



# **Skattefrie omdanning – fra NUF til AS**

# Kursinnhold

- Rettskilder
- Utgangspunktet om skatteutløsende realisasjon
- Hva menes med omdanning og hvorfor velge å omdanne fra NUF til AS?
- Særlig om NUF-er
- Krav til det overdragende selskapet
- Krav til det overtakende selskapet
- Hva som må, kan og ikke kan overføres
- Virkningstidspunkt
- Regnskapsføring av omdanning
- Avvikling av det overdragende selskap
- Konsekvenser av brudd på reglene
- MOMS



**Rettskilder**

# Rettskilder

- Skatteloven
- Finansdepartementets skatteforskrift, heretter «fisfin»
- Aksjeloven
- Regnskapsloven



**Utgangspunktet –  
skatteutløsende realisasjon**

# Utgangspunktet – realisasjon

- Lovens hovedregel er at en omdanning fra en eierform/selskapsform til en annen regnes som realisasjon av virksomheten med full beskatning av differansen mellom markedsverdi og skattemessig inngangsverdi av virksomheten.



**Hva menes med  
omdanning og hvorfor?**

# Hva menes med omdanning?

- Endring av juridisk organisasjonsform der virksomhet og tilhørende eiendeler og gjeld overdras til et nytt selskap med en annen organisasjonsform enn det opprinnelige.
- Eierne eller eierne får vederlag i form av eierandeler i det nye foretaket.
- Reglene om dette er inntatt i skatteloven § 11-20 og FSFIN § 11-20-1 til 11-20-10.
- Skattemessig kontinuitet
  - Skatteutsettelse



# Hvorfor velge å omdanne til AS?

- NUF-et er i utgangspunktet underlagt hjemlandets jurisdiksjon.
  - Dvs. rettsregler.
- NUF har ikke lenger noen fordeler i forhold til AS (bortsett fra 0 i aksjekapital)
- NUF innebærer en årlig vedlikeholdskostnad for LTD selskaper i UK (kr. 2300)
- AS er den mest anerkjente selskapsformen i Norge
- AS har fått betydelige forenklinger de siste årene:
  - Aksjekapitalkravet senket til 30 000
  - Revisjonsplikt fjernet (for små selskaper)
  - Krav om at åpningsbalanse skal godkjennes av en revisor er bortfalt.
  - Du kan starte selskapet alene, krav om varamedlem er fjernet.
  - Du kan foreta interim utbytte, slik det har vært mulig for NUF hele tiden.



**Særlig om NUF-er**

# Hva er et NUF?

- Et utenlandsk foretak som ønsker å drive virksomhet i Norge, kan registrere en filial/avdeling av det utenlandske foretaket i Norge.
- NUF (norsk registret utenlandsk foretak) er en felles betegnelse som brukes av enhetsregisteret på alle utenlandske foretak som skal registreres i enhetsregisteret.
  - Uavhengig av hva slags foretaksform eller ansvarsform det utenlandske foretaket har og hva som er årsaken til at det utenlandske foretaket må registrere seg i det norske foretaksregisteret eller enhetsregisteret.
- NUF-et vil normalt være skatte- og avgiftspliktig til Norge og må for øvrig forholde seg til det norske regelverket.

# Hva er et NUF?

- Viktig å sondre mellom ulike typer NUF-er:
  - Filial, begrenset skattepliktig til Norge jfr. skatteloven § 2-3
  - Norsk registrert utenlandsk foretak, alminnelig skattepliktig etter skatteloven § 2-2 første ledd e.
- Det er kun norsk registrert utenlandsk foretak, som er alminnelig skattepliktig etter skattelovens § 2-2, som kan omdannes skattefritt etter reglene i skatteloven § 11-20 og FISFIN § 11-20- flg.
- I det følgende vil begrepet NUF kun bli brukt om § 2-2 selskaper.

# Omdanning fra NUF

- Med virkning fra 1. januar 2013 er det vedtatt regler om skattefri omdanning av NUF-er til aksjeselskap.
- Vilkårene for skattefri omdanning av NUF er i all hovedsak sammenfallende med de som gjelder for omdanning av andre foretaksformer.



**Krav til det overdragende  
selskapet (NUF-et)**

# Krav til det overdragende selskapet: Skattemessig «hjemhørende i Norge»

- Adgangen til skattefri omdanning fra NUF til AS gjelder bare der det utenlandske selskapet er skattepliktig til Norge etter skatteloven § 2-2- første ledd bokstav e.
  - Det betyr at selskapet må være skattemessig hjemhørende i Norge og ha alminnelig skatteplikt til Norge.
  - Selskap som er begrenset skattepliktige til Norge omfattes ikke av regelverket om skattefri omdanning.
- «Hjemmehørende»:
  - Reelle forhold: Avgjørende at selskapet ledes fra Norge. Styrefunksjonene som er sentrale.
  - Formelle forhold: Hvorvidt selskapet er registrert i Norge. Ikke avgjørende.
  - Merk, Finansdepartementet har nylig sendt ut høringsutkast om endringer i «hjemmehørende»-begrepet.
- NUF som ikke er skattemessig hjemhørende i Norge, kan ikke omdannes etter reglene om skattefri omdanning.
  - Reglene om konserninterne overføringer, jfr. skatteloven § 11–21 (1) bokstav d og e.
  - Reglene om skattefri overføring av eiendeler mellom selskaper, jfr. skatteloven § 11-20.


# Krav til det overdragende selskapet: «virksomhet»

- Krav om «virksomhet», jfr. FSFIN § 11-20-1 første ledd og § 11-20-2
  - § 11-20-1 (1) «Med omdanning menes endring av et selskap eller foretaks juridiske form, der all virksomhet... overføres til et nystiftet selskap...»
  - §11-20-2 «Omdanning kan foretas uten beskatning når nystiftet aksjeselskap overtar virksomhet...»
- «Virksomhets»-begrepet er utviklet gjennom rettspraksis.
  - Må foreligge aktivitet som tar sikte på å ha en viss **varighet**, er **egnet til å gi overskudd**, og som **drives for skattyters regning og risiko**.
  - Begrepet må avgrenses mot blant annet ansettelsesforhold, passiv kapitalforvaltning, og ikke-økonomisk aktivitet.
  - Vurderes i det enkelte tilfelle om det foreligger virksomhet.
  - Skattelovens virksomhetsbegrep.



# Krav til det overdragende selskapet: «virksomhet»

- Virksomheten må være påbegynt
  - Lignings-ABC: Virksomheten anses påbegynt senest når den inntektsgivende aktiviteten har kommet i gang, for eksempel når det er startet produksjon/kjøp av varer for lager. Det gjelder selv om aktiviteten ennå ikke har gitt inntekter.
  - Omdanningstidspunktet
- Grensen mellom virksomhet og annen aktivitet
  - Ikke krav om at eier personlig deltar i driften.
  - Reell interesse i aktiviteten og hvem aktiviteten kommer til gode



**Krav til det overtakende  
selskapet (AS-et)**

# Krav til overtakende selskap (AS):

## «Nystiftet»

- Krav om at omdanningen skjer til et «nystiftet» selskap, jfr. FSFIN § 11-20-1 første ledd.
  - FSFIN § 11-20-3 «I henhold til stiftelsesdokument».
    - Ikke drevet noen form for aktivitet før overføringen (utover å motta renter på kapitalen)
    - Ikke krav om at AS-et må være nystiftet i henhold til aksjeloven.
- Alternative former for omdanning:
  - Alt 1. Aksjeselskapet stiftes med virksomheten i NUF-et som tingsinnskudd.
  - Alt 2. NUF-et skytes inn som tingsinnskudd ved kapitalforhøyelse i et selskap eierne av NUF-et har stiftet ved kontantinnskudd.
  - Alt 2. Eierne selger eiendelene og virksomheten i NUF-et til den nystiftede aksjeselskapet mot vederlag.
    - For at vederlaget skal være skattefritt for eieren, kan ikke vederlaget settes høyere enn skattemessig inngangsverdi på eierandelene (aksjene) i det utenlandske selskapet.

# Krav til overtakende selskap (AS): «nystiftet»

- «Hylleselskap»
  - Kjøpe et ferdig kontantstiftet selskap av advokat, rådgiver eller andre
  - Omdanner må eie selskapet på tidspunkt for omdanningen og at selskapet ikke har drevet noen form for aktivitet utover å motta forrentning av kapitalen

# Krav til det overtakende selskapet (AS): «aksjekapitalens størrelse»

- Krav til «aksjekapitalens størrelse», jfr. FSFIN 11-20-3 (4)
  - Aksjekapitalen kan ikke settes høyere enn verdien av aksjeinnskuddet, dvs. nettoverdien av eiendeler minus gjeld som skytes inn.
  - Ved regnskapsføring som transaksjon vil det si virkelig verdi. Ved regnskapsføring til kontinuitet vil det si balanseført verdi.
  - Aksjeloven § 3-1 skal aksjekapital på minst 30 000 kr.
- Etter FSFIN § 11-20-3 (4) kan aksjekapitalens pålydende ved omdanning ikke settes høyere enn det laveste av:
  - netto positiv skattemessig egenkapital (skattemessig verdi av foretaket), og
  - Virkelig verdi
- Aksjekapitalen kan ikke settes høyere enn virkelig verdi, jfr. FSFIN § 11-20-3 (4).
  - Virkelig verdi må beregnes på omdanningstidspunktet.



**Kontinuitet**

# Generelt om kontinuitetsprinsippet

- Skattefri omdanning innebærer ikke et endelig skattefritak, men en utsettelse av skatteplikten.
  - Dette oppnås ved at omdanningen må gjennomføres med skattemessig kontinuitet både på selskapsnivå og på eiernivå.
- Selskapsmessig kontinuitet:
  - Et vilkår for skattefri omdanning er at selskapet må tre inn i de skatteposisjoner som knytter seg til den overførte virksomheten på omdanningstidspunktet, jfr. sktl. § 11-20, 2 ledd og FSFIN §§ 11-20 6 og 11-20-7 og 11-20-8.
- Eierkontinuitet:
  - Et vilkår for skattefri omdanning er at omdanningen gjennomføres med full eierkontinuitet på omdanningstidspunktet, jfr. FSFIN § 11-20-8 (2).

# Selskapsmessig kontinuitet

- Et vilkår for skattefri omdanning er at omdanningen gjennomføres med skattemessig kontinuitet på selskapsnivå og aksjonærnivå.
- NUF-ets eiendeler og gjeld må overføres til aksjeselskapet med uendrede skattemessige inngangsverdier. Det samme gjelder for eventuelle andre skatteposisjoner.



# Selskapsmessig kontinuitet fortsetter

- Inngangsverdiene på eierandelene i det utenlandske selskapet videreføres på aksjene i aksjeselskapet.

Eks: Anne eier et selskap registrert i Storbritannia. Aksjekapitalen og inngangsverdien på aksjen er 10 kr. Selskapet driver virksomhet i Norge gjennom et NUF og Anne ønsker å omdanne virksomheten til norsk aksjeselskap.

NUF-ets eiendeler og gjeld har netto skattemessig verdi på kr. 50 000. Virkelig verdi er kr. 100 000.

Aksjekapitalen kan ikke settes høyere enn de skattemessige verdiene. Aksjeselskapet kan derfor stiftes med innmaten i det engelske selskapet (inkludert NUF-et) som tingsinnskudd med en aksjekapital på inntil kr. 50 000. Inngangsverdien på aksjene til Anne blir 10 kr. Aksjeselskapet viderefører de skattemessige inngangsverdiene som var i NUF-et.

Anne kan også kontantstifte et norsk AS med en aksjekapital på kr. 30 000 (minimumskapitalen etter aksjeloven) og enten skyte inn det engelske selskapet som tingsinnskudd ved kapitalforhøyelse eller selge det til skattemessig inngangsverdi. Settes vederlaget til kr. 10 (lik inngangsverdien på aksjene) vil vederlaget være skattefritt for Anne.

Er vederlaget lavere enn kr. 50 000, kreves det ikke redegjørelse etter asl. § 3-8.

# Selskapsmessig kontinuitet

## fortsetter

- Hvis det overdragende utenlandske selskapet ikke avvikles, skal inngangsverdien og øvrige skatteposisjoner på aksjene fordeles mellom det overdragende og det nye aksjeselskapet (overtakende selskapet) i samme forhold som nettoverdiene fordeles mellom selskapene, jfr. FSFIN. § 11-20-6 (2)
  - Eks: hvis 60 prosent av de virkelige verdiene i et utenlandskregistrert selskap skal omdannes til et norsk aksjeselskap, må inngangsverdien på aksjene i det omdannede selskapet settes til 60 prosent av inngangsverdiene på eierandelene i det utenlandske selskapet. Den samme fordelingen må foretas ved beregning av skattemessig innbetalt kapital på aksjene.

# Selskapsmessig kontinuitet

## fortsetter

- Opptjente, ikke skatlagte inntekter samt pådratte, ikke fradragsførte utgifter og fremførbart underskudd overføres i den utstrekning de kan henføres til den overførte virksomhet, jfr. FSFIN § 11-20-6 (3), 1. og 2. pkt.
- Skattefri omdanning anses ikke som opphør av virksomhet som gir rett til tilbakeføring av underskudd, jfr. sktl. §14-7.
- FSFIN. § 11-20-5 (6) fastsetter at det overtakende selskapet skal vedlegge selvangivelsen en spesifisert oppgave over eiendeler (inklusive alder og tilstand) og forpliktelser som ble overført ved omdanningen.

# Eierkontinuitet

- Et vilkår for omdanning er at omdanningen gjennomføres med full eierkontinuitet på omdanningstidspunktet, jfr. FSFIN § 11-20-8 (2)
- Det innebærer at eieren/eierne av det utenlandskregistrerte selskapet må eie alle aksjene i det norske overtakende selskapet i samme forhold som de eide det utenlandske selskapet.



**Hva som må, kan og ikke  
kan overføres**

# Hva som må, kan og ikke kan overføres

- I utgangspunktet stilles det krav om overføring av eiendeler og virksomhet til det nystiftede selskapet, for at omdanningen skal gjennomføres skattefritt.
  - Hovedreglene er at «aktivitet, driftsmidler og forpliktelser i den virksomheten som omdannes, i det vesentlige overføres til selskapet», jfr. fsfin. § 11-20-5, 1.ledd 1.pkt.
  - Unntak:
    - Gjeld kan holdes utenfor omdanningen, jfr. fsfin. § 11-20-5, 1.ledd 2.pkt. Kravet til egenkapital kunne i motsatt fall være vanskelig å oppfylle i en del tilfeller uten særskilt kontantinnskudd.
    - Aksjer og andre finansaktiva kan valgfritt overføres eller holdes utenfor omdanningen, jfr. fsfin. § 11-20-5, 4.ledd. Selskapsandeler som nevnt i sktl. § 2-2, 2.ledd, kan bare overføres sammen med annen aktiv virksomhet, jfr. fsfin. § 11-20-5, 3.ledd.
    - Fast eiendom som er knyttet til virksomheten, typisk forretningsbygg, kan også holdes utenfor omdanningen, ev. omdannes til eget eiendomsselskap dersom utleien kvalifiserer til egen virksomhet, jfr. fsfin. § 11-20-5, 2.ledd.
    - Privatbolig, fritidsbolig og andre objekter som i det vesentlige tjener den næringsdrivendes private formål, kan ikke overføres til selskapet, jfr. fsfin. § 11-20-5, 5.ledd.

# Hva som må, kan og ikke kan overføres, fortsetter

- Omdanning av NUF-er krever samtykke fra kreditorer eller andre før overføring av rettigheter og forpliktelser kan gjennomføres.
- Dersom kreditorer, rettighetshavere eller kontraktsparter ikke godtar overføring av sine interesser til et nytt selskap, kreves det ikke at disse eiendelene, inngår i overføringen, jfr. ordlyden «i det vesentlige».
- 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.



**Virkningstidspunktet**



# Virkningstidspunktet

- FISFIN § 11-20-4 (2):
  - Omdanning av NUF «kan bare ha virkning fra 1. januar i et inntektsår. Er det overtakende selskapet stiftet og melding sendt til Foretaksregisteret innen 1. juli, kan et overtakende selskapet... skattlegges for hele den overførte virksomheten mv. fra 1. januar samme år». Det forutsetter at selskapet har «foretatt skattetrekk og beregnet arbeidsgiveravgift senest fra 1. juli», jfr. (1).



# Regnskapsføring av omdanning

# Regnskapsføring av omdanning

- Valg av metode for regnskapsføring av omdanning:
  - Kontinuitetsmetoden: De balanseførte verdiene i foretaket som omdannes videreføres i det overtakende selskapet
  - Transaksjonsmetoden: verdiene på eiendeler og gjeld som det overtakende selskapet skal overta ved omdanning, settes til virkelig verdi på omdanningstidspunktet (transaksjonstidspunktet), uavhengig av hva balanseført verdi var i foretaket som skal omdannes.
- Åpningsbalansen ved stiftelsen av det overtakende selskapet må reflektere forholdene på omdanningstidspunktet, jfr. aksjeloven § 2-8 (2).
  - Åpningsbalansen kan tidligst være datert fire uker før stiftelsen.



# **Avvikling av det overdragende selskapet**

# Avvikling av et overdragende selskapet

- Når omdanningen innebærer at selskapet overdrar «samtlige» eiendeler, rettigheter og forpliktelser til et annet selskap, skal det overdragende selskapet så langt mulig oppløses og avvikles «straks» etter overdragelsen, jfr. FSFIN § 11-20-10.
- Ordlyden «straks»: For NUF-er er det tilstrekkelig at det overdragende selskapet, altså selskapet som er registrert i utlandet, oppløses og avvikles innen fristen for å levere selvangivelse, dvs. innen utgangen av mai året etter omdanningsåret.
- Den norske avdelingen (NUF-et) må også slettes i det norske foretaksregisteret.
  - BR-1080 «Samordnet registreringsmelding».



# **Konsekvensene av brudd på reglene**

# Konsekvensene av brudd på reglene

- Spørsmålet er når feilen er så betydelig eller feilene er så mange at skattyter ikke har oppfylt vilkårene for å gjennomføre omdanningen som skattefri transaksjon.
- Feil som leder til skatteplikt:
  - Brudd på de grunnleggende vilkårene for skattefri omdanning.
    - For eks, virksomhetskravet, kravene om kontinuitet og kravet om at omdanningen ikke kan medføre forskyvning av eierinteressene i selskapet.
- Feil som normalt godtas:
  - Feil ved den regnskapsmessige gjennomføringen av en omdanning velter ikke automatisk skatteplikten.
- Feil i grenseland:
  - Ligningspapirene er fylt ut feil slik at omdanningen ikke fremstår som skattefri.



**MOMS**



# MOMS

- Dersom virksomheten drives uforandret videre som et nytt aksjeselskap, vil man kunne søke om å videreføre en eventuell merverdiavgiftregistrering.
  - Man slipper dermed å vente med mva-registreringen til omsetningen i løpet av en tolv månedersperiode har oversteget kroner 50 000,-

**Takk for meg!**