

Udskriftsdato: 14. december 2025

AFG nr 9430 af 23/06/2009 (Gældende)

Skattefri omdannelse af et kommandit-aktieselskab, P/S, til et aktieselskab

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.,
SKAT, j.nr. 09-003753

Skattefri omdannelse af et kommandit-aktieselskab, P/S, til et aktieselskab

Spørgsmål Svar

1. Vil en omdannelse af P/S A til et aktieselskab skattemæssigt blive betragtet som en tilførsel af aktiver, hvorved der er fuld succession i forbindelse med omdannelsen til aktieselskab?

Ja, se dog SKATs indstilling og begrundelse.

2. Hvis der svares bekræftende på spørgsmål 1, vil der da ved gennemførelse af en skattefri tilførsel uden tilladelse gælde sædvanlige krav om udbyttebegrænsning?

Ja.

3. Skal der for P/S A udarbejdes skattemæssig periodeopgørelse på tidspunktet for omdannelsens registrering i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen?

Nej.

Beskrivelse af de faktiske forhold

P/S A ejes med 99,6 % af B ApS, samt med 0,4 % af C ApS. C ApS ejes 100 % af B ApS. B ApS er 100 % ejet af D ApS.

Idet repræsentanten har henvist til en vedlagt koncernoversigt er det oplyst, at det overvejes at omdanne P/S A til et aktieselskab, jf. aktieselskabslovens § 134n. P/S A ejer en industriejendom som udlejes koncerninternt.

Som det fremgår af koncernoversigten er P/S A 100 % ejet af koncernen. Der spørges til de skattemæssige konsekvenser ved en omdannelse af P/S A til et aktieselskab. Ved en sådan omdannelse vil selskabet skattemæssigt overgå fra at være et transparent skattesubjekt til et selvstændigt skattesubjekt omfattet af selskabsskatteloven, men fortsat være underlagt samme nationale sambeskatning.

Spørgers eventuelle opfattelse ifølge anmodning og bemærkninger til sagsfremstilling

Repræsentanten har oplyst, at der er tale om en omdannelse iht. aktieselskabslovens § 134n, og det er derfor repræsentantens opfattelse at omdannelsen sker ved at aktiver og passiver i P/S A forbliver i dette CVRnr. som blot ændrer status fra at være et P/S til at være et A/S.

Der er således ikke tale om omdannelse til hverken et nystiftet eller et eksisterende selskab.

Omdannelsesdatoen er tiltænkt til at være 1. juli 2009 for dermed at være sammenfaldende med koncernens regnskabsår som løber fra 1/7-30/6.

Repræsentanten har vedlagt en oversigt over konsekvensen på regnskabstallene pr. 30/6 2008 af omdannelsen. Der er udelukkende tale om, at det tidligere skattetransparente P/S nu bliver et selvstændigt skattesubjekt, hvor der skal afsættes aktuel og udskudt skat.

Repræsentanten har videre anført, at for så vidt angår spørgsmål nr. 1 i anmodning om bindende svar, så spørges der til, om omdannelsen kan ske efter reglerne i fusionsskatteloven om skattefri tilførsel af aktiver.

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

SKAT lægger ud fra det oplyste til grund, herunder formuleringen af de stillede spørgsmål, at der hermed spørges til, hvorvidt omdannelsen af P/S A til et aktieselskab kan ske som en skattefri tilførsel af aktiver uden tilladelse fra SKAT, jf. fusionsskattelovens § 15 c, stk. 1, 4. 4. pkt. og § 15 d.

SKAT bemærker herefter indledningsvis, at efter aktieselskabslovens § 173, stk. 7, forstås ved et kommandit-aktieselskab (partnerselskab, P/S) et erhvervsdrivende kommanditselskab, i hvilket et aktieselskab

med hele sin kapital er kommanditist eller hvor kommanditisterne i selskabet har indskudt en bestemt kapital, som er fordelt på aktier.

I aktieselskabslovens § 173, stk. 2, er det videre fastsat, at medmindre andet følger af § 173, stk. 3-6 og 8, finder bestemmelserne i denne lov eller bestemmelser fastsat i henhold til loven, herunder om anmeldelse til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, og tegningsret, samt lovgivningens bestemmelser om revision, med de fornødne lempelser tilsvarende anvendelse på kommandit-aktieselskaber.

SKAT bemærker videre, at det som adskiller partnerselskabet fra et almindeligt kommanditselskab, er den måde hvorpå kommanditisternes indskud retligt er organiseret. I et partnerselskab er kommanditaktionærernes indskud således fordelt på aktier. Endvidere adskiller partnerselskabet sig fra et almindeligt kommanditselskab ved, at

Selskabskapitalen altid skal være fuldt indbetalt i forbindelse med selskabets stiftelse

Selskabet skal have en fast kapital

Selskabet skal have en struktur svarende til et aktieselskabs. Kommanditaktionærerne har - med respekt af komplementarernes rettigheder - indflydelse på selskabets anliggender.

I henhold til Ligningsvejledningen 2009-1, afsnit D.1.4.2.3.7, betragtes et partnerselskab skatteretligt som et kommanditselskab, "hvilket er ensbetydende med, at selskabet som sådant ikke betaler skat. Skattepligten og dermed forholdsvis fradragsret påhviler/tilkommer den enkelte deltager. Både komplementarer og kommanditaktionærer beskattes således personligt af deres andel af selskabets resultat."

Selskabet er således i skattemæssig henseende transparent, og skal i skattemæssig henseende behandles efter de regler, der gælder for almindelige kommanditselskaber i dansk ret, jf. TfS 1992.234.

Det fremgår således at et partnerselskab er reguleret under aktieselskabslovens kendte rammer, men beskattes i modsætning til aktie- og anpartselskaber sammen med dets ejere.

Efter aktieselskabslovens § 134 n er det muligt, at et partnerselskab kan bringes til ophør gennem en omdannelse til et aktieselskab. I forbindelse med omdannelsen overføres partnerselskabets aktiver og passiver ved universalsuccession til det aktieselskab, der stiftes ved samme lejlighed. Partnerselskabet skal vurderes som et apportindskud i henhold til reglerne i aktieselskabslovens §§ 6a-6b, medens aktieselskabet således i civilretlig henseende succederer i partnerselskabets rettigheder og pligter.

Der er efter denne bestemmelse eller i øvrigt efter selskabsskatteloven ikke hjemmel til at lade aktieselskabet succedere i de hidtidige selskabsdeltageres skattemæssige stilling i forbindelse med omdannelsen. For disse sidestilles omdannelsen derfor i skattemæssig henseende som udgangspunkt med en afståelse af de aktiver og passiver, der har indgået i selskabets formuemasse. Når omdannelsen er gennemført, er kommanditaktieselskabet ophørt.

SKAT bemærker herefter, at det imidlertid fremgår af fusionsskattelovens § 15 c, stk. 1, 1. pkt., at ved tilførsel af aktiver har selskaberne adgang til beskatning efter reglerne i § 15 d, når såvel det indskydende selskab som det modtagende selskab er omfattet af begrebet selskab i en medlemsstat i artikel 3 i direktiv 90/434/EØF og ikke ved beskatningen her i landet anses for en transparent enhed.

Efter fusionsskattelovens § 15 c, stk. 2, forstås ved tilførsel af aktiver den transaktion, hvorved et selskab uden at være opløst tilfører den samlede eller en eller flere grene af sin virksomhed til et andet selskab mod at få tildelt aktier eller anparter i det modtagende selskabs kapital. Ved en gren af en virksomhed forstås alle aktiver og passiver i en afdeling af et selskab, som ud fra et organisationsmæssigt synspunkt udgør en selvstændig bedrift, dvs. en samlet enhed, der kan fungere ved hjælp af egne midler.

Spørgsmålet er herefter, om omdannelsen af partnerselskabet kan ske efter fusionsskattelovens regler om skattefri tilførsel af aktiver.

Det fremgår af Ligningsvejledningen afsnit S.D.3.2.3, at en ideel andel af en virksomhed (f.eks. en andel i et interessentskab) ikke anses for selvstændig virksomhed, og at overdragelse af en ideel andel af en virksomhed ikke kan anses som overdragelse af en gren af en virksomhed.

Man anser dog i tilfælde, hvor et selskab overdrager sin virksomhed til et andet selskab, og denne virksomhed bl.a. omfatter deltagelse i et interessentskab, interessentskabsandelen for at udgøre en del af virksomheden, når overdragelsen af interessentskabsandelen sker i forbindelse med overdragelsen af virksomheden, og overdragelsen af interessentskabsandelen anses for organisatorisk begrundet.

Det vil også kunne accepteres, at et interessentskab bliver omdannet til aktieselskab f.eks. ved at de selskaber, der er interessenter i interessentskabet, hver tilfører deres andel i interessentskabet til et aktieselskab.

Afgørelsen i TfS 2000, 66 LR omhandlede et selskab A, der ønskede at overføre sin ideelle andel i et K/S til et eksisterende selskab B. Ligningsrådet fandt, at der var tale om en gren af en virksomhed, når samtlige ideelle andele ved selve tilførslen blev samlet i et selskab, og fandt herefter at der kunne ske skattefri tilførsel af aktiver med virkning pr. den 1. januar 2000.

SKAT finder herudfra, og idet et partnerselskab i skattemæssig henseende behandles efter de regler, der gælder for almindelige kommanditselskaber i dansk ret, jf. TfS 1992.234, at den påtænkte omdannelse af partnerselskabet til aktieselskab kan ske som en skattefri tilførsel af aktiver, jf. TfS 2000, 66 LR.

For at tilførslen af aktiver kan ske med succession og skattefrit er det imidlertid en forudsætning, at samtlige aktiver og passiver vedrørende den overtagne virksomhed efter tilførslen vil være at genfinde i det modtagende selskab.

Det er således en forudsætning, at samtlige andele i P/S A samles samtidigt i det modtagende selskab ved tilførslen.

Det bemærkes herved, at dette vil være tilfældet i nærværende sag, idet omdannelsen efter det oplyste jo sker efter aktieselskabslovens § 134 n, hvorefter partnerselskabets aktiver og passiver overføres ved omdannelsen til det aktieselskab, der stiftes ved samme lejlighed.

SKAT finder herefter, at den påtænkte tilførsel af aktiver under iagttagelse af de oven for anførte betingelser kan gennemføres som en skattefri tilførsel af aktiver efter fusionsskattelovens § 15 c, stk. 1, 4. 4. pkt. og § 15 d.

Det er herved en forudsætning, at de deltagende selskaber udelukkende bliver vederlagt med aktier i det modtagende selskabs kapital., jf. fusionsskattelovens § 15 c, stk. 2. Aktierne i det modtagende selskab, som det indskydende selskab modtager i forbindelse med tilførslen, anses for erhvervet for et beløb, der svarer til den skattemæssige værdi af de tilførte aktiver og passiver på tilførselsdatoen, og anses for anskaffet på tidspunktet for tilførslen, jf. fusionsskattelovens § 15d, stk. 4.

Når omdannelsen af P/S A gennemføres som en skattefri tilførsel af aktiver efter fusionsskattelovens § 15 c, stk. 1, 4. 4. pkt. og § 15 d, medfører det, at fortjeneste eller tab på de af det indskydende selskabs aktiver og passiver, der som følge af tilførslen er knyttet til et her hjemmehørende modtagende selskab eller til et i udlandet hjemmehørende modtagende selskabs faste driftssted eller faste ejendom her i landet, ikke indgår i det indskydende selskabs skattepligtige indkomst, jf. fusionsskattelovens § 15 d, stk. 1.

Endvidere gælder det, at aktiver og passiver, der er i behold hos det indskydende selskab ved opgørelsen af det modtagende selskabs skattepligtige indkomst behandles, som om de var anskaffet af dette på de tidspunkter, hvor de er erhvervet af det indskydende selskab og for de anskaffelsessummer, hvortil de er erhvervet af dette selskab. Eventuelle skattemæssige afskrivninger og nedskrivninger, som det indskydende selskab har foretaget, anses for foretaget af det modtagende selskab, jf. fusionsskattelovens § 15 d, stk. 2, jf. § 8.

Det fremgår heraf, at der ved omdannelsen af P/S A til et aktieselskab vil være fuld succession i forbindelse med omdannelsen til aktieselskab.

SKAT indstiller derfor, at besvarelsen af spørgsmål 1 er "Ja".

Spørgsmål 2

SKAT bemærker, at når omdannelsen af P/S A gennemføres som en skattefri tilførsel af aktiver efter fusionsskattelovens § 15 c, stk. 1, 4. 4. pkt. og § 15 d, uden tilladelse fra SKAT, er det en betingelse, at udlodning af udbytte fra det modtagende selskab sker i overensstemmelse med § 15 d, stk. 8.

Det fremgår således, at udbyttebegrænsningsreglen i fusionsskattelovens § 15 d, stk. 8, skal iagttages.

SKAT indstiller derfor, at besvarelsen af spørgsmål 2 er "Ja".

Det skal dog supplerende bemærkes, at der den 22. april 2009 er fremsat et lovforslag, L 202, der ændrer på fusionsskatteloven § 15 c og § 15 d, og de nye regler er vedtaget den 28. maj 2009. Det er herefter et vilkår, at det indskydende selskab ikke afstår aktier i det modtagende selskab i en periode på 3 år efter vedtagelsen af tilførslen, jf. det vedtagne lovforslags § 8, nr. 12. De nye regler gælder for tilførsler vedtaget den 22. april 2009 og senere, jf. L 202, § 22, stk. 17. Det er således en forudsætning for den påtænkte skattefri tilførsel af aktiver, at det indskydende selskab ikke afstår aktier i det modtagende selskab i en periode på 3 år efter vedtagelsen af tilførslen.

Ved L 202 ophæves tillige bestemmelsen i § 15 d, stk. 8, om udbyttebegrænsning, jf. L 202 § 8, nr. 14. Af L 202 § 22, stk. 2, fremgår det, at dette først har virkning fra og med indkomståret 2010, idet denne bestemmelse om ophævelse af § 15 d, stk. 8, ikke i øvrigt - i modsætning til bestemmelsen om ejertidsvilkår på 3 år - er omhandlet særskilt under L 202's ikrafttrædelsesbestemmelse i § 22.

Spørgsmål 3

Det fremgår af fusionsskattelovens § 15 d, stk. 2, at ved tilførsel af aktiver fra et her hjemmehørende selskab finder fusionsskattelovens § 5 om fusionsdatoen tilsvarende anvendelse.

Efter fusionsskattelovens § 5, stk. 1, skal datoen for den i forbindelse med fusionen udarbejdede åbningsstatus for det modtagende selskab i skattemæssig henseende anses for fusionsdato, og det er en betingelse at fusionsdatoen er sammenfaldende med skæringsdatoen for det modtagende selskabs regnskabsår.

Det er oplyst, at omdannelsesdatoen er tiltænkt at være 1. juli 2009 for dermed at være sammenfaldende med koncernens regnskabsår, som løber fra 1. juli til 30. juni.

På den baggrund finder SKAT, at den påtænkte omdannelse er i overensstemmelse med fusionsskattelovens § 5.

SKAT bemærker videre, at i selskabsskattelovens § 31, stk. 1 skal koncernforbundne selskaber m.v. sambeskattes (national sambeskatning). Efter selskabsskattelovens § 31, stk. 3, er det videre fastsat, at hvis der ikke har været koncernforbindelse med et selskab hele året, medregnes indkomsten i den del af indkomståret, hvor der har været koncernforbindelse, jf. § 31 C, ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten. Skattemæssige afskrivninger, herunder straksfradrag efter afskrivningslovens § 18, kan maksimalt foretages i forhold til, hvor stor en del indkomstperioden udgør af et kalenderår. På det tidspunkt, hvor koncernforbindelse etableres eller ophører, jf. § 31 C, foretages en indkomstopgørelse efter skattelovgivningens almindelige regler for den periode af det pågældende selskabs indkomstår, der er forløbet, som om perioden udgør et helt indkomstår.

Dette gælder, uanset om det pågældende selskab i forbindelse med eller efter koncernforbindelsens ophør eller etablering deltager i en omstrukturering, der gennemføres med skattemæssig virkning tilbage til et tidspunkt før koncernforbindelsens ophør henholdsvis etablering.

I nærværende sag er der tale om omdannelse af P/S A til aktieselskab påtænkes at ske efter aktieselskabslovens § 134 n, og hvorefter omdannelsesdatoen er tiltænkt til at være 1. juli 2009 for dermed at være sammenfaldende med koncernens regnskabsår som løber fra 1/7-30/6. Der er således ikke tale om omstrukturering, der gennemføres med skattemæssig virkning tilbage til et tidspunkt før koncernforbindelsens etablering.

SKAT finder herefter ikke, at der i henhold til selskabsskattelovens § 31, stk. 3, skal ske skattemæssig delårsopgørelse.

SKAT indstiller derfor, at besvarelsen af spørgsmål 3 er "Nej".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.

Svaret er bindende for skattemyndighederne i følgende periode

I 5 år, der regnes fra modtagelsen af svaret jf. SFL § 25, stk. 1.