsmægler. I nogle tilfælde kan den offentlige vurdering også anvendes, hvis der ikke har været betydelige forbedringer på ejendommen.

Driftsmidler værdiansættes efter den markedsmæssige handelsværdi. I de fleste tilfælde anslås handelsværdien til at være den regnskabsmæssige værdi, da afskrivninger oftest giver en reel afskrivningsproces.

Værdiansættelsen af varelager opgøres på baggrund af varelagerloven. Ved varelager er der 3 mulige værdiansættelser i form af dagsprisen, indkøbsprisen og fremstillingsprisen. Oftest opgøres handelsværdien til at stemme med den regnskabsmæssige værdi.

Værdiansættelsen af debitorer sker til kurs pari eller rettere sagt handelsværdien. Dog kan der være forbehold i forbindelse med tidligere nedskrivning eller hensættelse til fremtidig tab. Handelsværdien stemmer ofte over til den regnskabsmæssige værdi.

Gældsposter værdiansættes til kursværdien på statustidspunktet og anfordringslån værdiansættes til kurs 100, hvis det vurderes at gælden kan indfries til dette.

Samlet for ovenstående vil der ved skattefri virksomhedsomdannelse ikke opstå skattemæssig avance på værdiansættelser af aktiver og passiver, da afståelse sker efter successionsprincipper. Ved skattepligtig afståelse ved der oftest opstå skattemæssig avance på driftsmidler, ejendomme og goodwill, da der her kan være en fortjeneste for omdanneren i forbindelse med afståelse.

I forbindelse med virksomhedsomdannelse kan der opstå en række problemstillinger. Opgaven har taget udgangspunkt i problemstillinger der kan opstå ved blandet benyttet bil og ejendomme. Disse er valgt da det anses for at være områder med fylde og hvor der kan opstå forskellige konsekvenser alt efter om disse inddrages i omdannelsen.

Første problemstilling tager udgangspunkt i blandet benyttet bil i den personlige virksomhed. Dette skyldtes at der i selskab ikke er mulighed for blandet benyttet bil. Her vil ejeren enten skulle beskattes af fri bil eller få kørselsgodtgørelse efter skatterådets fradragssatser. Ved inddragelse af bil i omdannelsen, skal der opgøres en skattepligtig avance, som vil komme til beskatningen i omdanneren personlige indkomst. Avancen der kommer til beskatning, afhænger af hvor meget bilen er brugt erhvervsmæssigt tidligere. Om ejeren ønsker at fremtidig have beskatning af fri bil eller godtgørelse, kan opgøres på baggrund af om den opgjorte beskatningsgrundlag er mindre end de reelle bilomkostninger ejeren har i løbet af året.

Beskatning af fri bil vil i virksomhedsordningen ske efter samme beskatningsgrundlag som i et selskab. Forskellen her ligger i at bilomkostninger, skattemæssige afskrivninger fratrækkes virksomhedens overskud og herefter tillægges beskatningsgrundlaget i overskuddet. Overskuddet kommer til beskatning i ejeren personlige indkomst. Beskatning af fri bil i selskab sker over ejerens lønindkomst hvor beskatning også er i personlig indkomst. Hvilket vil sige at skatteværdien vil være ens.

I casen vedrørende ejendomme med tre forskellige problemstillinger, bliver der i første problemstilling vist konsekvens vedrørende en forældrekøbslejlighed som medgår i

virksomhedsomdannelsen. Dette resulterer i beskatning af fri bolig for ejeren i selskabet for 122.780 på årsbasis. Dette resulterer i en dyr beskatning og denne form for fri bolig er sjældent fordelagtig, hvilket der konkluderes på ikke er for Ejer A af virksomheden.

I den næste problemstilling opstilles et scenarie hvor den udvalgte ejendom indgår i parcelhusreglen. Dette betyder ved en virksomhedsomdannelse som er skattefri, vil ejeren ikke få nogen fortjeneste eller tab- Dette skyldes at Ejer B's ejendom indgår til succession og det ny omdannede selskab træder ind i den skattemæssige stilling. Ved et kommende salg, bliver selskabet beskattet af ejendomsavancen.

Det sidste opstillet scenarie, omhandler at Ejer C sælger sin ejendom imellem omdannelsesdatoen og overdragelsesdatoen. Dette skulle Ejer C have været påpasselig med, da ejendommen ikke må afstås før virksomhedsomdannelsen, har fundet sted senest 6 måneder efter åbningsstatussen. Dette resulterer med at virksomhedsomdannelsen ikke finder sted.

Det kan derfor konkluderes at der i forbindelse med omdannelse af personlig virksomhed er flere centrale punkter omdanneren skal have overvejet inden at en omdannelse finder sted.

10. Perspektivering

Afhandlingens grundlag har været at få en bredere forståelse omkring emnet virksomhedsomdannelse og hvad der er af fokusområder som kræver mere planlægning og beregning end andre. Inden opgaven var der allerede nogle områder som der allerede var forventet krævede mere end andre, men i forbindelse med udarbejdelsen af afhandlingen, er der dukket nye op. Disse kunne være interessante at arbejde videre med, få at fremskaffe mere viden herom.

En af områderne der kunne være interessante at arbejde videre med, er hele gennemgangen af en omdannelse for interessentskaber, hvor der tages udgangspunkt i en virkelig virksomhed, hvor der er mulighed for at gå yderligere i dybden med hele omdannelsesproceduren og arbejde med det i praksis. Til dette at opgøre de forskellige værdiansættelser, samt af skulle udligne kapitalkonti, ved mulig difference i opgjort vederlag for hver interessant. Hvor til sidst at udarbejde en åbningsbalance til det nystiftet selskab.

11. Litteraturliste

Advodan – Parcelhusreglen - Betingelser for salg af ejendom skattefrit, fra

<https://www.advodan.dk/da/privat/mit-liv/personligt/skatteradgivning/parcelhusreglen/>

Colliers PULS – 4 Kvartal 2021, fra

<https://www.colliers.com/da-dk/research/2021-q4-colliers-puls-dk>

Den juridiske vejledning, C.B.3.5.2.1 Udgifter der er selskabet uvedkommende, fra

<https://skat.dk/data.aspx?oid=1946437>

Den juridiske vejledning, C.A.5.13.1.2.3 - Værdiansættelsen for hovedaktionærer og personer med væsentlig indflydelse på egen aflønning, fra

<https://skat.dk/skat.aspx?oid=1947955>

Den juridiske vejledning, C.C.5.2.14.1 Betingelser for skattefri virksomhedsomdannelse, fra

<https://skat.dk/skat.aspx?oid=1948922>

Den juridiske vejledning, C.C.5.2.14.2 Fuldstændig skattefri virksomhedsomdannelse, fra

<https://skat.dk/skat.aspx?oid=1948923>

Den juridiske vejledning, C.C.5.2.14.3 Delvis Skattefri virksomhedsomdannelse, fra

<https://skat.dk/skat.aspx?oid=1948924>

Den juridiske vejledning, C.C.6.4.1.2 Værdiansættelse af goodwill, fra

<https://skat.dk/skat.aspx?oid=1948119>

Den juridiske vejledning - C.C.2.4.5.2 Afskrivning på goodwill og andre immaterielle rettigheder, fra

<https://skat.dk/skat.aspx?oid=2083994>

Den juridiske vejledning, C.C.7.1 Afståelse til handelsværdier (afståelsesprincippet), fra

<https://skat.dk/skat.aspx?oid=2047465>

Den juridiske vejledning, C.C.7.1.2 Overdragelse til selskab med skattemæssig tilbagevirkende kraft, fra

<https://skat.dk/skat.aspx?oid=2047466>

Den juridiske vejledning, C.C.7.2.2 Betingelserne for skattefri virksomhedsomdannelse, fra

<https://skat.dk/skat.aspx?oid=2047507>

Den juridiske vejledning, C.C.5.2.14. Betingelser for skattefri virksomhedsomdannelse, fra
<https://skat.dk/skat.aspx?oid=1948921>

Den juridiske vejledning, C.C.5.2.2.8 Blandet benyttede driftsmidler, fra
<https://skat.dk/skat.aspx?oid=1948853>

Den juridiske vejledning, C.C.5.2.2.9.4 Bilen føres ind eller ud af virksomhedsordningen, fra
<https://skat.dk/skat.aspx?oid=1948859>

Den juridiske vejledning, C.C.7.2.5 Opgørelse af den skattemæssige værdi af virksomhedens aktiver og passiver, fra
<https://skat.dk/skat.aspx?oid=2047510>

Den juridiske vejledning, C.C.8.4 Virksomhedsunderskud og bidragsgrundlag, fra
<https://skat.dk/skat.aspx?oid=1974658>

Den juridiske vejledning, C.H.2.3.1 Generelt om næring, 2022, fra
<https://skat.dk/skat.aspx?oid=1976625>

Karnov Group, Virksomhedsomdannelse kapitel 52.3.2 Hel eller delvis omdannelse, fra
<https://pro.karnovgroup.dk/document/7000546152/2>

Nem Advokat, Hvad er startkapital, fra
<https://www.nemadvokat.dk/blog/selskabsstiftelse/hvad-er-startkapital/>

Nem Advokat, Hæftelse og hæftelsesformer, fra
<https://www.nemadvokat.dk/blog/selskabsstiftelse/haeftelse-og-haeftelsesformer/>

Nem Advokat, Hvad er virksomhedsordningen, fra
<https://www.nemadvokat.dk/blog/selskabsstiftelse/hvad-er-virksomhedsordningen/>

Retsinformation, LBK nr. 934 af 04/08/2015, fra
<https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2015/934>

Retsinformation, LBK nr. 1037 af 24/08/2015, fra
<https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2015/1037>

Skatteministeriet, bilag 4 Værdiansættelse, fra
<https://www.skm.dk/aktuelt/publikationer/rapporter/generationsskiftet-i-erhvervslivet-betaenkning-nr-1374-august-1999/bilag-4-vaerdiansaettelse/>

SKM2006.721 – Virksomhedsordningen – indskud af fast ejendom, fra

<https://skat.dk/skat.aspx?oid=1564265>

Beierholm – Vælg den rette virksomhedsform

<https://www.beierholm.dk/services/raadgivning/ivaerksaetteri-og-startups/vaelg-den-rette-virksomhedsform>

BDO – Personlig virksomhed eller selskab 2022

<https://www.bdo.dk/getmedia/20bf3b34-58ee-41a3-95b8-ccc9eb5635d4/Personlig-virksomhed-eller-selskab-2022.pdf.aspx>