

JAN NYGAARD
LARS WØLDIKE

Skattefri Virksomhedsomdannelse



Thomson
FORLAGET FSR

Jan Nygaard og Lars Wøldike
Skattefri virksomhedsomdannelse
1. udgave, 1. oplag
© Forlaget Thomson A/S (ITID A/S), København 1999

ISBN 87-619-0079-6

Omslag: Grafisk Værk A/S, København
Sats og tryk: Narayana Press, Gylling

Mekanisk, fotografisk eller anden gengivelse
af denne bog eller dele af den er ikke tilladt
ifølge gældende dansk lov om ophavsret.
Alle rettigheder forbeholdes.

Printed in Denmark 1999

Indhold

Forord	1
1. Hvorfor omdanne virksomheden?	9
1.1. Virksomhedens forskellige faser	9
1.2. Ændringer i ejerkredsen	11
1.3. Virksomhedsordning eller selskab	12
2. Den nye lov i hovedtræk	14
2.1. Flere ejere	15
2.2. Stiftertilgodehavende/vederlæggelse for virksomheden	15
2.3. Alle aktiver og passiver	16
2.4. Virksomhedsordningen	17
2.5. Udskudt skat	18
2.6. Overgangsperioden	18
2.7. Begreberne	19
3. Lovteksten	20
§ 1	20
§ 2	23
§ 3	39
§ 4	44
§ 6	52
§ 8	56
§ 8a	57
§ 9	58
4. Virksomhedsskatteloven	60
§ 16	60
§ 16a	63
§ 16b	67
§ 16c	68
5. Selskabsskattelovens § 4	69
6. Eksempler	71
Generelle forudsætninger for alle eksemplerne	71
Særlige forudsætninger ved virksomhedsomdannelse af en af flere virksomheder	71
6.1. En ejer med en virksomhed	72
6.2. En ejer med flere virksomheder	85
6.3. Flere ejere med en virksomhed	104
6.4. Flere ejere med flere virksomheder	104

Indhold

7. Bilag	129
7.1 Lovforslagets behandling i Folketinget	129
7.2 Lovforslagets behandling i Skatteudvalget	187
7.3. Cirkulære 1999/91	217
7.4. Regnskabsvejledning U 16	224
7.5. Fortolkningsbidrag	244
8. Stikordsliste	

Forord

Den 27. april 1999 vedtog Folketinget Skatteministerens lovforslag L 147 vedrørende ændring af lov om skattefri virksomhedsomdannelse.

Ændringen, der havde været relativ længe undervejs, var den første betydelige ændring af loven om skattefri virksomhedsomdannelse siden dennes oprindelige vedtagelse i 1983. Ændringen havde første gang været annonceret i statsministerens åbningstale i oktober 1997.

Ændringerne blev voldsomt diskuteret, både i dagspressen og i indlæg til Folketingets Skatteudvalg. Det mest diskuterede forhold var nok, at lovforslaget reelt set trådte i kraft forud for sin vedtagelse.

Enkelte elementer i lovforslaget trådte således først i kraft den 1. juli 1999, mens andre forhold blev ændret allerede med virkning fra den 1. januar 1999. Man kan sige, at det er skæbnens ironi, at netop dette lovforslag blev kritiseret for først at blive vedtaget efter ikrafttrædelsesdatoen. Samme historie gjorde sig nemlig gældende tilbage i 1983, hvor det oprindelige lovforslag først blev vedtaget efter lovens ikrafttræden.

På daværende tidspunkt var der dog tale om en lov, der i forhold til den dagældende praksis alene indeholdt lempelser, men alligevel blev ikrafttrædelsesdatoen kommenteret af Niels Mohr Jacobsen i 1983.

“Det nu fremsatte lovforslag kan først vedtages senere end ikrafttrædelsesdagen, og der skabes derfor en helt unødvendig usikkerhed om retstilstanden i disse tilfælde.

Da lovforslagets formål ikke er at foretage indgreb overfor utilsigtede dispositioner eller andre formodede misbrug af reglerne, syntes det unødvendigt at vedtage lovforslaget med virkning fra et tidspunkt, der ligger forud for vedtagelsen.

Lovforslaget burde derfor næppe have været fremsat til ikrafttræden med virkning allerede fra den 1. januar 1993, og det er et spørgsmål om ikke Skattelovrådet, som en af sine første opgaver, kunne tage på sig at få gennemført, at der ikke i unødvendigt omfang gennemføres forhastede ikrafttrædelsesdatoer i skattelovgivning.”

Man må i den forbindelse desværre konstatere, at skiftende skatteministre, herunder især vores nuværende skatteminister Ole Stavad, ikke har lyttet til Mohr Jacobsens råd, tværtimod.

Bundlinien er imidlertid, at loven nu er ændret.

Vi har i det efterfølgende givet en beskrivelse af den ændrede lov.

Forord

Herunder knyttet vores kommentarer til de enkelte paragraffer med udgangspunkt i henholdsvis lovforarbejderne, vore egne erfaringer på området og ikke mindst de fortolkningsbidrag, der knytter sig til den tidligere gældende lovgivning, men fortsat bør anvendes ved fortolkning af den ændrede lov.

Vi har beskrevet loven således som denne har virkning efter 1. juli 1999, men har gjort opmærksom på de særlige regler i overgangsperioden hvor vi har fundet det relevant.

Loven består af 9 paragraffer samt ikrafttrædelsesbestemmelser, men herudover har vi valgt at medtage de bestemmelser i virksomhedsskattelovens §§ 16, 16 A, 16 B og 16 C som har en meget tæt sammenhæng med loven om skattefri virksomhedsomdannelse. Vi har valgt også at kommentere bestemmelserne i årsregnskabsloven samt praksis vedrørende udskudt skat. Endeligt selskabsskattelovens § 4 stk. 4, der fastlægger de formalia, som skal være opfyldt ved en skattepligtig virksomhedsomdannelse.

København, den 30. november 1999
Jan Nygaard og Lars Wøldike

1. Hvorfor omdanne virksomheden?

Frem til lovændringen i 1999 har virksomhedsomdannelse, udover naturligtvis de situationer, hvor det har været et klart ønske fra ejeren at drive sin virksomhed i aktie- eller anpartselskabsform, også været anvendt til at opnå en skatteudskydelse.

Dette var muligt grundet de særlige regler om stiftertilgodehavende, hvorefter ejerens vederlag for virksomheden også omfattede stiftertilgodehavende. Ejeren kunne således efter omdannelsen skattefrit hæve sit tilgodehavende i stedet for hævning af opsparet overskud i virksomhedsordningen eller hævning af tilsvarende beløb som enten udbytte eller som løn.

Efter lovændringen må det antages, at skattefri virksomhedsomdannelse vil få et mindre omfang end tidligere. Instrumentet er dog fortsat meget anvendeligt, både i relation til ændring af organisationsformen under det eksisterende ejerskab, men også som en del af en flerleddet omorganisering med henblik på generationsskifte eller salg af virksomheden.

Som rådgivere bliver vi i øvrigt ofte mødt med det udsagn fra vore klienter, at man opfatter det som mere respektabelt at drive virksomheden i aktieselskabsform end at drive denne i personligt regi. Dette kan syntes noget selvmodsigende, for ofte vil også ønsket om at skærme af mod fremtidige erstatningssager være et argument for en virksomhedsomdannelse. I visse brancher foretrækker virksomhedsejere at drive virksomhed i selskabsform, hvorved alene den i selskabet opsparede og ansvarlige kapital kan gøres til genstand for kreditorfølgning f.eks. i tilfælde af ansvarssager. Desuagtet opfattes det ofte som mere respektabelt at drive virksomheden i aktieselskabsform, mens anpartselskabernes ry er mere vanskeligt at vurdere.

1.1. Virksomhedens forskellige faser

En virksomheds udvikling gennemgår forskellige faser som hver især repræsenterer en form for udviklingsstadier.

Ser man virksomhedens udvikling fra ejerens side, vil der naturligvis være en sammenhæng med den fase virksomheden er i og den fase virksomheden er på vej til. Ofte vil man dog mere fokusere på, hvordan ejerens kapitalbinding i virksomheden håndteres og i hvilken fase denne befinder sig.