

**FIN**

FINANSDEPARTEMENTET

19.12.2012

**Høringsnotat**  
**om endringer i skattelovforskriften § 11-20 –**  
**omdanning av NUF til AS/ASA**

## **Innledning**

Omdanning fra en selskapsform til en annen vil i utgangspunktet innebære skattemessig realisasjon av eiendeler mv. og eierandelene i det foretaket som omdannes. Skatteloven § 11-20 med tilhørende forskrift, skattelovforskriften § 11-20, åpner imidlertid for at omdanning i en rekke tilfeller kan gjennomføres skattefritt, på nærmere fastsatte vilkår.

På bakgrunn av forslag i Prop. 1 LS (2012-2013) Skatter, avgifter og toll 2013 er det vedtatt endring i skatteloven § 11-20 slik at det også kan gis forskrift om skattefri omdanning av norskregistrert utenlandsk selskap til aksjeselskap eller allmennaksjeselskap. Det er en forutsetning at det norskregistrerte utenlandske foretaket har alminnelig skatteplikt til Norge etter skatteloven § 2-2 første ledd bokstav e. Dette betyr at selskapet er underlagt de samme skatteregler som gjelder for norske aksjeselskap/allmennaksjeselskap.

Formålet er å legge til rette for at virksomhet, som i dag drives gjennom norskregistrert utenlandsk selskap med alminnelig skatteplikt, skal kunne endre selskapsform til norsk aksjeselskap eller allmennaksjeselskap uten at transaksjonen utløser umiddelbar beskatning. Eierne av selskapsandelene i det overdragende selskapet vil på vilkår om eiermessig og skattemessig kontinuitet, unngå umiddelbar beskatning ved transaksjonen. I dette høringsnotatet foreslås det derfor endringer i skattelovforskriften (Forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14) § 11-20 slik at det for norskregistrert utenlandsk

selskap blir mulig å gjennomføre skattefri omdanning til norsk aksjeselskap eller allmennaksjeselskap.

### **Departementets vurderinger og forslag**

I utgangspunktet innebærer omdanning fra en selskapsform til en annen realisasjon av eierandelene/selskapsandelene i det foretaket som omdannes. En slik omdanning innebærer også realisasjon av eiendelene mv. i det foretaket som omdannes. Skatteloven § 11-20, med nærmere regulering i skattelovforskriften § 11-20, åpner i en rekke tilfeller for skattefri omdanning på nærmere fastsatte vilkår, men ikke ved omdanning av norskregistrert utenlandsk foretak til aksjeselskap eller allmennaksjeselskap.

Departementet foreslår at skattelovforskriften § 11-20 om skattefri omdanning av virksomhet endres slik at også norskregistrert utenlandsk foretak kan omdannes skattefritt til aksjeselskap eller allmennaksjeselskap. Det vises til utkast til ny bokstav g i skattelovforskriften § 11-20-1 andre ledd. Det norskregistrerte utenlandske foretaket må være skattepliktig til Norge etter skatteloven § 2-2, og omdanningen må foretas til et nystiftet aksjeselskap eller allmenn aksjeselskap. Kravet om nystiftet selskap er nærmere regulert i forskriftens § 11-20-3. Omdanning kan gjennomføres ved at det i henhold til stiftelsesdokumentet skjer en overføring av igangværende virksomhet med eiendeler og eventuelt gjeld til hel eller delvis dekning av aksjekapitalen, jf. forskriften § 11-20-3 første ledd.

Omdanningen kan også gjennomføres ved overføring av virksomhet og eiendeler mv. til aksjeselskap eller allmennaksjeselskap som er nystiftet ved kontantinnskudd og hvor eierne av det norskregistrerte utenlandske

selskapet eier alle aksjene. Aksjeselskapet eller allmennaksjeselskapet regnes som nystiftet når det ikke har drevet noen form for aktivitet før overføringen, jf. forskriften § 11-20-3 annet ledd.

Omdanningen må gjennomføres med full eierkontinuitet på omdanningstidspunktet, jf. skattelovforskriften § 11-20-8 annet ledd. For en nærmere omtale vises det til Prop. 78 L (2010-2011) Endringer i skatteloven (skattefri omorganisering mv.) punkt 11.5.

For at omdanningen skal gjennomføres skattefritt stilles det også krav om overføring av eiendeler og virksomhet til det nystiftede selskapet. For overføring av eiendeler mv. er det i skattelovforskriften § 11-20-5 fastsatt at det vesentligste av virksomhet, eiendeler og gjeld må overføres til det nye selskapet ved en omdanning. For selskaper eller foretak hvor det ikke er lovregulert hvordan en omdanning skal gjennomføres, slik tilfellet er for omdanning av NUF til AS/ASA, kan overføring av rettigheter og forpliktelser kreve samtykke fra kreditor eller andre. Dersom kreditorer, rettighetshavere eller kontraktsparter ikke godtar overføring av sine interesser til et nytt selskap, kreves det ikke at disse eiendelene mv. inngår i overføringen. En konsekvens av dette er at det heller ikke kreves at det overdragende selskapet i slike tilfeller slettes eller avvikles. Sletting eller avvikling kreves bare der all virksomhet, eiendeler og gjeld overføres til det nystiftede selskapet.

Det følger av skattelovforskriften § 11-20-10 at slik avvikling av det overdragende selskapet må skje straks. I dette ligger at prosessen med avvikling av selskapet må påbegynnes umiddelbart etter at virksomhet,

eiendeler mv. er overført til det overtakende selskapet. Avviklingen må gjennomføres etter den lovgivning som gjelder for den aktuelle selskapsformen. Dette gjelder også for selskaper stiftet etter utenlandsk rett. Slike selskaper må således avvikles i tråd med stiftelsesstatens regler for den aktuelle selskapsformen.

Det er også et sentralt vilkår for skattefri omdanning at omdanningen gjennomføres med skattemessig kontinuitet. Samtlige av selskapets eiendeler mv. som skal inngå i omdannelsen, overføres til aksjeselskapet eller allmennaksjeselskapet med uendrede skattemessige verdier, jf. skattelovforskriften § 11-20-6 første ledd. I forskriften er det en skrivefeil i dette leddet. Det står nå i siste punktum "Overdragende foretaks øvrige skatteposisjoner overtas på samme måte uendret av det overdragende selskap." Det riktige skal være at posisjonen overtas uendret av det "overtakende selskap". Dette er rettet opp i utkastet.

Likeledes skal inngangsverdien på eierandelene i det tidligere selskapet videreføres på aksjene i det nye selskapet. I tilfeller der det tidligere selskapet ikke likvideres/avvikles, skal inngangsverdiene på eierandelene/aksjene i det overdragende og det overtakende selskapet settes til en forholdsmessig andel av netto skattemessige verdier i selskapene. Departementet legger til grunn at dette er i samsvar med den praksis som følges etter skattelovforskriften § 11-20-6 annet ledd.

Forskriften § 11-20-4 regulerer i dag virkningstidspunktet for overgang til selskapsligning. Dersom det overtakende selskapet er stiftet før 1. juli, kan selskapsligning gjennomføres med virkning fra 1. januar samme år. I de

tilfeller der det ikke skal skje en overgang til selskapsligning, men en videreføring av selskapsligning gjennom en annen selskapsform, legger departementet til grunn at det overtakende aksjeselskapet eller allmennaksjeselskapet kan stiftes innenfor samme frist som ved overgang til selskapsligning, dvs. 1. juli. Omdanningen vil også i slike tilfeller kunne ha virkning fra 1. januar ved at det overtakende selskapet lignedes for resultatet for hele inntektsåret. Det foreslås en endring av ordlyden i forskriften for å klargjøre dette.

### **Utkast til forskriftsendringer**

#### **Forskrift om endring av forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14**

Fastsatt av Finansdepartementet xx.xx.xxxx med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 11-20 første ledd.

#### **I**

I forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 gjøres følgende endringer:

§ 11-20-1 annet ledd bokstav f og ny bokstav g skal lyde:

- f. statsforetak,*
- g. norskregistrert utenlandsk selskap skattepliktig etter skatteloven § 2-2.*

§ 11-20-3 annet ledd skal lyde:

(2) Overføring kan også skje til aksjeselskap eller allmennaksjeselskap som er nystiftet ved kontantinnskudd, og hvor den personlig næringsdrivende, *eller eierne av selskap som nevnt i § 11-20-1 annet ledd g*, eier alle aksjene. Aksjeselskapet eller allmennaksjeselskapet regnes som nystiftet såfremt det ikke har drevet noen form for aktivitet før overføringen.

§ 11-20-4 skal lyde:

§ 11-20-4 *Virkningstidspunkt*

(1) Overgang til selskapsligning kan bare finne sted fra 1. januar i et inntektsår. Er selskapet stiftet og melding sendt Foretaksregisteret innen 1. juli, kan selskapsligning gjennomføres med virkning fra 1. januar samme år, forutsatt at selskapet har foretatt skattetrekk og beregnet arbeidsgiveravgift senest fra 1. juli. Dokumentasjon for at aksjeselskapet eller allmennaksjeselskapet er meldt til Foretaksregisteret innen fristen må vedlegges selvangivelsen.

(2) *Der overtakende selskap viderefører virksomheten, eller det vesentlige av virksomheten, og det dokumenteres at dette selskapet er stiftet innen 1. juli, kan selskapet lignes for hele den overførte virksomheten fra 1. januar samme år.*

§ 11-20-6 første ledd siste punktum skal lyde:

Overdragende foretaks øvrige skatteposisjoner overtas på samme måte uendret av *overtakende* selskap.

## II

Endringene under I settes i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2013.