




**Omdannelse -
fra ENK til AS**

Aktualitet - mål

- Omdannelse av selskaper (ENK til AS) – praktisk/ønskelig hos mange ENK, særlig ved vekst eller i forbindelse med forestående salg (helt eller delvis), generasjonsskifte m.m
- MÅL: bli bedre i stand til å gjennomføre omdannelse av ENK til AS
- FOKUS: hovedtrekk i aktuelt regelverk for skattefri omdanning – selskapsrett, skatt/MVA og regnskap

Kursinnhold

- Hva er skattefri omdanning? Hvorfor omdanning – fordeler og ulemper
- Skatteregler (hovedfokus)
- MVA
- Aksjelovens regler
- Regnskapsregler
- Arbeidsrettslige regler
- Praktiske tips



Del I - hva er omdanning og hvorfor?

1.1. Hva er omdanning?

- Endre selskapsform for en eksisterende virksomhet – fra ENK til AS
- Hva skjer: eksisterende virksomhet (ansatte, eiendeler og gjeld) i ENK skytes inn som tingsinnskudd ved stiftelse av AS/i nystiftet AS. En overføring av virksomhet fra enkeltperson til AS mot vederlag i aksjer til samme person
- Utgangspunktet: en skattepliktig transaksjon (realisasjon) basert på virkelig verdi på overføringstidspunktet
- Unntak: - «skattefri omdanning» - *kan gjennomføres skattefritt (uten realisasjonsbeskatning) på nærmere vilkår, jf sktl. §11-20, jf FSFIN 11-20.*
- Det stiftes et nytt rettssubjekt (AS) og eksisterende virksomhet med eiendeler og gjeld overføres til dette AS'et. Innehaver av ENK blir aksjonær i det nye AS'et.

1.2. Hvorfor omdanne fra ENK til AS?

- Ansvarsbegrensningen i AS kontra ENK
- Forberede salg – etablere konsernstruktur, få inn deleiere o.l.
- Redusere beskatningen på løpende overskudd (23% kontra marginalt 49,8%) – reinvestering. Innehaver trenger ikke å ta ut alle inntjening privat. (Husk marginalsats hvis ikke reinvestere, men utbytte på 46,6%).
- Bedre trygderettigheter som lønnsinntaker i AS kontra ENK
- Større driftskostnader
- Noe mer administrasjon (styremøter, regnskap, skattemeldinger mv)
- Transaksjonskostnader (hva sier banken?)

1.3. Kan man omdanne?

- Begrensninger utover vilkårene i skatteretten?
- Kontraktsmotparter i løpende kontraktsforhold (kunder og leverandører) må som klar hovedregel samtykke
- Bank – lånevilkår (rente)
- Det er ikke et krav at man har levert skattemelding for ENK så lenge man faktisk driver en virksomhet i enkeltmannsforetak på omdannelsestidspunktet



Del II – skatt - vilkårene for skattefrie omdanning

2.1. Regelverket - skatt

- Skatteloven §11-20 - en felles forskriftshjemmel for skattefri omdanning av ENK, selskaper med deltakerfastsetting mv
- FSFIN 11-20-1 flg - detaljerte regler - fellesregler/særregler avhengig av type omdanning
- Ligningspraksis/BFU
- Hovedvilkår: alt tilknyttet virksomheten må overføres med krav om skattemessig kontinuitet på virksomhetsnivå og eiernivå

2.2. Hva skal og kan overføres?

- Må drive en virksomhet i skattemessig forstand
 - økonomisk aktivitet for eiers regning og risiko, som er egnet til å gå med overskudd og som har tilstrekkelig omfang og varighet
 - Problemstillingen kommer gjerne opp dersom man har drevet ENK kort tid
- Hovedregel omdanning generelt: alle eiendeler og gjeld tilknyttet virksomheten må overføres til nystiftet AS
- En rekke unntak for omdannelse av ENK

2.3. Unntak/særregler for hva som må overføres

- FSFIN §11-20-5
- Fast eiendom som er eiendel i virksomheten kreves IKKE overført (kan velge hvis tilknyttet virksomheten)
- Aksjer og andre finansaktiva kan FRITT overføres
 - Kan velge om aksjer og andre finansaktiva skal overføres
 - NB! Kan overføres aksjer/finansaktiva som ikke er tilknyttet virksomheten (f.eks for å oppfylle kapitalkrav)
 - Kundefordringer MÅ overføres
- Gjeldsposter kreves IKKE overført (kan velge hvis tilknyttet virksomheten)
- Bolig- og fritidseiendom som eieren bruker kan IKKE overføres. Det samme gjelder eiendeler hovedsakelig ment til privat bruk

2.4. Skattemessig kontinuitet på virksomhetsnivå

- FSFIN §11-20-6 – rett og plikt til skattemessig kontinuitet
- De skattemessige verdier på eiendeler og ervervstidspunkter overføres – for eksempel:
 - avskrivningsgrunnlag
 - G/T konto
 - Inngangsverdi aksjer og selskapsandeler
- Opptjente ikke skattlagte inntekter og pådratte ikke fradragførte utgifter overføres hvis tilknytning til virksomheten. Det samme gjelder fremførbart underskudd

2.5. Skattemessig kontinuitet på eiernivå

- FSFIN §11-20-8 – rett og plikt til skattemessig kontinuitet
- Den tidligere eier av ENK må tegne aksjer i selskapet tilsvarende verdien av aksjeinntskuddet og inneha tilsvarende andel av stemmene
- Skattemessig inngangsverdi = samlet netto skattemessige inngangsverdier på eiendelene som overføres, med tillegg av kontantinnskudd og andre finansaktiva, f.eks aksjeposter ikke andel av virksomheten.
- Skatteposisjoner forbehold personlig næringsdrivende overføres ikke (f.eks. negativ beregnet personinntekt)
- Omdannelsen må ikke føre til forskyvninger av eierinteressene

2.6. Særskilte krav til aksjekapitalen

- FSFIN §11-20-3 (4) – krav til aksjekapitalens pålydende
- Aksjekapitalens pålydende kan ikke settes høyere enn positive nettoverdier etter skattefastsatte verdier, inkludert eventuelt kontantinnskudd.
- Minimumskrav til egenkapital etter aksjeloven §3-1 første ledd og må være oppfylt både etter skattefastsatte og virkelige verdier.
- «Skattefastsatte verdier» - ikke formuesverdier, men inngangsverdier (kostpris), avskrivningsgrunnlag mv.
- NB! Skatteøkende midlertidige forskjeller (merverdier) – husk avsetning for utsatt skatt i åpningsbalansen

2.7. Krav til nystiftet AS

- Alternativ 1: AS som stiftes i forbindelse med omdanning = overføringen av virksomheten er tingsinnskudd
- Alternativ 2: Nystiftet (tomt) AS heleid av innehaveren av ENK som omdannes = emisjon med tingsinnskudd

2.8. Virkningstidspunkt

- Skattemessig: Fra 1.1 et inntektsår, jf FSFIN §11-20-4
 - Hvis stiftet og melding sendt foretaksregisteret innen 1.7 – får det skattemessig virkning fra inneværende år.
- Selskapsrettslig: når stiftelsen av nytt AS/kapitalforhøyelsen er registrert i Foretaksregisteret
- Skattetrekk og arbeidsgiveravgift må innberettes fra nytt AS senest med virkning fra 1.7
- ENK innberetter frem til nytt AS er registrert. Belastes kontoen som overføres til AS eller belastes som utlegg.

2.9. Uttak etter 1.1 og før registrering

- Uttak av opptjent overskudd foregående år: ikke utbytte, men tilbakebetaling av innbetalt kapital. Forutsetter at inntekten faktisk er overført til AS'et ved omdannelsen
- Utdeling av inntekt opptjent etter 1.1, men før selskapsrettslig virkningstidspunkt: arbeidsgiveravgiftspliktig lønnsutbetaling (mest vanlig) eller som utbytte

2.10. Vedlegg til skattemelding AS

- Spesifisert oppgave over eiendeler, deres alder og tilstand, og over forpliktelser som overføres, jf. FSFIN § 11-20-5 tredje ledd
- Erklæring fra revisor om at overtatte eiendeler ikke er ført opp i selskapets balanse med høyere beløp enn omsetningsverdier, jf. FSFIN § 11-20-3 tredje ledd
- Dokumentasjon for at selskapet er meldt til Foretaksregisteret i Brønnøysund innen fristen, jf. FSFIN § 11-20-4

2.11. Skatteregler - oppsummering

- VIKTIGST 1: rett og plikt til skattemessig kontinuitet – på virksomhetsnivå og eiernivå
- VIKTIGST 2: pålydende AK ikke høyere enn positive nettoverdier etter skattefastsettingen og minimumskrav EK etter aksjeloven må være oppfylt både etter skattefastsatte og virkelige verdier
- VIKTIGST 3: Kun virkning fra 1.1 et inntektsår – før/etter 1.7 skattetrekk og AGA må innberettes senest fra 1.7 for skattemessig virkning fra 1.1.
- VIKTIGST 4: Omdanningen må innebære overføring til nystiftet aksjeselskap



Del III – merverdiavgift

3. MVA – ingen særregler – opphør/ny start

- ENK – virksomheten opphører avgiftsmessig. Ingen regler om kontinuitet e.l.
 - Virksomhetsoverdragelse – ingen avgiftsplikt
 - Justeringsplikt - omdanning er justeringsutløsende hendelse
 - Justeringsregler - 5 år kapitalvarer
 - Justeringsregler – 10 år fast eiendom
 - Justeringsavtale = justeringsforpliktelsen må overføres til nytt rettssubjekt (AS) senest i samme avgiftstermin som registreringen gjennomføres
- Nytt AS avgiftsregistreres på vanlig måte. Trenger ikke dokumentere omsetningsgrensen, vise til ENK'ets tidligere virksomhet



Del IV – selskapsrett

4. Skattefri omdannelse – selskapsregler

- Overføring til nystiftet selskap – stiftes ved omdannelsen (ved tingsinnskudd) eller til nystiftet AS stiftet ved kontantinnskudd hvor eierne av selskapet eier samtlige aksjer
- I begge tilfeller – krav om styrets redegjørelse, revisorbekreftelse (av redegjørelse og innskudd) og vedtak i generalforsamling.
- Aksjelovens §§2-4 og 2-6 (stiftelse ved tingsinnskudd) og §3-8, jf §2-6 ved overføring til allerede stiftet aksjeselskap.
- For øvrig – stiftelsesreglene på vanlig måte



Del V – regnskapsregler

5.1. Skattefri omdannelse – regnskapsregler

- Føres som klar hovedregel med regnskapsmessig kontinuitet. Kan etter reglene velge, men man velger kontinuitet. Virkning fra 1.1.
- Skattemessig verdi er øvre grense for pålydende AK i åpningsbalansen. Verdier utover dette vil da måtte rapporteres som overkurs.
- Innenfor skattemessige verdier: en del vil kunne rapporteres som AK en del som overkurs. Overkurs innenfor skattemessige verdier vil være innbetalt overkurs. Overkurs utover dette vil være ikke innbetalt overkurs.
- Ved regnskapsmessige merverdier på driftsmidler (skatteøkende midlertidige forskjeller) – husk avsetning for utsatt skatt i åpningsbalansen!

5.2. Eksempel med midlertidig forskj.

- Skattefastsatte verdier: kr 500 000
 - Regnskapsmessige verdier: kr 1 000 000
- Aksjekapital: kr 100 000
- Overkurs: kr 900 000, fordelt på f.eks. kr 400 000 i innbetalt overkurs og kr 500 000 i ikke-innbetalt overkurs
- Innenfor rammen av skattefastsatte verdier kan det etableres en fordring. I eksempelet over f.eks. kr 400 000 i fordring og kr 500 000 i total overkurs.
 - Skattefastsatte verdier i eksempelet er øvre grense for aksjekapitalen

5.3. Eksempel med mer

- Skattefastsatte verdier: kr 500 000
- Regnskapsmessige verdier: kr 1 000 000
- Skatteøkende midlertidige forskjeller: kr 100 000

→ Aksjekapital: kr 100 000

→ Overkurs: kr 877 000 og avsetning for utsatt skatt kr 23 000



Del VI – arbeidsrettslige regler

6. Arbeidsrettslige regler

- Arbeidsmiljøloven kap. 16 har regler om virksomhetsoverdragelse
- Hovedregel: arbeidstakers rettigheter og forpliktelser i arbeidsforholdet i ENK må videreføres uforandret i AS ved omdanningen, jf §16-2.
- Omdannelse (virksomhetsoverdragelse) gir ikke arbeidsgiver (ENK/AS) oppsigelsesrett, jf §16-4.
- Krav om informasjon og drøfting med ansatte så tidlig som mulig, jf §16-5



Del VII – noen praktiske tips

7. Skattefri omdannelse – tips

- Det etableres et nytt rettssubjekt som overtar virksomheten til selskapet som omdannes – konsekvenser
- Avtaler – kunder og leverandører – må informeres
 - er omdannelse mulig – «change of control» klausuler – krever samtykke
 - nye avtaler (praktisk i mange tilfeller)
 - Forsikringer (nye avtaler)
 - Garantiforpliktelser og rettigheter må avklares
- Det påløper ikke dokumentavgift ved hjemmelsoverføring ifm omdanning



Del VIII – spørsmål?

Takk for oppmerksomheten!

Kontakt detaljer:

Toralv Follestad - Brækhus Advokatfirma DA

Web: www.braekhus.no

Epost: follestad@braekhus.no

Mobil: 995 68 565