

Finansdepartementet  
Postboks 8008 Dep  
0030 Oslo

Tel: +47 23 27 96 00  
Fax: +47 23 27 96 01  
[www.deloitteadvokatfirma.no](http://www.deloitteadvokatfirma.no)

Oslo, 25. mai 2010

## **Vedrørende utkast til regler om skattemessig behandling av omorganisering og omdanning av virksomhet**

Vi viser til Finansdepartementets høringsbrev datert 18.01.2010 vedrørende utkast til endringer i reglene om skattemessig behandling av omorganisering og omdanning av virksomhet m.v.

Vi har nedenfor tillatt oss å kommentere enkelte forhold knyttet til grenseoverskridende omorganiseringer.

### **1. Aksjebytte**

Det er i forslag til skatteloven § 11-11 femte ledd første punktum, foreslått at ”Overføring av samtlige aksjer i aksjeselskap eller allmennaksjeselskap hjemmehørende i Norge mot aksjer i selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i en annen stat utenfor EØS, kan gjennomføres uten skattlegging av aksjonærene når transaksjonen gjennomføres etter de samme prinsipper og vilkår som gjelder i dette kapittel.”

Det er ikke foreslått noen tilsvarende regler om at aksjebytte kan foretas skattefritt for aksjonærene i de tilfeller norsk selskap blir overtatt av et selskap hjemmehørende i en annen EØS-stat eller av et annet norsk selskap.

Begrunnelsen synes å være at siden det er foreslått regler om at fusjon mellom aksjeselskaper/allmennaksjeselskaper hjemmehørende i Norge og selskaper med begrenset ansvar hjemmehørende i en annen EØS-stat kan foretas skattefritt for selskaper og aksjonærer, er det ikke behov for regler som fritar aksjonærene for skatteplikt ved et aksjebytte (konserndannelse).

I pkt. 22 i høringsnotatet knyttet til departementets vurdering av og forslag til endringer i samtykkeordningen etter skatteloven § 11-22 er det også lagt til grunn at det for ”virksomhetsoverdragelse med vederlag i aksjer, vil det f. eks. ikke være grunnlag for å søke om skattefritak etter den foreslåtte ordningen dersom man kan oppnå målet med omorganisering med fusjon etter reglene i skatteloven § 11-1 flg.”. Det kan således synes forutsatt at skattelempe for aksjonærene i tilfeller et norsk selskap overtas av et selskap

hjemmehørende i EØS, uten at det samtidig skjer en fusjon etter reglene i aksjeloven kapittel 13, nærmest vil være uaktuelt i fremtiden (hvis forslagene til regelendringer vedtas).

Slik vi ser det bør et aksjebytte som nevnt kunne foretas skattefritt for aksjonærene selv om det overtagende selskapet er hjemmehørende i EØS, herunder Norge. Det vil normalt være legitime forretningsmessige begrunnelser for hvorfor det ikke er ønskelig – eller kanskje ikke en gang praktisk mulig - å foreta en (umiddelbar) fusjon etter aksjeloven kapittel 13, og at det derfor skjer en konserndannelse isteden. Vi kan heller ikke se at kontrollhensyn eller lignende tilsier at aksjonærene bør beskattes ved et aksjebytte hvor det overtagende selskapet er hjemmehørende i en EØS-stat.

Vi antar at passusen ”transaksjonen gjennomføres etter de samme prinsipper og vilkår som gjelder etter dette kapittel” i forslag til skatteloven § 11-11 femte ledd, innholdsmessig ikke innebærer noe annet enn en henvisning til § 11-7 annet ledd.

## **2. Fusjon av selskap hjemmehørende i en annen EØS-stat og norsk aksje- eller allmennaksjeselskap, fusjon av aksje- og allmennaksjeselskap hvor deltagende selskap er eller blir undergitt lovgivningen i forskjellige EØS-stater og flytting av europeisk selskap eller europeisk samvirkeforetak**

Basert på ordlyden i forslag til skatteloven § 11-11 fjerde ledd samt kommentarene som er gitt på side 76 i høringsnotatet, synes det å skulle være et vilkår for skattefrihet at all virksomhet og alle eiendeler m.v. som omfattes av en fusjon eller fisjon blir undergitt norsk beskatning etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b, når det overtagende selskapet ikke er hjemmehørende i Norge. Tilsvarende gjelder ved flytting av europeisk selskap eller europeisk samvirkeforetak.

Vi vil anta at et etterfølgende salg av deler av virksomheten og deler av eiendelene eller et etterfølgende uttak fra norsk beskatningsområde av slike eiendeler, ikke vil medføre norsk beskatning av mer enn det som faktisk selges eller forlater norsk beskatningsområde, og ikke en tilbakeføring av hele den latente gevinsten som forelå på fusjons-, fusions- eller flyttingstidspunktet. Slik vi ser det, bør vilkårene for skattefritak i § 11-11 fjerde ledd avgrenses tilsvarende; dvs. at kun de verdiene som ikke vil være gjenstand for norsk beskatning etter § 2-3 første ledd bokstav b, kan beskattes ved selve fusjonen/fisjonen eller flyttingen.

I motsetning til det som gjelder for konsernbidrag i skatteloven § 10-4 annet ledd er ikke skatteplikt til Norge etter reglene i petroleumsskatteloven § 2, jfr. § 1 likestilt med skatteplikt etter skatteloven § 2-3 bokstav b i forslag til skatteloven § 11-11 fjerde ledd. Etter vår oppfatning bør skatteplikt etter reglene i petroleumsskatteloven § 2, jfr. § 1 likestiltes med skatteplikt etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b.

## **3. Fusjon og fisjon av selskaper hjemmehørende utenfor Norge**

Det er i forslag til skatteloven § 11-11 sjettede ledd foreslått at fusjon og fisjon av selskaper i ”en annen EØS-stat” (enn Norge), på visse vilkår kan foretas skattefritt for selskapene og aksjonærene. Vi vil anta at ”en annen EØS-stat” skal forstås som om det sto ”andre EØS-



stater”, m.a.o. slik at fusjon mellom to eller flere selskaper som er hjemmehørende i forskjellige EØS-stater kan foretas skattefritt på like vilkår som om selskapene er hjemmehørende i den samme EØS-staten.

Vi antar at skatteplikt etter petroleumsloven § 2, jfr § 1 bør likestilles med skatteplikt etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b.

Det er i forslag til skatteloven § 11-11 syvende ledd foreslått skattefrihet for selskap og aksjonærer på visse vilkår hvis alle selskapene som er involvert i en fusjon eller fisjon er hjemmehørende utenfor EØS.

I tilfeller hvor et (eller flere) selskap er hjemmehørende i andre EØS-stater enn Norge og et (eller flere) er hjemmehørende utenfor EØS, er det ikke foreslått noen tilsvarende regler om skattefrihet for selskapene eller aksjonærene. Vi har vondt for å se den rettspolitiske begrunnelsen for dette, og mener at tilsvarende skattefrihet burde være tilgjengelig som for de tilfellene alle selskapene involvert i en fusjon eller fisjon er hjemmehørende utenfor EØS.

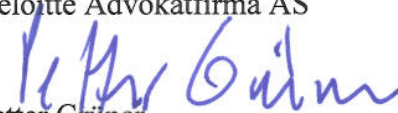
#### 4. Konserninterne overføringer

Det er i forslag til skatteloven § 11-21 første ledd bokstav c, foreslått at eiendeler som ”ikke har tilknytning til norsk beskatningsområde” kan overføres skattefritt til nystiftet datterselskap i utlandet på visse vilkår. Det fremgår av kommentarene i høringsnotatet at dette bl.a. omfatter de tilfeller hvor et norsk aksjeselskap har drevet virksomhet i filials form i utlandet. Vi er usikre på hvorfor det står ”ikke har tilknytning til norsk beskatningsområde”: I andre sammenhenger vil en eiendel ha tilknytning til norsk beskatningsområde hvis norsk skattelovgivning får virkning for inntekter og kostnader knyttet til eiendelen (eksempelvis § 14-60 annet ledd i skatteloven).

Det er ikke foreslått endringer i skatteloven § 11-21 eller ”konsernforskriften” som vil innebære at eiendeler kan overføres (uten å utløse umiddelbar beskatning) fra norsk aksjeselskap eller allmennaksjeselskap til utenlandsk selskap som driver skattepliktig virksomhet på norsk beskatningsområde og hvor eiendelen vil ha tilknytning til virksomhet som er skattepliktig til Norge etter skatteloven § 2-3 eller petroleumsskatteloven § 2.

I tilfeller hvor et selskap hjemmehørende i en annen EØS-stat for eksempel har et datterselskap i Norge og selskapet også driver virksomhet som er skattepliktig til Norge, kan det på visse vilkår gis konsernbidrag fra det norske selskapet til det utenlandske (og omvendt), jfr. skatteloven § 10-4 annet ledd. Slik vi ser det burde det være adgang til å foreta (”skattefrie”) konserninterne overføringer etter ”konsernforskriften” i alle tilfeller hvor det kan gis konsernbidrag med skattemessig virkning.

Med vennlig hilsen  
Deloitte Advokatfirma AS



Petter Grüner  
Advokat/Partner