

Udskriftsdato: torsdag den 11. juni 2026

AFG nr 10234 af 24/10/2017 (Gældende)

Omdannelse af A/S til P/S - Overførselsreglen - Beskatning af likvidationsavance

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 17-1000277

Omdannelse af A/S til P/S - Overførselsreglen - Beskatning af likvidationsavance

Skatterådet bekræftede, at der ville ske afståelsesbeskatning i A A/S ved omdannelse til et P/S samt at A A/S var berettiget til at anvende overførselsreglen i selskabsskattelovens § 3, stk. 4 for så vidt angår likvidationsavancen, der fremkom ved omdannelsen. Endvidere bekræftede Skatterådet, at omdannelsen til et P/S ikke skulle anses for at være en virksomhedsoverdragelse, der udløste en forpligtelse til at foretage regulering efter momslovens § 43, stk. 3, nr. 5.

Skatterådsmøde 24. oktober 2017 - SKM2017. 692. SR

Spørgsmål 1:

1. Kan SKAT bekræfte, at der vil ske afståelsesbeskatning i A A/S i indkomståret 2018, og at Fonden for samme indkomstår er berettiget til at anvende transparensreglen i selskabsskattelovens § 3, stk. 4 – i en situation, hvor der sker en selskabsretlig omdannelse af A A/S til A P/S efter reglen i selskabslovens § 323 ved en vedtægtsændring der besluttet på en generalforsamling den sidste dag i indkomståret 2018 og umiddelbart herefter sendes til registrering i Erhvervsstyrelsen?
2. Kan SKAT bekræfte, at den selskabsretlige omdannelse af A ApS til A A/S, jf. selskabslovens §§ 319 og 320 – og den efterfølgende selskabsretlige omdannelse af A A/S til A P/S efter reglen i selskabslovens § 323, jf. spørgsmål 1 eller 2 ikke anses for en virksomhedsoverdragelse, der udløser forpligtelse til at foretage regulering efter momslovens § 43, stk. 3, nr. 5?

Svar:

1. Ja
2. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Fonden er en almenvælgørende fond. Initiativet til fondens stiftelse blev taget af personerne P1 og P2. P1 og P2 står bag koncernen ”X”.

Fonden blev stiftet af X ApS i 20XX. Fonden blev stiftet med en grundkapital på X kr., som blev ydet som en kontant gave fra stifteren.

Fonden tilstræber, at skabe øget lighed i verden – herunder at alle mennesker skal have adgang til basale fornødheder som mad, vand, medicin og skolegang.

Fondens primære fokus er rettet mod børn. P1 og P2 har meget store ambitioner for Fondens virke og forventer, at kunne hjælpe rigtig mange børn til et bedre liv. Fonden vil bidrage til at forbedre livsvilkårene for børn i nød f.eks. ved at yde støtte til medicin, opførelse af boliger, skoler mv. Uddeling af midler fra Fonden kan ske til såvel fysiske personer, grupper, hjælpeorganisationer mv.

I 20XX købte Fonden anparter i en række ejendomsselskaber som følger:

- 89,1 % af anparterne i A ApS,
- 99 % af anparterne i B ApS,
- 99 % af anparterne i C ApS,
- 99 % af anparterne i D ApS og
- 99 % af anparterne i E ApS.

Aktiviteten i datterselskaberne består overordnet set i at eje og udleje beboelsesejendomme.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmål 1

Med henblik på at sikre flest mulige midler til fondens almenvelgørende formål gøres der brug af den særlige transparensregel i selskabsskattelovens § 3, stk. 4. Bestemmelsen er formuleret som følger:

”De i stk. 2 og 3 givne regler finder tillige anvendelse på de i § 1, stk. 1, nr. 1 og 2, nævnte aktieselskaber og andre selskaber, når den altovervejende del (vores fremhævelse) af aktie- eller andelskapitalen ejes af en forening mv. med almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt formål. Indkomst, der i et indkomstår er indtjent af aktieselskabet mv., skal herved betragtes som indtjent i samme indkomstår af den forening mv., der ejer aktie- eller andelskapitalen, og skatter, der er pålagt aktie- eller andelsselskabet, skal betragtes som pålagt den forening mv., som ejer aktie- eller andelskapitalen.”

Transparensreglen medfører, at et fondsejet selskab kan blive behandlet, som om selskabets virksomhed blev drevet direkte af fonden. Reglen i selskabsskattelovens § 3, stk. 4, bygger således på en enhedsbetragtning, idet selskabet så at sige bliver identificeret med sin ejer. I det omfang fonden foretager uddelinger eller hensættelser er transparensreglen således egnet til at fjerne den merbeskatning, der ellers ville finde sted, når et aktieselskab udlodder sit overskud til en almenvelgørende eller almennyttig fond.

Det en betingelse for at anvende transparensreglen, at “den altovervejende del” af selskabskapitalen ejes af en forening mv. med et almenvelgørende eller almennyttigt formål. Efter praksis fortolkes denne betingelse således, at foreningen mv. skal eje mindst 75 pct. af selskabets aktie- eller anpartskapital i hele indkomståret, jf. den juridiske vejledning 2017-1 C. D. 9.4. Der er således ikke noget krav om 100 pct. ejerskab.

Det ubetinget største ejendomskompleks i X-koncernen ligger i A ApS. Ejendom X er opført i flere etaper. I øjeblikket er man i gang med sidste etape, hvorved Ejendom X i alt vil komme til at bestå af i alt X lejemål. I dag ejer Fonden som beskrevet 89,1 % af A ApS.

Det overvejes at lade en medinvestor erhverve en større ejerandel af A ApS. Ved optagelse af investoren i ejerkredsen forventes det, at Fondens ejerandel vil blive mindre end 75 pct., hvorfor betingelserne for at anvende transparensreglen selskabsskattelovens § 3, stk. 4 ikke længere vil være opfyldt. Med henblik på at sikre, at driftsresultatet af A ApS - fortsat vil blive beskattet i Fonden overvejes det derfor, at omdanne A ApS til et P/S, jf. nærmere selskabslovens § 323. Et P/S er skattemæssigt en transparent enhed. Det er således selskabsdeltagerne i P/S’et, der beskattes af P/S’ets indkomst. Ved en omdannelse af A ApS til et P/S vil driftsresultatet således blive beskattet direkte i Fonden efter ejerandel – og således uafhængigt af, at ejerandelen ved optagelse af en medinvestor bliver mindre end 75 pct.

Selskabslovens § 323 er formuleret som følger:

”§ 323

Generalforsamlingen kan med det flertal, der kræves til vedtægtsændring, vedtage at omdanne et aktieselskab til et partnerselskab. Omdannelsen kan gennemføres uden kreditorernes samtykke.

Stk. 2. Meddelelsen om vedtagelsen sendes senest 2 uger efter vedtagelsen til enhver noteret aktionær samt til de indtrædende fuldt ansvarlige deltagere.

Stk. 3. Et aktieselskabs omdannelse til partnerselskab anses for sket, når selskabets vedtægter er ændret således, at de opfylder kravene for partnerselskaber, og når omdannelsen er registreret i Erhvervsstyrelsens it-system. ”

Som det fremgår er det, med det flertal der kræves til en vedtægtsændring, muligt at omdanne et aktieselskab til et partnerselskab, jf. stk. 1. Efter stk. 3 anses omdannelsen for sket, når selskabets vedtægter er ændret således, at de opfylder kravene for partnerselskaber, og når omdannelsen er registreret i Erhvervsstyrelsen it-system.

Omdannelsen efter selskabslovens § 323 er forbundet med en række administrative fordele. Omdannelsen gennemføres således med selskabsretlig succession, hvorved omdannelsen kan ske uden samtykke fra kreditorerne og uden indgåelse af nye lejeaftaler med lejere. Ved omdannelsen opretholder selskabet endvidere det samme CVR-nr.

I skattemæssig forstand er en omdannelse efter selskabslovens § 323 en skattepligtig transaktion, der vil udløse afståelsesbeskatning i A ApS. Omdannelsen kan således ikke ske skattefrit.

Med nærværende anmodning om bindende svar ønsker vi sikkerhed for, at den ved omdannelsen til P/S udløste avance – kan kombineres med anvendelse af transparensreglen i selskabsskattelovens § 3, stk. 4. Som beskrevet er det efter praksis et krav for anvendelse af transparensreglen i selskabsskattelovens § 3, stk. 4, at fonden / foreningen ejer mindst 75 pct. af selskabets aktie- eller anpartskapital i hele indkomståret, jf. den juridiske vejledning 2017-1 C. D. 9.4.

Disse betingelser søges iagttaget ved at omdannelsen til P/S, jf. selskabslovens § 323, beslutes på en generalforsamling der afholdes på den sidste dag i indkomståret 2018, hvorefter vedtægtsændringen umiddelbart herefter sendes til registrering i Erhvervsstyrelsen. Ved anvendelse af denne fremgangsmåde, er det således vores opfattelse, at betingelsen om, at Fonden har ejet mindst 75 af aktiekapitalen i A ApS i hele indkomståret er opfyldt, jf. spørgsmål 1.

Vi skal således gøre gældende, at SKAT bør besvare det stillede spørgsmål 1 med et ”Ja”.

Afslutningsvis skal vi for fuldstændighedens skyld bemærke, at det efter selskabslovens § 323 alene er muligt at omdanne aktieselskaber til partnerselskaber. Der findes ikke en tilsvarende hjemmel til at omdanne anpartsselskaber til partnerselskaber. Som optakt til omdannelsen, jf. selskabslovens § 323 vil A ApS derfor blive omdannet til at aktieselskab, jf. selskabslovens § 319 og 320.

Spørgsmål 2

Det fremgår af momslovens § 43, stk. 3, nr. 5, at der skal ske regulering for momsfradraget, når et investeringsgode overdrages som led i hel eller delvis overdragelse af virksomheden. En sådan overdragelse skal nemlig ske uden moms.

I den juridiske vejledning 2017-1, afsnit D. A. 11.7.4.5.5 sker der dog følgende præcisering:

”Hvis et anpartsselskab omdannes til et aktieselskab efter selskabsloven, anses selskabet for at fortsætte som den samme juridiske person med samme privatretlige interesser og forpligtelser som før omdannelsen. Omdannelsen kan derfor ikke anses for en virksomhedsoverdragelse, der udløser en forpligtelse til at foretage regulering efter momslovens § 43, stk. 3, nr. 5. Tilsvarende gælder ved en omdannelse fra aktieselskab til anpartsselskab efter selskabsloven. ”

Som det fremgår vil en selskabsretlig omdannelse fra anpartsselskab til aktieselskab, jf. selskabslovens § 319 og 320 ikke medføre forpligtelse til at foretage regulering efter momslovens § 43, stk. 3, nr. 5. Tilsvarende bør en selskabsretlig omdannelse af et aktieselskab til et partnerselskab efter selskabslovens § 323

heller ikke anses som en virksomhedsoverdragelse, idet omdannelsen gennemføres med selskabsretlig succession, hvorved omdannelsen bl.a. kan ske uden samtykke fra kreditorerne og uden indgåelse af nye lejeaftaler med lejere. Ved omdannelsen opretholder selskabet endvidere det samme CVR-nr.

Det er således vores opfattelse, at SKAT skal besvare det stillede spørgsmål 2 med ”Ja”.

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at der vil ske afståelsesbeskatning i A A/S i indkomståret 2018, og at Fonden for samme indkomstår er berettiget til at anvende transparensreglen i selskabsskattelovens § 3, stk. 4 – i en situation, hvor der sker en selskabsretlig omdannelse af A A/S til A P/S efter reglen i selskabslovens § 323 ved en vedtægtsændring der besluttet på en generalforsamling den sidste dag i indkomståret 2018 og umiddelbart herefter sendes til registrering i Erhvervsstyrelsen.

Begrundelse

Spørger har oplyst, at A A/S omdannes til et P/S efter reglerne i selskabslovens § 323. Et P/S anses skattemæssigt som værende en transparent enhed, hvilket medfører, at aktiverne i P/S’et skattemæssigt skal anses for at være ejet direkte af ejerne.

Omdannelsen af A A/S medfører således, at der sker en skattepligtig afståelse af aktiverne i A A/S til fonden.

SKAT forstår Spørgers spørgsmål således, at Spørger ønsker bekræftelse på, at overførselsreglen i selskabsskattelovens § 3, stk. 4 kan anvendes til at udligne en skattepligtig avance i A A/S som følge af omdannelsen fra A/S til P/S.

I henhold til selskabsskattelovens § 3, stk. 4 har de i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 og 2 nævnte selskaber mulighed for at overføre den skattepligtige indkomst for det pågældende indkomstår enten helt eller delvist til en fond. I praksis medfører en sådan overførsel, at selskabet får fradrag for overførselsbeløbet, mens at fonden bliver skattepligtig af et tilsvarende beløb i samme indkomstår.

Det er dog et krav for at selskabet skal kunne anvende overførselsreglen, at fonden direkte har ejet mindst 75 % af selskabets samlede kapital i hele indkomståret, jf. Den juridiske vejledning, afsnit C. D. 9.4.

Det fremgår af selskabslovens § 323, stk. 3, at omdannelsen sker på tidspunktet for ændringen i vedtægterne samt Erhvervsstyrelsens registrering af omdannelsen i styrelsens IT-system. Det er SKATs opfattelse, at omdannelsen skattemæssigt har virkning fra det samme tidspunkt.

Det er SKATs opfattelse, at en omdannelse af et A/S til et P/S skattemæssigt er at sidestille med en likvidation af selskabet efter selskabsskattelovens § 5, stk. 1. Skattepligten for selskabet løber således indtil tidspunktet for opløsningen. Såfremt skattepligten kun består en del af året, eksempelvis som følge af en skattemæssig likvidation, består indkomståret af denne del, jf. selskabsskattelovens § 10, stk. 1.

For så vidt angår omdannelsen af A A/S til et P/S, medfører omdannelsen således, at indkomståret slutter på det tidspunkt, hvor selskabets vedtægter er ændret i henhold til selskabsskattelovens krav herom samt Erhvervsstyrelsens registrering af omdannelsen i styrelsens IT-system.

Såfremt både ændringen af vedtægterne og Erhvervsstyrelsens registrering af omdannelsen sker på den sidste dag i indkomståret 2018, vil kravet om at fonden skal eje mindst 75 % af den samlede kapital i

A A/S gennem hele året således være opfyldt, idet omdannelsen medfører, at indkomståret slutter den samme dato i 2018.

Endvidere bemærker SKAT, at såfremt vedtægterne bliver ændret på den sidste dag i indkomståret 2018 og derefter sendes til Erhvervsstyrelsen med henblik på styrelsens registrering af omdannelsen i IT-systemet, vil indkomståret for A A/S først anses for afsluttet på tidspunktet for Erhvervsstyrelsens registrering af omdannelsen, forudsat at registreringen sker inden den 31. december 2018, jf. selskabsskattelovens § 5, stk. 2.

SKAT lægger ved besvarelsen til grund, at fonden ejer over 75 % af A A/S gennem hele indkomståret på tidspunktet for omdannelsen.

Det er yderligere et krav, at selskabet faktisk overfører det pågældende beløb til fonden, som ønskes overført i medfør af selskabsskattelovens § 3, stk. 4, og at fonden det samme indkomstår anvender hele det overførte beløb til uddelinger eller hensættelser til almennyttige eller almenvelgørende formål.

Herefter finder SKAT, at Spørger er berettiget til at anvende overførselsreglen i selskabsskattelovens § 3, stk. 4 i den nævnte situation, forudsat at A A/S faktisk overfører beløbet til fonden og at fonden i det samme indkomstår anvender hele det overførte beløb til uddelinger eller hensættelser til almennyttige eller almenvelgørende formål.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 1 besvares med ”Ja”.

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at den selskabsretlige omdannelse af A ApS til A A/S, jf. selskabslovens §§ 319 og 320 – og den efterfølgende selskabsretlige omdannelse af A A/S til A P/S efter reglen i selskabslovens § 323, jf. spørgsmål 1 eller 2 ikke anses for en virksomhedsoverdragelse, der udløser forpligtelse til at foretage regulering efter momslovens § 43, stk. 3, nr. 5.

Begrundelse

Det fremgår af selskabslovens §§ 319 og 323, at et anpartsselskab kan omdannes til et aktieselskab, og at et aktieselskab kan omdannes til et partnerselskab. Endvidere af selskabslovens § 5, stk. 1, nr. 23, at et partnerselskab er et kommanditselskab, hvor kommanditisterne i selskabet har indskudt en bestemt kapital, som er fordelt på aktier, og at definitionen på aktieselskaber i selskabslovens § 1, stk. 1, nr. 1, også omfatter partnerskaber.

Det fremgår af Den juridiske vejledning 2017-2, afsnit D. A. 11.7.4.5.5, at når et anpartsselskab omdannes til et aktieselskab efter selskabsloven, anses selskabet for at fortsætte som den samme juridiske person med samme privatretlige interesser og forpligtelser som før omdannelsen. Omdannelsen kan derfor ikke anses for en virksomhedsoverdragelse, der udløser en forpligtelse til at foretage regulering efter momslovens § 43, stk. 3, nr. 5.

Det fremgår endvidere af bemærkningerne til lovforslaget om selskabsloven, L 170/2008, at når et aktieselskab omdannes til et partnerselskab, er der i denne situation også tale om den samme juridiske enhed før og efter omdannelsen, og virksomheden som følge heraf også beholder sit CVR-nr.

Det er SKATs opfattelse, at når der er tale om samme juridiske enhed før og efter en selskabsomdannelse med samme privatretlige interesser og forpligtelser, vil omdannelsen ikke udgøre en virksomhedsoverdragelse efter momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt. Det er endvidere SKATs opfattelse, at SKM2004. 184. LSR

ikke er til hinder herfor, da afgørelsen især handler om fradragsret i forbindelse med en påtænkt selskabsomdannelse og drejer sig om omdannelse af et kommanditselskab til et aktieselskab.

Omdannelsen af A ApS til A A/S og omdannelsen heraf til A P/S kan derfor ikke anses for at være en virksomhedsoverdragelse og er dermed ikke omfattet af momslovens § 43, stk. 3, nr. 5.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 2 besvares med ”Ja”.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Selskabsskattelovens § 1

Stk. 1 Skattepligt i henhold til denne lov påhviler følgende selskaber og foreninger mv., der er hjemmehørende her i landet:

1. indregistrerede aktieselskaber og anpartsselskaber,
2. andre selskaber, i hvilke ingen af deltagerne hæfter personligt for selskabets forpligtelser, og som fordeler overskuddet i forhold til deltagernes i selskabet indskudte kapital, selskaber omfattet af § 2 C og registrerede selskaber med begrænset ansvar,

(...)

Selskabsskattelovens § 3, stk. 4

Stk. 4. De i stk. 2 og 3 givne regler finder tillige anvendelse på de i § 1, stk. 1, nr. 1 og 2, nævnte aktieselskaber og andre selskaber, når den altovervejende del af aktie- eller andelskapitalen ejes af en forening mv. med almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt formål. Indkomst, der i et indkomstår er indtjent af aktieselskabet mv., skal herved betragtes som indtjent i samme indkomstår af den forening mv., der ejer aktie- eller andelskapitalen, og skatter, der er pålignet aktie- eller andelsselskabet, skal betragtes som pålignet den forening mv., som ejer aktie- eller andelskapitalen

Selskabsskattelovens § 5

Stk. 1. Når her i landet hjemmehørende selskaber og foreninger mv. opløses, fortsætter skattepligten indtil tidspunktet for opløsningen. Ved overgang til beskatning efter § 1, stk. 1, nr. 6, eller undtagelse fra beskatning efter § 3 fortsætter skattepligten efter de hidtil gældende regler indtil tidspunktet for overgangen eller undtagelsen.

Stk. 2. Udløber det sædvanlige indkomstår for et selskab mv. inden den 31. december i det kalenderår, som indkomståret træder i stedet for (bagudforskudt indkomstår), og finder opløsning som nævnt i stk. 1 sted efter det sædvanlige indkomstårs udløb, men inden vedkommende kalenderårs udløb, udgør det sidste indkomstår hele perioden fra indkomstårets begyndelse, og indtil opløsning finder sted.

(...)

Selskabsskattelovens § 10, stk. 1

Den skattepligtige indkomst opgøres på grundlag af indkomsten i indkomståret. Indkomståret er kalenderåret. Består skattepligten kun en del af året, er indkomståret denne del.

(...)

Fondsbeskatningslovens § 4

Stk. 1. I den efter § 3 opgjorte indkomst kan de i § 1, nr. 1, 2 og 4, nævnte fonde og foreninger foretage fradrag for uddelinger til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål. Fonde, hvis formål er at betrygge og forbedre kårene for medarbejdere m.v., jf. ligningslovens § 14 F, kan i den efter § 3 opgjorte indkomst foretage fradrag for uddelinger til sådanne formål

(...)

Stk. 3. Fonde og foreninger som nævnt i § 1, nr. 1, 2 og 4, kan i den efter § 3 opgjorte indkomst tillige foretage fradrag for hensættelse til opfyldelse af almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål.

(...)

Selskabslovens § 323

Stk. 1. Generalforsamlingen kan med det flertal, der kræves til vedtægtsændring, vedtage at omdanne et aktieselskab til et partnerselskab. Omdannelsen kan gennemføres uden kreditorernes samtykke.

(...)

Stk. 3. Et aktieselskabs omdannelse til partnerselskab anses for sket, når selskabets vedtægter er ændret således, at de opfylder kravene for partnerselskaber, og når omdannelsen er registreret i Erhvervsstyrelsens it-system.

Praksis

Den juridiske vejledning, afsnit C. D. 9.4 – Erhvervsmæssig indkomst

Fondsejede selskabers fradrag efter selskabsskattelovens § 3, stk. 4⁷

Selskaber, der i altovervejende grad ejes af en almenvelgørende eller almennyttig fond eller forening, kan vælge at anse indkomst for indtjent af den pågældende fond eller forening, når indkomsten er udloddet til fonden eller foreningen. Se selskabsskattelovens § 3, stk. 4. Efter gældende praksis er det en betingelse, at fonden eller foreningen har ejet mindst 75 pct. af selskabets aktie- eller anpartskapital. Denne betingelse skal være opfyldt i hele indkomståret. Se SKM2017. 17. SR, hvor et P/S skulle indgå i ejerstrukturen. Efter en samlet konkret vurdering var det SKATs opfattelse, at P/S'et, der var en selvstændig juridisk enhed, men skattemæssigt ikke var underlagt en selvstændig skattepligt, i skattemæssig henseende ikke skulle anses for at eje aktieselskaberne i selskabsskattelovens § 3, stk. 4's forstand. Skatterådet tiltrådte SKATs indstilling.

Reglen bevirker, at indkomsten ikke beskattes i selskabet, men anses for indtjent direkte af fonden i samme indkomstår. Det er en forudsætning for at anvende reglen, at fonden i det indkomstår, hvori den anses for at have indtjent beløbet, uddeler eller hensætter beløbet efter fondsbeskatningsloven § 4, stk. 1 eller 3. Fondens vil således have fradragsret for et beløb, der svarer til den indtægt, som skal medregnes direkte i fondens skattepligtige erhvervsmæssige indkomst. Se også afsnit C. D. 1.3.3 om fradrag for selskaber, der ejes af foreninger med almennyttigt eller almenvelgørende formål.

Det er en betingelse for at kunne anvende reglen i selskabsskattelovens § 3, stk. 4, at selskabet er direkte ejet af den almenvælgørende eller almennyttige fond eller forening. Se TfS 2000, 753 LR, der angiver, at ejerskabet skal være direkte. Se SKM2017. 17. SR om indirekte ejerskab gennem et P/S.

Det maksimale fradrag for et selskab, når modtageren er en fond, udgør summen af fondens uddelinger og hensættelser til almenvælgørende og på anden måde almennyttige formål med fradrag af skattefrie indtægter som nævnt i fondsbeskatningslovens § 6. Se SKATs kommentarer til SKM2007. 104. LSR i SKM2008. 625. SKAT.

Fradraget gives ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst inden fremførelse af underskud fra tidligere år. Fradraget kan ikke medføre et underskud for selskabet selv eller, at et underskud forøges. Dette gælder også, hvis selskabet indgår i en sambeskatning.

Fradragsretten hos selskabet er betinget af, at følgende er opfyldt:

- Den modtagende fond uddeler eller hensætter beløbet efter reglen i fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1 eller 3. Se selskabsskattelovens § 3, stk. 2 og 3.
- Det overførte beløb stammer fra selskabets positive indkomst fra indkomståret og fx ikke fra selskabets egenkapital. Dette betyder, at selskabet selv skal have en positiv indkomst, hvori fradraget skal kunne rummes. Selskabets egen indkomst kan således ikke blive negativ efter fradraget.

Overføres et udbytte mv. i større omfang, end der kan opnås fradrag for i selskabet, vil denne andel være udbytte mv., der behandles efter de almindelige regler hos fonden. Se C. D. 9.5.3.1 om udbytter fra datterselskaber.

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Momsloven

§ 8. Levering mod vederlag omfatter salg af virksomhedens aktiver, når der er fuld eller delvis fradragsret ved indkøb, fremstilling m.v. af aktivet. Det samme gælder salg af aktiver ved virksomhedens afmeldelse fra registrering. Til levering mod vederlag kan dog ikke henregnes overdragelse af aktiver som led i en overdragelse af virksomheden eller af en del af denne, når den nye indehaver er eller bliver registreret efter §§ 47, 49, 51 eller 51 a. Virksomheden skal inden 8 dage efter overdragelsen give told- og skatteforvaltningen meddelelse om den nye indehavers navn og adresse samt om salgsprisen for de overdragne aktiver.

(...)

§ 43. For investeringsgoder skal der ske regulering af den fradragsberettigede afgift, hvis der sker ændringer i anvendelsen efter anskaffelsen af godet.

(...)

Stk. 3. Virksomheder registreret efter §§ 47, 49, 51 eller 51 a skal foretage regulering i følgende tilfælde:

(...)

5) Når et investeringsgode overdrages som led i overdragelse af virksomheden eller af en del af denne, jf. § 8, stk. 1, 3. pkt. Overdragelsen sidestilles med investeringsgodets overgang til ikke fradragsberettiget anvendelse. Regulering kan dog undlades i det omfang, køberen overtager reguleringsforpligtelsen.

(...)

Selskabsloven

§ 5. I denne lov forstås ved:

1) Aktieselskab:

Et kapitalselskab, herunder et partnerselskab, hvor kapitalejernes indskudskapital er fordelt på aktier. Aktier kan udbydes til offentligheden. Kapitalejerne hæfter alene med deres indskud i selskabet.

(...)

23) Partnerselskab:

Et kommanditselskab, jf. § 2, stk. 2, i lov om visse erhvervsdrivende virksomheder, hvor kommanditisterne i selskabet har indskudt en bestemt kapital, som er fordelt på aktier, jf. kapitel 21.

(...)

Omdannelse af anpartsselskab til aktieselskab

§ 319. Anpartshaverne kan med det flertal, der kræves til vedtægtsændring, vedtage at omdanne et anpartsselskab til et aktieselskab. Anpartshaverne skal, inden der træffes beslutning om omdannelsen, gøres bekendt med en vurderingsberetning, der udarbejdes efter §§ 36 og 37, henholdsvis en ledelseserklæring efter reglerne i § 38. §§ 42-44 finder tilsvarende anvendelse på erhvervelser efter beslutningen om omdannelsen. Omdannelsen kan gennemføres uden kreditorernes samtykke. § 31 finder tilsvarende anvendelse ved omdannelse af et anpartsselskab til aktieselskab.

2. Meddelelse om vedtagelsen af omdannelsen sendes senest 2 uger efter vedtagelsen til alle anpartshavere, som ikke har deltaget i beslutningen.

Omdannelse af aktieselskab til partnerselskab

§ 323. Generalforsamlingen kan med det flertal, der kræves til vedtægtsændring, vedtage at omdanne et aktieselskab til et partnerselskab. Omdannelsen kan gennemføres uden kreditorernes samtykke.

Stk. 2. Meddelelsen om vedtagelsen sendes senest 2 uger efter vedtagelsen til enhver noteret aktionær samt til de indtrædende fuldt ansvarlige deltagere.

Stk. 3. Et aktieselskabs omdannelse til partnerselskab anses for sket, når selskabets vedtægter er ændret således, at de opfylder kravene for partnerselskaber, og når omdannelsen er registreret i Erhvervsstyrelsens it-system.

– Lov om visse erhvervsdrivende virksomheder § 2

(...)

Stk. 2. Ved et kommanditselskab forstås en virksomhed, hvor en eller flere deltagere, komplementarerne, hæfter personligt, uden begrænsning, og hvis der er flere, solidarisk for virksomhedens forpligtelser, mens en eller flere deltagere, kommanditisterne, hæfter begrænset for virksomhedens forpligtelser. For kommanditselskaber, der er stiftet efter den 1. juni 1996, skal de fuldt ansvarlige deltagere have forvaltningsmæssige og økonomiske beføjelser.

(...)

Forarbejder

Forslag til lov om aktie- og anpartsselskaber (selskabsloven) L 170/2008 vedrørende §§ 319 og 323 (oprindeligt 334 og 338 i lovforslaget):

Ad § 319 (§ 334)

”Det bemærkes i denne forbindelse, at der ved en omdannelse af anpartsselskab til aktieselskab er tale om den samme juridiske enhed både før og efter omdannelsen, og virksomheden beholder som følge heraf også sit CVR-nr.”

Ad § 323 (§ 338)

”§ 338 svarer til den gældende bestemmelse i aktieselskabslovens § 134 m. Der er på dette punkt ikke tiltænkt materielle ændringer. I bestemmelsens stk. 1 er det dog i forhold til den gældende bestemmelse foreslået tydeliggjort, at der er tale om den samme juridiske enhed før og efter omdannelsen, og virksomheden beholder som følge heraf også sit CVR-nr.”

Praksis

SKM2004. 184. LSR→

Landsskatteretten har under henvisning til dommen i C-408/98, Abbey National indrømmet fradragsret for moms af rådgivningsydelser til brug for overvejelser om omdannelse af et kommanditselskab til et aktieselskab. Omdannelsen måtte i denne situation anses som en virksomhedsoverdragelse efter momslovens § 8, stk. 1. Der fandtes at foreligge fradragsret, selvom overdragelsen ikke efterfølgende blev gennemført.

Den Juridiske vejledning, afsnit D. A. 11.7.4.5.5 Overdragelse af investeringsgoder - virksomhedsoverdragelse momslovens § 43, stk. 3, nr. 5

(...)

Omdannelse AS/ApS

Hvis et anpartsselskab omdannes til et aktieselskab efter selskabsloven, anses selskabet for at fortsætte som den samme juridiske person med samme privatretlige interesser og forpligtelser som før omdannelsen. Omdannelsen kan derfor ikke anses for en virksomhedsoverdragelse, der udløser en forpligtelse til at foretage regulering efter momslovens § 43, stk. 3, nr. 5. Tilsvarende gælder ved en omdannelse fra aktieselskab til anpartsselskab efter selskabsloven.

Fusion, spaltning, tilførsel af aktiver og virksomhedsomdannelse

Ved fusion, spaltning, tilførsel af aktiver og virksomhedsomdannelse sker der derimod en overdragelse af investeringsgoder fra en juridisk (eller fysisk) person til en anden. Dog kan man ud fra en konkret vurdering undlade at opgøre den opståede reguleringsforpligtelse, når følgende betingelser er opfyldt:

- Den nye virksomhed har samme fradragsret som den eller de gamle virksomheder.
- Den nye virksomhed erklærer, at den overtager reguleringsforpligtelsen.
- Regnskabsmaterialet altid vil være tilgængeligt for det nye selskab, så reguleringsforpligtelsen altid senere vil kunne opgøres.

Det samme gælder for fast ejendom, som overdrages ved fusion, spaltning, tilførsel af aktiver og virksomhedsomdannelse.

(...)