

Omdanning fra deltakerlignet selskap til aksjeselskap



Artikkelen er forfattet av:

Rådgiver
Berge Busvold
Den norske Revisorforening

Artikkelen tar for seg noen av de spesielle problemstillingene som oppstår ved omdanning fra deltakerlignet selskap til aksjeselskap. Noen av de løsningene som presenteres på uavklarte områder, kan være diskutabile.

Deltakerlignede selskaper kjennetegnes av at deltakerne helt eller delvis er ansvarlige for selskapets forpliktelser. Etter hvert som virksomheten utvides og forpliktelsene øker, ønsker deltakerne derfor ofte å omdanne selskapet til aksjeselskap. Dette kan gjøres skattefritt, men regelverket knyttet til skattefrie omdanning av deltakerlignet selskap til aksjeselskap, er på en del områder mangelfullt.

Skattefrie omdanning er hjemlet i skatteloven § 11–20. Utfyllende regler og betingelser står i Finansdepartementets forskrift til skatteloven (FSFIN) § 11–20. Se også Lignings-ABC stikkord «Virksomhet – omdanning/skifte av eierform».

Foreligger et virksomhetskrav?

For å bli registrert i Foretaksregisteret som ansvarlig selskap eller kommandittselskap, er det en forutsetning at selskapet driver virksomhet, jf. selskapsloven § 1–1. Et selskap som tidligere har drevet virksomhet, kan ha opphørt med virksomheten. Justisdepartementet har uttalt at

selskapet likevel ikke anses oppløst i selskapsrettslig forstand for deltakerne har gjennomført en formell avvikling etter selskapslovens regler. Slike selskaper blir derfor deltakerlignet etter reglene i skatteloven § 10–40 flg. så lenge selskapet består, jf. Finansdepartementets uttalelse i Utv. 1995 side 1257. Videre blir personlige deltakere beskattet for utdelinger fra selskapet etter deltakermodellen uten nærmere vurdering, selv om de materielle reglene for å være registrert som selskap ikke er oppfylt, jf. Ot.prp. nr. 92 (2004–2005) pkt. 1.6.3.

Ved omdanning av et enkeltpersonforetak til aksjeselskap kreves det at enkeltpersonforetaket driver virksomhet i skattelovens forstand for at innehaveren skal kunne gjennomføre omdanningen skattefritt. Skattemyndighetene har lagt til grunn at det foreligger et tilsvarende krav til virksomhet for å kunne omdanne et deltakerlignet selskap til aksjeselskap, selv om et slikt krav ikke fremgår direkte av ordlyden i skatteloven § 11–20 eller FSFIN § 11–20–1. Se for eksempel BFU nr. 13/09 og nr. 14/09. Problemstillingen er særlig aktuell for selskaper som tidligere har drevet aktiv næring, men som nå bare forvalter kapital eller er blitt passive holdingselskaper.

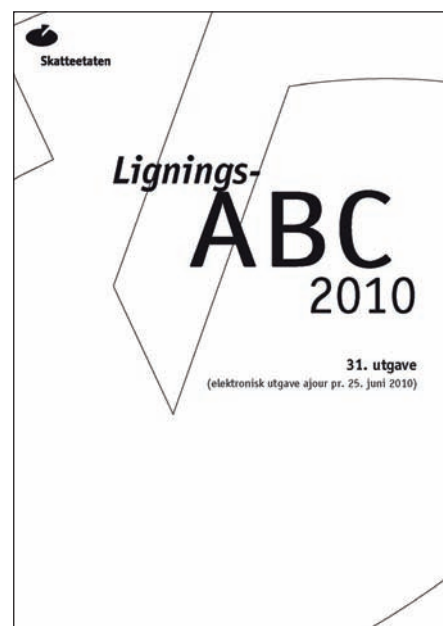
Registreringen er ikke avgjørende. Det er fast praksis for at uregistrerte ansvarlige selskaper, dvs. sameier som driver næring uten å være stiftet og registrert som selskap, skattefritt kan omdannes til aksjeselskap uten først å måtte gå veien om formell registrering av selskap. Se Finansdepartementets uttalelse i Utv. 1998 side 96.

Skatteposisjoner på vederlagsaksjene

En forutsetning for å kunne omdanne et deltakerlignet selskap skattefritt til aksje-

selskap, er at skattemessige inngangsverdier og skatteposisjoner i det deltakerlignede selskapet overtas av aksjeselskapet.

Det er videre en forutsetning at deltakerens skatteposisjoner knyttet til andelen overføres som skatteposisjon knyttet til aksjene den tidligere deltakeren mottar som vederlag ved omdanningen. Dette innebærer at inngangsverdien deltakeren hadde på andelen, blir inngangsverdi på aksjene. Inngangsverdiene kan hentes direkte fra deltakeroppgaven året før omdanningsåret (RF-1221/1233 post 640 kolonne I). Det må korrigeres for eventuelle innskudd og tilbakebetalinger av innbetalt kapital fra 1. januar til omdanning skjer.



AKSJEIERTILSKUDD: I Lignings-ABC, på side 27 i 2009/10-utgaven, står det at en slik overføring må anses som et aksjeeiertilskudd som ikke kan tillegges aksjenes inngangsverdi.

Skjermingsgrunnlaget på vederlagsaksjene beregnes ved utgangen av omdanningsåret. Utgangspunktet er skjermingsgrunnlaget på andelen ved utgangen av forrige år (post 350 i deltakeroppgaven) med de vanlige korreksjoner for innskudd/kapitalforhøyelser og tilbakebetalinger/kapitalnedsettelse av innbetalt kapital som skal foretas ved beregning av skjermingsgrunnlag på aksjer. Det er rimelig å legge til grunn at et eventuelt fremførbart skjermingsfradrag på andelen også overføres til aksjene.

Aksjekapitalen kan ikke settes høyere enn det laveste av skattemessig verdi og virkelig verdi av de nettoverdiene som overføres, se nedenfor. Dette kan være et lavere beløp enn deltakerens inngangsverdi på andelen. Finansdepartementets uttalelse i Utv. 2000 side 1458 om at inngangsverdien på aksjene ikke kan settes høyere enn netto skattemessig verdi av det som er overført, må leses på bakgrunn av at reglene om fastsettelse av inngangsverdi på andeler i deltakerlignede selskaper ble endret fra 2006. Det kan neppe være tvil om at ved omdanning fra 2006 og senere, må inngangsverdien på vederlagsaksjene være lik

deltakerens inngangsverdi på andelen i det omdannede deltakerlignede selskapet, selv om inngangsverdien er høyere enn de skattemessige nettoverdiene i det deltakerlignede selskapet.

Det er adgang til å gjennomføre omdanning ved å overføre virksomheten til et aksjeselskap som er nystiftet ved kontantinnskudd, jf. FSFIN § 11–20–3 (2). Det er da ikke nødvendig å gjennomføre noen kapitalforhøyelse i aksjeselskapet. Gjennomfører man omdanning på denne måten uten kapitalforhøyelse, skal man være oppmerksom på at det i Lignings-ABC på side 27 i 2009/10-utgaven står at en slik overføring må anses som et aksjeeiertilskudd som ikke kan tillegges aksjenes inngangsverdi. Det er derfor neppe aktuelt å gjennomføre omdanning til et slikt selskap uten kapitalforhøyelse hvis deltakerne har positiv inngangsverdi på andelen. Har deltakerne negativ inngangsverdi på andelen, er det imidlertid etter min mening tvilsomt om man kan kvitte seg med denne ved å overføre virksomheten til et nystiftet selskap uten å gjennomføre kapitalforhøyelse.

Skatteposisjonen innbetalt kapital er i mange tilfeller av nesten like stor verdi for eierne som inngangsverdien. Innbetalt kapital kan utbetales fra selskapet til deltakeren/aksjonæren uten umiddelbar beskatning og ny deltaker/aksjonær overtar tidligere deltakers/aksjonærs innbetalte kapital ved eierskifte. Dette gjelder selv om innbetalt kapital på selskapsandelen er høyere enn det deltakeren har betalt for andelen. Også skatteposisjonen innbetalt kapital overføres direkte fra andelen til vederlagsaksjene etter omdanning. Beløpet tilsvarende post 640 kolonne II i deltakeroppgaven korrigert for innskudd og tilbakebetalinger av innbetalt kapital fra 1. januar til omdanning skjer.

Finansdepartementet uttalte i Utv. 2008 side 701 at skatteposisjonen innbetalt aksjekapital og overkurs ikke kan settes høyere enn verdien innskuddet settes til i balansen, dvs. det selskapsrettslige innskuddsbeløpet. Uttalelsen er omdiskutert. Også her antar jeg at kontinuitetsforutsetningen, som ligger til grunn for skattefri omdanning, må få gjennomslag, slik at innbetalt kapital knyttet til andelen kan overføres som skatteposisjon på vederlags-

På tide med automatisk fakturabehandling?

Manuell fakturahåndtering tar mye tid som kan frigjøres til andre oppgaver. Kostnaden uten en automatisk løsning for fakturahåndtering beregnes til mellom kr. 100-300 per inngående faktura.

Vi har investert i en standard løsningsplattform. Dette gjør at du ikke har noen investeringskostnader.

Du betaler kun for det du bruker – enklere og billigere blir det ikke!

Ønsker du informasjon om Compello Express Live kan du kontakte Compello Software på telefon 67 10 60 00, på e-post sales@compello.no eller du kan gå inn på www.compelloexpresslive.no.

Spar kostnader

Bli mer effektiv

Få bedre kontroll og oversikt

Bidra til et bedre miljø

itera
NETWORKS

www.iteranetworks.no

itella

www.itella.no

compello
software as a service

www.compello.no



aksjene etter omdanningen, selv om aksjekapitalen ble satt til et lavere beløp. Standpunktet er imidlertid ikke sikkert.

For aksjer fastsettes inngangsverdi, skjermingsgrunnlag, ubenyttet skjermingsfradrag og skattemessig innbetalt kapital separat for hver enkelt aksje basert på denne aksjens kostpris mv. For andeler i et deltakerlignet selskap fastsettes disse verdiene samlet for andelen som sådan, selv om andelen har vært ervervet til forskjellige tidspunkter til forskjellige beløp. Det eneste praktiske er å fordele skatteposisjonene som er knyttet til andelen med et likt beløp på vederlagsaksjene. Det er gitt anvisning på en tilsvarende løsning ved fusjon av selskap med oppskrivning av pålydende på aksjene i det overtakende selskapet¹, og ved fusjon av søsterselskap uten kapitalforhøyelse².

Kravet til minimum aksjekapital

Det heter i FSFIN § 11–20–3 (4) at aksjekapitalens pålydende ikke kan settes høyere enn den positive netto egenkapitalen som fremkommer basert på de ligningsmessige verdiene, inkludert eventuelt kontantinnskudd. Begrepsbruken i forskriften er forvirrende. Med ligningsmessig verdi menes skattemessig inngangsverdi, for eksempel saldooverdien, og ikke ligningsverdi som er et begrep som gjerne brukes for å beskrive den skattemessige formuesverdien av bl.a. fast eiendom.

Med ligningsmessig verdi menes altså skattemessig inngangsverdi av eiendeler minus gjeld. Beløpet fremgår av post 589 i selskapsoppgaven (RF-1215). Skatteposisjoner som positivt gevinst- og tapskonto (til inntektsføring) reduserer skattemessig verdi med bruttobeløpet og ikke bare med utsatt skatt på gevinsten. Tilsvarende vil en negativ gevinst- og tapskonto regnes med i skattemessig verdi med bruttobeløpet. Det er usikkert om fremførbart underskudd som videreføres til aksjeselskapet kan regnes som en positiv verdi, jf. Finansdepartementets uttalelse i Utv. 1997 side 1078. Problemstillingen er kanskje ikke så praktisk da underskudd normalt vil være anvendt i deltakerne personlige selvangivelser.

Videre må minimumskravet til aksjekapital etter aksjeloven, jf. § 3–1 i aksjelovene, være oppfylt etter både ligningsmessige (skattemessige) og virkelige verdier. For enkeltpersonforetak som skal omdannes til aksjeselskap, innebærer kravet at eieren må



PÅLYDENDE: Aksjekapitalens pålydende kan ikke settes høyere enn positiv netto egenkapital basert på skattemessige inngangsverdier.

skyte inn verdier med en skattemessig inngangsverdi på minst kr 100 000 (i tillegg til stiftelsesutgifter). Er enten skattemessige verdi eller virkelig verdi av enkeltpersonforetaket lavere enn kr 100 000, må eieren i tillegg skyte inn kontanter eller andre eiendeler for å oppfylle kravet.

I et deltakerlignet selskap er det fullt mulig at de skattemessige verdiene kan være høyere enn kr 100 000, selv om deltakerne samlede inngangsverdi og/eller den skattemessig innbetalte kapitalen er lavere. Dette kan for eksempel skyldes overskudd som ikke er tatt ut av selskapet. I slike tilfeller må forskriften kunne tas på ordet. Er de skattemessige verdiene og den virkelige verdien minst kr 100 000, må et deltakerlignet selskap kunne omdannes til aksjeselskap etter forskriften, selv om deltakerne har lavere inngangsverdi enn kr 100 000 på andelene. Også deltakerlignede selskaper der deltakerne har negativ inngangsverdi på andelene, må kunne omdannes skattefritt.

Etablering av fordring

Det er etablert praksis at eieren av et enkeltpersonforetak kan etablere en fordring på aksjeselskapet i forbindelse med omdanningen til aksjeselskap uten at dette medfører skattemessige problemer. Dette kan for eksempel være aktuelt dersom det skytes inn eiendeler med en skattemessig verdi på til sammen en million kroner,

men hvor eieren bare ønsker minimum aksjekapital i selskapet. Omdanneren kan da stifte selskapet med en aksjekapital på kr 100 000 og kr 900 000 som fordring på selskapet. Fordringen kan senere tilbakebetales uten beskatning for aksjonæren.

Ved omdanning fra deltakerlignet selskap til aksjeselskap må dette bli annerledes. Etablerer deltakerne i et ansvarlig selskap en fordring på aksjeselskapet i forbindelse med at ANS-et omdannes til aksjeselskap, må dette regnes som uttak fra det deltakerlignede selskapet idet fordringen etableres. Uttaket vil bli skattepliktig etter deltakermodellen dersom uttaket belastes deltakerens opptjente egenkapital. Skjer uttaket fra den tidligere deltakerens innbetalte egenkapital, regnes uttaket som skattefritt tilbakebetaling av innbetalt kapital.

Det er i utgangspunktet deltakeren selv som bestemmer om uttaket skjer fra opptjent eller fra innbetalt kapital. Unntak gjelder for kommandittselskaper og andre selskaper med en viss bunden kapital som skal innbetales. Forutsetningen for å kunne anse hele eller deler av uttaket som uttak av innbetalt kapital, er at deltakeren har innbetalt kapital i selskapet som er stor nok til å dekke uttaket.

I Finansdepartementets høringsnotat av 18. januar 2010 om skattemessig behandling av omorganisering og omdanning av virksomhet, foreslår departementet at det innføres en regel om at vederlag i annet enn eierandeler (aksjer) i det overtakende selskapet maksimalt kan utgjøre 20 prosent av det samlede vederlaget. Blir forslaget vedtatt, vil det i betydelig grad begrense adgangen til å etablere fordring i forbindelse med omdanning av virksomhet.

Skjev egenkapital

Skjev egenkapital innebærer at deltakerne har ulik egenkapital i selskapet i forhold til det eierandelen i selskapet skulle tilsi.

Selskapslovens utgangspunkt er at overskuddet i selskapet skal tas ut. Selskapsloven er imidlertid fravikelig på dette punktet og det er ikke uvanlig at noen av deltakerne, men ikke alle, lar hele eller deler av overskuddet bli i selskapet. Egenkapitalen blir da skjev. Skjev egenkapital kan også skyldes at deltakerne har gjort forskjellig innskudd i selskapet, uten at dette har gitt seg utslag i forskjellig eierandel.

¹ Jf. Skattedirektoratets uttalelse i Utv. 2002 side 603.

² Jf. Finansdepartementets uttalelse i Utv. 2003 side 1465.

Ved omdanning fra deltakerlignet selskap til aksjeselskap må hver enkelt deltaker få et antall aksjer som er i samsvar med eierandelen deltakeren hadde i det deltakerlignede selskapet. I motsatt fall brytes kravet til eiermessig kontinuitet som er en forutsetning for skattefri omdanning. I et aksjeselskap har ikke aksjonærene individuelle egenkapitalkontoer slik deltakerne har i et deltakerlignet selskap. Skjev egenkapital gir derfor spesielle utfordringer ved omdanning av slike selskaper. En praktisk løsning er derfor at deltakerne med høy egenkapital tar ut egenkapital før omdanningen, slik at deltakerne skyter inn «riktig» egenkapital i aksjeselskapet i forhold til det antall aksjer de skal motta. Konsekvensen av uttaket er ekstrabeskatning etter deltakermodellen for den delen av uttaket som overstiger tilbakebetaling av innbetalt kapital. Alternativt kan deltakerne med lav egenkapital gjøre innskudd for å utligne den skjeve egenkapitalen.

Ofte er det ikke mulig å utligne den skjeve egenkapitalen ved å gjøre slike inn- eller utbetalinger. En løsning kan være at de av deltakerne som har større egenkapitalkon-

toer enn de andre, utligner den skjeve egenkapitalen ved å etablere en fordring på aksjeselskapet i forbindelse med omdanningen. Dette må kunne la seg gjøre så lenge det er tillatt å etablere fordring på selskapet i forbindelse med omdanningen. Etablering av fordring i forbindelse med omdanningen må etter min mening behandles som uttak, se ovenfor. Den delen av fordringen som stammer fra opp-tjent kapital, beskattes som uttak etter deltakermodellen idet fordringen blir etablert. Den delen som stammer fra innbetalt kapital, kan utbetales skattefritt, men vil redusere inngangsverdien og innbetalt kapital på vederlagsaksjene tilsvarende.

Eksempel I:

A og B eier sammen et ANS med 50 % eierandel hver. A har en egenkapital på kr 50 000, mens B har en egenkapital på kr 150 000. Skattemessig nettoverdi av ANS er kr 180 000.

B kan etablere en fordring på inntil kr 80 000 da aksjekapitalen ikke kan settes lavere enn kr 100 000 etter ligningsmessige verdier. Etablering av fordring på sel-

skapet reduserer den skattemessige verdien. Den resterende delen av den skjeve egenkapitalen må utlignes på annen måte.

Jeg kan heller ikke se at det er noe i veien for at deltakerne ikke gjør opp den skjeve egenkapitalen før omdanningen, men at de skyter inn ulik egenkapital i forhold til den eierandelen de får i aksjeselskapet. Ved stiftelse av aksjeselskap er det relativt vanlig og lovlig at enkelte av aksjonærene, men ikke alle, skyter inn overkurs i tillegg til pålydende på aksjene. Det samme må da trolig også kunne gjøres i forbindelse med omdanning av et deltakerlignet selskap til aksjeselskap uten at dette kommer i strid med prinsippet om skattemessig kontinuitet.

Skyter deltakerne inn ulik (skjev) egenkapital, må de enkelte deltakerne få et riktig antall aksjer i forhold til eierandelen de hadde i det deltakerlignede selskapet. Aksjeloven setter forbud mot at det utstedes aksjer til underkurs, dvs. med et pålydende som er høyere enn den balanseførte egenkapitalen som skytes inn, jf. aksjeloven § 2–12. Regelen gjelder også ved kapi-



Sticos Oppslag

- *Alt på ett sted*
- *Alltid oppdatert*
- *Rask tilgang til regelverk og faglitteratur*

Sticos Oppslag er din trygghet i arbeidet. Her får du rask tilgang til lover, forskrifter, uttalelser, standarder og faglitteratur. Du finner fylldig omtale av tema innen fagområdene skatt, avgift, regnskap, lønn og personal. Med Sticos Oppslag finner du korrekt informasjon raskt og enkelt.

Enkelt, trygt og effektivt for deg – og for kundene!

For demo eller mer informasjon,
ring 7356 0000 eller se www.sticos.no



talforhøyelse, jf. aksjeloven § 10–12 (4). En konsekvens av dette er at ingen av deltakerne i forbindelse med omdanningen kan motta aksjer med et pålydende som er høyere enn deltakerens andel av skattemessige og virkelige verdier i det deltakerlignede. I så fall må deltakeren skyte inn kontanter eller andre verdier i selskapet før omdanningen for å oppfylle kravet.

De enkelte deltakeres skattemessige egenkapital er spesifisert i deltakeroppgaven (RF-1221/1233) post 640 kolonne IV. Den skattemessige egenkapitalen kan avvike fra den regnskapsmessige eller bokførte egenkapitalen. Dette kan bl.a. skyldes ulike periodiseringsregler skattemessig og regnskapsmessig.

Eksempel II:

Et ANS med to deltakere som hver eier 50 % har en skattemessig egenkapital på totalt kr 200 000. Virkelig verdi er høyere. Deltaker A har en egenkapital på kr 120 000, mens deltaker B har en egenkapital på kr 80 000. Velger deltakerne å sette aksjekapitalen til kr 200 000, skal begge motta aksjer pålydende kr 100 000 hver. Med mindre deltaker B skyter inn kr 20 000 i selskapet før omdanningen, oppfyller ikke omdanningen kravet om at aksjekapitalens pålydende ikke kan settes høyere enn den skattemessige egenkapitalen.

Velger de i stedet å stifte aksjeselskapet med en aksjekapital på kr 100 000, skal begge skyte inn kr 50 000 i aksjekapital. Deltaker A kan ha en overkurs på kr 70 000, mens deltaker B kan ha en overkurs på kr 30 000. Da kan det ikke være et krav at deltaker B skyter inn kapital eller at deltaker A tar ut kapital for å ivareta kravet om skattemessig kontinuitet. Deltaker A kan også etablere en fordring på aksjeselskapet på kr 70 000, mens deltaker B etablerer en fordring på kr 30 000.

Etter aksjeloven § 4–1 har alle aksjene lik rett i selskapet. Dette innebærer at aksjene det ikke er innbetalt overkurs på i utgangspunktet har samme rett til utbetalinger fra overkursfondet som aksjene det ikke er innbetalt overkurs på. Det sier seg selv at de(n) av deltakerne som skyter inn en relativt høyere egenkapital i aksjeselskapet enn det eierandelen skulle tilsi, bør sikre seg en tilsvarende fortrinnsrett til midlene ved uttak (utbytte, kapitalnedsettelse eller likvidasjonsutbetaling). Dette kan praktisk avtales i en aksjonæravtale mellom deltakerne (aksjonærene).

Avtales det ikke en slik fortrinnsrett til utbetalinger inntil det skjeve egenkapitalinnskuddet er dekket, representerer dette i realiteten en gaveoverføring fra deltakeren med høy egenkapital til den andre deltakeren. Jeg antar dette ikke vil bli sett på som et brudd på forutsetningen om eiermessig kontinuitet slik at omdanningen ikke er skattefri. Arveavgift kan imidlertid være aktuelt i de tilfeller forfordelingen skjer til fordel for personer som omfattes av arveavgiftsloven § 2 første ledd.

Uegentlige innskudd og uegentlige tilbakebetalinger

Begrepene «uegentlige innskudd» og «uegentlige tilbakebetalinger» kom med skattereformen av 2006.

I et deltakerlignet selskap beregnes det skattepliktige resultatet i selskapet som sådant, mens det er de enkelte deltakerne som skattelegges for resultatet. Deltakeren kan ta ut et beløp tilsvarende skatt på årets overskudd uten at det regnes som uttak som skal beskattes etter deltakermodellen. Dersom deltakeren ikke tar ut denne skatten, men betaler skatten av andre midler, behandles beløpet (skatten) som et innskudd i selskapet, et såkalt «uegentlig innskudd». Det samme gjelder for arbeidsgodtgjørelse etter selskapsloven § 2–26 (1) til en aktiv deltaker som ikke blir utbetalt til vedkommende, men kun blir godskrevet vedkommendes egenkapitalkonto i selskapet, for eksempel på grunn av likviditetsproblemer i selskapet.

Tilsvarende gjelder for underskudd. Har selskapet et skattemessig underskudd, får deltakeren fradrag for underskuddet. Et beløp tilsvarende skattefordelen av underskuddet behandles som en «uegentlig tilbakebetaling» fra selskapet.

Uegentlige innskudd er ikke skutt inn i selskapet på vanlig måte, men skal likevel tas med i inngangsverdien og innbetalt kapital på andelen for deltakeren. En uegentlig tilbakebetaling reduserer inngangsverdien og innbetalt kapital.

Det oppstår ikke spesielle problemstillinger knyttet til uegentlige innskudd og tilbakebetalinger ved omdanning av et deltakerlignet selskap til aksjeselskap. Inngangsverdi og innbetalt kapital på andelen overføres som inngangsverdi og innbetalt kapital på aksjene selv om det stammer fra et «uegentlig innskudd».

Oppløsning av det deltakerlignede selskapet

Det heter i FSFIN § 11–20–5 første ledd at «aktivitet og driftsmidler i den næring som omdannes, i sin helhet overføres til aksjeselskapet eller allmennaksjeselskapet». Denne bestemmelsen ble tidligere forstått slik at det var et krav at det tidligere deltakerlignede selskapet måtte oppløses i forbindelse med omdanningen. Dette kreves ikke lenger.

I BFU nr. 13/05 ønsket deltakerne å omdanne et deltakerlignet selskap (DA) med en fast eiendom til et aksjeselskap. For å spare dokumentavgift ønsket imidlertid deltakerne å la hjemmelen til eiendommen bli liggende i det deltakerlignede selskapet. Skattedirektoratet kom til at dette må det være adgang til. Direktoratet viste til at gjeldsposter ikke kreves overført. Fast eiendom som er eiendel i virksomheten, kreves heller ikke overført, jf. annet ledd, mens aksjer og andre finansaktiva kan overføres, jf. fjerde ledd. Det faktum at enkelte eiendeler og gjeld ikke må overføres i forbindelse med omdanningen, taler for at det overdragende selskapet ikke må oppløses, mente direktoratet.

Dersom deltakerne ikke velger å overføre alle eiendelene med verdi til aksjeselskapet, men beholde enkelte eiendeler og gjeld i det deltakerlignede selskapet, har vi i realiteten å gjøre med en fisjon av det deltakerlignede selskapet kombinert med en omdanning av det overtakende selskapet til aksjeselskap. Dette må det være adgang til, jf. skatteloven § 11–5, men prosessen blir relativt omstendelig og det kan være lett å trå feil underveis. Det er usikkert om det vil være et problem dersom det blir igjen så lite i det overdragende selskapet at dette ikke oppfyller kravet til virksomhet, se forslaget til utvidelse av anvendelsesområdet for skatteloven § 14–90 som er foreslått i Finansdepartementets høringsnotat av 18. januar 2010 om skattemessig behandling av omorganisering og omdanning av virksomhet.

Deltakerlignede selskaper kan ikke oppløses før etter utløpet av kreditorfristen som for slike selskaper er seks måneder, jf. selskapsloven § 2–39 (2). I den forbindelse har Finansdepartementet i Utv. 2007 side 1576 uttalt at omdanning av kommandittselskap til aksjeselskap kan gjennomføres ved at kommandittselskapets virksomhet, eiendeler og gjeld overføres til et nystiftet aksjeselskap, som eies av kommandittselskapet i en interimperiode inntil kom-

mandittselskapet selskapsrettslig er blitt avvirket og aksjene i det nye aksjeselskapet kan overføres til deltakerne. Dersom overføringen til aksjeselskapet foretas før 1. juli i inntektsåret, legger departementet til grunn at omdanningen kan få skattemessig virkning fra 1. januar. Forutsetningen er at det samtidig er besluttet oppløsning av kommandittselskapet og at avviklingen deretter faktisk blir gjennomført innenfor samme inntektsår.

Inntekter, kostnader og uttak fra 1. januar til omdanning skjer

Omdanning kan vedtas når som helst i året, men aksjeselskapet skal lignedes for hele inntekten fra 1. januar i et inntektsår. Er aksjeselskapet stiftet og melding sendt Foretaksregisteret innen 1. juli, kan ligningen skje i aksjeselskapet fra 1. januar, forutsatt at aksjeselskapet har foretatt skatte- og arbeidsgiveravgift for lønnsutbetaling til eieren(e) senest fra 1. juli, jf. FSFIN § 11–20–4 (2).

Ved omdanning der man benytter regnskapsmessig kontinuitet, har det tidligere vært en viss praksis for at man har regnskapsført inntekter og kostnader i aksjeselskapet fra 1. januar, selv om omdanningen har skjedd senere i året. Mange har også ført inntekter og kostnader i aksjeselskapets næringsoppgave først fra det tidspunktet aksjeselskapet er stiftet/omdanningen har skjedd, mens inntekter og kostnader før omdanningen er ført i en egen næringsoppgave. Nettoresultatet er tatt med som en korreksjonspost på side 4 i aksjeselskapets næringsoppgave.

Det følger av aksjeloven § 2–8 at det skal fastsettes en åpningsbalanse som skal være datert tidligst fire uker før stiftelsen. Tidligere var det vanlig å ta utgangspunkt i

balansen forrige år, men etter siste revisjon av revisjonsstandard RS 3802 synes det ikke lenger å være rom for en slik forenklet metode, heller ikke der omdanningen skjer til regnskapsmessig kontinuitet, jf. Hove og Snipsøyr i Revisjon og Regnskap nr. 6 og 7–2008. For skatteformål er den regnskapsmessige åpningsbalansen for så vidt uten betydning utover at den angir den nominelle aksjekapitalen og overkursfondet. For skatteformål skal det ifølge Lignings-ABC 2010 side 1401 fastsettes en egen skattemessig åpningsbalanse i selskapet som settes til verdiene pr. 1. januar i omdanningsåret av de eiendelene som overføres til selskapet. Teksten er endret i forhold til 2009/10-utgaven.

Ved omdanning av et enkeltpersonforetak til aksjeselskap, kan eieren i en viss utstrekning velge ikke å ta med kontanter og andre midler i foretaket i den skattemessige åpningsbalansen som fastsettes pr. 1. januar, jf. Lignings-ABC 2010 side 1401. Dette følger av FSFIN § 11–20–5 som bestemmer at finansaktiva fritt kan overføres (eller holdes utenfor). Dette er uttak av midler som allerede er beskattet hos innehaveren både som alminnelig inntekt og som personinntekt etter foretaksmodellen. Uttak av slike midler anses ikke som uttak fra aksjeselskapet. Til gjengjeld vil midlene som ikke inngår i den skattemessige åpningsbalansen, heller ikke inngå i vederlagsaksjenes skattemessige inngangsverdi eller i skattemessig innbetalt kapital.

Uttak av midler før omdanningen skjer, men som inngår i den skattemessige åpningsbalansen 1. januar, skal ifølge Lignings-ABC enten behandles som næringsinntekt eller som arbeidsgiveravgiftspliktig lønn for omdanneren og

komme til fradrag i aksjeselskapet. Det samme må trolig også gjelde for uttak av overskudd som er opptjent i perioden fra 1. januar til omdanningen skjer.

Etter skattereformen av 2006 og innføringen av deltakermodellen passer ikke de løsningene som er beskrevet i Lignings-ABC for deltakerlignede selskaper som omdannes til aksjeselskap. Uttak fra et deltakerlignet selskap skal beskattes etter deltakermodellen det inntektsåret midlene tas ut (med mindre det dreier seg om skattefri tilbakebetaling av innbetalt kapital). Det er etter min mening derfor neppe adgang til å holde midler utenfor den skattemessige åpningsbalansen pr. 1. januar så lenge midlene ikke er tatt ut på dette tidspunktet. Midler som ikke inngår i den skattemessige åpningsbalansen pr. 1. januar, må regnes som tatt ut av deltakerne pr. 31. desember året før omdanningen og skal beskattes etter deltakermodellen dette året (med mindre det deltakerlignede selskapet er fisjonert og midlene fortsatt befinner seg i det overdragende fisjonerte deltakerlignede selskapet).

Aksjeselskapet skal skatlegges for overskuddet allerede fra 1. januar. Uttak etter 1. januar skal skatlegges hos deltakeren/aksjonæren enten som uttak etter deltakermodellen eller som utbytte etter aksjonærmodellen. Om uttaket beskattes som uttak fra et deltakerlignet selskap eller som aksjeutbytte, spiller for så vidt liten rolle for deltakeren/aksjonæren³, men skjermingen skal i alle tilfeller beregnes ut

³ Sentralskattekontoret for Storbedrifter synes å være av den oppfatning at slike uttak anses som lovlig aksjeutbytte (Terje Woldbeck: Rederibeskatning i praksis (2000) side 288), mens Ole Gjems-Onstad mener det mest ryddige er å anse utbetalingen som uttak fra et deltakerlignet selskap (Norsk bedriftsskatterett 7. utgave (2008) side 823).

KONTORLOKALER SENTRALT

FOR REGNSKAP- OG REVISJONS SELSKAP MED 5-25 ANSATTE



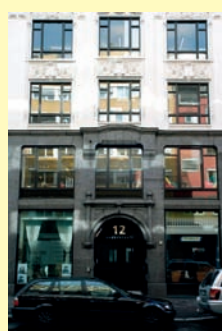
Alliance Eiendomsmegling AS
E-mail: Mack@alliance.no
Telefon: 22 47 81 80 / 915 58 553



Kongens gate 9



Kr Augustgt. 10



Kongens gate 12

Vi har for utleie lokaler fra ca 90 kvm til 1000 kvm, kontor og lager/arkiv i kjeller. Eiendommene ligger sentralt i forhold til offentlig kommunikasjon og servicetilbud. Lokalene har god standard, ventilasjon og kjøling, kan tilpasses hver enkelt bruker. Gunstig leie, ledig umiddelbart. Ta gjerne kontakt for en uformell visning

fra skjermingsgrunnlaget på aksjene ved utgangen av inntektsåret. Det spiller ingen rolle om uttaket skjer fra midler som inngår i den skattemessige åpningsbalansen pr. 1. januar eller er om uttaket stammer fra overskudd som er opptjent etter dette tidspunktet.

Dreier det seg ikke om uttak av overskudd, men uttak av arbeidsgodtgjørelse i perioden fra 1. januar til omdanningen skjer, jf. selskapsloven § 2–26 (1), er det ikke opplagt om uttaket skal beskattes som arbeidsgodtgjørelse (næringsinntekt med bruttobeskatning) eller som lønn for deltakeren. Skattesatsen for deltakeren/aksjonæren er litt gunstigere for lønn enn for arbeidsgodtgjørelse. For selskapet er begge deler fradragberettiget, men behandles arbeidsgodtgjørelsen som lønn, må det beregnes arbeidsgiveravgift av utbetalingen. Forholdet til andre regelverk som OTP-loven og folketrygdloven taler kanskje for å behandle slike utbetalinger som arbeidsgodtgjørelse etter selskapsloven, men det er mulig at den valgfriheten som Lignings-ABC gir anvisning på for enkeltpersonforetak som omdannes, også må gjelde for deltakerlignede selskaper som omdannes til aksjeselskap.

Omdanning etter 1. juli

Skjer omdanningen etter 1. juli, skal det deltakerlignede selskapet fortsatt lignedes for inntektene ut året, også for inntektene som er opptjent av aksjeselskapet. Dette er upraktisk og de fleste sørger for å gjennomføre omdanning før fristen 1. juli.

Finansdepartementet ga 18. november 2005 en uttalelse om den praktiske gjennomføringen av omdanninger etter 1. juli⁴. Uttalelsen gjelder omdanning av enkeltpersonforetak til aksjeselskap og ble gitt før deltakermodellen trådte i kraft og må leses på den bakgrunn. I uttalelsen skriver departementet bl.a. følgende:

«Formuesskattemessig vil det bli ansett å foreligge et aksjeselskap den 1. januar i ligningsåret, jf. skatteloven § 4–1, slik at det er aksjene som inngår i den skattepliktige formuen til aksjonæren. Skattepliktig inntekt for 2005 skal, slik det forutsetningsvis fremgår av Finansdepartementets skatteforskrift § 11–20–4, lignedes i enkeltpersonforetaket. Regnskapsmessig forutsettes det at inntekt som er innvunnet etter omdannelsen vil være regnskapsført i aksjeselskapet. Den inntekten som er opptjent før stiftelsen av



Skjer omdanningen etter 1. juli, skal det deltakerlignede selskapet fortsatt lignedes for inntektene ut året, også for inntektene som er opptjent av aksjeselskapet.

aksjeselskapet, vil regnskapsmessig bli tilordnet den personlig næringsdrivende og vil bli skattlagt her på vanlig måte. For den inntekten som regnskapsmessig skal tilordnes aksjeselskapet, antar departementet at ligningen vil kunne gjennomføres ved at et beløp tilsvarende netto næringsinntekt fra virksomheten som er bokført i aksjeselskapet overføres til den personlig næringsdrivende. Dette beløpet kostnadsføres i aksjeselskapet. Denne inntekten vil dermed bli ansett som næringsinntekt for den personlig næringsdrivende, sammen med den inntekten som gjelder tiden før omdannelsen.

Skattemessig egenkapital i aksjeselskapet skal i samsvar med forskriften § 11–20–3 fjerde ledd ikke settes høyere enn den positive netto egenkapital som fremkommer etter de ligningsmessige verdier, inkludert evt. kontantinnskudd på omdannelsesetidspunktet. Inngangsverdien på aksjene i det omdannede selskapet kan ikke settes høyere enn den positive netto egenkapital som fremkommer etter de skattemessige verdier, inklusiv eventuelt kontantinnskudd på omdannelsesetidspunktet.»

Dette innebærer at det må utarbeides ligningsoppgaver for det deltakerlignede selskapet som om selskapet hadde vært i drift hele året.

Den delen av uttalelsen som gjelder fastsettelse av inngangsverdi på vederlagsaksjene, må leses på bakgrunn av at uttalelsen ble avgitt under det tidligere skatteregimet. For omdanninger som gjennomføres nå, må inngangsverdi og skjermingsgrunnlag på vederlagsaksjene settes til inngangsverdien og skjermingsgrunnlaget på andelen ved utgangen av inntektsåret, altså det tidspunkt omdanningen får skattemessig virkning. Det samme gjelder innbetalt kapital.

Enkelte selskapsrettslige forhold

Det foreligger ingen selskapsrettslig regulering av omdanning av deltakerlignet selskap. I forhold til de selskapsrettslige reglene, er omdanning en oppløsning av det deltakerlignede selskapet som må følge prosedyrene i selskapsloven § 2–37 - § 2–42. Slike beslutninger krever enstemmighet blant deltakerne med mindre vedtektene sier noe annet. Beslutningen må meldes til Foretaksregisteret og kreditforfristen er seks måneder.

Som nevnt tidligere, har skattemyndighetene i BFU nr. 13/05 akseptert omdanning av deltakerlignet selskap, selv om det deltakerlignede selskapet ikke er oppløst.

For aksjeselskapet er omdanningen en vanlig stiftelse med tingsinnskudd. Dette må fremgå av stiftelsesdokumentet, jf. aksjeloven § 2–4 og det må utarbeides redegjørelse etter aksjeloven § 2–6. Der som virksomheten overføres til et selskap som er nystiftet ved kontantinnskudd, blir det normalt gjennomført en kapitalforhøyelse med innskudd av det deltakerlignede selskapet som må følge tilsvarende regler i aksjeloven § 10–2.

Når det skjer overføring av virksomhet uten kapitalutvidelse, vil dette normalt representere kjøp av virksomhet som omfattes av reglene i aksjeloven § 3–8 om avtaler mellom selskap og aksjeeier. Er vederlaget minst kr 50 000 og dessuten høyere enn 10 % av aksjekapitalen, skal slike avtaler vedtas av generalforsamlingen og det skal utarbeides en redegjørelse etter reglene i aksjeloven § 2–6, jf. aksjeloven § 3–8 (2). Det at aksjeselskapet overtar ansvaret for det tidligere deltakerlignede selskapets gjeld, representerer et vederlag til deltakerne selv om nettoverdien av det som overføres (eiendeler minus gjeld) er null.

Ved overskjøting av fast eiendom fra det deltakerlignede selskapet til aksjeselskapet, må det svares dokumentavgift. Det unntaket som gjelder ved fusjon, fisjon og en del andre omdanninger gjelder ikke ved omdanning fra enkeltpersonforetak eller deltakerlignede selskaper til aksjeselskaper.⁵ Det er imidlertid fritak fra omregistreringsavgift på kjøretøy ved omdanning av virksomhet når tidligere og ny eier er identisk.⁶

⁵ Justisdepartementets uttalelse i rundskriv G 06/2005 av 21. juni 2005.

⁶ § 6 nr. 11 i Forskrift om omregistreringsavgift av 2. juli 1986.