



TransaksjonsABC – Del 30 – Etterfølgende omdanning



Jonas Aartun
Partner, Faggruppeleder skatt



Lasse Lillelund Innleggen
Fast advokat

I noen tilfeller erverves næringseiendom gjennom kjøp av andelene i deltakerlignede selskaper. I TransaksjonsABC Del 30 redegjøres det nærmere for mulighetene for omdanning av slike deltakerlignede selskaper til aksjeselskaper.

Adgangen til «skattefri» omdanning av deltakerlignede selskaper kan i enkelte tilfeller være mer begrenset enn det kjøper har lagt til grunn. Manglende oversikt over reglene tilknyttet omdanning, dokumentavgiftsfritak og skattemessig kontinuitet, kan lede til ubehagelige tilleggskostnader for en kjøper.

Generelt

Kjøper vil i noen tilfeller erverve andelene i et deltakerlignet selskap. Slike deltakerlignede selskaper behandles skatteteknisk annerledes enn alminnelige aksjeselskaper, og oppleves nok som mer kompliserte å eie og kan i ytterste konsekvens også være vanskeligere å selge, se TransaksjonsABC Del 28.

Det er ofte ønskelig å omdanne deltakerlignede selskaper til aksjeselskaper. Denne artikkelen vil være begrenset til slike omdanninger. Det kan tenkes mange andre former for «omdanning» av eksempelvis enkeltpersonforetak, selskap eller annen foretaksform, hvor særregler i ulike lover får anvendelse utover det som omtales i denne artikkelen.

Omdanning av et deltakerlignet selskap kan i mange tilfeller gjennomføres med skatte- og avgiftsmessig kontinuitet, og også med dokumentavgiftsfritak. Regelverket er komplisert, og det er mange vilkår, unntak og fallgruver som man bør være klar over. Feil ved gjennomføring av en omdanning kan eksempelvis medføre en uønsket skatteregning, samt at omdanningen ikke kvalifiserer til dokumentavgiftsfritak ved overføring av grunnbokshjemmel i tilknytning til omdanningen.

Adgang til omdanning med skatterettslig kontinuitet

Skatteloven § 11-20, med tilhørende forskriftsbestemmelser, angir de krav som foreligger for at et deltakerlignet selskap skal kunne omdannes til et aksjeselskap med skattemessig kontinuitet.

Overordnet må det foreligge en «virksomhet». For at det skal foreligge en «virksomhet» i skattemessig forstand, er det forenklet sagt et krav om at virksomheten har en viss varighet, virksomheten er av et visst omfang, virksomheten er egnet til å gå med overskudd og at den drives for egen regning og risiko.

Som utgangspunkt må det vesentlige av virksomheten med tilhørende eiendeler overføres til et nystiftet aksjeselskap, overføringen må skje med skattemessig kontinuitet, det må være eiermessig kontinuitet, og det selskapet man omdanner må formelt avvikles.

Ved tvil om kravene til skattefri omdanning er oppfylt, bør det vurderes å innhente en bindende forhåndsuttalelse fra skattemyndighetene. Da vil kjøper kunne sikre seg mot å ikke utløse negative skattemessige konsekvenser ved omdanningen, forutsatt at den faktiske omdanningen gjennomføres i samsvar med forutsetningene i uttalelsen.

Særlig om virksomhetskravet

I praksis vil ofte virksomhetskravet være utfordrende i de tilfeller hvor grunnbokshjemmel til eiendommen som målselskapet eier ligger i et deltakerlignet selskap, mens eiendomsretten til eiendommen for øvrig ligger i et målselskap organisert som et aksjeselskap. DLA Piper erfarer at det ofte vil være praktisk mulig å etablere en virksomhet som oppfyller virksomhetskravet i skatteloven, slik at en omdanning av det deltakerlignede selskapet vil være mulig å gjennomføre med skattemessig kontinuitet. Dette selv i tilfeller hvor det deltakerlignede selskapet i utgangspunktet kun er et hjemmelselskap.

Særlig om overgang til selskapsligning

Omdanning av deltakerlignet selskap til et aksjeselskap, med tilhørende overgang fra deltakerligning til selskapsligning, kan kun skje med virkning fra 1. januar i et inntektsår.

Det følger av forskriftsbestemmelser til skatteloven at en forutsetning for overgang til selskapsligning i et inntektsår i forbindelse med omdanning, er at det nye aksjeselskapet er stiftet og melding sendt til Foretaksregisteret innen 1. juli. Omdanninger av deltakerlignede selskaper vil derfor som regel skje i begynnelsen av et inntektsår eller mot slutten av et inntektsår, med virkning fra 1. januar.

Særlig om merverdiavgift

Omdanninger av deltakerlignede selskaper som eier næringsseiendommer reiser ikke bare skatte- og selskapsrettslige spørsmål. Også merverdiavgiftsreglene må vurderes og håndteres.

Omdanning, med tilhørende overføring av eiendom og eiendeler til et nystiftet aksjeselskap, anses som en justeringsutløsende hendelse etter justeringsreglene i merverdiavgiftsloven. Kort fortalt innebærer justeringsreglene for fast eiendom at fradragretten for merverdiavgift knyttet til byggetiltak måles over en 10-årsperiode, og ved kvalifiserende endringer i bruken i denne 10-årsperioden utløses justeringsrett (rett til økt fradrag) eller justeringsplikt (reduksjon og tilbakebetaling av tidligere foretatt fradrag). Dersom selskapet som

omdannes har justeringspliktige byggetiltak, så må justeringsreglene håndteres i forbindelse med omdanningen.

Som regel er det håndterbart å inngå nødvendige justeringsavtaler og foreta nødvendige registreringer i Merverdiavgiftsregisteret for å sikre at omdanningen ikke leder til negative avgiftsmessige konsekvenser. Regelverket er imidlertid relativt formalistisk, og skattemyndighetene håndterer regelverket strengt. Å planlegge og sikre at omdanningen også kan gjennomføres med merverdiavgiftsmessig kontinuitet er således også svært viktig der hvor det selskapet som skal omdannes har merverdiavgiftsposisjoner som må håndteres.

Særlig om dokumentavgift

For omdanninger som har funnet sted etter 1. januar 2016 inneholder Stortingets årlige dokumentavgiftsvedtak et fritak for betaling av dokumentavgift ved overføring av grunnbokshjemmel til eiendommer i tilknytning til omdanninger. Forutsetningen for at dokumentavgiftsfritaket skal komme til anvendelse er at omdanningen «kan gjennomføres med skattemessig kontinuitet».

I tilfeller hvor det ikke er mulig å oppfylle vilkårene for skattemessig kontinuitet, vil det heller ikke være dokumentavgiftsfritak for overføring av hjemmelen. Hjemmels selskap organisert som deltakerlignede selskaper skaper således særlige utfordringer knyttet både til virksomhetskravet (som omtalt ovenfor) og dokumentavgiftsfritaket. Driver hjemmels selskapet ingen «virksomhet» i skatterettslig forstand, kan det heller ikke omdannes med skattemessig kontinuitet.

Det er verdt å merke seg at dokumentavgiftsfritaket ikke bare gjelder hvor omdanningen faktisk skjer med skattemessig kontinuitet. Det gjelder også der hvor omdanningen kunne ha vært gjennomført med skattemessig kontinuitet – men hvor man av ulike årsaker har vurdert det slik at det er like gunstig å gjennomføre omdanningen med diskontinuitet (altså som en skattemessig realisasjon).

Transport og notifikasjon

Før omdanning gjennomføres bør det foretas en vurdering av om det er noen kontrakter som forutsetter samtykke fra kontraktsmotparter for omdanning. Slikt samtykke vil i noen tilfeller kunne være nødvendig og da vil det som regel være å foretrekke å ha innhentet et slikt samtykke før omdanningen, for å unngå diskusjoner om selve omdanningen kan utgjøre et kontraktsbrudd.

For kontrakter hvor det ikke er samtykkekrav til å gjennomføre transport, vil det likevel være hensiktsmessig å notifikere motparten (typisk leietakere i eiendommen) om at omdanningen er gjennomført. Slik notifikasjon bør gjennomføres for å informere kontraktsmotparter om at aksjeselskapet formelt har trådt inn som avtalepart.

[Se også vår samleside for TransaksjonsABC.](#)



TRANSAKSJONSABC

Etterfølgende omdanning

DEL 30

Fagområder Fast eiendom

Bransjer Real Estate
