

Finansdepartementet

Deres ref: 09/2355 SL JW/rla

Oslo, 25. mai 2010

Ansvarlig advokat: Ragnar Østensen
Referanse: 111779-601

HØRING - UTKAST TIL REGLER OM SKATTEMESSIG BEHANDLING AV OMORGANSIERING OG OMDANNING AV VIRKSOMHET MV.

Det vises til departementets høringsnotat om skattemessig behandling av omorganisering og omdanning av virksomhet, datert 18. januar 2010.

Selv om vi ikke står på Finansdepartementets liste over høringsinstanser, tillater vi oss likevel å knytte noen kommentarer til høringsnotatets del VIII, lojalitetsvurdering, og ber om at dette behandles som høringsuttalelse.

Vi er klar over at vårt forslag vil fremstå som radikalt. Vi mener imidlertid at det ikke representerer grunnleggende nye tanker da elementer av dette er å finne innenfor petroleumsbeskatningen.

1 INNLEDNING – DEPARTEMENTETS FORUTSETNINGER FOR EN AVSKJÆRINGSBESTEMMELSE

Departementet foreslår delvis en videreføring og dels en endring av skatteloven § 14-90, som avskjærer skatteposisjoner for selskaper som er part i fusjon eller fisjon eller får endret eierforhold som følge av fusjon, fisjon eller annen transaksjon når det er sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen.

Under gjennomgangen av hvilke skatteposisjoner det er aktuelt å avskjære, anføres følgende (side 118): *"Formålet med en særskilt avskjæringsbestemmelse eller lojalitetsstandard i tilknytning til skattereglene ved omorganisering er først og fremst å hindre at disse reglene benyttes som ledd i omsetning av skatteposisjoner."* De skatteposisjonene det er tale om er ligningsmessig fremførbart underskudd, tom positiv saldo, negativ gevinst- og tapskonto samt ubenyttet skjerming. Det anføres videre at slike skatteposisjoner kan ha stor verdi.

Det påpekes at ved avvikling og likvidasjon av selskap vil posisjonene bortfalle, men at man gjennom utnyttelse av reglene om skattefrihet ved omorganisering kan oppnå at skatteposisjonene videreføres og at realisasjonsoppgjør utsettes.

../saker/111779-601/brev/horing.doc

Et alternativ til skattefri omorganisering kan være å gjennomføre et skattepliktig salg. Ubenyttet skjerming vil falle bort ved en slik transaksjon, men de øvrige skatteposisjonene vil være i behold.

Departementet drøfter deretter behovet for en særskilt avskjærings- eller lojalitetsbestemmelse.

Etter departementets vurdering er det påkrevet med en slik bestemmelse *"for å verne om grunnleggende skatterettslige tilordningsprinsipper"* (side 119). Det anføres at tilsidesettelse eller avskjæring av skattemotiverte transaksjoner er nødvendig for å sikre *"tilknytningen mellom skatteposisjoner og skattesubjekt. Tradisjonelt har det vært lagt til grunn at skatteposisjoner er knyttet til et skattesubjekt."*

Videre heter det (på side 120): *"Å godta at reglene om skattefri omorganisering benyttes til å omsette skatteposisjoner vil være et brudd med grunnleggende prinsipper om tilordning i norsk skatterett."*

2 BRUDD MED GRUNNLEGGENDE PRINSIPPER?

De forutsetningene som departementet bygger på for å fastholde en avskjæringsregel for skatteposisjoner ved overdragelse er etter vårt syn ikke holdbare.

For det første er det ikke tale om noe *brudd med grunnleggende prinsipper om tilordning i norsk skatterett* om man tillater at skatteposisjoner beholdes av selskapet når aksjene i selskapet er gjenstand for omsetning. Skattesubjektet som innehar skatteposisjonen – dvs. aksjeselskapet hvis aksjer er gjenstand for omsetning – er det samme skattesubjekt så vel før som etter at aksjene har skiftet eier gjennom et aksjesalg. Skatteposisjonene som sådan er ikke gjenstand for overføring fra et skattesubjekt til et annet.

Dersom aksjeselskapet er deltaker i en fusjon eller fisjon, har man for øvrig klare bestemmelser i skatteloven som tillater at underskudd og andre skatteposisjoner følger med i fusjonen eller fordeles på nærmere angitte måter ved en fisjon.

Dersom man "identifiserer" aksjeselskapet med dets aksjonærer, noe man synes å gjøre når man med bred penn taler om å *"verne om grunnleggende skatterettslige tilordningsprinsipper"* og anfører at det vil være et brudd med *grunnleggende prinsipper* om tilordning dersom man godtar at skattefri omorganisering kan benyttes til å omsette skatteposisjoner, medfører heller ikke det riktighet.

Dersom dette hadde vært et grunnleggende prinsipp, ville man ikke kunnet tillate overføring av skatteposisjoner ved noe eierskifte eller omorganisering, uavhengig av motivene for overdragelsen eller omorganiseringen. Man tillater imidlertid omsetning av skatteposisjoner gjennom salg av aksjer eller fusjon/fisjon, bare man kan vise til at det i hovedsak er andre forretningsmessige motiver for overdragelsen eller omorganiseringen enn omsetning av skatteposisjoner.

Hadde det eksistert et grunnleggende prinsipp om at skatteposisjoner ikke kunne følge med ved overdragelse av aksjer fra et skattesubjekt til et annet eller ved fusjon og fisjon, ville man ved

enhver omorganisering eller overdragelse – uavhengig av motivene for omorganiseringen eller overdragelsen – ha stanset fremføringsretten for underskudd osv. Vi ville da vært tilbake til rettstilstanden før 1990. Dagjeldende skattelov § 53 første ledd hadde bestemmelse om at retten til underskuddsfremføring bortfalt dersom aksjene i selskapet var gjenstand for såkalt "selgende gruppebeskatning". Fra denne bestemmelsen kunne departementet dispensere. Ved praktiseringen av dispensasjonsadgangen ble det anvendt en slik subjekttilordningstankegang idet dispensasjon ble gitt dersom mindre enn 50 % av aksjene i selskapet hadde vært gjenstand for omsetning.

Vi mener således at det ikke foreligger noe grunnleggende prinsipp om at skatteposisjoner ikke kan være gjenstand for omsetning i forbindelse med omsetning av aksjer eller omorganisering gjennom fusjon og/eller fisjon, slik departementet legger til grunn.

"Grunnleggende skatterettslige tilordningsprinsipper" kan således ikke benyttes som begrunnelse for å nekte fremføringsrett for underskudd m.v. ved fusjoner/ fisjoner eller andre transaksjoner.

3 OPPRETTTHOLDELSE AV PROVENYNIVÅET

Departementet anfører videre følgende (nederst på side 119):

"Et slikt grunnprinsipp innebærer at skatteposisjoner ikke kan overføres fritt mellom skattesubjektene, og er blant annet en vesentlig forutsetning for å kunne opprettholde et visst provenynivå."

Her går det frem at det er frykten for at det vil gå ut over provenynivået dersom man tillater "overdragelse" av skatteposisjoner som er den egentlige grunnen til at man vil fastholde en avskjæringsregel.

Til dette skal det først bemerkes at ligningsmessig underskudd representerer en fradragsberettiget kostnadspost som skattyter ikke har fått fradrag for fordi han ikke har hatt tilstrekkelig skattepliktig overskudd å trekke denne ifra i.

Hovedregelen etter norsk skatterett er derfor at ligningsmessig underskudd skal kunne fremføres og fradras i fremtidige inntekter den skattepliktige måtte oppebære. Det representerer likevel en ulempe for skattyter å ikke kunne spare skatten i det året kostnaden pådras, og således en tilvarende fordel for staten at fradragstidspunktet skytes ut i tid. Dette har man tatt konsekvensen av innenfor petroleumsbeskatningen, da man der tillater underskuddsfremføring med et rentetillegg.

Det skal også presiseres at det er ingen gunstig ordning for et selskap å gå med ligningsmessig underskudd. Å opparbeide et ligningsmessig underskudd med tanke på at dette skal kunne omsettes, vil derfor aldri bli noe mål i seg selv. Antallet underskuddsselskaper vil således ikke øke som følge av at avskjæringsregelen sløyfes.

Det må også være enighet om at avskjæring av underskudd er en irregulær hendelse da hovedregelen, som anført ovenfor, er at det er adgang til fremføring av ligningsmessig underskudd uavhengig av om virksomheten fortsetter og uavhengig av tid.

Som begrunnelse for en avskjæringsregel anfører departementet at en tredjeperson (kjøper) får redusert sin skatteforpliktelse gjennom erverv i markedet (side 120, annet avsnitt): *"Skatteposisjonen vil ikke bli omsatt til full pris, men det vil bli fortjenestedeling mellom selger og kjøper. Kjøpers andel av fortjenesten innebærer en varig besparelse for ham, og en slik tilfeldig fordel for en tredjeperson er vanskelig å begrunne på et prinsipielt grunnlag."*

Til dette er å bemerke at dersom det kan vises til at transaksjonen hovedsakelig er forretningsmessig begrunnet, tillater man at det skjer en slik *"fortjenestedeling"* av ligningsmessig fremførbart underskudd mv. Prinsippet som departementet her viser til har man således allerede forlatt.

For øvrig prises slike underskudd og skatteposisjoner i markedet på en måte som gjør at det normalt ikke er tale om noen *"fortjenestedeling"*. Dersom det er tale om et ligningsmessig fremførbart underskudd, og dette er 100, er skattebesparelsen 28. Dersom kjøperen med sikkerhet vet at han får med seg det ligningsmessige underskuddet og ser at man kan nyttiggjøre seg skattebesparelsen meget raskt, viser det seg i praksis at kjøperen er villig til å betale nærmest nominelt beløp fordi dette vil være markedsverdien av underskuddet. Dersom skattebesparelsen vil ligge flere år inn i fremtiden, neddiskonteres denne skattebesparelsen til nåverdi. Hovedpoenget her er imidlertid at kjøperen ikke oppnår noen *"tilfeldig fordel"*.

Og hva skjer med selgeren. Dersom selgeren av aksjene er en person, kan det at vederlaget for aksjene høynes fordi kjøperen beholder underskuddsfremføringsadgangen i målselskapet medføre at selgeren får en skattepliktig gevinst han ellers ikke ville fått, ev. redusert et tap han ellers ville hatt fradragsrett for. På samme måte vil han kunne høyne salgssummen dersom selskapet får utsettelse med inntektsføringen av en negativ saldo, noe som også vil høyne skattepliktig gevinst eller ev. redusere fradragberettiget tap. Dette er med på nøytralisere de (uberettigede) skattebesparelsene som departementet er så opptatt av.

Dersom selgeren faller inn under fritaksmetoden og aksjesalgsgevinsten er skattefri, vil selgeren få igjen noe for den skattebesparelsen han selv mister gjennom overdragelsen av selskapet.

Departementet anfører videre (side 118 under punkt 23.2): *"Ved avvikling og likvidasjon av selskapet vil posisjonen bortfalle."* Hva er så rimelig ved dette sett fra skattyters side? Det er her egentlig tale om et skatteproveny det offentlige egentlig ikke skulle mottatt dersom skattyter hadde kunnet fortsette virksomheten og motregne underskuddet mot fremtidig overskudd.

Vi kan ikke se det urimelige i at en skattyter som eier et selskap som har opparbeidet seg et ligningsmessig underskudd, får betalt for skatteverdien av dette underskuddet gjennom overdragelse av selskapet, uavhengig av om kjøperen viderefører selgerens tapsbringende virksomhet eller ikke.

Innenfor petroleumssektoren har man tatt hensyn til dette. Petroleumsskatteloven § 3, første ledd bokstav c) tredje ledd lyder som følger: *"Når det ved opphør av særskattepliktig virksomhet foreligger et udekket underskudd, kan den skattepliktige kreve utbetalt fra staten skatteverdien av*

slikt underskudd. Skatteverdien fastsettes ved å multiplisere udekket underskudd i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet og i grunnlaget for særskatt med gjeldende satser på opphørstidspunktet"

Dette betyr bl.a. at dersom et slikt selskap likvideres, og på likvidasjonstidspunktet har et ligningsmessig underskudd på 100 som man ikke har nyttiggjort seg, får selskapet utbetalt 78 fra Staten.

Når man har en slik regel innenfor petroleumssektoren, der skattekiln mellom skattenivået på sokkel og land er 50 prosentpoeng og mulighetene for illojal utnyttelse av denne skattekiln i høyeste grad er til stede, må man kunne akseptere overdragelse av underskudd mellom landselskaper der det overhodet ikke eksisterer noen skattekiln.

Hensynet til provenynivået tilsier etter vårt syn at man ikke holder fast ved avskjæringsregelen i skatteloven § 14-90.

4 NÆRMERE OM FORSLAGET TIL NY LOVTEKST OG FORSKRIFT

Dersom departementet, til tross for det som er anført ovenfor, finner å ville fastholde en avskjæringsregel, mener vi lovteksten, og ikke minst utkastet til ny § 14-90-1 som omhandler videreføring av virksomhet, inneholder så vidt mange skjønnstemaer at den nærmest vil være umulig å forholde seg til.

- Aktiviteten skal ha hovedsakelig samme "innhold". En snekkerbedrift som tidligere har produsert dører, og som går over til å produsere vinduer antar vi driver med samme innhold. Men hva dersom den skifter ut det meste av arbeidsstokken og går over til møbelproduksjon?
- Aktiviteten må hovedsakelig ha samme "omfang". Siktes det her til omsetning, antall ansatte, eller hva?
- Naturlige driftsendringer er akseptabelt. Hva er "naturlig" i denne sammenheng?
- Omorganisering av holdingselskap aksepteres dersom den gjennomføres for å gi bedre "rammebetingelser" for virksomheten – hva ligger i dette?

Vi vil anta at det her vil bli tale om å kunne ordlegge seg. Det som raskt vil bli resultatet er at det blir mer tale om stil enn innhold. Sannsynligheten for forskjellsbehandling av ellers like tilfeller vil i alle fall kunne bli meget stor.

5 KONKLUSJON

Realiteten i avskjæringsbestemmelsen er ikke å forhindre at skattyter får en urimelig fordel på statens bekostning, men å sikre at staten får en tilfeldig fordel som bryter med grunnleggende regler om fradragsrett.

Etter vårt syn vil det mest rettferdige være at man sløyfer hele avskjæringsbestemmelsen og åpner for at også skatteposisjoner følger med ved overdragelse og omorganisering av selskaper, uten at det oppstilles nærmere vilkår om at virksomheten må videreføres eller at det foretas en avveining av størrelsen på skatteposisjonene opp mot størrelsen på virksomheten mv.

En slik adgang vil derimot ha positive ringvirkninger, idet risikoen ved å starte ny virksomhet reduseres når man vet at man kan omsette det ligningsmessige underskuddet dersom virksomheten ikke skulle gå etter forventningene. På den måten kan man oppnå det samme på land som det man søker å oppnå ved gunstige underskuddsregler på sokkelen.

Med vennlig hilsen
Advokatfirmaet Hjort DA



Ragnar Østensen

Partner

ros@hjort.no