

ståelse til grunn ved tolkningen av asl. § 8–1 (1)...» (min utheving)

Skattedirektoratet gir ingen begrunnelse for hvorfor den samme forståelsen skal legges til grunn for bestemmelsen i aksjeloven § 8–1 første ledd. Det er etter mitt syn langt fra opplagt at de to bestemmelsene må forstås på samme måte.

La oss tenke oss at et selskap etter balanse-dagen, men før en utbytteutdeling, har foretatt en nedsettelse av aksjekapital og overkurs med overføring til annen egenkapital, jf. aksjeloven § 12–1 første ledd nr. 3. Skattedirektoratets syn på aksjeloven § 8–1 første ledd innebærer at selskapet vil være avskåret fra å dele ut dette beløpet som lovlig utdeling senere samme år (fordi beløpet ikke vil inngå i selskapets frie

egenkapital 31.12.). I stedet må selskapet vente med utdelingen til årsregnskapet for det inneværende året er avlagt. Det er vanskelig å se at hensynet til å beskytte kreditorene tilsier en så streng fortolkning – selskapets kreditorer fikk varsel om omklassifisering av den bundne kapitalen gjennom kreditorvarsel. Når selskapet har anledning til å beslutte nedsettelse av aksjekapital/overkurs med direkte utbetaling til selskapets aksjonærer, jf. aksjeloven § 12–1 første ledd nr. 2, har jeg også vondt for å se at andre hensyn med styrke taler for Skattedirektoratets syn.

Unødvendig usikkerhet

Høyesterett viser i dommen til de to bindende forhåndsuttalelsene fra Skattedirektoratet og sier at disse kan tas til inntekt for «en viss fleksibilitet i tolkningen». Etter

min oppfatning er det naturlig å forstå dette slik at Høyesterett mener at hensynene bak aksjeloven § 12–2 ikke nødvendigvis er de samme som i forhold til aksjeloven § 8–1 annet ledd. Skattedirektoratets uttalelse om at aksjeloven § 8–1 første ledd skal forstås på samme måte som § 8–1 annet ledd, innebærer at direktoratet ser bort fra disse reservasjonene i dommen. Dette har skapt en helt unødvendig usikkerhet med hensyn til om resultatet i de to bindende forhåndsuttalelsene fortsatt kan legges til grunn.

Som de to eksemplene overfor viser, synes det som om Skattedirektoratets uttalelser i disse domskomentarene ikke alltid er godt nok gjennomarbeidet.

Endringer i reglene om skattefri omdanning



Artikkelen er forfattet av:

Rådgiver skatt
Børge Busvold
Den norske Revisorforening

Forskriften om skattefri omdanning er endret med virkning fra 1. januar 2012. På noen punkter er forskriften endret i forhold til de tidligere forskriftsbestemmelsene og også i forhold til forslagene i forarbeidene (Prop. 78 L (2010–2011)).

Utvidelse av adgangen til skattefri omdanning

Det er innført en viss utvidelse av adgangen til skattefri omdanning ved at interkommunalt selskap, statsforetak og samvirkeforetak kan omdannes til aksjeselskap eller allmennaksjeselskap i medhold av forskriften.

Finansdepartementet skriver i Prop. 78 L (2010–2011) at selskaper med begrenset ansvar (BA) som ikke drives etter samvirkeprinsipper, og som derfor ikke kan registreres som samvirkeforetak (SA), vil være å anse som aksjeselskap selskapsrettslig, med mindre selskapene er omfattet av særlov-givning. Det fremgår også at slike selskaper kan omregistreres til aksjeselskap med nød-

vendige tilpasninger til aksjeloven uten at dette skal anses som skattepliktig realisasjon.

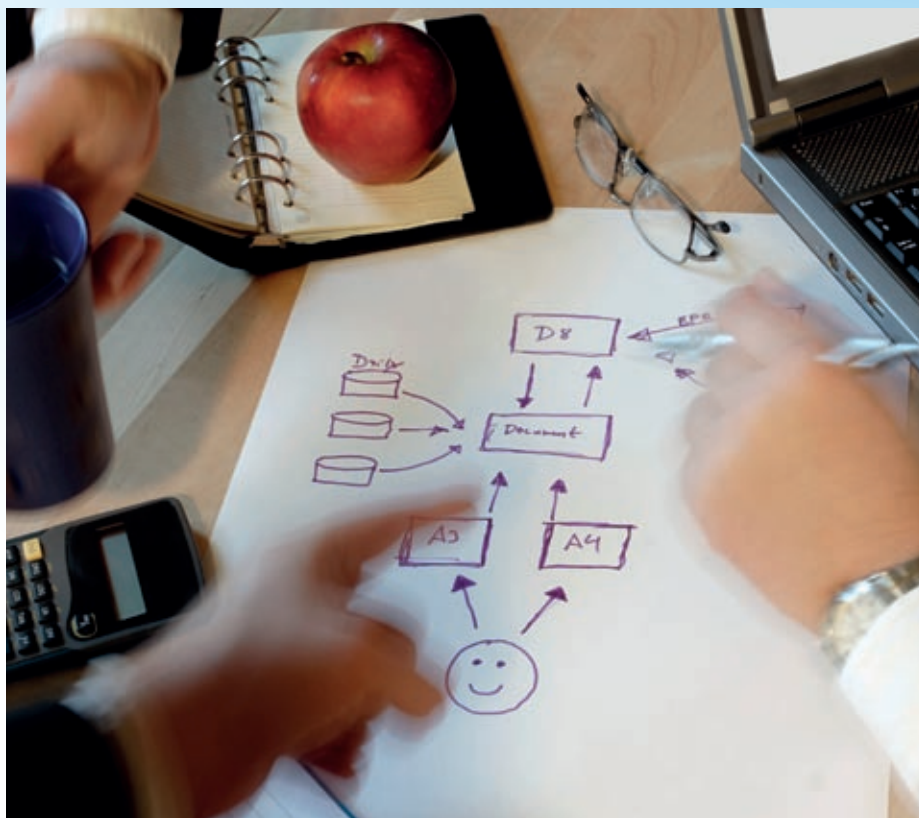
Dokumentavgift

Det viser seg at Statens kartverk legger til grunn at omregistrering fra BA til AS for slike selskaper er en form for «omdanning». Så lenge dette ikke er regulert i lov, utløser omregistreringen fra BA til AS dokumentavgift ved overskjøting av fast eiendom, hevder kartverket.

Samvirkeforetak som drives etter samvirkeprinsippene, skal omgjøres fra BA til SA etter reglene i samvirkeoven § 163 ved vedtektsendring innen utløpet av 2012. Dette utløser ikke dokumentavgift. Selska-

per som er registrert som SA, kan senere omdannes til AS eller ASA etter reglene i samvirkeoven kapittel 11. I og med at dette er en omdanning som bygger på selskapsrettslige kontinuitetsregler, aksepterer kartverket at det ikke utløses dokumentavgift ved slik omdanning, jf. Justisdepartementets rundskriv G-06/2005.

Justisdepartementet har tidligere uttalt at det må svares dokumentavgift ved omdanning fra enkeltpersonforetak eller deltakerlignet selskap til aksjeselskap. Slike omdanninger bygger ikke på selskapsrettslige kontinuitetsregler, selv om de gjennomføres med skattemessig kontinuitet med hjemmel i skatteloven § 11–20.



ENDRET: Forskriften om skattefri omdanning er endret med virkning fra 1. januar 2012.

Kontinuitet på eiersiden

Reglene om skattefri omdanning bygger på en forutsetning om skattemessig og Eiermessig kontinuitet.

Tidligere kunne inntil 20 % av aksjene i det omdannede selskapet tegnes av eierens arvinger eller ansatte eller andre med særlig tilknytning til virksomheten. I høringsnotatet som ligger til grunn for endringene, ble det foreslått å beholde denne adgangen, men at det ikke lenger skulle være noen begrensninger mht. hvem som kunne tegne inntil 20 %. Forslaget ble ikke spesielt kommentert i forarbeidene (Prop. 78 L 2010–2011).

I den vedtatte forskriften er det imidlertid innført krav om full Eiermessig kontinuitet, jf. § 11–20–8 hvor det heter:

§ 11–20–8 Kontinuitet på eiersiden

(1) Den tidligere personlige eier av enkeltpersonforetak må tegne aksjer i selskapet tilsvarende verdien av aksjeinnskuddet og inneha en tilsvarende andel av stemmeretter.

(2) Omdanning må ikke medføre forskyvning av Eierinteressene i selskapet. Aksjekapital og stemmeretter må fordeles i samsvar med hver enkelt deltakers Eierandel eller tilsvarende rettigheter før overføringen.

Forskriftsteksten reiser enkelte spørsmål. Finansdepartementet har imidlertid bekreftet at det fortsatt vil være adgang til å la andre enn eieren av enkeltpersonforetaket bli eier av aksjene i forbindelse med omdanningen, men at disse i så fall må gjøre aksjeinnskudd i selskapet.

Det samme vil gjelde ved omdanning av enkeltpersonforetak til deltakerlignet selskap, slik § 11–20–1 (3) åpner for. Også i slike tilfeller må den nye deltakeren gjøre innskudd i det deltakerlignede selskapet.

Det kan heller ikke være noe i veien for at den opprinnelige aksjonæren overfører en del av sine aksjer etter omdanningen til arvinger eller andre som arv eller gave eller til ansatte som aksjer til underpris (skattepliktig).

Revisors erklæring

Det er ingen endringer i reglene om at det overfor ligningsmyndighetene må fremlegges en erklæring fra revisor om at overtatte eiendeler ikke er ført opp i selskapets balanse med høyere beløp enn virkelig verdi. Dette gjelder også når overføringen ikke medfører kapitalutvidelse i selskapet.

Stifters eller styrets redegjørelse med revisors bekreftelse, jf. aksjeloven § 2–6, § 10–2 (3) eller § 3–8, vil normalt oppfylle dette kravet.

Inngangsverdi på vederlagsaksjene

Ved omdanning av enkeltpersonforetak til aksjeselskap settes den skattemessige inngangsverdien til de skattemessige nettoverdiene som er overført.

Ved omdanning av selskap, for eksempel omdanning av deltakerlignet selskap til aksjeselskap, er det nå slått fast i § 11–20–6 (2) i forskriften at inngangsverdi og ervervsstidspunkt på aksjene skal settes lik inngangsverdi og ervervsstidspunktet på selskapsandelene. Dette er i tråd med gjeldende praksis.

Avvikling av det overdragende selskapet

I høringsnotatet ble det foreslått å innføre et krav om at virksomhet, eiendeler og gjeld i sin helhet skulle overføres til et nytt selskap og at det opprinnelige selskapet/foretaket skulle oppløses. Dette møtte motbør i høringsrunden og er i den vedtatte forskriften erstattet av et krav om at aktivitet, driftsmidler og forpliktelser «i det vesentlige» må overføres. Det overdragende selskapet må oppløses, men bare «så langt mulig», jf. 11–20–10.

Det innebærer at det ikke er til hinder for omdanning at enkelte kreditorer, kontraktsparter eller rettighetshavere motsetter seg å overføre enkelte eiendeler, rettigheter eller gjeld. Videre må et ansvarlig selskap som eier fast eiendom, fortsatt kunne omdannes skattefritt til aksjeselskap, men beholde hjemmelen i det ansvarlige selskapet slik at det ikke utløses dokumentavgift, jf. BFU nr. 13/05.

For enkeltpersonforetak er det fortsatt adgang til å holde fast eiendom utenfor omdanningen.

Konserninterne overføringer

Det er også vedtatt endringer i forskriften om konserninterne overføringer. Dette har først og fremst bakgrunn i at det er innført adgang for et utenlandskregistrert selskap, på visse vilkår, til å overføre fast driftssted i Norge (NUF) til et norsk datterselskap som det samme utenlandskregistrerte selskapet har i Norge etter reglene om konserninterne overføringer.

Tilsvarende er det gitt adgang for et norsk selskap å overføre fast driftssted i utlandet til et datterselskap som det norske selskapet oppretter i samme stat.