

Beslutningsgrundlag

skal min personligt ejede virksomhed omdannes efter den skattefrie metode?

Indledning

Der kan være mange årsager til at omdanne den personligt ejede virksomhed til et selskab. Overvejelserne kan både være af driftsmæssig, skattemæssig, imagemæssig eller hæftelsesmæssig karakter.

Hvis man ønsker, at ændre til selskabsform, skal det besluttes, om det skal ske ved en skattepligtig eller en skattefri omdannelse.

Notatet er tiltænkt at give et overblik over de fordele og ulemper, der er forbundet med en virksomhedsomdannelse efter de to metoder. Uanset om virksomheden skal omdannes ved en skattefri eller en skattepligtig omdannelse, skal valget altid ske på baggrund af en konkret afvejning ud fra de faktiske forhold. Derfor kan andre konkrete forhold, end de i notatet nævnte, også indgå i den samlede vurdering. Notatet er således ikke udtømmende.

Beslutningen om omdannelse bør altid ske i tæt samarbejde med en rådgiver. Rådgiveren kan foretage en konkret beregning af størrelsen af fordele og ulemper ved en skattepligtig eller skattefri omdannelse, og dermed give væsentlige bidrag til den konkrete afvejning.

Virksomhedsomdannelse

Ved en virksomhedsomdannelse bliver en eksisterende virksomhed indskudt i et selskab. Selskabsretligt foreligger der et apportindskud. Ofte bliver selskabet stiftet ved, at den personlige virksomhed bliver indskudt i selskabet. Virksomheden kan også indskydes i et eksisterende selskab, der ikke tidligere har drevet virksomhed (skuffeselskab), hvorefter der selskabsretligt foreligger en kapitalforhøjelse.

Skattepligtig virksomhedsomdannelse

Når et selskab bliver stiftet ved at indskyde en personligt drevet virksomhed, er det at betragte som en afståelse af virksomheden. Virksomhedens aktiver og passiver bliver indskudt til den handelsværdi, som uafhængige parter vil acceptere.

Ved indskuddet skal virksomhedens avancer og tab på de aktiver og passiver, der bliver indskudt i selskabet, opgøres, og virksomhedsejeren betaler skat på normal vis. Typisk vil det i landbruget være ejendommen, der er knyttet mest avance til. En skattepligtig omdannelse kan udløse store avancer, f.eks. fordi der er genanbragt ejendomsavance, ejendommen er erhvervet med succession, eller der er driftsmidler, som er nedskrevet til langt under den reelle værdi.

Ved opgørelsen af hvor stort et skattekrav omdannelsen vil udløse, skal der tages hensyn til, om der er uudnyttede underskud, som kan modregnes i avancen. Afhængig af hvor stort et

skattekrav en omdannelse vil udløse, kan den skattefrie virksomhedsomdannelse være fordelagtig.

Skattefrie virksomhedsomdannelse

Ved en skattefri virksomhedsomdannelse skal virksomhedsejeren ikke medregne fortjeneste ved overdragelsen af virksomheden til selskabet. I stedet indtræder selskabet i den skattemæssige stilling vedrørende de overtagne aktiver, ved at selskabet indtræder i de skattemæssige anskaffelsessummer og afskrivningsgrundlag. Det betyder, at selskabet overtager den latente skat, der er på de overtagne aktiver. Desuden skal aktierne/anparternes anskaffelsessum opgøres efter særlige regler, hvorved en del af den latente skat bliver overført til aktierne/anparterne. De latente skatter vil senere blive udløst ved selskabets skattepligtige afståelse af de overtagne aktiver eller ved virksomhedsejerens skattepligtige afståelse af aktierne/anparterne i selskabet.

For at omdannelsen kan ske skattefrit skal følgende betingelser være opfyldt:

- Virksomhedsejeren skal på omdannelsestidspunktet være fuld skattepligtig i Danmark
- Alle aktiver og passiver i virksomheden skal overdrages til selskabet
- Hele vederlaget for virksomheden skal ydes i form af aktier eller anparter
- Pålydende af aktierne/anparterne skal svare til den samlede aktie- eller anpartskapital
- Aktiernes/anparternes anskaffelsessum må ikke være negativ (se dog nedenfor under negativ anskaffelsessum for kapitalandelene)
- Omdannelsen skal finde sted senest 6 måneder efter åbningsbalancen. Det vil i praksis betyde en frist pr. 30/6
- Virksomhedsejeren skal indsende behørig dokumentation for omdannelsen til Skattestyrelsen senest 1 måned efter omdannelsen
- I åbningsbalancen skal hensættes enhver skat, som forventes afregnet ved fremtidig udligning af forskellen mellem den bogførte værdi og den skattemæssige værdi.

Virksomhedsordningen

Hvis der året forud for omdannelsen er anvendt virksomhedsordningen, er der nogle særlige regler og betingelser, virksomhedsejeren skal være opmærksom på. F.eks. må indskudskontoen ikke være negativ. Til gengæld er det muligt at overføre opsparing til aktierne/anparternes anskaffelsessum. Se herom nedenfor.

Alle aktiver/passiver

Alle virksomhedens aktiver og passiver skal overdrages til selskabet. Hvis virksomhedsordningen har været anvendt, er det som udgangspunkt de aktiver og passiver, der har været omfattet af virksomhedsordningen. Dog kan der foreligge virksomhedsaktiver, der ikke er omfattet af virksomhedsordningen. I så fald skal disse aktiver også overdrages til selskabet og indgår således også i omdannelsen.

Blandede benyttede aktiver skal som udgangspunkt overdrages til selskabet. Herefter overgår de til at blive benyttet udelukkende erhvervsmæssigt. Bliver aktiverne stadigvæk benyttet privat, vil dette medføre beskatning af den private benyttelse som løn eller udbytte.

For blendede benyttede ejendomme foreligger muligheden for enten at holde ejendommen helt udenfor omdannelsen eller at indskyde ejendommen helt, også selvom dele heraf bliver benyttet privat. Benyttes ejendommens stuehus til beboelse for ejeren eller dennes husholdning og indgår ejendommen i omdannelsen, vil der ske beskatning af denne benyttelse efter særlige regler.

Vederlag

Hele vederlaget for virksomheden skal som udgangspunkt ydes i form af aktier/anpartar i selskabet. Ved indskud af private aktiver, som f.eks. stuehuset, er der mulighed for at få et tilgodehavende i selskabet.

Aktiernes pålydende skal udgøre den samlede kapital i selskabet. Er der sket overdragelse til et skuffeselskab, er det ikke nødvendigt at udstede nye aktier. Vederlaget til virksomhedsejeren består i, at de eksisterende aktier stiger i værdi.

Beløb uden for omdannelsen

Beløb, der under virksomhedsordningen er hensat til senere faktisk hævning og indestående på mellemregningskontoen, kan holdes uden for omdannelsen. I så fald skal beløbet medtages som et passiv i åbningsbalancen. Beløbet skal udbetales til virksomhedsejeren, inden omdannelsen finder sted. I modsat fald bliver beløbet betragtet som en del af selskabets egenkapital.

Negativ indskudskonto

Er indskudskontoen negativ ved udgangen af regnskabsåret forud for omdannelsen, er det en betingelse for, at der kan ske omdannelse skattefrit, at den negative indskudskonto bliver udlignet inden omdannelsen. Private aktiver/midler der bliver indskudt til udligning af den negative indskudskonto i perioden fra udløbet af året forud for omdannelsen til omdannelsen finder sted, anses for indskudt med virkning fra udløbet af indkomståret forud for omdannelsesåret.

Omdannelse af en virksomhed med flere ejere (I/S)

Virksomhed drevet i interessentskab kan også blive omdannet skattefrit, hvilket dog kræver, at samtlige ejere anvender reglerne i virksomhedsomdannelsesloven og anvender samme regnskabsperiode. Interessenterne skal vederlægges i forhold til deres andele i den personligt ejede virksomhed. Dog skal der ske udligning, såfremt den beregnede skat ved et almindeligt salg fordeler sig forskelligt set i forhold til ejerandelene.

Er der store forskelle på deltagernes skattemæssige anskaffelsessum, kan det gøre det vanskeligt at anvende reglerne for omdannelse af et I/S.

Opgørelse af anskaffelsessummen på aktierne/anparterne

Anskaffelsessummen for de aktier/anparter som virksomhedsejeren modtager, bliver opgjort til den værdi, som ville være opnået ved sædvanligt salg af virksomheden (handelsværdien) med fradrag af den skattepligtige avance, som virksomhedsejeren ville have konstateret ved et sådant salg. Dermed overføres den avance, der udskydes ved omdannelsen, til aktierne/anparterne.

Negativ anskaffelsessum for kapitalandelene

Udgangspunktet er, at anskaffelsessummen for aktierne/anparterne ikke må være negativ. Undtagelsen er, hvis virksomhedsordningen er blevet anvendt i året forud for omdannelsen. Driver virksomhedsejeren flere virksomheder under virksomhedsordningen, kan omdannelsen stadigvæk ske skattefrit uanset den negative anskaffelsessum, forudsat at samtlige virksomheder bliver omdannet samlet. (Det er på omdannelsestidspunktet, at det skal bedømmes, hvor mange virksomheder ejeren driver i virksomhedsordningen. Er der behov for at omdanne samtlige virksomheder, må antallet ikke ændre sig frem til omdannelsen er gennemført.)

Overførsel af opsparing fra virksomhedsordning til kapitalandelene

Anvendes virksomhedsordningen forud for omdannelsen og er der opsparet overskud skal opsparingen vedrørende den omdannede virksomhed endeligt beskattes i omdannelsesåret. Det er dog også muligt at overføre opsparingen til aktierne/anparterne ved at disses anskaffelsessum bliver nedsat med indestående på konto for opsparet overskud. Der er ikke noget til hinder for at anskaffelsessummen herved bliver (yderligere) negativ.

Frist for omdannelsen

Omdannelsen har skattemæssig virkning fra skæringsdagen i åbningsbalancen, hvilket vil være dagen efter afslutningen af seneste regnskabsår. Omdannelsen kan dog maksimalt ske med 6 måneders tilbagevirkende kraft. Det betyder, at sidste chance for omdannelse af den personligt ejede virksomhed, som har kalenderårsregnskab, vil være d. 31/6. Alle handler foretaget fra 1/1 til 31/6 bliver henført til selskabet. Udtræk vil derefter blive beskattet hos virksomhedsejeren som enten løn eller udbytte.

Selskabsretlige og regnskabsmæssige krav ved omdannelsen

For at omdanne en personligt ejet virksomhed skattefrit, skal virksomhedsejeren udforme en åbningsbalance, hvor aktiver og passiver opgøres. Åbningsbalancen skal overholde reglerne i årsregnskabsloven, hvilket betyder, at den skal indeholde en ledelsespåtegning, eventuelt en uafhængig revisors påtegning, beskrivelse af anvendt regnskabspraksis, balance og noter.

Der vil blive lavet en vurderingsberetning, som er en værdiansættelse af aktiver og passiver. Et stiftelsesdokument, som er baseret på åbningsbalancen og vurderingsberetningen, udformes og skal senest 2 uger herefter anmeldes til Erhvervsstyrelsen. Ved modtagelse af det nye CVR nummer er den personlige virksomhed opløst.

Overblik over fordele og ulemper

Nedenstående giver et overblik over fordelene og ulemperne ved at omdanne skattefrit.

Husk også de fordele og ulemper som er beskrevet i beslutningsgrundlaget vedrørende valg af selskab.

Fordele

- Skatteudskydelse

Ulemper

- Opfyldelse af en række betingelser, herunder tidsmæssige betingelser
- Selskabet kan ikke afskrive på den fulde anskaffelsværdi
- Selskabet overtager en stor latent skattebyrde
- Stor latent skattebyrde på aktierne/anparterne, navnlig hvis negativ anskaffelsessum
- Rådighedsbeskatning af bolig

Afrunding

Den skattefrie virksomhedsomdannelse bør altid indgå i overvejelserne, når beslutningen om omdannelse er truffet.

Det er vores vurdering, at det i mange tilfælde vil være fordelagtigt at vælge den skattefrie omdannelse. Det er dog vigtigt at foretage denne vurdering sammen med en rådgiver, som kan give det fornødne overblik, det kræver, for at træffe en kvalificeret beslutning. Således bør beslutningen ikke træffes uden, at der er foretaget beregninger af den udskudte skat, og konsekvenserne ved senere afståelse af selskabet er udredt.

Skejby 21. marts 2023