

SKATTEFRI VIRKSOMHEDSOMDANNELSE.

SKREVET AF: CAMILLA ILSTED STRUNGE

140879-XXXX

2. PROBLEMFORMULERING	7
Del 1: Afgrænsning af begrebet virksomhed	8
Del 2: Gennemførelse af omdannelsen.....	9
2.1. Afgrænsning	10
2.2. Model og metode.....	12
2.5. Kildekritik.....	13
3. BESKRIVELSE AF CASE VIRKSOMHED	14
3.1 Indledning	14
3.2 Interessentskabet.....	14
3.3 Fakta om interessentskabet.....	16
4. AFGRÆNSNING AF DEN SKATTEMÆSSIGE OPFATTELSE AF HOBBY OG ERHVERVSVIRKSOMHED	18
4.1 indledning	18
4.2. Hvilke betingelser kræves for at benytte sig af skattefri virksomhedsomdannelse.....	19
4.3. Regler og krav i ligningsvejledningen om erhvervsmæssig drift.	23
4.4. Analyse af afgørelser for klarlægning af positive og negative forhåndsformodninger.	27
4.5. Praksis sammenholdt med reglerne for erhvervsmæssig drift og VOL.	40
4.6. Konklusion.....	41
5. VIRKSOMHEDSOMDANNELSESLOVEN	44
5.1 Indledning.	44
5.2 Krav og regler for en skattefri virksomhedsomdannelse.....	44
5.3 Krav til selskabet virksomheden der indskydes i	45
5.4 Skattepligten.....	45
5.5 Hvilke dele af virksomheden skal indgå i omdannelsen	45
5.6 Vederlag ved omdannelsen.....	47
5.7 Omdannelses tidspunkt og dato	47

5.8 Papirarbejdet	48
5.9 Udskudt skat.....	49
5.10 Regnskabsår.....	50
5.11 Hvad indebærer succession?	50
5.12 Fremførsel af underskud	51
5.13 skattemæssig anskaffelsessum	51
6. OPFYLDER VIRKSOMHEDEN KRAVET TIL SKATTEFRI VIRKSOMHEDSOMDANNELSE	53
INDLEDNING	53
6.1 Analyse af virksomhed der skal omdannes efter VOL.....	53
7. VÆRDIANSÆTTELSE	57
7.1 Ejendommen.....	57
7.2 Bil og lygte.....	59
7.3 Varelager/Handelsvare.	60
7.4 Tilgodehavender.....	61
7.5 Periodeafgrænsningsposter	62
7.6 Gæld til Thomas	62
7.7 kassekredit.....	62
7.8 Anden gæld.....	63
7.9 realkreditlån	63
7.10 Udskudt skat.....	63
7.11 Egenkapital	63
7.12 Goodwill	63
8. OMDANNELSEN.....	67
8.1 Krav til brugen af den skattefrie virksomhedsomdannelse	67
8.2 Krav til selskabet der indskydes i.....	67

8.3 Skattepligt	68
8.4 Alle aktiver og passiver	68
8.5 Vederlag ved omdannelsen.....	68
8.6 Opgørelse af den skattemæssige anskaffelsessum	69
8.7 Omdannelsestidspunkt og dato	69
8.8 Papirarbejdet	69
8.9 Udskudt skat.....	70
8.10 Flere ejere	70
8.11 Fremførelse af underskud	72
8.12 konklusion.	72
9. HOVEDKONKLUSION.....	74
BILAG 1. BUDGET FOR LYG TEN I/S	79
BILAG 2 ANPARTERNES ANSKAFFELSESSUM.....	0
BILAG 3. REGNSKAB FOR LYG TEN I/S 2008	0
BILAG 4. ANSKAFFELSESSUM EFTER DEN NYE REFORM	0

1. Indledning.

De fleste virksomheder står på et tidspunkt i deres livscyklus overfor valget om, at omstrukturere hele eller dele af en virksomhed. Enten for at forberede virksomheden til et generationsskifte, eller fordi virksomheden vil være mere hensigtsmæssig at drive i selskabsform¹.

Der er mange udfordringer forbundet med en virksomhedsomdannelse, og det er ikke en beslutning man kan træffe den 31. december, og forvente at omdannelsen kan ske dagen efter. Det er et valg der kræver forberedelse og planlægning, da der er mange ting, der skal tages højde for.

Her tænkes både på virksomhedens, omdannerens og det modtagende selskabs forberedelse, til en omdannelse. Også de mere bløde værdier omkring ejeren og dennes behov og forventninger til økonomien med videre efter omdannelsen er vigtige.

Et af de naturlige valg der skal træffes i denne forbindelse er, om omdannelsen skal foregå skattepligtigt eller skattefrit. Der er ikke noget endegyldigt svar på om man skal vælge en skattefri eller skattepligtig omdannelse. Valget kommer helt an på hvordan virksomheden er sammensat, og hvad formålet er med omdannelsen.

Ved en omdannelse fra personlig drevet virksomhed til selskab, skal det også tages med i processen, at man ændrer på hæftelsesformen. Dette gør at man er nødt til at inddrage større kreditorer i omdannelsen. Dette kan være banken der står for en eventuel kassekredit, eller en større leverandør som ikke kan skiftes ud².

Man skal derfor sikre sig, at samarbejdet med disse kreditorer kan fortsætte på trods af, at de som hovedregel nu kun har adgang til sikkerhed i selskabs værdier. Det er dog muligt for kreditorerne at kræve personlig sikkerhed³, så de er stillet efter samme vilkår, som da selskabet var drevet i personligt regi.

¹ Eksempelvis hvis man driver et selskab hæfter men kun med den indskudte kapital, derfor kan det være mere hensigtsmæssigt at drive et selskab.

² Fordi leverandøren eksempelvis er den eneste der kan levere de komponenter man benytter.

³ Dette betyder at ejeren af selskabet hæfter personligt for eksempelvis en kassekredit, fordi man går ind og kautionere for selskabet.

Når flere ejere af en virksomhed ønsker at omdanne til et selskab, skaber det helt andre, om muligt flere problemer, end hvis der er tale om en personligt drevet virksomhed med en ejer, der ønsker at omdanne. Dette skal også tages med i betragtningerne når planlægningen af omdannelsen finder sted, da omdannelsen bør køre efter en tidsplan, så man ikke overskrider eventuelle tidsfrister i loven unødvendigt.

Det generelle problem ved en omdannelse efter det skattepligtige princip er værdiansættelsen af de enkelte aktiver og passiver. Værdiansættelsen af goodwill, er den post der som regel er den største usikkerhed omkring, når omdannelsen foretages efter de skattemæssige principper.

SKAT har udgivet et cirkulære 2000-10, som er en vejledning til at beregne goodwill værdien af internt oparbejdet goodwill. Opgørelse efter dette cirkulære er dog ikke en sikkerhed for, at skat godtager den værdi man ansætter goodwillen til, og har derfor stadig mulighed for, at gå ind og regulere værdien⁴.

Årsagen til, at dette ikke giver problemer i den skattefrie omdannelse er, at der ikke udløses nogen skat, da virksomheden bliver indskudt i selskabet (med succession), og selskabet derved overtager virksomhedens skattemæssige stilling. Så en eventuel ændring af værdier vil først have konsekvens ved en afhændelse af virksomheden.

Hvis man ønsker at foretage en skattefri virksomhedsomdannelse skal man opfylde betingelserne i virksomhedsomdannelsesloven. Det er ikke alle virksomheder der opfylder kravene til denne lov, da de blandt andet ikke skattemæssigt set anses som en erhvervsmæssig drevet virksomhed.

Her kan som et eksempel nævnes SKM2008.854.DEP hvor en skatteyder fik medhold i at der var tale om erhvervsmæssige virksomhed.

Modsætningsvis kan nævnes SKM2009.60.ØLR hvor et automobilværksted blev erklæret for ikke erhvervsmæssig. Sagerne handlede ikke om adgangen til at benytte

⁴ Det vil på rods af benyttelse af cirkulæret være nødvendigt, at argumentere for den goodwill værdi man kommer frem til og sætter i åbningsbalancen.

virksomhedsomdannelsesloven, men de kan analogt bruges til, at afgøre om der er tale om en erhvervsmæssig virksomhed i andre tilfælde.

Hvis virksomheden har været drevet i flere år, vil ejeren være klar over om SKAT anser virksomheden for erhvervsmæssig, da der vil være givet fradrag for omkostninger forbundet med driften hvis der er afgjort erhvervsmæssig drift. At SKAT har fastslået at ens virksomhed ikke drives erhvervsmæssigt, er ikke definitivt lig med at de har ret. Der har været kørt en del sager hvor private erhvervsdrivende har forsøgt at få omstødt afgørelsen om ikke erhvervsmæssig drift⁵.

Flere virksomheder opfylder ikke kravene for at være erhvervsmæssigt drevet i opstarten, og det kan derfor være svært at gennemskue om man kan få fradrag for de omkostninger man har i denne opstartsperiode⁶.

Da betingelserne i VOL § 1 er hele byggestenen i at kunne foretage en skattefri virksomhedsomdannelse, er kravene for hvornår der er tale om en erhvervsmæssig virksomhed i skattemæssig forstand vigtige i denne sammenhæng.

Det er ikke en garanti at man driver erhvervsmæssig virksomhed bare i kraft af, at man har indtægter eller har stiftet et selskab frem for en personlig virksomhed. Der vil dog i de fleste tilfælde være en positiv forhåndsformodning fra SKAT om erhvervsmæssig drift når der er tale om et selskab⁷. Man skal opfylde krav som en rentabilitet⁸ der er tilfredsstillende efter forudsætninger fremsat af SKAT, samt set i forhold til både branchen og virksomheder drevet under lignende forhold.

Problemet i kravene for, om der drives erhvervsmæssig virksomhed er, at det ikke altid er sort og hvidt hvad der accepteres og ikke accepteres. Der er tale om et gråzoneområde hvor blandt andet virksomheder der udvikler/opfinder er beliggende. Havner man i dette grå område, kan det være svært selv for domstolene, at blive enige om, der er tale om erhvervsmæssigdrift i skattemæssig forstand. Det er nu en gang

⁵ Se dommene nævnt ovenfor SKM2009.60.ØRL og SKM2008.854.DEP som eksempler.

⁶ I branchespecifikke virksomheder kan denne periode forløbe sig over flere år.

⁷ Jf. bogen "Den skattemæssige afgrænsning af erhvervsvirksomhed over for hobbyvirksomhed" si. 74.

⁸ Rentabilitet går kort og godt ud på, om virksomheden genere et overskud.

nemmere at afgøre om der bliver drevet erhvervsmæssig virksomhed, hvis virksomheden tjener penge.

2. Problemformulering.

Ved en virksomhedsomdannelse er der mange forskellige aspekter der skal tages hensyn til som virksomhedsformen der skal omdannes fra⁹, hvilke krav der skal opfyldes, forberedelser/ændringer der er nødvendige at få orden på før omdannelsen finder sted, og om det skal foregå ved skattefri eller skattepligtig omdannelse.

Dette er selvfølgelig et udsnit af de udfordringer/problemer man kommer til at stå overfor ved en omdannelse, men det er starten på turen igennem omdannelsesmøllen.

Omdannelse bruges primært som forberedelse til forretningsudvikling og kommende generationsskifter. Den skattefrie virksomhedsomdannelse er ofte brugt, fordi man her har mulighed for, at benytte sig af succession som gør, at et selskab under visse betingelser kan indtræde i den tidligere virksomheds skattemæssige stilling. Dette betyder at man indtræder i anskaffelses tidspunkt, anskaffessum, og anskaffelses formål, for de aktiver der var i den omdannede virksomhed.

Ved opfyldelsen af disse krav, kan man udskyde skatten, og dette vil give en likviditetsbesparelse. Dette er en fordel ved en skattefri omdannelse, da man undgår at betale skatten her og nu, men først skal betale denne når man afhænder virksomheden eller de aktier eller anparter der er modtaget ved omdannelsen.

De virksomheder der oftest kan have problemer med at opfylde de betingelser der er i virksomhedsomdannelsesloven omkring erhvervsmæssig drift er virksomhed med salg og udleje af både, deltidslandbrug, samt udviklings/opfinder virksomheder¹⁰.

Årsagen til at der opstår problemer er gerne, at man ikke opfylder alle de krav som SKAT har opsat i ligningsvejledningen omkring erhvervsmæssig drift. Her tænkes der

⁹ Er der tale om en enkeltmandsvirksomhed der skal omdannes eller et interessentskab eksempelvis.

¹⁰ Jævnfør bog om den skattemæssige afgrænsning af erhvervsvirksomhed over for hobbyvirksomhed, som deler dommene op i disse grupper. Det er primært også domme indenfor disse områder der er sager om på SKATs hjemmeside, og det giver derfor mening at opdele dem sådan.

på krav, som det professionelle tilsnit og rentabilitet i virksomheden. Reglerne omkring dette kan være svære at tolke, da der kan være branche specifikke krav der spiller ind på en ellers normal opfattelse af en erhvervsmæssig virksomhed.

Sammenfattende er det således vigtigt at indkredse de betingelser man skal opfylde for at kunne gennemføre en skattefri virksomhedsomdannelse, samt hvilke problemstillinger man kan forvente at løbe ind i, under selv omdannelsesprocessen.

Essensen i dette er selvfølgelig hvilke betingelser man skal opfylde for at kunne gennemføre en skattefri virksomhedsomdannelse, samt hvilke problemstillinger man kan forvente at løbe ind i, under selve omdannelsen.

Del 1: Afgrænsning af begrebet virksomhed

Ved omdannelse efter reglerne for skattefri virksomhedsomdannelse er der en række betingelser der skal opfyldes for at kunne benytte loven. For en virksomhed der har været drevet over flere år vil en betingelse som, at der skal være tale om en erhvervsmæssigt drevet virksomhed, være nem at afgøre, da man vil have fået fradrag for sine udgifter som berøre virksomheden, hvis der foreligger erhvervsmæssig drift.

Der hvor afgrænsningen bliver særlig interessant er, hvor virksomheden ikke har afsluttet sit første regnskabsår. Her er der ikke modtaget positiv eller negativ tilkendegivelse fra SKAT om der er tale om erhvervsmæssig drift.

Da skattefri omdannelse af en virksomhed med kalender år, kan ske pr. 1. januar, og selvangivelsen først skal indsendes i juli, giver dette en periode indenfor hvilken, en omdannelse fra virksomhed til selskab kan finde sted.

Hvis SKAT finder, at der foreligger erhvervsmæssig drift giver dette ikke anledning til problemer, selv om man har gennemført omdannelsen¹¹. Finder SKAT derimod der ikke drives erhvervsmæssig virksomhed har det konsekvenser skattemæssigt, da omdannelsen ikke kan gennemføres som en skattefri omdannelse.

¹¹ Skattefri virksomhedsomdannelse kan gennemføres uden forhåndstilladelse fra SKAT.

Dette gør betingelserne for om der er tale om erhvervsmæssig drift vigtige i forhold til virksomhedsomdannelsesloven, for nystartede virksomheder, omkring hvilke krav der skal opfyldes, for at der foreligger erhvervsmæssig drift og ikke "hobby virksomhed"?

- Hvilke betingelser stiller regler og lovgivning op omkring det at drive erhvervsmæssig drift,?
- Er der nogen brancher der har en positiv eller negativ forhåndsgodkendelse i forhold til erhvervsmæssig drift?
- Følger praksis reglerne, og hvordan forbindes disse over til VOL?

I forbindelse med ovenstående spørgsmål vil jeg særligt ligge vægt på de krav og betingelser der stilles til udviklings og opfindervirksomheder.

Årsagen til dette valg er, at udviklingsvirksomheder positivt i deres opstart ikke opfylder samtlige af de krav og betingelser, som lovgivning og reglerne kræver. Dette er dog ikke en hindring for, at der kan blive statueret erhvervsmæssig drift.

Del 2: Gennemførelse af omdannelsen

Når man opfylder betingelserne for, at kunne benytte lov om skattefri virksomhedsomdannelse, skal man igennem faserne i selve omdannelsen. Disse faser er forskellige alt efter hvordan virksomheden er struktureret før omdannelsen finder sted.

Virksomheden kan eksempelvis være drevet som en enkeltmandsvirksomhed eller i et interessentskab, og dette stiller forskellige krav og udfordringer til omdannelsen. Der kan også være tale om en virksomhed, hvor der indgår flere selvstændige virksomheder der kan omdannes hver især eller samlet.

Ved en omdannelse af et interessentskab til et selskab, er den primære forskel i forhold til enkeltmandsvirksomheden, at der er mere end en ejer. Flere ejere er dog også lig med flere problemer der skal løses, og tages stilling til.

I et interessentskab er det problemer som ejerandele, forskellige afskrivningsgrundlag af andelene af aktiver, samt udligning af den udskudte skat for de enkelte ejere, der ofte skaber problemer ved omdannelsen.

Interessenten skal eje samme andel af selskabet efter omdannelsen som før omdannelsen, hvilket kan virke meget banalt. Problemet opstår når interessenterne ikke har afskrevet ens på de aktiver der ejes i virksomheden. Dette udmønter sig i forskellig udskudt skat for de enkelte virksomhedsdeltagere, som ikke matcher overens med deres ejerandele. Dette ændre på deres ejerforhold ved omdannelsen, og da dette ikke er i overensstemmelse med loven, er man nødt til at udligne de forskelle der opstår.

Der vil være samme problem forbundet med kapitalkontoen for den enkelte interessent. Denne skal ved omdannelsen også svare til den andel der ejes, og dette kan også betyde at der skal indskydes eller hæves penge fra virksomheden.

Problemstillingerne omkring en omdannelse med flere ejere vil jeg belyse igennem omdannelse af en virksomhed, som er udvalgt til formålet¹².

- Opfylder virksomheden kravene for benyttelse af den skattefri virksomhedsomdannelse, altså er der tale om en erhvervsmæssig virksomhed?
- Omdannelse af den valgte virksomhed, og belysning af de problemstillinger og valg der skal foretages i forbindelse med denne.

2.1. Afgrænsning.

Denne opgave vil alene behandle den skattefri virksomhedsomdannelse, og området omkring de krav, der skal opfyldes i denne sammenhæng. Der vil ikke blive gået videre ind i reglerne omkring overdragelse til familie eller nære medarbejdere, da jeg mener at dette knytter sig til generationsskifte, og det er ikke dette emne opgaven belyser.

¹² Beskrivelse af virksomheden kommer senere i opgaven.

Der er to sider af en virksomhedsomdannelse, den bløde (strategiske side) og den hårde (tekniske). Opgaven vil behandle den tekniske side af en omdannelsen og vil ikke komme ind på de blødere værdier om hvad ejeren har af ønsker for sin virksomheds fremtid og videre drift.

Da det er overdragelse imellem den personligt drevne virksomhed og et selskab der bliver behandlet i opgaven betyder det, at jeg ikke vil komme ind på omdannelse fra dødsboer.

Da omdannelsen sker imellem en dansk selvstændig erhvervsdrivende virksomhed til et dansk selskab, kommer jeg ikke ind på omdannelse imellem udenlandske virksomheder eller omdannelse fra en dansk virksomhed til et udenlandsk selskab, og vil derfor ikke beskæftige mig med reglerne og lovgivningen omkring dette.

Anskaffelsessummen på aktier og anparter er en vigtig del af virksomhedsomdannelsen, og vil indgå i opgaven. Jeg vil dog ikke komme ind på reglerne og lovgivningen forbundet med afståelsen af disse, ved et videre salg eller lignende af selskabet efter omdannelsen.

Reglerne omkring den skattefrie virksomhedsomdannelse er bygget op omkring reglerne i virksomhedsordningen, alligevel har jeg valgt ikke at berøre selve virksomhedsordningen i min opgave, da denne ikke ændre på de krav der skal til for at opfylde betingelserne for brugen af loven.

Omdannelse foretages som regel i forbindelse med omstrukturering og generationsskifter, der vil blive lagt vægt på omstruktureringsdelen, da et generationsskifte kommer ind på helt andre modeller og regelsæt end det er nødvendigt at gennemgå for, at forstå de krav der skal opfyldes før og under en skattefri virksomhedsomdannelse.

Der bliver i opgaven skrevet om etableringskonto, dette er kun medtaget i opgaven, for det første regnskabsår, at kunne skabe forskellige afskrivningsgrundlag, og derfor kommer jeg ikke ind på reglerne omkring dette. Effekten af etableringskontoen er, at Jytte ikke kan afskrive den fulde værdi hun ejer skattemæssigt af bilen.

2.2. Model og metode

Det materiale der ligger til grund for denne opgave er bøger, artikler, tidsskrifter, den gældende lovgivning for 2008, samt domme og afgørelser. Den enkelte informationssøgning har fundet sted på biblioteket, samt på diverse sider på internettet.

Der vil blive foretaget delkonklusioner efter de enkelte afsnit.

Når der i opgaven skrives om en virksomhed vil der menes en personligt drevet virksomhed, og når der i opgaven bliver skrevet om et selskab vil der menes anpartsselskaber, aktieselskaber eller andre former for selskaber med begrænset hæftelse.

2.3. Målgruppe

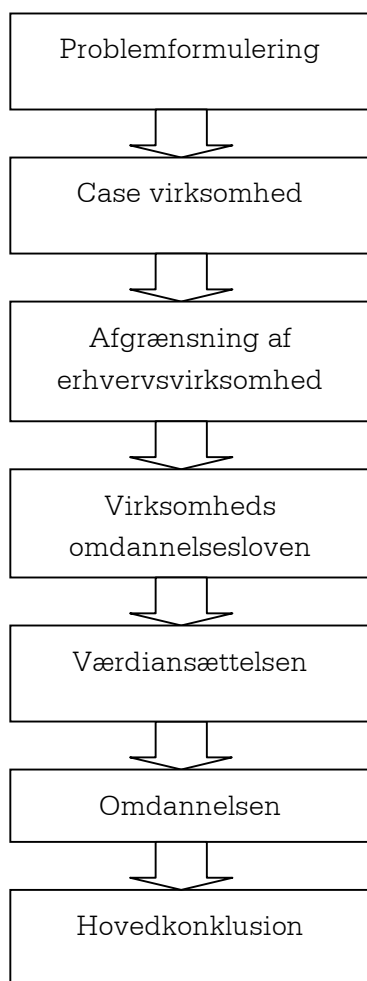
Opgaven er skrevet med henblik på at klarlægge reglerne omkring successionsprincippet i VOL, og henvender sig til folk der opstarter en virksomhed, der er drevet i personligt regi, og ønsker at vide mere om kravene, for at opfylde betingelserne for at være en erhvervsmæssig virksomhed. Selv om opgaven vil ligge vægt på grænsetilfældene indenfor spørgsmålet omkring erhvervsmæssig drift, vil den være relevant for alle parter der søger viden omkring dette emne.

Det er ydermere hensigten at klarlægge kravene der skal opfyldes, for at kunne gennemføre en skattefri virksomhedsomdannelse. Derfor vil opgaven også kunne bruges til at skabe overblik over elementerne i en skattefri virksomhedsomdannelse.

Opgaven skal ydermere ses som inspiration og oplysningskilde, for dem der finder reglerne omkring drift af erhvervsmæssig virksomhed, succession og virksomhedsomdannelse interessante.

Opgaven er ikke ment som en udtømmende kilde til reglerne vedrørende disse emner, og der kan derfor være forhold der ikke er inddraget i opgaven, og den vil derfor være mangelfuld for folk der ønsker, at få et overblik der er mere dybdegående indenfor de emner der bliver behandlet.

2.4. Opgavens Struktur



2.5. Kildekritik

De kilder der er brugt i opgaven er objektive, i forhold til det de er benyttet til i opgaven. Det udelukker ikke, at kilderne kan være uretvisende i andre sammenhænge. Hvis der har været tvivl om en kilde er denne forsøgt understøttet med andre kilder.

3. Beskrivelse af case virksomhed

3.1 Indledning

Jytte og Thomas er henholdsvis 35 og 37 år (samlevende) Thomas er uddannet elektronik ingeniør, og Jytte arbejder som sygeplejerske på et privathospital.

De fik tilbage i 2006 en ide til en cykellygte, der kunne samle energi fra solen i dagtimerne, og så benytte denne oplagrede energi, når lygten så skulle i brug.

De kom på opfindelsen fordi Jytte var træt af altid, at skulle skifte batteri i sine cykellygter, eller benytte sig af en dynamolygte, der gjorde cyklen væsentlig tungere, at få af sted på vejen.

Efter at have diskuteret ideen i noget tid, og Thomas have rodet lidt med forskellige komponenter og forsøg i garagen, blev de enige om, at prøve at gøre deres tanke om lygten til virkelighed.

Thomas udviklede en prototype af lygten, som de søgte patent på i starten af 2008, de fik patentet, og opstartede derfor et interessentskab i februar 2008, for at have en virksomhed at føre deres ide ud igennem.

Jytte havde i mange gået med ideen om at skulle starte sin egen virksomhed, men har manglet den rigtige ide at bygge virksomheden op omkring. Af denne årsag har hun indskudt penge på en etableringskonto igennem nogle år, for ikke at mangle kapitalen til at starte sit eget, hvis muligheden kom en dag.

3.2 Interessentskabet

Interessentskabet blev startet den 1. februar 2008, med en ejerandel på 20 % til Thomas og en ejerandel på 80 % til Jytte. Ud over lygten, som der er opnået patent på i regnskabsåret, har parret også indskudt en ejendom og en bil.

Ejendommen er lejet ud til et malerfirma, der har anlagt deres lager, kontorer og sprøjtemalings rum i bygningen.

Ejendommen er anskaffet i umiddelbart forbindelse med opstarten af interessentskabet, og i samme forbindelse blev der søgt efter en lejer, som manglede et sted, at drive sin virksomhed.

Bygningen bruges kun af malerfirmaet, og er anskaffet i investeringsøjemed for Jytte og Thomas, da de håber på, at deres egen virksomhed om nogle år vil have vokset sig til et niveau, hvor de selv kan benytte ejendommen.

I slutningen af 2008 har Thomas fået nogle møder i stand med mulige købere og investorer til lygten.

Disse møder bliver dog først afholdt i 2009, og der har derfor til nu, kun været omkostninger forbundet med lygten.

Ejendommen har i året ikke været rentabel, da det først var efter et par måneder de fandt det nu logerende malerfirma. Derfor har omkostningerne ved at have ejendommen oversteget de indtægter man har opnået i 2008.

Alt i alt har virksomheden derfor givet underskud i 2008, på trods af indtægterne fra ejendommen.

Nu da de skal til at handle med større selskaber i forbindelse med enten salg af patentrettigheden eller ret til produktion af lygten i 2009, er Thomas og Jytte blevet enige om, at det vil virke mere professionelt hvis de fremstår i selskabsform, og de har derfor allerede i oktober 2008 vendt denne problemstilling med deres revisor.

Revisoren mener de kan få en skattefri virksomhedsomdannelse klar til 1. januar 2009, så de kan overholde de tidsfrister der er i loven, samt de krav der stilles til den omdannende virksomhed.

Thomas og Jytte har ingen regnskabsmæssig kunnen, og derfor er det revisoren der har stået for deres bogføring og alt andet økonomisk vedrørende interessentskabet siden opstarten.

3.3 Fakta om interessentskabet

Navn:

Thomas og Jytte har døbt deres interessentskab for Lygten I/S.

Regnskabsår:

Da interessentskabet er opstartet den 1. februar 2008, er det blevet bestemt, at selskabet skal følge kalenderåret, og derfor løber det første regnskabsår fra 1. februar 2008 til 31. december 2008.

Ejere:

Ejerne er som tidligere nævnt Thomas og Jytte. Thomas ejer 20 % og Jytte ejer 80 % af interessentskabet. Thomas og Jytte er ikke gift, men har boet sammen de sidste 10 år.

Omsætning:

Virksomheden har i 2008 haft en omsætning på kr. 320.000, som er lejeindtægter fra ejendommen¹³.

Omkostninger:

Der har i regnskabsåret været omkostninger for kr. 494.750, som er diverse udgifter til ejendommen og udviklingen af lygten med videre¹⁴.

Årets resultat:

Årets resultat for regnskabsåret 31.12.2008 er på kr. -174.750, altså et tab. Tabet skyldes, at man ikke har fået solgt ideen til lampen endnu, og de indtægter man har haft på ejendommen, har ikke kunnet dække de udgifter man har haft i regnskabsåret.

Anskaffelsessum på ejendommen:

Ejendommen er anskaffet for kr. 2.300.000 den første februar, samtidig med opstarten af interessentskabet, den blev dog først lejet ud pr. 1. maj, så der har kun været indtægter på ejendommen i 8 måneder, og den har regnskabsmæssigt også kun været afskrivningsberettiget i de samme 8 måneder, da ejendommen ikke var i brug før dette tidspunkt.

¹³ Se bilag 3

¹⁴ Regnskabstallene kan ses i bilag 3.

Ejendommen afskrives med 5 % regnskabsmæssigt, og 4 % skattemæssigt.

Bilen:

Bilen ejede Jytte og Thomas i forvejen, og har fået den vurderet til de kr. 460.000, de har indskudt den til i virksomheden. Parret har en bil yderligere og derfor bliver bilen kun benyttet til kørsler der vedrører virksomheden.

Der afskrives 25 % på bilen årligt, både skattemæssigt og regnskabsmæssigt.

Lygten:

Lygten er optaget til den patenterede værdi på kr. 200.000 den er blevet vurderet til at have, og der afskrives ikke på denne, og den anses skattemæssigt ikke for at have nogen værdi, da patentet endnu ikke har påvist at det er indtjeningsdygtigt.

4. Afgrænsning af den skattemæssige opfattelse af hobby og erhvervsvirksomhed.

4.1 indledning

Afgrænsningen af hvornår der foreligger hobby og erhvervmæssig virksomhed i skattemæssig forstand, er beskrevet i ligningsvejledningen.

Den første forklaring i ligningsvejledning er, at virksomheden kan anses at have fælles træk med en erhvervmæssig drevet virksomhed, men der foreligger tvivl om, at indtægtserhvervelsen er det primære formål.

Denne forklaring kan ikke ligefrem siges, at være bidragende til forståelsen af hvornår der foreligger hobby og erhvervmæssig virksomhed. De fleste vil påstå, at de driver en virksomhed for at tjene penge, for hvem har lyst til at smide sine penge i et projekt, som de bare bliver fattigere af?¹⁵

Den næste forklaring er, at nogen virksomhedsformer synes at have private formål for øje, så som sportsinteresser, dyrehold med videre. Her tænkes eksempelvis på en racerløber på amatørplan, som danner et selskab, der driver anden drift end racerbilsvirksomhed, som så også afholder udgifter til hans racerbil og racerløbs deltagelse. Her vil udgifterne til racerløb og bil have stor karakter af udgifter der er afholdt, for at fremme et privat formål, og det vil derfor kunne antages, at der foreligger hobby virksomhed¹⁶.

Denne forklaring giver umiddelbart en lidt bedre rettesnor i forhold til om der foreligger hobby eller erhvervmæssig drift. Det er dog stadig ikke nemt, for en virksomhed kan gå fra at være drevet som hobbyvirksomhed til at overgå til erhvervmæssig drift, og hvor går grænsen så¹⁷?

¹⁵ Det anses eksempelvis fra skats side som hobby virksomhed når man driver en virksomhed fordi man ønsker beskæftigelse jf. Tfs 1999,863 H, hvor erhvervmæssig virksomhed blev nægtet på grund af blandt andet denne påstand.

¹⁶ Dette var blandt andet tilfældet i Tfs 1991,238 V hvor et autoværksted drevet i I/S form, ikke kunne få fradrag for driften til en racerbil, selv om denne var forsynet med reklamer for virksomheden ved løbene og blev brugt som blikfang på virksomhedens tilholdssted.

¹⁷ Dette vil ikke blive behandlet i opgaven.

Kravet for at kunne benytte sig af den skattefrie virksomhedsomdannelse er, at der er tale om en erhvervsmæssig virksomhed. Dette kan være svært at afgøre, og især i virksomhedens første leve år. Forklaringerne fra ligningsvejledningen er også meget flydende, og selv om der kan være meget hjælp at hente i disse, dækker de ikke altid det enkelte område godt nok til, at man kan bruge dem på de områder der ikke lige falder indenfor normen.

Årsagen til at kravet om erhvervsmæssig drift er så vigtigt i forhold til den skattefrie omdannelse er, at dette er hele byggestenen for overhovedet, at kunne komme i betragtning til at benytte sig af loven.

Den skattefrie virksomhedsomdannelse bygger på successionsbetingelserne, og for at kunne lade et selskab succedere skattemæssigt i en virksomheds sted, skal der være tale om en erhvervsmæssig virksomhed, som er igangværende. Hvis der ikke er tale om en erhvervsmæssig virksomhed, vil en omdannelse ende ud i at være skattepligtig, og deraf beskatning af avancer ved omdannelsen, som hvis der var foretaget et regulært skattepligtigt salg.

De fleste af de offentliggjorte domme omhandler ikke spørgsmålet omkring, om det er muligt at anvende den skattefrie virksomhedsomdannelse, men om der drives erhvervsmæssig virksomhed eller ej.

Dommene bliver brugt analogt, til at afgøre hvad der fra SKATs side skal til, for at man driver en erhvervsmæssig virksomhed, og dette bliver så overført til kravene i § 1 i VOL.

4.2. Hvilke betingelser kræves for at benytte sig af skattefrie virksomhedsomdannelse.

Kravene for at benytte den skattefrie virksomhedsomdannelse er beskrevet i VOL § 2 stk.1. 1-8 punkt og for omdannelse med flere ejere ydermere i stk. 2 og 3.

De punkter der skal opfyldes er følgende:

- 1) Ejeren skal være fuldt skattepligtig til Danmark.

- 2) Alle aktiver og passiver i virksomheden skal overdrages til selskabet.
- 3) Vederlaget skal gives i aktier eller anparter.
- 4) Det pålydende vederlag skal svare til kapitalen i selskabet.
- 5) Opgørelsen af aktiernes/anpartens anskaffelsessum må ikke blive negativ.
- 6) Omdannelsen finder sted senest 6. måneder efter datoen anført efter § 3 i VOL.
- 7) Der skal senest en måned efter omdannelsen indsendes kopi af de udarbejdede dokumenter i forbindelse med omdannelsen.
- 8) Der skal afsættes enhver skat som forventes afregnet ved fremtidig udligning af forskellen imellem den bogførte og den skattemæssige værdi af aktiver.

Stk. 2 at alle ejere:

- 1) Anvender reglerne i denne lov.
- 2) Har samme regnskabsperiode og
- 3) Vederlægges i forhold til deres andele i den personligt ejede virksomhed.

Stk. 3.

- ved omdannelse ved flere ejere skal der laves en opgørelse over hvorledes den beregnede skat af den samlede skattepligtige fortjeneste fordeler sig, så skatten kan henføres til de enkelte ejere.

Ud over ovenstående punkter, som skal være opfyldt for at omdannelsen kan gennemføres, stilles der også krav i paragraf 1 i loven.

Her stilles krav til virksomheden der omdannes fra og selskabet der omdannes til.

Kravene der stilles ovenfor og kravene der stilles til selskabet der omdannes til, vender jeg tilbage til.

Det interessante i § 1 i VOL er betegnelsen personligt ejet virksomhed, for hvad dækker dette over?

Ved virksomhed menes der en virksomhed i skattemæssig forstand, dette vil sige drevet efter de normer og krav som SKAT har opsat for dette.

Denne sondring vil under normale omstændigheder være nem at drage, da de fleste virksomheder ikke foretager en omdannelse efter deres første regnskabsår, og derfor vil være blevet bedømt af SKAT, så der er afgjort om driften er erhvervsmæssig.

Ved omdannelse efter første regnskabsår, vil der endnu ikke fra SKATs side være afgjort om der statueres erhvervsmæssig drift, da selvangivelsen først indgives i juli måned¹⁸.

Det er først ved indgivelsen af selvangivelsen, at SKAT tager stilling til, om der foreligger erhvervsmæssig drift eller hobby virksomhed. Dette giver som nævnt tidligere et hul på næsten et halvt år, hvor en omdannelse efter VOL kan foretages, fordi ejeren har en formodning om, at der er tale om erhvervsmæssig virksomhed.

Hvis SKAT bekræfter, at der er tale om erhvervsmæssig virksomhed, er der ingen skade sket, da man opfylder betingelserne i loven. Lov om skattefri virksomhedsomdannelse kan benyttes uden at spørger SKAT, det vil sige, at man først tilkendegiver overfor SKAT at man har benyttet loven, når man sender de dokumenter loven foreskriver ind.

Hvis SKAT derimod ikke mener der er tale om erhvervsmæssig drift bliver omdannelsen gjort skattepligtig, med de følger der kommer af opgørelse af gevinst og tab på de aktiver og passiver man har indskudt i selskabet.

Derfor er kravet om erhvervsmæssig virksomhed meget vigtigt, selv om dette ikke direkte fremgår af loven. Manglende overholdelse af kravet kan få store økonomiske

¹⁸ Ved en skattefri virksomhedsomdannelse.

følger for omdanneren, da en omgørelse af valget om omdannelse ikke er en mulighed.

Hvordan kan man så undgå at stå i denne situation, hvis man ønsker at omdanne sin virksomhed efter første regnskabsår?

Den første løsning vil være, at bede om et bindende svar fra SKAT, hvor de svare på om de mener ens virksomhed opfylder kravene for at være en erhvervsmæssig virksomhed. Dette kan dog være problematisk, da SKAT endnu intet kender til virksomheden, da man endnu ikke har udarbejdet selvangivelse og regnskabstal for denne endnu, og SKAT ikke har nogle tidligere regnskabsår at grundlægge sin afgørelse på, samt et bindende svar tager tid at få, og en omdannelse derfor kan blive udskudt yderligere.

Den anden løsning er, at se på tidligere sager og eksempler, for at se om der danner sig et mønster for hvornår der kan siges at være tale om erhvervsmæssig drift og hobby virksomhed, for på den måde at finde frem til, om ens virksomhed opfylder kravet for at benytte VOL.

For at finde frem til, hvor der mangler oplysninger i de love og regler der allerede er på området omkring erhvervsmæssig drift af virksomhed det første regnskabsår, må man finde frem til de gråzoneområder lovene og regler ikke beskriver.

Der hvor der ikke er nogen love og betingelser der dækker området, er man nødt til at se på de afgørelser SKAT har haft. Disse afgørelser danner praksis, og regulere de ellers uregulerede områder.

Dette gør det desværre også til et minefelt, for bare fordi fire domme peger i den samme retning kan den femte godt blive afgjort til helt anden side selv om den ligner de fire foregående.

Til trods for at det kan vende på denne måde, så er afgørelserne det eneste man har, at støtte sig til i disse situationer.

4.3. Regler og krav i ligningsvejledningen om erhvervmæssig drift.

Hele udgangspunktet for at opgøre den skattepligtige indkomst er Statsskattelovens § 4-6. indkomstbegrebet i denne lov bygger på nettoindkomstprincippet, som er baseret på bruttoindkomsten minus de udgifter, der er afholdt for at erhverve indkomsten. Det er disse der skal beskattes¹⁹.

Sammenhængen imellem dette og om der drives erhvervmæssig drift er adgangen til at få fradrag for sine omkostninger, og dette reguleres i SL²⁰ § 6.

Selv indtægter fra en hobbyvirksomhed skal beskattes hvis dette udmønter sig i et overskud, så der er en skævfordeling i forhold til, at man i en hobbyvirksomhed ikke kan få fradrag for sit eventuelle tab.

Det er netop også i situationer hvor der de første, eller bare det første år af en virksomheds levetid er underskud, der kan forekomme denne problemstilling omkring, at få accepteret virksomheden som erhvervmæssigt drevet.

Det er ikke mindst et problem i den situation hvor en virksomhed overgå fra at have været en hobbyvirksomhed til at være en erhvervmæssigt drevet virksomhed.

Hvis virksomheden fra første færd har givet overskud, vil der være en formodning for, at der er tale om erhvervmæssig drift, men er der derimod underskud, kan der opstå tvivl, og her er det derfor relevant, at se på andre parametre, der kan afgøre om der er tale om erhvervmæssig drift.

En erhvervmæssig virksomhed vil modsat en hobbyvirksomhed være indrettet med indtægtserhvervelse for øje ifølge ligningsvejledningen, men dette er ikke nemt at påvise eller afvise i mange situationer hvor der forekommer tvivl.

¹⁹ Taget fra Ligningsvejledningen E.A.1.1.

²⁰ SL. Forkortelse for statsskatteloven.

Der har i de afgørelser der har været på området været lagt vægt på følgende:²¹

1. Om der er udsigt til, at virksomheden før eller siden vil give overskud.

Dette krav forklare sig selv, det eneste problem er, at der ikke er sat nogen tidshorisont, hvorfor det beror på en konkret vurdering i hvert enkelt tilfælde om der er udsigt til overskud i en overskuelig fremtid.

2. Om virksomhedens underskud er forbigående (indkøringsvanskeligheder).

Dette krav er også selvforklarende, men her er problemet igen, at der ikke er fastsat nogen tidsbegrænsning - forbigående kan være et vidt begreb.

3. Om der forud for virksomhedens start har været foretaget undersøgelse af lønsomheden/udsigterne til en rentabel drift, der er herunder lagt vægt på, at der er udarbejdet budgetter.

Dette krav er sædvanligvis nemt at efterse om er overholdt, og det er nemt tage sine forholdsregler for, at man overholder betingelsen.

4. Om virksomheden har den fornødne intensitet og seriøsitet.

Dette er et mere udflydende krav, for man kan ikke påhægte et antal år eller antal handler i et tidsrum til betingelsen. Om der er tale om seriøsitet må i hvert enkelt tilfælde også skulle vurderes, for ingen virksomhed drives ens. Det vil derfor ofte være branche specifikt.

5. Om ejeren har særlige faglige forudsætninger for at drive virksomheden, og om virksomheden har en naturlig sammenhæng med skatteyderens eventuelle øvrige indtægtsgivende erhverv.

Med dette krav menes der, at har man eksempelvis en uddannelse som landmand, og man driver landbrug, vil der være en formodning om at der er tale om en professionel virksomhed.

²¹ De punkter der er oplistet herunder er taget direkte fra ligningsvejledningen.

6. Om der er andre end erhvervsmæssige formål med virksomheden.

Andre end erhvervsmæssige formål kan være "bierhverv" eller aktiviteter som ikke har til formål at tjene penge til virksomheden. Typisk vil der være tale om aktiver, der benyttes i fritiden, eksempelvis en båd.

7. Om skatteyder har været afskåret fra at anvende virksomhedens aktiver til privat brug

Dette betyder, at driver man eksempelvis virksomhed med udleje af et sommerhus, så skal man være afskåret fra at benytte dette privat.

8. Om virksomhedens omfang er af en vis størrelse.

Her er der igen ikke sat noget minimum på omfang og størrelse af virksomheden, så her må det igen bero på en vurdering i hvert enkelt tilfælde hvad der er acceptabelt i den pågældende situation. Der kan igen være tale om branchespecifikke mål for kravet.

9. Om driftsformen er sædvanlig for virksomheder af den pågældende art

Her er det relativt simpelt²² at se på andre virksomheder der laver det samme, eller har lignende aktiviteter, og sammenligne om de drives efter samme normer.

10. Om virksomheden lever op til den erhvervsmæssige standard, der er gældende for det pågældende erhverv.

Her er man igen nødt til at gå ind og sammenligne sin virksomhed med andre der laver det samme eller lignende aktiviteter.

²² Man skal selvfølgelig have et vidst branche kendskab, for at vide hvad der er af særtræk for den enkelte branche, men dette kan man benytte brancheforeninger til at hjælpe en med.

11. Om virksomheden i givet fald kunne sælges til tredjemand dvs. om den til trods af hidtidigt underskud, i tredjemands øjne måtte have potentiel indtjeningsværdi

Hvis der ikke direkte er købere til virksomheden kan det være svært at afgøre om virksomheden har en indtjeningsværdi for tredjemand.

Der er dog ingen af ovenstående krav der ene kan afgøre vurderingen af om der foreligger erhvervsmæssig drift.

Ydermere fremsætter ligningsvejledningen rentabilitetsbetragtningen.

Rentabilitetsbetragtningen er det kriterium der har været den afgørende parameter i de fleste sager.

Denne betragtning stiller krav til et overskud på den primære drift, samt forrentning af den investerede kapital, og en rimelig arbejdsindsats og driftsherreløn²³.

Der bliver alligevel afvejet fra disse krav, da alle kravene kan være uopfyldt, men SKAT mener, at de på længere sigt vil blive opfyldt, og der derfor kan statueres erhvervsmæssig virksomhed.

Her ville det være naturligt, at der blev taget udgangspunkt i afkastningsgraden, for at måle rentabiliteten af virksomheden, da denne viser det gennemsnitlige afkast pr. indsat kapitalkrone. Det er dog i de fleste sager sådan, at der bliver taget udgangspunkt i egenkapitalforrentningen, som viser rentabiliteten af den indskudte kapital²⁴.

Umiddelbart ville jeg synes det var mest naturligt at benytte sig af afkastningsgrad og overskudsgrad²⁵, til at vurdere om virksomhedens rentabilitet, især i opstarten. Den indskudte kapital vil mange gange kunne skrumpe i starten, da der tæres på denne på grund af, at der mange gange ikke vil foreligge en indtægt det første regnskabsår.

²³ Primær drift vil normalt være resultat efter regnskabsmæssige afskrivninger.

²⁴ Jf. Den skattemæssige afgrænsning af erhvervsvirksomhed over for hobbyvirksomhed.

²⁵ Viser hvor stor en procentdel af virksomhedens aktivitet der bliver til overskud.

Den svindende indskudte kapital vil give et dårligt billede når man benytter egenkapitalforrentningen.

Som det kan ses af ovenstående krav og betingelser er det ikke dem alle, det er lige nemt at afgøre om er opfyldt, eller overholdt i egentlig forstand.

4.4. Analyse af afgørelser for klarlægning af positive og negative forhåndsformodninger.

Sager om erhvervsmæssig drift deles op i²⁶ deltidslandbrug, udlejning/salg og forsknings og udviklingsvirksomhed²⁷, der er flere grupper, men disse ligner enten de tre grupper her, eller behandler helt andre problemstillinger end vi er interesseret i²⁸.

Deltidslandbrug:

I **SKM2008.621.BR** ville en skatteyder have medhold i, at hun havde drevet erhvervsmæssig virksomhed med markdrift og hestehold i årene 2001 og 2002.

Ønsket om tilkendelse af erhvervsmæssig drift, bundede i at skatteyderen ønskede at kunne benytte det underskud virksomheden havde genereret i de to regnskabsår.

Skatteyderen i denne sag stod for næsten al driften af sine kornmarker og hestedrift selv i form af egne maskiner, og var samtidig fuldtidsansat i en virksomhed.

Hestedriften består af avl af dansk varmblood med henblik på videre salg, og markdriften består af dyrkning af forskellige kornsorter med henblik på videre salg.

Deltidslandbruget har kørt med underskud fra 1990 til 2002, og skatteankenævnet nægter klageren adgang til underskuds fradrag for indkomståret 2001 og 2002.

²⁶ Den skattemæssige afgrænsning af erhvervsvirksomhed over for hobby virksomhed, Kasper Vindelev.

²⁷ Ligningsvejledningen har også grupper med som kunstnere med videre, disse går dog mere på problemstillingen omkring om der foreligger et arbejdsgiver forhold eller en selvstændig virksomhed.

²⁸ Problemstillinger som, om der foreligger arbejdsgiver/lønmodtagerforhold med mere.

Hvis vi skal se på sagen ud fra de punkter der blev nævnt i forrige afsnit fra ligningsloven ser det således ud²⁹.

1. Virksomheden har de sidste 12 år givet underskud, så der er næppe grund til at tro, at et overskud vil komme på tale.
2. Underskuddet kan ikke siges at være forbigående, da underskuddet som sagt har strakt sig over en 12 år lang periode.
3. Vi får ikke oplyst om der forud for etableringen har været lagt budgetter, men det virker til, at ejeren har stort kendskab til i hvert fald hestebranchen, og derfor har forventet sig mere af sin stuttedrift end der har været tilfældet i sagen.
4. Man kan diskutere om virksomheden har haft den fornødne intensitet og seriøsitet, ikke mindst fordi den ikke har genereret overskud i 12 år, på trods af kornsalg og salg af føl.
5. Det vi i sagen får at vide om ejeren, giver os en ide om, at personen ved noget om mark og hstedrift, og derfor nok har de fornødne kvalifikationer for at drive en sådan virksomhed.
6. Da vi ikke får at vide at ejeren benytter hestene privat³⁰, men kun avler føl med mere, med henblik på videre salg af disse, må det forventes at der kun er den træning af hestene der er nødvendig, for at disse kan have en ordentlig værdi ved et videreslag.
7. Skatteyderen har ikke været afskåret fra at benytte hestene privat, men en hest skal også holdes i form for at have en hvis værdi for en tredjemand.
8. Heste bestanden har varieret meget i de 12 år, og det kan diskuteres om der har været et seriøst antal heste i forhold til, at ønsket har været at drive stuttedrift.
9. Landbruget har tilkendegivet i sagen, at virksomheden har været drevet forsvarligt set efter de normer man sætter for lignende landbrug.
10. Virksomheden har også levet op til de standarder der er indenfor erhvervet, og er drevet forsvarligt.

²⁹ Numrene nedenfor henviser til numrene i afsnittet ovenfor, så det henvises hertil for yderligere forklaring.

³⁰ Eksempelvis deltagelse i stævner, her menes ikke kåringer, som bliver nævnt i dommen, da disse er nødvendige, for at kunne få en seriøs salgspris for hesten.

11. Vi har ingen køber til selve virksomheden, og vi kan derfor ikke vide om den har nogen indtjeningsværdi set med andres øjne, men vi ved at der har været købere til flere af hestene som endnu ikke er afhændet.

Retten mener ikke at der er grundlag for, at give fradrag for underskuddet i 2001 og 2002, da disse regnskabsår ikke adskiller sig fra de andre 10 hvor virksomheden også har haft underskud. Det menes ikke at der har været den nødvendige intensitet til, at der har været den nødvendige seriøsitet til, at der har kunnet opnås overskud i virksomheden, og der nægtes derfor fradrag i henhold til SL § 6, stk. 1 litra a.

Der accepteres ikke fra SKATs side, at en virksomhed har underskud i en længere årrække, og årsagen til at de ikke ville give fradrag for underskuddene i de nævnte regnskabsår, er at driften i årene ikke har været forskellig fra de andre år, selv om skatteyderen mener at driften har været usædvanlig i forhold til de tidligere år.

Skatteyderens heste havde været meget syge, og de år der blev ønsket fradrag for havde der været flere udgifter til dyrlæge på grund af, at hestene var syge. Det kan diskuteres om skatteyderen skal straffes for noget man ikke selv er herre over.

Man kan så sige, at her har de øvrige år ikke givet overskud på trods af, at hestene ikke var syge, så det er retfærdigt, at der fortsat nægtes fradrag for omkostningerne.

I **SKM2009.45.BR.** drejer det sig igen om et deltidsladbrug som er et stutteri, og om der har været tale om drift af erhvervsmæssig virksomhed i indkomståret 1997. Der var blevet drevet rideskole på ejendommen af de samme personer som havde stutteridriften, og det var denne del af driften der i 1997 generede et betragteligt underskud.

Virksomheden havde i årene op til 1997 givet overskud, og havde været en veldrevet virksomhed.

Vi sætter denne sag op imod de samme principper i ligningsvejledningen som tidligere.

1. Virksomheden havde været drevet med overskud forinden, og generede i 1997 et underskud ifølge ejeren på grund af ægtefællens sygdom, samt kommunens ekspropriationssag.
2. Skatteyderen kan i sagen bevise, at underskuddet er forbigående, da de senere får virksomheden til at genere overskud, med drift fra anden ejendom end den driften skete fra i 1997.
3. Virksomheden havde forinden været drevet lønsomt i flere år.
4. Virksomheden havde i årene op til 1997 den nødvendige seriøsitet og intensitet der skal til, for at kunne påkalde sig erhvervsmæssig drift.
5. Ifølge syns og skønsmanden i sagen³¹, havde begge ægtefæller forudsætningerne, for at drive rideskole og stutteri.
6. Det var ingen private formål med virksomheden.
7. Skatteyder har ikke været afskåret fra at kunne benytte hestene til privat brug, men igen som nævnt i forrige sag, skal en hest holdes i en vis form, hvis den skal kunne antages at have en værdi for tredjemand, også selv om der er tale om en rideskolehest.
8. Virksomheden har i årene op til 1997 haft det nødvendige omfang og den nødvendige størrelse, for at kunne blive anset for at drive erhvervsmæssig drift indenfor det fungerende felt.
9. Driftsformen er i henhold til syns og skønsmanden sædvanlig for virksomheden.
10. Virksomheden lever op til den erhvervsmæssige standard jævnfør syns og skønsmanden.
11. Der har ingen køber været til virksomheden, men det må formodes, at hvis ekspropriationssagen ikke havde været sat i gang af kommunen, så ville de have kunnet afhændet virksomheden til tredjemand.

SKAT ligger vægt på, at virksomheden i indkomståret 1997 ikke var drevet som en erhvervsmæssig virksomhed, og de ikke levede op til den standard de havde drevet virksomheden med i årene op til. Alligevel taber man sagen og den skattepligtige for nedsat sin indkomst med kr. 378.835 kr. for indkomståret 1997 og har derfor fået ret til fradrag for det underskud som virksomheden generede dette indkomstår.

³¹ En syns og skønsmand fra landbruget.

I denne sag fik skatteyderen medhold, idet at man mente at virksomheden ville blive overskudsgivende igen, når den kom i nye rammer når ekspropriationssagen var afgjort, og dette blev virksomheden også, da virksomheden fik et nyt driftssted.

Forskellen på de to sager er, at den første aldrig har givet overskud på driften efter regnskabsmæssige afskrivninger i de 12 år den har eksisteret, dette har den sidst omtalte virksomhed formået.

At den først omtalte virksomhed har en høj grad af sygdom i forløbet hos sine heste, hvilket man må mene man ikke selv har den store indflydelse på, har ikke betydning for SKATs syn på virksomheden, og det ændre ikke på billedet at det eksempelvis skulle have været ejeren der var ramt af sygdom i stedet³².

Ifølge bogen Den skattemæssige afgrænsning af hobby og erhvervmæssig virksomhed, mener forfatteren at en landbrugsvirksomhed kan køre med underskud i mere end 7 år³³, og stadig blive anset for at ville få en positiv drift. Umiddelbart synes jeg dommen SKM2009.45.BR. trækker i en anden retning selv om SKAT taber sagen, da de prøver at nægte et deltidslandbrug fradrag for tab i et enkelt regnskabsår på trods af, at virksomheden inden året med underskud har haft overskud.

SKAT har udgivet **SKM2009.110SKAT**. som er et styresignal for skilningen i mellem hobby og erhvervmæssig virksomhed indenfor landbrug.

Her har SKAT set på praksis og sat følgende krav op for, hvornår der foreligger erhvervmæssig drift ved deltidslandbrug³⁴.

- At driften af ejendommen (landbruget) bedømt ud fra en teknisklandbrugsfaglig målestok kan betegnes som sædvanlig og forsvarlig.
- At det tilsigtes at opnå et rimeligt driftsresultat.

³² Den skattemæssige afgrænsning imellem hobby og erhvervmæssig virksomhed si 43.

³³ Jf. side 45 nederst

³⁴ Følgende er taget direkte fra SKM2009.110.SKAT. si 2 og 3

Hvis der er tale om at man forpagter landbruget, skal forpagtningsudgiften også være en del af driftsomkostningerne og virksomheden skal kunne give overskud efter regnskabsmæssige afskrivninger (dette krav gælder også selv om der ikke er tale om forpagtning).

Et enkeltstående år med overskud er heller ikke nok til, at virksomheden kan antages, at være drevet erhvervsmæssigt.

Bådudlejning og salg

I **SKM2009.4.BR.** omhandler en virksomhed som blev etableret i 2001 med henblik på bådudlejning, og salg af både.

Virksomheden har fra indkomståret 2001 til 2005 ikke haft indtægter fra salg eller udlejning af både. De eneste indtægter der har foreligget i virksomheden er udleje af en campingvogn, samt indtægter for salg af en trailer og en barkmaskine. Dette vil sige, at selskabet aldrig har opnået indtægter fra det der skulle være dens indtægtskilde.

Båden virksomheden ejer, som skulle være et "udstillings eksemplar" har næsten siden virksomhedens start stået i Sverige på grund af, at båden var skadet fordi den havde været sejlet på grund.

Virksomheden skulle importere både fra Korea og USA, men har aldrig opnået denne tilladelse til import af både fra søfartsstyrelsen.

Skatteyderen har ydermere ikke kunne opnå momsregistrering for selskabet, da det på trods af at være oprettet som et ApS ikke ansås momsmæssigt som et erhvervsmæssigt drevet selskab, og derfor ikke kunne blive momsregistreret på trods af et krav på kr. 20.000 i omsætning i stiftelsesåret som minimumsomsætning for at opnå momsregistrering.

Vi ser på sagen i forhold til kravene i ligningsvejledningen igen.

1. Virksomheden har ikke på noget tidspunkt i de år den har eksisteret fra 2001 til 2005 genereret et overskud, og da der ikke er opnået tilladelse til import af de omtalte bådtyper i sagen, er der ingen udsigt til, at selskabet vil komme til at give overskud på drift efter renter.
2. underskuddet har været i 5 år og dette kan næppe ses som forbigående.
3. Der er tilsyneladende ud fra sagens oplysninger ikke undersøgt om det er muligt at få en rentabel drift og om der overhovedet er et marked for salg af de både der bliver omtalt i sagen.
4. Virksomheden kan næppe antages at have den nødvendige intensitet og seriøsitet, da man hverken har opnået at sælge nogle både, samt at man ikke har kunnet få repareret den båd, man har stående i Sverige.
5. Det er ikke oplyst i sagen at ejeren af selskabet skulle have særlige forudsætninger for at drive et selskab med salg af både eller lignende.
6. Det fremgår ikke at der skulle være nogen private formål med virksomheden andet end at noget kunne tyde på, at han har kørt private udgifter til benzin med mere ind over virksomheden.
7. Til trods for at båden på nuværende tidspunkt er i stykker, foreligger der ikke noget dokumentation for, at ejeren skulle have været afskåret fra at benytte båden til private formål.
8. Da virksomheden ikke har haft nogen dokumenterbar drift af nogen art, kan det ikke siges at virksomheden kan have haft det nødvendige omfang og størrelse for virksomhedens art.
9. Der nævnes ikke om driftsformen for et sådan selskab er normalt, men da der igen ingen aktivitet har været, kan driftsformen være irrelevant.
10. Selskabet lever ikke op til standarderne på nogen erhvervsmæssige virksomheder, da der igen ingen drift har været.
11. Da der øjensynligt hverken er noget kundekartotek eller kundegrundlag er det meget tvivlsomt at selskabet vil kunne afhændes til tredjemand.

Skatteyderen taber sagen med den begrundelse at selskabet ikke har haft den nødvendige intensitet, samt at rentabiliteten igennem hele forløbet har været så dårlig, at der ikke skattemæssigt kan statuere at der har været drevet erhvervsmæssig virksomhed.

Sagen er meget klar, og man kan ikke undre sig over, at skatteyderen tabte sagen. Man kan undre sig over, at sagen overhovedet er nået ind i et retslokale af nogen art, for det er så tydeligt at der på intet tidspunkt har været en reel drift i selskabet.

I **Tfs1996.570H** byggede 8 interessenter en båd, med det formål at deltage i Admirals cup, for at markedsføre båden og de ville herefter stå for produktion af sejlbåde og både til deltagelse i havkapsejlads.

Selskabet har i alle år på nær året hvor de sælger den båd de har bygget underskud på deres primære drift³⁵.

Der har i flere år været forsøg på at deltage i admiral cup men dette har krævet tre deltagende både som ikke har været til stede, så det er kun blevet til deltagelse i et par enkelte andre sejl stævner.

Virksomheden mister undervejs sin momsregistrering og bliver derfor opkrævet det negative beløb de ellers har fået udbetalt retur.

Vi sætter igen vores sag op i mod ligningsvejledningen.

1. Virksomheden giver kun overskud i det år hvor båden der blev bygget ved interessentskabets stiftelse bliver solgt.
2. Underskuddet kan ikke antages at være forbigående da der foreligger underskud i de 5 første regnskabsår og først opnås en indtægt i det sjette regnskabsår da båden sælges.
3. Der har ifølge oplysningerne i sagen ikke været undersøgt om der var et marked for de omtalte både.
4. Virksomheden kan ikke menes at opfylde den nødvendige intensitet og seriøsitet, da det ikke er lykkedes at opnå nogen omsætning for salg eller produktion af både i et forløb på 5 år.
5. De 8 ejere har særlige forudsætninger for at drive virksomheden, da de både kan bygge og selv sejle de både de er interesseret i at sælge.

³⁵ Den primære drift er resultat efter regnskabsmæssige afskrivninger ifølge SKAT.

6. At de 8 interessenter ønsker at deltage i Admirals cup må antages at være et personligt ønske. Det er muligt det har en reklamemæssig værdi for deres virksomhed, men denne kan næppe opveje de omkostninger de har haft i at anskaffe båden og de omkostninger der er forbundet med at deltage i sådan en sejlads.
7. Interessenterne har ikke været afskåret fra at benytte båden privat, og de har da ifølge oplysningerne også deltaget i sejlads med båden.
8. Man kan ikke sige at virksomheden kan have opfyldt krav til omfang og størrelse, da der ikke har været andre aktiviteter end at de har anskaffet sig Red Erik³⁶.
9. Da der ikke har været den store driftsaktivitet, kan det ikke siges at de har overholdt nogen former for driftsformer.
10. Da de igen ikke har opnået nogen regulær drift, kan her heller ikke siges, at de opfylder standarder for lignende selskaber.
11. Der har ikke været nogen køber til interessentskabet og derfor er det ikke direkte muligt at sige om interessentskabet ville have nogen værdi for tredjemand, men de har dog kunne sælge Red Erik

Underskudsfradrag afvises, da det menes at interessentskabet blev stiftet med øje for deltagelse i admiral cup, og derfor kun til private formål. Der er derfor statueret hobby virksomhed i sagen fra SKATs side.

Det er af samme årsager at selskabet blev nægtet momsregistrering.

Umiddelbart virker bedømmelsen af bådudlejnings og virksomheder der driver drift med salg af både, at blive markant hårdere dømt fordi man går ind og ser på overskud efter renter. Ovenfor ved landbrugsvirksomheder så man på resultat efter regnskabsmæssige afskrivninger, altså på resultatet før renter.

I de to sager, er det dog også meget ligetil, at se at der ikke foreligger erhvervsmæssig drift, da der næsten ingen aktivitet er i de pågældende virksomheder, og de generere underskud i samlet set alle regnskabsår.

³⁶ Red Erik er navnet på båden.

Forsknings og udviklingsvirksomhed:

I **SKM2208.641.BR.** omhandler en virksomheds ejers forsøg på, at få fradrag for det underskud han har haft ved udviklingen og patenteringen af en lampe.

Aktiviteten i virksomheden består af opfindelse og udvikling af et tyndt fladt lampemodul til at montere i reoler og hyldesystemer.

Der bliver søgt patent på opfindelsen i maj 2003, og det er også her, at virksomheden bliver opstartet. Virksomheden har både i 2003, 2004 og 2005 underskud, og det har endnu ikke lykkedes skatteyderen at indgå et samarbejde med et selskab der kan producere lampen.

Vi sætter igen sagen op overfor kravene i ligningsvejledningen.

1. Da der er flere interesserede i patentrettighederne og der allerede har været indledt et mislykkedes forsøg på et samarbejde om produktion af lampen, ser det lyst ud for, at virksomheden vil kunne opnå en indtjening.
2. Virksomheden har ikke i de år den har eksisteret genereret et overskud, så det er ikke til at sige om den manglende indtjening skyldes indkørings vanskeligheder for virksomheden.
3. Ejeren har fået undersøgt om hans lampe var unik, og om denne kunne patenteres, så vi vil antage at forarbejdet er i orden.
4. Da der er indledt samtaler med flere potentielle aftagere af patentrettighederne og selskaber der kan producere lampen, samt at prototypen af lampen er udarbejdet, så den allerede er udarbejdet af de billigst mulige materialer, uden at gå på kompromis med kvaliteten. Så ejeren må have haft de rette forudsætninger med videre for at drive virksomheden professionelt.
5. Ejeren har taget flere moduler indenfor iværksætter kurser og bestået eksamen i disse, samt ejeren er medlem af opfinderforeningen, og er uddannet revisor.
6. Der er umiddelbart ikke andre private formål med virksomheden end at ejeren ønsker at være opfinder, og derfor har opfundet en lampe, som er blevet patenteret.

7. Umiddelbart ville ejeren godt kunne benytte sin prototype af lampen, men hvis han skruede den op derhjemme ville han have svært ved at vise den frem når han tog til møder hos de potentielle producenter af lampen.
8. Ejeren har virkelig arbejdet for at finde potentielle købere til sin opfindelse, og derfor må virksomheden også antages at have det omfang der kan kræves.
9. Enhver udviklings og opfindervirksomhed er omkostnings tung i opstarten, da den først skal udvikle sin opfindelse før den kan komme ud og sælge den eller finde potentielle selskaber til at købe patentet eller producere den.
10. Virksomheden må anses for professionelt drevet, og at leve op til de professionelle standarder der er inden for det pågældende erhverv.
11. Da der er interesserede i den patenterede lampe er der helt sikkert købere til virksomheden og det vil derfor være muligt at sælge den til tredjemand.

Skatteyderen fik medhold i retten som også fastslog, at der var tale om erhvervsmæssig virksomhed.

Rentabilitetsbetragtningen bliver i denne sag tilsidesat af retten, da men mener den er af mindre betydning, fordi der har været intense forhandlinger med et selskab om produktion af lampen, som ville have ført til royalties indtægter. Dette samarbejde blev kun stoppet fordi selskabet ønskede at benytte dårlige materialer til at producere lampen af i østen.

Derfor mener retten at der har foreligget et seriøst udviklingsarbejde med kommerciel hensigt.

Så selv om virksomheden giver underskud på den primære drift (resultat efter regnskabsmæssige afskrivninger), er der givet medhold i at der foreligger erhvervsmæssig drift og der er derfor givet fradrag for underskuddene.

Man kan undre sig over, at der her bliver set bort fra rentabilitetsbetragtningen, da det normalt er den SKAT ser som det afgørende for, om de kan statuere hobby eller erhvervsmæssig drift.

SKAT har kommenteret dommen, og har herved lagt generel afstand til det hidtidige almene objektive kriterium om, at der skal være en faktisk omsætning for at der kan

foreligge en erhvervsmæssig virksomhed. Der er således tale om en lempelse af praksis.

I **SKM2006.290.SR.** er et bindende svar fra SKAT, men dette kan alligevel bruges i forhold til, at se hvor grænsedragningen imellem hobby og erhverv ligger, især fordi sagen omhandler spørgsmålet om der foreligger erhvervsmæssig virksomhed i en udviklingsvirksomhed, i forhold til den skattefrie virksomhedsomdannelse.

Der bliver stillet to spørgsmål, men det er det første der har relevans for os, det lyder: kan opfindervirksomheden anses for en virksomhed i relation til lov om skattefri virksomhedsomdannelse § 1?

Der er tale om, at der ønskes at omdanne et interessentskab der ejes med 50 % til hver af de to ejere til et selskab, så deres patentrettigheder kommer ind og ligge i dette selskab. Selskabet har haft indtægter fra 2000 og fremefter på deres patenterede opfindelse.

Selv om der er tale om et bindende svar, sætter vi alligevel de oplysninger vi får op imod kravene i ligningsvejledningen, for at se disse i forhold til SKATs svar på forespørgslen.

1. Der bliver ikke skrevet om virksomheden den har genereret overskud, men da den i 2002 havde en indtjening på kr. 1.287.440 må det antages at det har givet et positivt resultat efter regnskabsmæssige afskrivninger.
2. Hvis virksomheden giver underskud på resultat efter regnskabsmæssige afskrivninger, må dette kunne antages som indkøringsvanskeligheder, da omsætningen er steget fra kr. 100.110 i 2000 til kr. 1.287.440 i 2002, og denne udvikling må antages at fortsætte.
3. Produktet er blevet patenteret og der har i samme omgang været undersøgt om der var et marked for produktet.
4. Virksomheden har den fornødne intensitet, da der rent faktisk kommer en omsætning ind på produktet, og da der bliver handlet i stigende grad med virksomheden, må man også konkludere, at den drives med den fornødne seriøsitet.

5. Da opfindelserne nærmest ligger i kø for at opnå patent, samt at udviklingen af mange af disse foregår i forbindelse med et universitet, må det antages at de to ejere har forudsætningerne for, at drive opfindervirksomhed.
6. Der foreligger tilsyneladende ingen private begrundelser eller benyttelse af virksomheden til andre formål end forskning og udvikling.
7. Virksomhedens aktiver benyttes tilsyneladende ikke privat, men det oplyses heller ikke at ejerne har været afskåret fra at benytte aktiverne i virksomheden.
8. Da virksomheden samarbejder med andre selskaber, samt at det formår at have en indtjening må det kunne konkluderes at virksomheden har det fornødne omfang og den fornødne størrelse for netop denne slags virksomhed.
9. Driftsformen er normal for en udviklingsvirksomhed, da der gerne er flere involverede i disse for at man kan have kapital nok til at føre sine opfindelser ud i livet.
10. Virksomheden må antages at leve op til den standard der er indenfor det pågældende erhverv, da det som tidligere nævnt både har samarbejde med andre virksomheder og formår at tjene penge, så andre selskaber og virksomheder er trygge ved virksomhedens fremtoning udadtil.
11. Da der ikke har været nogen købere til virksomheden er det svært at vide om den ville kunne afhændes til tredjemand, men da der er købere til deres patenterede produkt, må det antages at det også ville være muligt at afsætte virksomheden.

SKAT henviser i deres svar til SKM2002.198.LR. Hvor virksomheden ligner den virksomhed der har spurgt om det bindende svar. Her blev der statueret erhvervsmæssig drift selv om virksomheden hverken havde haft indtægter endnu eller afholdt særlige eksterne udgifter.

Årsagen til at dette forhold ikke gør at der bliver underkendt erhvervsmæssig virksomhed er, at SKAT ser anderledes på udvikling og forskningsvirksomheder ifølge det bindende svar, da der ofte foreligger en væsentlig tidsforskel imellem det tidspunkt hvor omkostningerne forbruges og det indtægtsgivende salg.

SKAT svare derfor ja på spørgsmålet om, at den skattefrie virksomhedsomdannelse kan benyttes fordi virksomheden både opfylder kravet om erhvervsmæssig virksomhed

skattemæssigt set, samt kravet om at det er hele virksomheden der skal omdannes, da begge interessenter kommer til at eje halvdelen hver af det omdannede selskab.

Det kan umiddelbart virke som, at der bliver stillet mindre hårde krav til forsknings og udviklingsvirksomheder, da disse ikke behøver at opfylde rentabilitetsbetragtningen, som ellers er et af de punkter som SKAT ligger stor vægt på i sine afgørelser generelt.

4.5. Praksis sammenholdt med reglerne for erhvervmæssig drift og VOL.

SKAT er i hvert enkelt tilfælde nødt til at se på virksomheden, for at konstatere om der er nogle særpræg ved netop dette tilfælde, som kan gøre at sagen ikke vil falde ud som den gjorde sidst man havde en lignende virksomhed. Dette bevirker også, at normerne omkring hvilke krav der bliver lagt vægt på ved en vurdering af om der foreligger erhvervmæssig virksomhed, kan ændre sig fra gang til gang.

Dette gør SKATs arbejde svært, da de godt kan sammenligne sager, men stadig skal være meget påpasselig med at sammenligne i for store træk, da dette kan føre til, at de konkludere forkert, og dette føre til skattesager, som i mange tilfælde vil blive tabt.

Dermed ikke sagt, at der ikke bliver kørt sager omkring problemstillingen alligevel, da der altid er nogen der prøver at få ting igennem der er på den anden side af grænsen, men domme og afgørelse, vil give skatteyderen en god ide på forhånd, af hvilke krav der skal opfyldes for, at man kan få statueret erhvervmæssig drift.

Ud fra ovenstående domme og bindende svar, kan det siges at SKAT følger de retningslinjer der er i form af ligningsvejledningen E.A.1.2, og som også laver en forbindelse over til VOL § 1, hvor kravet er, at der er tale om en igangværende virksomhed, og en erhvervmæssig virksomhed i skattemæssig henseende, for at der er adgang til at benytte den skattefrie virksomhedsomdannelse³⁷.

Dette gør, at domme og afgørelser sagtens sammen med kravene i ligningsvejledningen kan danne et godt grundlag, hvorpå man kan analysere om ens virksomhed opfylder kravene for, at have adgang til at benytte den skattefrie

³⁷ Jævnfør VOL § 1

virksomhedsomdannelse, også selv om der er tale om det første regnskabsår for virksomheden.

Det første regnskabsår, kan i teorien godt have ført til et underskud, uden at dette føre til, at der ikke kan statueres erhvervmæssig drift. Hvis underskuddet kan påvises at have relation til indkøringsvanskeligheder, eller man ved hjælp af budgetter og markedsundersøgelser kan godtgøre at driften indenfor en overskuelig fremtid vil blive positiv på bundlinjen, så kan man godt komme igennem nøglehullet, og derfor få adgang til benyttelse af VOL.

Man skal dog passe på, da praksis som sagt hele tiden bevæger sig, og det der galt for et år siden, derfor godt kan have flyttet sig, så verden ser anderledes ud i dag.

4.6. Konklusion

Umiddelbart skulle man mene, at alle virksomheder ville blive behandlet ens ud fra kravene i ligningsvejlednings afsnit E.A.1.2, det viser sig dog at dette ikke er tilfældet.

Hvis vi ser på de tre grupper der er blevet gennemgået i afsnittet ovenfor, så foretages rentabilitetsbetragtningen ikke ens for grupperne. Udlejning behandles hårdere, da der her forventes overskud på driften på resultat **efter** renter, hvor der på de to andre grupper forventes overskud på driften **før** renter.

Hvorfor disse bliver behandlet forskelligt kan være svært at sige, men de domme der er gennemgået på udlejning og salg af både, virker også meget ligetil. Hvilket vil sige at de dumper testen omkring at være en erhvervmæssig virksomhed skattemæssigt set, så der ikke er noget at tage fejl af i situationen. Det er dog et kendetegn, at der er tale om aktiver, der sædvanligvis benyttes privat. Derfor vil bevisførelsen være skærpet.

Forskelsbehandlingen kan skyldes, at man er vant til, at skatteyderne prøver at komme igennem med nogle investeringer, som man kan se er en økonomisk fiasko på forhånd, men som kan være båret af personlige motiver. SKAT har derfor anlagt en strengere betragtning for udlejning end for de andre grupper.

Der foreligger særligt en positiv forskelsbehandling når vi ser på forskningsvirksomheder, da denne gruppe i forhold til de andre, kan få statueret erhvervsmæssig drift skattemæssigt set, selv om man ikke opfylder rentabilitetsbetragtningen.

Årsagen til denne forskelsbehandling vil jeg mene skal findes i, at forsknings- og udviklingsvirksomheder ikke har sammenfald imellem tidspunktet for forbrug af omkostninger i forhold til hvornår indtægten kommer ind, som nævnt under det bindende svar fra SKAT. Indtjeningspotentialet vil oplagt være større i en opfindervirksomhed end virksomheder med andre aktiviteter. Det kan endvidere ikke afvises, at der kan være generelle samfundsmæssige hensyn bag den positive praksis der er lagt overfor opfinder- og udviklingsvirksomheder.

Forskelsbehandlingen er noget nær en nødvendighed, hvis man skal fremme produktudviklingen, da hovedparten af forsknings og udviklingsvirksomhederne ikke vil kunne leve op til kravet omkring en rentabilitet der opfylder SKATs krav de første mange regnskabsår, da det er en lang proces at udvikle og opfinde.

Man kan derfor fastslå, at var der ikke et lempeligere krav til denne art af virksomheder ville man meget muligt bremse udviklingen af det danske samfund, og vores virksomheder ville få svært ved at klare sig ude i den store verden fordi vi ikke var nyskabende. Endvidere er der en særregel i ligningsloven om fradrag for forsøgs- og udviklingsudgifter, hvilket viser at man ønsker at fremme disse aktiviteter.

Forskelsbehandlingen bunder kun i, at disse virksomheder har nemmere ved at opnå fradrag for underskud i deres første leveår end andre.

Praksis og de krav der opstilles i ligningsvejledningen giver i hvert fald meget langt hen ad vejen en retningslinje for hvilke krav man skal opfylde, for at kunne anse sin virksomhed som erhvervsmæssig, og derved have adgang til at benytte VOL.

Forbindelsen mellem at drive erhvervsmæssig virksomhed og VOL bindes kun sammen af § 1 i loven, som kræver, at der er tale om en erhvervsmæssig virksomhed og at denne er igangværende.

Disse krav er dog hele indgangskriteriet for, at man kan benytte loven, og det er årsagen til, at de er vigtige at have i baghovedet, ikke mindst fordi man kan lave en omdannelse efter reglerne, uden at skulle spørge SKAT.

Hvis man omdanner virksomheden det første regnskabsår og ikke har bedt om bindende svar fra SKAT, og ikke formår at opfylde kravene til erhvervsmæssig virksomhed i SKATs øjne, så bliver omdannelsen skattepligtig, med den konsekvens, at der skal betales skat af de avancer der er opnået ved salget.

5. Virksomhedsomdannelsesloven³⁸

5.1 Indledning.

En skattefri virksomhedsomdannelse er reguleret igennem virksomhedsomdannelsesloven. Loven regulerer kun den skattefrie virksomhedsomdannelse, da den skattepligtige virksomhedsomdannelse anses som en almindelig afståelse og behandles efter lovene for dette.

De virksomheder der har adgang til at benytte denne lov er jævnfør Virksomhedsomdannelsesloven § 1 stk. 1. personligt ejede virksomheder, herunder går dødsboer, samt visse former for personligt drevne virksomheder der er drevet af mere end en ejer.

Anpartsprojekter som er omfattet af PSL § 4, stk. 1 nr. 10 og 12 kan ikke omdannes ved lov om VOL § 1 stk. 3.³⁹ Dette betyder eksempelvis at interessentskaber hvor en ejer er et anpartsselskab ikke kan omdannes ved skattefri virksomhedsomdannelse. Hvis der er tale om en virksomhed med flere ejere, skal alle ejere omdanne efter den skattefri virksomhedsomdannelse, det kan ikke lade sig gøre at kun en ejer omdanner sin del af virksomheden til et selskab.

5.2 Krav og regler for en skattefri virksomhedsomdannelse.

Det første der skal afgøres når man ønsker at omdanne efter den skattefrie virksomhedsomdannelse er om der er tale om en virksomhed i skattemæssig forstand. Dette betyder både, at der skal være tale om en virksomhed der bliver drevet erhvervsmæssigt i skattemæssig forstand, samt at man ikke kun kan omdanne enkelte aktiver eller passiver.

SKM2002,83. LSR er et eksempel på, at der skal være tale om en hel virksomhed og ikke kun en del af den, omdannelsen blev afvist på baggrund af VOL § 2 stk. nr. 2. Der er i sagen tale om en personligt erhvervsdrivende med Radio og tv forretning, som havde en post med aktier. Disse var blevet holdt uden for omdannelsen, hvilket gør at der ikke er tale om en hel virksomhed, da man udelader et aktiv. Det er i og for sig

³⁸ Er skrevet frit ud fra bogen Skattefri virksomhedsomdannelse fra litteraturlisten.

³⁹ VOL. Forkortelse for virksomhedsomdannelsesloven

irrelevant om aktivet kan indgå i den personligt drevne virksomhed, aktivet skal overdrages til det omdannede selskab alligevel.

5.3 Krav til selskabet virksomheden der indskydes i

Der stilles også krav til det selskab som den personlige virksomhed succederes op i, som skal overholdes for at omdannelsen kan gennemføres skattefrit jævnfør VOL § 1 stk. 2.

Selskabet der omdannes til skal enten være jomfrueligt⁴⁰, eller hvis selskabet er stiftet før omdannelsen, er der krav til, at selskabskapitalen skal have stået ubehæftet som et kontant indestående på en bankkonto, samt at selskabet ikke må have haft nogen erhvervsmæssig aktivitet.

Dette betyder, at man ikke kan gennemføre en skattefri virksomhedsomdannelse ved, at overdrage virksomheden til et selskab som man allerede har anden drift i, selv om selskabet ejes fuldt ud af omdanneren.

5.4 Skattepligten

Der skal ifølge VOL § 2 stk. 1. 1. punkt foreligge fuld skattepligt for den personlige ejer på tidspunktet for omdannelsen. Dette vil sige at man skal opfylde KSL § 1, DBSL § 1, stk. 2, eller være fuld skattepligtig til Danmark ifølge en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Det betyder at ejerens skattepligt skal kunne henføres til Danmark den 1. januar ved omdannelse ved kalender år, for at kravet er opfyldt.

5.5 Hvilke dele af virksomheden skal indgå i omdannelsen

Alle aktiver og passiver vedrørende den personligt drevne virksomhed skal overdrages ved omdannelsen jævnfør VOL § 2 stk. 1. 2. punkt, men til enhver hovedregel er der undtagelser, og dem vender jeg tilbage til.

En person kan drive en virksomhed, der omfatter flere selvstændige enkeltvirksomheder. Eksempelvis kan der være tale om en håndværkervirksomhed,

⁴⁰ Det vil sige, være stiftet samtidig med omdannelsen finder sted.

der drives fra en ejendom, og med selvstændig udsalg/butik. Der vil her være tale om tre selvstændige virksomheder, som kan omdannes samlet eller hver for sig.⁴¹

Ved alle aktiver og passiver skal forstås de elementer som har indgået i den pågældende virksomheds drift, og heri indgår også elementer der har været blandet benyttet. Det vil sige, at har man benyttet en bil både privat og erhvervsmæssigt i sin virksomhed, skal bilen indskydes i selskabet sammen med resten af virksomheden.

Hvis bilen holdes uden for omdannelsen, vil dette blive opfattet som et salg, og vil blive behandlet som dette, med beskatning af gevinst og fradrag for tab.

Det skal dog vurderes i hvert enkelt tilfælde om aktivet kan anses for at være en del af den virksomhed som omdannes. Vurderes det at aktivet ikke er en del af virksomheden kan aktivet holdes udenfor omdannelsen.

Når der skal afgøres hvilke aktiver og passiver der skal overdrages tager man som udgangspunkt afsæt i de udarbejdede regnskaber for virksomheden, men der kan også blive inddraget aktiver og passiver som ikke har været en del af virksomheden. Eksempler på dette kan være aktier eller obligationer.

Årsagen til at de kan blive inddraget i omdannelsen, er fordi de menes at være anskaffet for virksomhedens midler.

For at vende tilbage til den føromtalte undtagelse, har ejendomme en helt speciel status når det kommer til skattefri virksomhedsomdannelselse. En ejendom anses jf. VOL § 2 stk. 1 nr. 2 for et selvstændigt objekt dette betyder, at den på alle tidspunkter kan holdes udenfor en omdannelselse. Denne regel gælder selv om ejendommen bliver benyttet både privat og erhvervsmæssigt. Det er dog ikke muligt at overdrage ejendommen til et selskab, hvor ejendommen er det eneste aktiv hvis der er tale om blandet benyttelse, dette kræver fuld erhvervsmæssig benyttelse af ejendommen.

Det er også muligt at holde beløb hensat til senere hævning, samt beløb på mellemregningskontoen ude fra omdannelsen. Dette vil jeg ikke komme yderligere ind

⁴¹ De tre virksomheder består af ejendommen, håndværker virksomheden og butikken.

på i opgaven, da disse to undtagelser hænger sammen med virksomhedsskatteordningen.

5.6 Vederlag ved omdannelsen

VOL § 2 stk. 1, nr. 3 regulerer det vederlag man kan modtage ved omdannelsen af en virksomhed.

Denne lov blev ændret tilbage i 1999, for at undgå, at folk omdannede efter den skattefri virksomhedsomdannelse, bare for at kunne trække store summer penge ud, og undgå beskatning.

Før loven blev ændret kunne man både modtage aktier og kontanter ved en skattefri omdannelse⁴², hvilket betød, at man kunne få rede kontanter ud uden at blive beskattet af beløbet. Hullet lukkede man som sagt i 1999, ved, at det nu kun er muligt at modtage aktier/anparter ved en skattefri virksomhedsomdannelse.

Hvis der er tale om en omdannelse med flere ejere, bliver værdien dog splittet ud på ejerne, så de har samme ejerandel efter omdannelsen, som før omdannelsen fandt sted. Den samlede aktie/anparts sum vil dog stadig svare til den samlede kapital i selskabet.

Ved en omdannelse med flere ejere, skal de enkelte ejere eje samme andel af vederlaget som da selskabet forelå i virksomhedsform.

5.7 Omdannelses tidspunkt og dato

En omdannelse kan ske den 1. januar⁴³, for det regnskabsår der netop er afsluttet jævnfør VOL § 2 Stk. 1 6. punkt. Det vil dog i mange tilfælde være svært, at have alle formalia, papirer med videre klar så hurtigt efter regnskabsårets afslutning.

⁴² Op til 25% af vederlaget kunne betales i kontanter.

⁴³ Forudsat at selskabet har kalender år, ellers foregår omdannelsen første dag efter regnskabsafslutningen..

Derfor kan man omdanne til et tidspunkt der ligger forud for den dag man omdanner. Dette vil sige, at man kan have en omdannelse der ligger et halvt år efter den besluttede omdannelsesdato. Omdannelsesdatoen vil ved et selskab der har kalender år være den 1. januar og omdannelsen skal så senest besluttes ved underskrift på et stiftelses dokument⁴⁴, eller ved konstituerende generalforsamling⁴⁵ den 30. juni, samme år.

Hvis omdannelsen finder sted i en virksomhed med flere ejere, er det nødvendigt at de har samme regnskabsår for at omdannelsen kan gennemføres. Har ejerne ikke samme regnskabsår, kan omdannelsen ikke gennemføres, før de har fået rettet det til så de afslutter regnskabsåret samtidigt.

5.8 Papirarbejdet

Når omdannelsen har fundet sted, skal dokumentationen på omdannelsen senest en måned efter fremsendes til myndighederne jf. VOL § 2, stk. 1 nr.7.

Der er tale om en åbningsbalance for det nystiftede selskab, en opgørelse af anskaffessummen på aktierne/anparterne, samt dokumentation for, at selskabet er anmeldt til registrering hos erhvervs og selskabsstyrelsen.

Hvis fristen på en måned overskrides kan SKAT bestemme, at omdannelsen skal være skattepligtig, hvilket medfører at der skal opgøres avancer på salg som beskattes.

SKAT vil dog i hvert enkelt tilfælde vurdere om der har været tale om spekulation eller lignende ved overskridelsen af tidsfristen, eller om der er tale om formildende omstændigheder. Dette betyder at alle skattefrie omdannelser der overskrider fristen ikke bare analogt bliver gjort skattepligtige.

⁴⁴ Ved omdannelse til et anpartsselskab.

⁴⁵ Ved omdannelse til et aktieselskab.

5.9 Udskudt skat

Der skal i forbindelse med omdannelsen også afsættes den udskudte skat som forventes afregnet ved fremtidig udligning af forskellen mellem den bogførte og skattemæssige værdi jævnfør VOL § 2 Stk. 1. 8 punkt.

Udskudt skat er 25 % af den forskel der er imellem den regnskabsmæssige og den skattemæssige værdi på aktiverne og passiverne og det er denne skat der henvises til i VOL.

Denne skat skal afsættes i åbningsbalancen som udarbejdes per 1. januar for at give et retvisende billede, af de værdier og forpligtelser der er i selskabet. Det vil ikke være i alle tilfælde, at der vil forekomme udskudt skat, for det kommer helt an på hvilke aktiver og passiver virksomheden der omdannes består af, samt hvilke afskrivningssatser der er brugt ved beregning af afskrivninger.

Ved en omdannelse med flere ejere skal der også opgøres udskudt skat for den enkelte ejer jævnfør VOL § 2 Stk. 3.

Grunden til at man ikke laver en samlet opgørelse for virksomheden er, at den udskudte skat skal kunne føres tilbage til den enkelte ejer, så det ved et senere salg kan opgøres hvilken del af skatten og avancerne der vedrøre den enkelte ejer.

Selv om jeg i indledning har skrevet, at den skattefrie virksomhedsomdannelse gør, at man ikke skal have likviditet til at betale skatter eller lignende, er dette en sandhed med modifikationer.

Hvis den udskudte skat ved flere ejere af en virksomhed ikke fordeler sig efter samme nøgle, som ejerne har ejerandel, så skal ejerne have penge op ad lommen for at udligne forskellen. Udligningsbeløbet tillægges den anskaffelsessum der bliver opgjort på aktierne.

Udligningsbeløbene har dog ikke skattemæssige konsekvenser for selskabet.

5.10 Regnskabsår

Normalt skal regnskabsåret løbe fra den 1.januar – 31. december⁴⁶, der kan dog afviges fra dette ved dispensation jævnfør VOL § 3 stk. 2 og 3.

Det der har den største vægt ved om der ydes dispensation er, at der foreligger kontinuitet. Ved dette skal der forstås, at der ikke springes perioder over eller laves regnskab for den samme periode mere end en gang.

Årsagen til at lave et længere eller kortere regnskabsår, bliver dog mange gange også taget med i vurderingen. Årsagerne kan være mange, men det kan være begrundet i sæsonen indenfor virksomhedens virkefelt. Dette gør, at det vil være mere hensigtsmæssigt med hensyn til tidspres eller lignende, at afslutte regnskabsåret på et andet tidspunkt af året end ellers. En anden årsag kan være, at det omdannede selskab skal fungere i samhørighed med et allerede eksisterende selskab, som har skævt regnskabsår.

5.11 Hvad indebærer succession?

Ved indskydelsen af virksomheden i selskabet indtræder selskabet i virksomhedens skattemæssige stilling dette kaldes succession jf. VOL § 4.

Successionen gør, at der ikke udløses skat til ejeren, der har virksomheden når han indskyder det i selskabet. Så selv om der foreligger tab og gevinst på de værdier der bliver indskudt i virksomheden, bliver den tidligere ejer ikke beskattet af disse.

Selskabet indtræder i den skattemæssige stilling som den tidligere ejer havde. Dette indebærer også at selskabet indtræder i anskaffelsessum og anskaffelsestidspunkt for de aktiver og passiver der bliver indskudt ved omdannelsen jf. VOL § 6.

Selskabet overtager også anskaffelsesformålet for de enkelte aktiver og passiver, dette vil sige at den overtager dem til samme brug, som virksomheden anskaffede dem til.

⁴⁶ Igen forudsat, at det omdannede selskab har fungeret efter kalenderåret.

5.12 Fremførsel af underskud

Eventuelt uudnyttede underskud i virksomheden kan ikke overføres til selskabet, ved omdannelsen jf. VOL § 8. Dette er dog ikke til hinder for, at underskuddene kan benyttes i den private økonomi.

Umiddelbart kan dette virke underligt, da selskabet jo indtræder i virksomhedens skattemæssige stilling, men det er ikke desto mindre afgjort ved lov, at de underskud der foreligger før omdannelsen, skal forblive i personligt regi.

5.13 skattemæssig anskaffelsessum

Den skattemæssige anskaffelsessum opgøres efter samme princip som ved et salg. Derfor gennemgår man virksomheden aktiv for aktiv, for at værdiansætte det til den salgssum det er værd i det frie marked.

Det er ikke altid lige til, at fastlægge en salgssum på et aktiv. Årsagen til dette er, at det ikke er alle aktiver der er et marked for. Når der ikke foreligger en potentiel køber til lignende aktiver, er der ingen sammenligningsgrundlag, og derfor ikke et marked man kan sammenholde sit aktiv med.

Disse situationer opstår særligt ved specialbyggede maskiner, som andre ikke kan have brug af, fordi de er bygget og kun kan fungere til det ene formål, som denne virksomhed benytter det til. Sådan et aktiv er der intet marked for, og man må derfor estimere en salgssum, man mener passer til den levetid der er for aktivet.

Et andet alternativ til en estimeret salgssum er, den regnskabsmæssige værdi på aktivet. Som hovedregel vil denne værdi blive accepteret, som en acceptabel faktor for, hvad aktivet er værd ved omdannelsen.

Problemet opstår også i forbindelse med fastsættelsen af goodwill, da denne ikke før har, måtte indregnes i balancen, da der vil være tale om internt oparbejdet goodwill. Her har man derfor ikke en regnskabsmæssig værdi man kan benytte som salgssum.

Til at løse problemet har skat lavet TSS-cirkulære 2000-10, som er en vejledning til, at fastsætte værdien af goodwill. Benyttelsen af cirkulæret til fastsættelse af værdien af goodwill, forhindre dog ikke SKAT i eventuelt at regulere den værdi man når frem til.

6. Opfylder virksomheden kravet til skattefri virksomhedsomdannelse

Indledning

For at finde frem til, om Lygten I/S der er beskrevet i starten af opgaven opfylder kravene for at kunne kaldes en erhvervsmæssig virksomhed i skattemæssig forstand, er vi nødsaget til at sætte denne igennem de 11 punkter i ligningsvejledningen. Denne gennemgang vil give os en ide om, om virksomheden kan benytte den skattefrie virksomhedsomdannelse.

6.1 Analyse af virksomhed der skal omdannes efter VOL.

1. Virksomheden har ikke i dets første regnskabsår som er 2008 formået at generer et overskud, men derimod et underskud på knap t.kr. 175. Årsagen til underskuddet skal både findes i, at ejendommen ikke blev lejet ud med det samme, og man på den konto gik glip af en indtjening på kr. 120.000, samt at det ikke er lykkedes i regnskabsåret, at få nogen indtægt for patentrettigheder, da det først er i 2009 der er kommet møder i stand, med mulige producenter af lygten. Man må formode at de møder der er kommet i stand i 2009 udmønter sig i nogle royalty indtægter, samt at der kommer til at være 12 måneders indtægt fra udleje af ejendommen.

2. At virksomheden det første regnskabsår har udmøntet sig i et negativt resultat, kan undskyldes med indkøringsvanskeligheder. Her kan igen nævnes, at det tog 3 måneder at finde en lejer til ejendommen, samt at der må forventes, at der vil komme royalty indtægter fra lygten.

3. Thomas og Jytte har helt sikkert forventet en positiv indtægt fra deres virksomhed, og de budgetter der er udarbejdet er lavet i samarbejde med revisoren, som dog ikke ved noget om potentialet for lygten, men har regnet på, at virksomheden skulle kunne klare sig med overskud, ved drift af ejendommen, hvis projektet med lygten skulle gå i vasken.

4. Man må sige at der bag arbejdet med lygten ligger seriøsitet, da man både har brugt tid og penge på, at udvikle en prototype, man kan bruge i salgsøjemed, og har fået lygten patenteret. Forekomsten af budgetter og andre redegørelser forud for etableringen underbygger tilsvarende at der er tale om en professionel virksomhed. Thomas har arbejdet seriøst på at få møder i stand omkring lygten, men sådanne

forhandlinger har bare taget længere tid end det var forventet, da man lagde budgettet for virksomheden.

5. Thomas er uddannet ingeniør indenfor elektronik, og har derfor en meget stor viden indenfor hvordan de dele med mere lygten er fabrikeret og af fungerer. Derfor har Thomas en viden der gør ham kvalificeret til at drive virksomheden. Thomas har dog fortsat med sit ingeniør job ved siden af driften af virksomheden, men det er hans mening at når der kommer ordentligt gang i denne skal hans løn komme herfra og så kan han bruge sin tid på, at komme på flere opfindelse der forhåbentlig vil være lige så nyskabende som lygten på solceller så det er muligt at få patent på dem. Det forhold at han måske har flere ideer til udvikling med videre taler for, at der er tale om en opfindervirksomhed, og en sådan virksomhed kan i sig selv kvalificeres til at være en virksomhed der kan omdannes.

6. Der er umiddelbart ikke nogen private formål med virksomheden, andet end ønsket om at få masseproduceret sin lampe, så man derigennem kan få en rentabel drift af virksomheden, og tjene penge på sin opfindelse på denne måde.

7. Ejendommen er udlejet til et malerfirma og Jytte og Thomas er derfor afskåret fra at benytte ejendommen til private formål.

Bilen har de ikke været afskåret fra at benytte privat, men parret har en anden bil, som de frit har kunnet benytte og det er kun Thomas der har kørekort. Jytte er ved at tage kørekort, og det er så meningen at hun skal benytte familiens private bil til daglig, fordi Thomas til den tid arbejder for deres virksomhed, og den kørsel han foretager sig i dagtimerne vil derfor være på vegne af virksomheden, og den vil derfor foregå i virksomhedens bil.

Lygten er ikke produceret til brug endnu, så denne har på alle punkter været afskåret fra, at være benyttet privat.

8. Virksomheden er nystartet og det er derfor svært at sætte den op imod et størrelses og omfangskrav, virksomheden er ikke vokset på sine 8 måneder, men den vil meget sandsynligt udvikle sig til at blive noget større end den er nu i 2009, da der med stor sandsynlighed vil blive indgået aftaler omkring lygten i det kommende regnskabsår.

9. Virksomheden ligner en hel almindelig opfinder, udviklingsvirksomhed i opstarten, hvis man sammenligner med det bindende svar tidligere i opgaven hvis man ser bort fra ejendommen.

10. Virksomheden lever op til standarder indenfor opfinder/udviklingserhverv. De har fået patenteret deres produkt, samt gjort en seriøs indsats for at afsætte dette til produktion eller salg, og der kan næppe forventes mere i forhold til det tidsrum der har været at få tingene i stand på.

11. Der har ikke været købere til virksomheden, men det kan formodes, at de virksomheder der er interesserede i lygten, ville være interesseret i at købe denne del af virksomheden, hvis de fik mulighed for dette.

Virksomheden opfylder ikke rentabilitetsbetragtningen, da den udviser et negativt resultat på kr. 134.750 efter regnskabsmæssige afskrivninger.

Ifølge det bindende svar SKM 2006.290.SR er det ikke for en udviklingsvirksomhed og opfindervirksomhed et krav, at rentabilitetsbetragtningen bliver opfyldt, da kendetegnet for disse virksomheder er, at der er en væsentlig tidsforskel imellem tidspunktet hvor omkostningerne bliver forbrugt til tidspunktet hvor virksomheden opnår indtægter på grund af de omkostninger der forbrugt tidligere i forløbet.

Virksomheden Lygten I/S opfylder ikke 100 % punkt 5 og punkt 8 i ligningsvejledningens definition på en erhvervsmæssig virksomhed.

Thomas har en stor elektronik viden, og har derfor evnerne til at udvikle ting indenfor denne kategori, men han har ingen viden omkring driften af en virksomhed, eller den økonomiske side af en virksomhed. De har så revisoren til at tage sig af budgetlægning, bogføring og udarbejdelse af regnskaber, men han kan ikke hjælpe dem i den daglige drift.

Man kan som nævnt i punkt 8, ikke umiddelbart sætte virksomheden op imod et størrelses og omfangskrav, da der er tale om det første regnskabsår, men det er ikke lig med at SKAT ikke kan have forventninger til hvor langt virksomheden burde være nået i sin udvikling og dermed størrelse og omfang.

Der bliver nævnt i ligningsvejledningen at ingen af de 11 punkter enkeltstående kan diskvalificere virksomheden i, at være en erhvervsmæssig virksomhed, men spørgsmålet er, om de to punkter virksomheden ikke opfylder til fulde, er nok til at føre til, at der vil blive dømt hobbyvirksomhed, og derfor ikke adgang til at benytte den skattefrie virksomhedsomdannelse.

Da Thomas dog har en del viden omkring det han udvikler, og det har lykkedes ham at få interesserede aftagere til en licens på lygten, kan han ikke påstås at være uden evner. Derfor må det også ses som, at han har haft den rette professionalisme udad til, til at drive virksomheden, og derfor mener jeg ikke, at han ikke er egnet til at drive virksomheden, og at punktet må være opfyldt i høj nok grad, til at SKAT vil acceptere ham som egnet til at håndtere driften.

Da et enkeltstående punkt ikke kan føre til diskvalificering, er det så irrelevant at virksomheden ikke formår at opfylde punktet omkring omfang og størrelse, da dette ikke kan modvirke, at de kan accepteres som en erhvervsmæssig virksomhed, og derved har adgang til, at benytte den skattefrie virksomhedsomdannelse og derved omdanne deres interessentskab efter denne.

Lygten I/S kan derfor omdanne deres I/S til et ApS den 1. januar 2009. Værdiansættelsen og omdannelsesprocessen af virksomheden vil blive gennemgået i det næste.

Det er naturligvis muligt at anmode om et bindende svar, for at undgå efterfølgende usikkerhed om kravet om, at der skal være tale om en igangværende virksomhed. I dette tilfælde ville det være hensigtsmæssigt, hvis kun opfindelsen skulle overdrages, men i og med at det er de samlede aktiviteter inklusive ejendom, vurderes det at dette ikke er nødvendigt

7. Værdiansættelse

Indledning

Ved værdiansættelsen ved en omdannelse tager man virksomheden aktiv for aktiv, og ser på, om aktivet er det værd det er opført til i regnskabet, samt hvilken værdi aktivet har skattemæssigt.

Ved en skattepligtig omdannelse vil det være den forskel der er imellem den regnskabsmæssige og skattemæssige værdi der udløser avancer og dermed beskatning. Som loven er nu, bliver en privatperson kun beskattet af 90 % af avancen, men med skattereformen der træder i kraft her i 2009, vil denne beskatning for omdannelser der bliver foretaget fra 1. januar 2010 og fremefter være på 100 % af avancen.

Det vil sige, at det vil kunne betale sig, at omdanne her i 2009, i stedet for at vente til 2010, da omdannelse efter 1. januar 2010 vil give en højere skattemæssig indgangsværdi for hovedparten af aktiverne. Dette vil medføre en lavere skattemæssig anskaffelsessum, og hvis denne i forvejen er negativ, så vil denne situation kun blive forværret af, at man nu skal beskattes ud fra den rene avance der er imellem de regnskabsmæssige og skattemæssige værdier.

7.1 Ejendommen.

Inden værdiansættelsen af ejendommen finder sted, skal Thomas og Jytte afgøre, om de vil have ejendommen med over i selskabet de omdanner til, eller om ejendommen skal forblive i deres interessentskab. Ejendomme er en af de aktiver der har en særlig status når man omdanner, da den kan holdes udenfor omdannelsen, så længe at den skattemæssige anskaffelsessum for anparterne ikke bliver negativ.

I Thomas og Jyttes tilfælde ville det være muligt at holde ejendommen udenfor, da dette ikke ville resultere i en skattemæssig negativ anskaffelsessum på anparterne. De har dog valgt at lade ejendommen omdanne med over i selskabet, af den årsag, at der er tale om en erhvervmæssig ejendom, og den dag maleren ikke ønsker at leje den længere, håber de at deres selskab er vokset så meget, at de selv vil have mulighed for at benytte lokalerne, og i kraft af dette mener de, at det er nemmere at ejendommen allerede ligger i selskabet.

Ejendommen har den 31. december 2008 samlet for Jytte og Thomas en regnskabsmæssig værdi på kr. 2.194.583 og en skattemæssige værdi på kr. 2.208.000. denne værdi er fordelt med 80 % til Jytte og 20 % til Thomas.

Disse ultimo værdier føres direkte over som primo tal i åbningsbalancen for 2009 i Lygten ApS jævnfør bilag 3, da selskabet overtager den værdi man havde ejendommen opført til ved omdannelsen.

Herefter skal man opgøre den skattemæssige anskaffelsessum for henholdsvis Jytte og Thomas, som er den værdi der sammen med alle de andre aktiver og passiver kommer til at udgøre beregningsgrundlaget for den skattemæssige anskaffelsessum.

For at finde frem til den skattemæssige anskaffelsessum, til brug for opgørelse af det skattemæssige grundlag for den enkelte interessent, skal der opgøres genvundeafskrivninger, samt den skattemæssige anskaffelsessum for ejendommen. Det er forudsat at ejendommen både har en salgsværdi og en offentlig ejendomsvurdering på kr. 2.300.000.

Ved denne opgørelse kommer vi frem til en skattemæssig anskaffelsessum på kr. 1.927.000 som vist nedenfor, som skal fordeles på de to interessenter. Dette er gjort i bilag 2.

Der er ydermere vist den samme beregning, for hvis omdannelsen finder sted den 1. januar 2010.

	2009	2010
	Ejendom	Ejendom
salgsværdi	2.300.000,00	2.300.000,00
anskaffelses sum	2.000.000,00	2.000.000,00
afskrivninger	92.000,00	92.000,00
Reguleret anskaffelsessum	1.908.000,00	1.908.000,00
Avance	392.000,00	392.000,00
Genvundne afskrivninger	92.000,00	92000
90 %	82.800,00	
Anskaffelsessum	2.300.000,00	2.300.000,00
Tillæg kr. 10.000 pr. år (2008)	10.000,00	10.000,00
Reguleret anskaffelsessum	2.310.000,00	2.310.000,00
Avance	10.000,00	10.000,00
Handelsværdi	2.300.000,00	2.300.000,00
- genvundnuafskrivninger	82.800,00	92000
- avance	290.200,00	290.000,00
Skattemæssig anskaffelsessum	1.927.000,00	1.918.000,00

7.2 Bil og lygte.

Ved værdiansættelsen af bilen, kan vi konstatere, at denne kun har været benyttet erhvervsmæssigt mens den har været en del af virksomheden, og der kan derfor ikke komme på tale, at denne holdes uden for omdannelsen.

Havde bilen været i personligt regi, og der var betalt godtgørelse efter de skattemæssige satser for kørsel i egen bil, havde bilen kunne holdes udenfor omdannelsen, men da den er indskudt i virksomheden ved dennes opstart, vil det blive set som et regulært salg hvis bilen ikke medtages i selskabet, og der vil derfor være beskatning af eventuelle avancer ved denne handling.

Bilens skattemæssige værdi opgøres ved at tage den regnskabsmæssige værdi⁴⁷ og fratække den skattemæssige værdi, på denne måde kommer man frem til den

⁴⁷ Ved en skattefri virksomhedsomdannelse accepteres de regnskabsmæssige værdier på aktiverne som værende handelsværdierne.

skattemæssige avance som man skal bruge 90 % af, som det skattemæssige beregningsgrundlag.

Denne avance fratrækker man så handelsværdien, og når frem til det beløb, som også er med i beregningsgrundlaget af den skattemæssige anskaffelsessum for anparterne.

Lygten deler Jytte og Thomas med 80 og 20 procent som de gør med alle andre aktiver, men på grund af Jyttes reducerede afskrivningsgrundlag⁴⁸ deler de ikke bilen efter samme fordelingsnøgle. Thomas ejer rundt regnet 25 % af bilens skattemæssige værdi, og Jytte dermed kun 75 %, så det reducerede afskrivningsgrundlag forskubber også den værdi den skattemæssige anskaffelsessum på aktierne opgøres efter.

	2009		2010	
	Bil	Lygte	Bil	Lygte
Handelsværdi	375.667	200.000	375667	200000
Skattemæssig værdi	270.000	0	270000	0
	105.667	200.000	105667	200000
90 %	95100,3	180000		
Handelsværdi	375.667	200.000	375667	200000
- avance	95.100	180000	105667	200000
	280.567	20.000	270000	0

7.3 Varelager/Handelsvare.

Lygten I/S har ingen Varelager/handelsvare, men disse har som hovedregel den samme værdi skattemæssigt og regnskabsmæssigt. Der kan dog forekomme en lavere skattemæssig værdi af handelsvare og varelagre, hvis der skattemæssigt er nedskrevet for ukurante vare, men denne nedskrivning eksempelvis ikke er foretaget regnskabsmæssigt, da dette er fundet uvæsentligt. Der kan omvendt også være nedskrevet regnskabsmæssigt på handelsvarerne men den afskrivning ikke har været berettiget skattemæssigt.

⁴⁸ Dette reducerede afskrivningsgrundlag er opstået på grund af at Jytte har haft indbetalt penge på en etableringskonto.

Opgørelsen af den skattemæssige anskaffelsessum for handelsvare/varelager opgøres på samme måde, som den er opgjort for lygten og bilen.

	2009	2010
Handelsværdi	250.000,00	250.000,00
Skattemæssig værdi	150.000,00	150.000,00
	100.000,00	100.000,00
Handelsværdi	250.000,00	250.000,00
- avance	100.000,00	100.000,00
	150.000,00	150.000,00

Beregningen er lavet ud fra fiktive tal, da der ikke er noget varelager hos Lygten I/S.

Som primoposteringer i åbningsbalancen for selskabet ville de kr. 250.000 blive ført ind som regnskabsmæssig værdi og de kr. 150.000 som den skattemæssige værdi.

Igen er vist hvad den samme opgørelse af den skattemæssige anskaffelsessum ville være opgjort til efter reglerne i den nye skattereform.

7.4 Tilgodehavender.

Lygten I/S har endnu ingen tilgodehavender, da de ikke har formået at få lygten i produktion, og huslejen på ejendommen bliver betalt forud, den første i hver måned.

Hvis man ser på opgørelsen af anparternes anskaffelsessum⁴⁹ vil man dog ligge mærke til, at Thomas har et tilgodehavende hos Jytte på kr. 5.000. Dette tilgodehavende er opstået fordi Jytte har trukket penge ud af interessentskabet i 2008.

Dette gør, at indskudskontiene ikke stemmer overens, og for at Thomas ikke skal blive straffet for, at Jytte har hævet penge, er Jytte nødt til at udligne i forhold til Thomas, så de igen ejer indskudskapitalen i det rette forhold.

⁴⁹ Kan ses i bilag 2

Værdiansættelsen af tilgodehavender foregår på samme måde som ved værdiansættelsen af handelsvarerne, så der vil ikke være noget eksempel tilknyttet her, da det vil være ens med eksemplet ovenfor.

Årsagen til at der ved tilgodehavender kan være forskel på den regnskabsmæssige og skattemæssige værdi er, at der regnskabsmæssigt ofte bliver hensat et beløb til tab på debitorer. Dette beløb er som sagt kun en hensættelse, og derfor er tabet ikke konstateret endnu, og der er derfor ikke fradrag for dette skattemæssigt.

Så på samme måde som ovenfor ville den regnskabsmæssige værdi i dette tilfælde eksempelvis være kr. 150.000 fordi man har hensat kr. 100.000 til tab, så den skattemæssige værdi vil være på kr. 250.000.

7.5 Periodeafgrænsningsposter

Periodeafgrænsninger værdiansættes regnskabsmæssigt og skattemæssigt ens ved en omdannelse, så den værdi de indgår med regnskabsmæssigt er også den værdi de indgår, ved opgørelsen af den skattemæssige anskaffelsessum på anparterne med.

7.6 Gæld til Thomas

Den gæld der er opført til Thomas fra Jytte, hænger sammen med det tilgodehavende, som blev omtalt under punkt 7.4, og det er de samme kr. 5.000 som Jytte skal udligne til Thomas inden 1. januar 2009.

Dette er også årsagen til at de kr. 5.000 ikke indgår i den skattemæssige anskaffelsessum for anparterne, de er udlignet inden vi når til de værdier der indgår i denne opgørelse.

7.7 kassekredit

Denne post indgår med sin regnskabsmæssige værdi hele vejen igennem til den skattemæssige anskaffelsessum på anparterne og skal ikke reguleres.

7.8 Anden gæld

Anden gæld skal på samme måde som kassekreditte ikke reguleres ved opgørelsen af hver den skattemæssige eller regnskabsmæssige værdi, og er derfor enslydende hele vejen igennem.

7.9 realkreditlån

Realkreditlånet har i Lygten I/S's tilfælde den samme værdi skattemæssigt som regnskabsmæssigt, men dette er ikke altid tilfældet. Lånet kan skattemæssigt godt have en anden kurs end den regnskabsmæssige og det vil være den skattemæssige kurs af lånet der indgår i anparternes anskaffelsessum.

7.10 Udskudt skat

Udskudt skat beregnes som 25 % af de regnskabsmæssige og skattemæssige forskelle i åbningsbalancen, samt 25 % af værdien af goodwill. Det vil sige den udskudte skat beregnet i den første kolonne i bilaget under virksomhed, samt 25 % af goodwillværdien påført under de regnskabsmæssige værdier i primo balancen for selskabet.

7.11 Egenkapital

Egenkapitalen udgør det beløb som ejerne enten har til gode i virksomheden, eller skylder virksomheden i interessentskabet, denne værdi er ikke en del af den skattemæssige anskaffelsessum for aktierne.

7.12 Goodwill

Når man skal opgøre internt oparbejdet goodwill i forbindelse med en omdannelse, skal man som tidligere omtalt bruge TSS - cirkulære 2000 -10. I forbindelse med Lygten I/S giver dette dog problemer. Opgørelsen går ud fra de sidste tre års regnskabstal, og dette kan vi ikke fremskaffe for virksomheden, da denne kun har eksisteret i et enkelt regnskabsår dette resultere i en badwill altså en negativ goodwill.

Denne værdi er ikke repræsentativ for den goodwill værdi virksomheden har eller ikke har. Jytte og Thomas mener at de kan argumentere for, at der i hvert fald ikke skal føres en badwill ind i åbningsbalancen for deres nystiftede ApS.

Nedenfor ses beregningen af goodwill, som giver en negativ sum på kr. 1.360.000 når den afrundes.

Regnskabsmæssigt resultat	(174.750)
Ikke udgiftsført løn til medarbejdene ægtefæ	-
- Finansielle indtægter	-
+ Finansielle omkostninger	40.000
Ekstraordinære poster	-
Reguleret resultat	(134.750)
sidste år -134.750 x 3	(404.250)
Forrige år 0 x 2	-
3. år 0 x 1	-
I alt reguleret resultat	(404.250)
Gennemsnitlig indtjening	(67.375)
Korrektion udviklingstendens	-
Driftsherreløn	250.000
Forrentning af virksomhedens aktiver	221.620
Rest til forrentning goodwill	(538.995)
Restlevetid 7 år. Derfor en kapitaliseringsfal	(1.358.267)
Afundet goodwill	(1.360.000)

Normalt gås der ud fra de sidste tre regnskabsår når man danner det regulerede resultat, men vi har som nævnt kun året 2008, at gå ud fra til beregningen, men ovenfor, har vi kun kunne tage det regnskabsmæssige resultat for det ene år vi har.

Det regnskabsmæssige resultat regulerer man så for renteindtægter, renteudgifter, samt ekstraordinære poster.

Når resultatet er reguleret med dette, ganger man det så op med den faktor der gælder for det enkelte år. I Lygten ApS tilfælde er der tale om, at det resultat vi har, kan ganges op med 3, da der er tale om det sidste regnskabsår.

Resultatet man når frem til her skal så ifølge TSS-cirkulære 2000-10 divideres med 6 for at nå frem til en gennemsnitsindtjening.

Hvis det regulerede resultat inden er stigende eller faldende over alle tre år, må man regulere for en udviklingstendens. Denne udviklingstendens beregnes som det regulerede resultat, for første og sidste regnskabsår divideret med 2. og dette resultat ligges til gennemsnitsindtjeningen. Der kan i Lygten ApS tilfælde ikke beregnes nogen udviklingskorrektur.

Der skal fratrækkes en driftsherreløn, som skal udgøre 50 % af resultatet efter udviklingskorrektur, beløbet må dog højst udgøre kr. 1.000.000 og mindst 250.000.

Derefter skal man fratække forrentningen af virksomhedens aktiver, som i Lygten I/S tilfælde består af ejendommen, bilen og lygten. Dette beløb skal ganges med en kapitaliseringsfaktor, denne faktor beregnes ud fra den levetid man mener goodwillen har. I Lygten I/S tilfælde er der blevet fastsat en levetid på 7 år, og ud fra cirkulæret, kan man så se, at faktoren der skal ganges med er 2,52.

Man afrunder derefter den værdi man kommer frem til i beregningen, og vurdere så om denne værdi er retvisende for den værdi virksomheden har.

En værdi på kr. 0 vil Thomas og Jytte acceptere selv om de mener at deres virksomhed har en værdi for tredjemand, da de ellers ikke ville have kunnet få aftaler om møder i stand med mulige licenstager til lygten.

Revisoren har dog forklaret, at SKAT højst sandsynligt vil gå ind og regulere en eventuel goodwill, der er ført ind i åbningsbalancen. Dette vil ikke have nogle konsekvenser for Jytte og Thomas, men det er aldrig rart at være virksomheds ejere, og få set sine ting igennem af SKAT, selv om man har orden i sagerne.

Derfor er der valgt en goodwill på kr. 0, da dette er mere repræsentativt end en badwill, da selskabet åbenlyst har værdi for tredjemand i form af lygten.

Der kan diskuteres om værdien kr. 0 er den rette at sætte når SKATs vejledende metode føre frem til en negativ goodwill og Jytte og Thomas selv mener, at deres virksomhed har en værdi.

Det vil bare være svært at redegøre overfor SKAT, hvorfor man mener, at der skal en positiv værdi på en virksomhed der stadig ikke har vist et indtjeningspotentiale, også selv om der er tale om det første regnskabsår. Derfor virker det mere fair, at sætte værdien til kr. 0, da det ikke siger at virksomheden er noget værd den ikke er endnu, samt, at det ikke viser at virksomheden intet skulle være værd.

Goodwillberegningen tager ikke hensyn til værdien af rettighederne på lygten. Der er ikke en egentlig vejledende praksis for at værdiansætte patenter med videre. Det vælges derfor ofte i praksis at indregne værdien af rettighederne sammen med goodwill – Som i dette tilfælde resultere i en værdi på kr. 0.

Det vil dog fremgå af efterfølgende opgørelse, at en indregning af en værdi af rettigheder ikke påvirker anparternes skattemæssige anskaffelsessum, i det denne værdi udgår ved opgørelse af anskaffelsessummen for aktierne. SKAT vil derfor ikke korrigere en værdiansættelse til kr. 0. Det skal dog vurderes om denne værdiansættelse kan godkendes regnskabsmæssigt, men det falder uden for opgavens formål.

Efter denne værdiansættelse af alle aktiverne og passiverne, kan vi jævnfør bilag 2 opgøre "købssummen" på virksomheden, og dermed den skattemæssige anskaffelsessum for henholdsvis Jytte og Thomas.

Den skattemæssige anskaffelsessum er først interessant igen, den dag Jytte og Thomas ønsker enten at afhænde selskabet eller dele heraf, da det er denne anskaffelsessum der udgør grundlaget for købet og dermed også for hvad der skal beregnes avancer ud fra ved salget.

8. Omdannelsen.

Indledning

Selve omdannelsen skal igennem alle de punkter der er nævnt i afsnit 5 i opgaven, for at man holder snor i, at man får overholdt alle regler, tidsfrister og krav ved en skattefri virksomhedsomdannelse, så denne ikke ender ud i at blive skattepligtig.

Det vil på ingen måde være fordelagtigt hvis en omdannelse skulle have foregået skattefrit, og ender ud i en skattepligtig omdannelse, da det uanset avancernes størrelse vil betyde, at skatteyderen skal trække på sin likviditet for at betale den latente skat.

Den skattepligtige omdannelse er kun relevant i de tilfælde hvor man ved at omdannelsen ikke munder ud i avancer der er nævneværdige, så dette udløser et minimum af skat der ikke betyder det store at skulle betale, da det koster et minimum af likviditetstræk.

8.1 Krav til brugen af den skattefrie virksomhedsomdannelse

For adgang til brugen af den skattefrie virksomhedsomdannelse skal der være tale om en erhvervsmæssig virksomhed i skattemæssig forstand, samt en igangværende virksomhed.

Vi kom tidligere i opgaven frem til, at der godt kunne godtgøres for, at Lygten I/S både var en erhvervsmæssig virksomhed i skattemæssig forstand, samt at der var tale om en igangværende virksomhed.

Derfor har Lygten I/S adgang til, at benytte den skattefrie virksomhedsomdannelse fordi den opfylder § 1 stk. 1 i VOL.

8.2 Krav til selskabet der indskydes i

Lygten ApS som Lygten I/S indskydes i er stiftet den 1. januar 2009, og opfylder dermed det krav der er i § 1 stk. 2 i VOL. Hvis Lygten ApS havde været stiftet i 2008, skulle dette selskabs anpartskapital have stået ubehæftet på en bankkonto til selskabet, havde gennemgået omdannelsen.

Problematikken med, at de to interessenter skal eje samme andel af anpartsselskabet som de gjorde af interessentskabet som er nævnt i VOL § 1 stk. 2 vender jeg tilbage til senere.

8.3 Skattepligt

Både Jytte og Thomas er på tidspunktet for overdragelsen fuldt skattepligtige til Danmark, de bor begge i Danmark og har arbejde her, og er på ingen måde tilknyttet til udlandet og er skattepligtige efter kildeskattelovens § 1.

De opfylder derved § 2 stk. 1, 1 punkt i VOL.

8.4 Alle aktiver og passiver

Jytte og Thomas har overdraget alle de aktiver og passiver der var i Lygten I/S til Lygten ApS. De havde en mulighed for at holde ejendommen uden for omdannelsen, men dette blev tidligere fravalgt under punkt 7.1 i opgaven, og der henvises for begrundelse, til denne del af opgaven.

Punkt 2 i VOL § 2 er dermed også opfyldt, da der ikke er nogen aktiver eller passiver der er blevet holdt udenfor virksomheden, som ellers vedrører driften af denne.

8.5 Vederlag ved omdannelsen

Thomas og Jytte får kun vederlag i form af anparter i Lygten ApS, som det kan ses jævnfør bilag 2 får de henholdsvis en skattemæssig værdi af anparter for kr. 148.713 og kr. 54.053, og er ikke blevet vederlagt i penge. Dette kan også ses på åbningsbalancen ved, at der ikke optræder noget stiftertilgodehavende eller anden mellemregning med anpartshaverne, punkt 3 i VOL § 2 er derved opfyldt.

Det samlede vederlag udgår den kapital der er i selskabet inklusive overkurs, og derfor er punkt 4 i ovennævnte lov også opfyldt.

8.6 Opgørelse af den skattemæssige anskaffelsessum

Den skattemæssige anskaffelsessum må jævnfør VOL § 2 punkt 5 ikke være negativ, med mindre, at hele virksomheden omdannes og dette stadig medføre en negativ anskaffelsessum.

Dette krav er opfyldt af Lygten I/S, da der er tale om at hele virksomheden inklusive ejendommen indgår i omdannelsen. Ydermere giver omdannelsen ikke udslag i en negativ anskaffelsessum jævnfør den beregnede skattemæssige anskaffelsessum. I kraft af dette er reglen i loven overholdt.

8.7 Omdannelsestidspunkt og dato

Jytte og Thomas omdannelse bliver gennemført 1. januar 2009. Dette lever op til kravet i loven VOL § 2 6 punkt, og ydermere har de to interessenter inden omdannelsen haft det samme regnskabsår, så dette ikke er en hindring for opfyldning af kravet.

Omdannelsen kan ske med tilbagevirkende kraft, dette vil sige, at den omdannelse der skal foretages per. 1. januar 2009 skal gennemføres senest den 30. juni 2009, da man har et halvt år at løbe på. Stiftelses dokumenter med mere, skal dog senest være underskrevet på denne dag, da omdannelsen ellers udmønter sig i at blive skattepligtig, hvis SKAT ikke mener der er grundlag for, at give dispensation.

Jytte og Thomas revisor, har dog sørget for, at alle papirer omkring omdannelsen ligger klar i midten af januar, da han har helt styr på fristerne i loven, og ikke ønsker at de skal ende ud i en skattepligtig omdannelse.

8.8 Papirarbejdet

Senest en måned efter omdannelsen skal Lygten ApS indsende en åbningsbalance for selskabet, samt opgørelsen af den skattemæssige anskaffelsessum. SKAT har herefter mulighed for, at komme med indsigelser imod den opgørelse der er foretaget, af anskaffelsessummen for anparterne.

Hvis dokumenterne ikke indsendes rettidigt kan SKAT hvis de anser det som en misligholdelse, gøre omdannelsen skattepligtig.

Da disse papirer vil blive indsendt rettidigt af selskabet opfylder de punkt 7 i VOL § 2.

8.9 Udskudt skat

Den udskudte skat beregnes af forskelle der er på den regnskabsmæssige og skattemæssige værdi på aktiver. Den udskudte skat er på 25 %, og er beregnet i bilaget til anparternes anskaffelsessum. I åbningsbalancen skal denne sættes af med kr. 208.063 for lygten I/S.

For henholdsvis Thomas og Jytte skal der også opgøres en udskudt skat, for at man kan henføre hvilken latent skat den enkelte interessent har ført med fra virksomheden, hvis de senere sælger deres anparter.

Da der er beregnet udskudt skat af alle forskelle, opfylder de også punkt 8 i VOL § 2.

8.10 Flere ejere

Da der er tale om et interessentskab og derfor et selskab med flere ejere skal virksomheden opfylde nogle yderligere krav for at kunne omdannes skattefrit.

1. At alle ejere anvender den skattefrie virksomhedsomdannelse.

Dette er tilfældet, da både Jytte og Thomas omdanner deres andel af virksomheden. Problematikken kan opstå hvor der er flere ejere. Hvis 8 mennesker ejer interessentskabet, er det ikke sikker at alle 8 er interesseret i omdannelsen, og så kan denne ikke gennemføres uanset hvor lille en ejerandel interessenten så har.

2. Alle ejere skal have den samme regnskabsperiode.

Dette opfylder Jytte og Thomas, da de begge har afsluttet deres regnskabsår 31. december 2008.

3. Ejerne skal vederlægges i forhold til deres ejerandel i det nye selskab i forhold til deres ejerandel i den virksomhed der bliver omdannet.

Det er her den virkelige problematik kommer ind. På grund af at Jytte og Thomas ikke har det samme afskrivningsgrundlag, tilfalder den udskudte skat dem ikke i deres 80/20 procents ejerforhold.

Dette skal man løse ved udligning. Denne udligning foretages på baggrund af nedenstående beregning.

	Jytte	Thomas	I alt
Udskudt skat	62.200	10.863	73.063
Værdi før udskudt skat	556.200	189.050	745.250
Selskabets værdi	494.000	178.188	672.188
Udligning	218.750		218.750
	712.750	178.188	890.938

Den udskudte skat er beregnet ud fra de forskelle den enkelte interessent har imellem den regnskabsmæssige og skattemæssige værdi på aktiverne per 31. december 2008 i bilag 2.

Selskabets værdi før udskudt skat udgør summen af aktiver og passiver med undtagelse af den egenkapital der er per 31. december 2008.

Man tager så selskabets værdi før udskudt skat og trækker den udskudte skat fra, og kommer frem til selskabets værdi.

Her opdager man hurtigt, at de kr. 178.188 ikke udgør 20 % af de kr. 672.188 men 26,5 % af værdien af selskabet. Dette stemmer ikke overens med, at de skal eje selskabet i samme forhold, som før omdannelsen fandt sted.

For at råde bod på dette, er man nødt til at lave en udligning. Denne udligning foretages på baggrund af den interessent med den mindste ejerandel, det vil sige vi skal gå ud fra Thomas værdier.

Thomas skal eje 20 % af selskabet, det vil sige at hans kr. 178.188 skal svare til 20 % af den fulde værdi på selskabet. Vi tager derfor de kr. 178.188 og dividerer med 20 % og kommer på denne måde frem til de kr. 890.938.

De 80 % af dette beløb er så Jyttes ejerandel af virksomheden, og for at kunne leve op til dette, er Jytte nødt til at skyde kr. 218.750 ind for at kravet om samme ejerforhold bliver opfyldt.

Hvis der havde været mere end to interessenter, så man eksempelvis sagde, at det blev ejer med 20 %, 30 % og halvtredsprocent men ud fra samme beregning som ovenfor, ville de enkelte skulle betale følgende udligningsbeløb.

	50%	30%	20%	
Selskabets værdi	294.000	200.000	178.188	672.188
Udligning	151.469	67.281		218.750
	445.469	267.281	178.188	890.938

Som det kan ses er det det samme beløb, der i alt skal udlignes, men fordi vi nu satte en ejer mere ind, fordeler dette beløb sig nu anderledes.

Beløbet ville selvfølgelig ændre sig hvis vi så på en anden virksomhed, men essensen i dette er, at denne udligning skal foretages hver gang, for kravet omkring ens ejerandel før og efter omdannelsen kan opfyldes.

8.11 Fremførsel af underskud

Det underskud Lygten I/S får i 2008, kan ikke videreføres til Lygten ApS. Dette forhindrer dog ikke Thomas og Jytte i, at benytte underskuddet privat, og på den måde få gavn af det.

8.12 konklusion.

Det viser sig, at det virker en del nemmere, at analysere sig frem til, om der foreligger erhvervsmæssigdrift for en virksomhed det første regnskabsår, end det blev antaget i indledningen.

Hvis man ikke driver virksomheden på en usædvanlig eller uhensigtsmæssig måde, men følger de normer der normalt er indenfor branchen, er det forholdsvis nemt ud fra de foreskrevne regler og vejledninger SKAT har udgivet, at afgøre om en virksomhed drives erhvervsmæssigt.

Det var derfor ikke svært, at afgøre at Lygten ApS med stor sandsynlighed vil kunne gennemføre den skattefrie virksomhedsomdannelse det første år, uden den store fare for, at SKAT vil gøre omdannelsen skattepligtig.

Det vigtige i denne sammenhæng er, at være opmærksom på at SKAT lempet på de regler der ellers gælder for erhvervsmæssig drift. Det sker i praksis ved, at udviklingsvirksomheder ikke behøver at opfylde rentabilitetsbetragtningen i de første år, fordi SKAT har måtte erkende den tidsmæssige forskydning der gælder for udviklingsvirksomheder som Lygten ApS imellem omkostningerne og indtægterne.

Virksomheden skal dog kunne bevise, at den har et indtjeningspotentiale i fremtiden, og det er her det største problem ligger. For hvis man ikke har fået patent med videre på sit produkt, kan det være svært at overbevise SKAT om at ens produkt er unikt, og derfor vil kunne tjene penge hvis produktet kommer i produktion.

Det vigtigste i en skattefri virksomhedsomdannelse er at sætte sig ind i tidsfristerne i loven, samt rækkefølgen for de ting der skal gøres, så man ikke begår en fejl og får gjort omdannelsen skattepligtig i stedet.

Opgørelse af aktiernes/anparternes anskaffelsessum og opgørelsen af internt oparbejdet goodwill i virksomheden, der kan aktiveres ved omdannelsen er to meget vigtige opgørelser.

Anskaffelsessummen for anparterne er det grundlag man beskattes ud fra ved en senere afhændelse af selskabet, og denne skal være opgjort efter SKATS regler.

Hvis man får en negativ anskaffelsessum, så vil man alt andet lige få en større beskatning når man sælger virksomheden, da differencen vil være større end hvis man havde haft en positiv anskaffelsessum. Ved en anskaffelsessum på kr. 0 vil den skattepligtige avance svare til den negative anskaffelsessum. Der er kun muligt at fastholde en negativ anskaffelsessum for aktierne hvis virksomheden har været omfattet af virksomhedsordningen i året forud for omdannelsen.

Når der omdannes virksomheder med mere end en ejer, er det ydermere vigtigt at have styr på den udligning der skal foregå, da manglende opfyldelse af dette kan medføre, at omdannelsen går hen og bliver skattepligtig.

Det er vigtigt at sørger for, at hvis der ikke er samme afskrivningsgrundlag på aktiverne, at der bliver lavet udligning i forhold til den udskudte skat, så ejerne ejer den samme andel i det nye selskab som i det gamle, da det er en forudsætning for at kunne omdanne når der er mere end en ejer.

Der vil også kunne forekomme noget udligning i forhold til, de indskudskonti den enkelte ejer har, da det er meget sjældent, at der bliver foretaget hævnninger og indskud ud fra ejerandel. Dette er også en del af problematikken med, at der skal ejes samme ejerandel før og efter omdannelsen.

Det vil ikke altid være lige nemt at overskue udligningen, og opgørelsen af diverse anskaffelsessummer og goodwill, men dette skal ikke være en hindring for, at man benytter den skattefrie virksomhedsomdannelse på trods af flere ejere.

Hvis man sørger for at forberede virksomheden ordentligt, samt sørger for at få den rette vejledning under omdannelsen, så vil en omdannelse af en personlig virksomhed som i opgaven, kunne gennemføres helt uden fare for, at den vil blive gjort skattepligtig.

9. Hovedkonklusion.

I arbejdsprocessen med opgaven er jeg nået frem til, hvilke krav der skal opfyldes for at kunne benytte sig af den skattefrie virksomhedsomdannelse.

Dette drejer sig om kravene:

- Der skal foreligge erhvervmæssig drift.
- Der skal være tale om en igangværende virksomhed.
- Selskabet der overdrages til skal være jomfrueligt eller kapitalen skal have stået ubehæftet på en bankkonto, og der må ingen drift have været i selskabet, samt at ejeren af den omdannende virksomhed skal eje den fulde kapital i selskabet der succederes til på omdannelsestidspunktet.

- Samt at virksomheder der er omfattet af personskattelovens § 4, stk. 1 nr. 10 og 12 ikke kan benytte loven, selv om de opfylder ovenstående krav.

Der blev stillet flere betingelser op omkring det at drive erhvervmæssig virksomhed i SKATs øjne, samt set på afgørelse omkring denne problemstilling.

Under analysen af disse domme og afgørelser, fandt jeg frem til, at der er en stor forskelsbehandling imellem de grupperinger man kan sætte virksomheder i.

Udviklings- og opfinder virksomheder har klare fordele i deres opstart, da de ikke behøver opfylde rentabilitetsbetragtningen for at kunne blive betegnet som en erhvervmæssig virksomhed.

Dette gør det væsentlig lettere for denne slags virksomheder at få fradrag for sine omkostninger end for andre virksomhedstyper, da de ikke behøver bevise at de kan tjene penge i første omgang, for at kunne få fuldt fradrag for omkostninger i de sparsomme indtægter der har været i udviklingsfasen.

De andre virksomhedstyper ville meget muligt blive underkendt som erhvervmæssig drevet når der ikke er indtægter, og dette ville betyde at der ikke ville være adgang til fradrag for omkostninger.

Hvis der bliver afgjort, at der foreligger hobbyvirksomhed, vil man ikke kunne fradrage sine omkostninger i den indtægt der eventuelt har været, og dette resulterer i den skævfordeling som blev nævnt i opgaven, hvor man skal beskattes af sin indtægt, men ikke har fradrag for sine omkostninger.

Man kan konkludere ud fra det der er fundet frem til i opgaven, at SKAT følger de regler der er udlagt i ligningsvejledningen, men at disse bliver benyttet lempeligt for nogle virksomheds typer.

Dette giver et skævt billede når man ser på afgørelser og domme, men grupperingen af de forskellige virksomheder, gør at man alligevel kan finde frem til et brugbart mønster, og at afgørelserne og dommene derfor bliver brugbare i en analyse situation, så længe man er opmærksom på den branche forskelsbehandling der foreligger.

Der blev fundet frem til, at Lygten I/S med stor sandsynlighed vil kunne omdannes efter den skattefrie virksomhedsomdannelse, fordi det vil kunne retfærdiggøres at der er tale om erhvervsmæssig drift. Hvis ejendommen indgår i omdannelsen er det givet at der kan gennemføres en skattefri omdannelse.

Der vil dog altid ved en omdannelse efter det første år, være en risiko for, at SKAT ikke mener at kravene er opfyldt for, at benytte den skattefrie virksomhedsomdannelse, og denne derfor gøres skattepligtig.

Hvis man ikke har nerverne til at nøjes med en analyse på om der foreligger erhvervsmæssig drift, vil det altid være at foretrække at få et bindende svar fra SKAT.

Under omdannelsen blev det belyst at især værdiansættelse af goodwill efter kun et enkelt regnskabsår ikke fungerer optimalt, og SKATs beregningsmodel er tilnærmelsesvis ubrugelig i denne situation.

I stedet er man nødt til at analysere sig frem til om der burde være en goodwill værdi ved omdannelsen, eller om denne skal sættes til kr. 0.

Ved denne vurdering skal der også tages hensyn til, at der ikke er en kundekreds, men at de immaterielle værdier netop er i patentet og udviklingsrettighederne. Det er oplagt at disse rettigheder har en værdi, og derfor kan optages til en værdi i regnskabet/åbningsbalancen.

Som det også fremgår af opgaven har det ikke betydning for den skattemæssige behandling for overdrageren eller selskabet, idet disse oparbejdede værdier ikke medregnes ved opgørelsen af hverken anparternes skattemæssige anskaffelsessum eller selskabets afskrivningsgrundlag.

Der blev også fundet frem til en problemstilling omkring udligning i forbindelse med opgørelse af den udskudte skat. Denne udligning var nemmere end først antaget, dette kan dog forudsagde at man ser for let på udligningsprocessen.

Dette vil være et problem, for foretages udligningen ikke korrekt, vil der være uoverensstemmelse imellem ejerandel og andelen af udskudt skat. Dette forrykker ejerandelene og kan forudsagde at kravet om at eje samme andel før og efter omdannelsen, hvilket vil medføre at omdannelsen bliver skattepligtig.

11. Litteraturliste

Bøger:

- Kasper Vindelev, Den skattemæssige afgrænsning af erhvervsvirksomhed over for hobbyvirksomhed 2001.
- Jan Nygaard, Lars Wøldike, skattefri virksomhedsomdannelse 2003.
- Schultz information, Skattelovsamling August 2008
- Ligningsvejledningen.
- T. Helmo Madsen & Henning Mølgård, Revisormanual 1.09

Hjemmesider:

www.skat.dk

www.thomsen.dk

Artikler:

Regnskab og revision, april 2001.

Regnskab og revision, november 2001

Regnskab og revision, december 2008

Bilag 1. Budget for Lygten I/S

	2008	2009
Omsætning		
Omsætning ejendom	440000	480000
Omsætning Lygte	200000	800000
Omsætning i alt	<u>640000</u>	<u>1280000</u>
Omkostninger ejendom		
Ejendomsskat	25000	25000
Vedligeholdelse	50000	75000
Vand og varme og el	25000	25000
Omkostninger i alt	<u>100000</u>	<u>125000</u>
Omkostninger Lygte		
Salgsfremmende arbejde	50000	100000
Mødeomkostninger	15000	30000
Komponentomkostninger	85000	70000
Omkostninger i alt	<u>150000</u>	<u>200000</u>
Administrationsomkostninger		
Revisor	10000	15000
Kontorhold	20000	30000
Diverse	10000	30000
IT- omkostninger	20000	30000
Advokat	20000	50000
Omkostninger i alt	<u>80000</u>	<u>155000</u>
Lønomsotninger Thomas	<u>0</u>	<u>250000</u>
Afskrivninger		
Bil	84333	92000
Ejendom	105417	115000
Afskrivninger i alt	<u>189750</u>	<u>207000</u>
Renteomkostninger	<u>40000</u>	<u>45000</u>
Årets resultat	80250	298000
Aktiver		
Ejendom	2300000	2300000
Afskrivninger	105417	220417
I alt	<u>2194583</u>	<u>2079583</u>
Bil	460000	460000
Afskrivninger	84333	176333
I alt	<u>375667</u>	<u>283667</u>
Lygte	200000	200000
Likvider	280000	790000
Aktiver i alt	3050250	3353250
Egenkapital primo	1120000	1120000
Overført resultat	80250	378250
Realkreditlån	1840000	1840000
Anden gæld	10000	15000
Passiver i alt	3050250	3353250

Bilag 2 Anparternes anskaffelsessum

	Regnskab	Skattemæssig	Regnskab	Skattemæssig	Regnskab	Skattemæssig	Regnskab	Skattemæssig	Regnskab	Skattemæssig	Regnskab	Skattemæssig
Goodwill								0	0		0	
Ejendom	2194583	2208000	1755666	1766400	438916,6	441600	2300000	2208000		1541760		385440
Bil	375667	270000	300533,6	201000	75133,4	69000	375667	270000		210953		69613
Lygte	200000		160000			40000		200000	0	16000		4000
Tilgodehavende hos Jytte		5000				5000						
Aktiver i alt	2770250	2483000	2216200	1967400	559050	515600	2875667	2478000	0	1768713	0	459053
Anpartskapital								125000		125000		
Overkurs								517604		328000		
Egenkapital i alt	745250	249937	556200	307400	189050	145600						
Udskudt skat		208062,5						208062,5				
Udligning												
Realkreditlån	1840000	1840000	1472000	1472000	368000	368000	1840000	1840000		1472000		368000
Anden gæld	10000	10000	8000	8000	2000	2000	10000	10000		8000		2000
kassekredit	175000	175000	175000	175000			175000	175000		140000		35000
Gæld til Thomas		5000	5000	5000								
Passiver i alt	2770250	2482999,5	2216200	1967400	559050	515600	2875667	2478000	0	1620000	0	405000
Anparternes skattemæssige værdi										148713		54053
Anparternes anskaffelsessum										148713		54053

Bilag 3. Regnskab for Lygten I/S 2008

Omsætning	31-12-2008
Omsætning ejendom	320.000,00
Omsætning i alr	320.000,00
Omkostninger ejendom	
Ejendomsskat	25.000,00
Vedligeholdelse	50.000,00
Vand og varme og el	25.000,00
Omkostninger i alt	100.000,00
Omkostninger Lygte	
Salgsfremmende arbejde	25.000,00
Mødeomkostninger	15.000,00
Komponentomkostninger	55.000,00
Omkostninger i alt	95.000,00
Administrationsomkostninger	
Revisor	10.000,00
Kontorhold	15.000,00
Diverse	15.000,00
IT- omkostninger	20.000,00
Advokat	10.000,00
Omkostninger i alt	70.000,00
Lønomsomkostninger Thomas	-
Afskrivninger	
Bil	84.333,00
Ejendom	105.417,00
Afskrivninger i alt	189.750,00
Renteomkostninger	40.000,00
Årets resultat	-174.750,00

Aktiver			Skat Jytte	Skat Thomas
Ejendom	2.300.000,00	2.300.000	1.840.000	460.000
Afskrivninger	105.417,00		73.600	18.400
I alt	2.194.583,00		1.766.400	441.600
Bil	460.000,00	460.000	368.000	92.000
Afskrivninger	84.333,00		etablering -100.000	
I alt	375.667,00		268.000	
			67.000	23.000
			201.000	69.000
Lygte	200.000,00	200.000	-	-
Likvider	-175.000,00			
Aktiver i alt	2.595.250,00	2.960.000		
Egenkapital primo	896.000,00	896.000		
Overført resultat	-139.800,00			
Hævet	-200.000,00			
Egenkapital	556.200,00			
Egenkapital primo	224.000,00	224.000		
Overført resultat	-34.950,00			
Egenkapital	189.050,00			
Realkreditlån	1.840.000,00	1.840.000		
Anden gæld	10.000,00			
Passiver i alt	2.595.250,00	2.960.000		

Bilag 4. Anskaffelsessum efter den nye reform

Goodwill								0	0	0		
Ejendom	2194583	2208000	1755666	1766400	438916,6	441600	2300000	2208000		1534400	383600	
Andre anlæg, driftsmaterie	375667	270000	300533,6	201000	75133,4	69000	375667	270000		201000	69000	
Lygte	200000		160000		40000		200000	0		0	0	
Tilgodehavende hos Jytte		5000			5000	5000						
Aktiver i alt	2770250	2483000	2216200	1967400	559050	515600	2875667	2478000	0	1735400	0	452600
Anpartskapital							125000	125000				
Overkurs							620250	328000				
Egenkapital i alt	745250	249937	556200	307400	189050	145600	105417		149382		45408	
Udskudt skat		208062,5							-149382		-45408	
Udligning												
Realkreditlån	1840000	1840000	1472000	1472000	368000	368000	1840000	1840000		1472000	368000	
Anden gæld	10000	10000	8000	8000	2000	2000	10000	10000		8000	2000	
kassekredit	175000	175000	175000	175000			175000	175000		140000	35000	
Gæld til Thomas		5000	5000	5000								
Passiver i alt	2770250	2482999,5	2216200	1967400	559050	515600	2875667	2478000	0	1620000	0	405000
Anparternes skattemæssige værdi										115400		47600
Anparternes anskaffelsessum										115400		47600