



KPMG Law
Advokatfirma DA
P.O. Box 7000 Majorstuen
Sørkedalsveien 6
N-0306 Oslo

Telephone +47 04063
Fax +47 21 09 29 45
Internet www.kpmg.no
Enterprise NO 965 817 468 MVA

Finansdepartementet
postmottak@fin.dep.no

Deres ref

Vår ref AHL.ls

31. mai 2010

Ansvarlig advokat:
Anders H. Liland

Høringsuttalelse - utkast til regler om skattemessig behandling av omorganisering og omdanning av virksomhet mv.

Vi viser til Finansdepartementets brev av 18. januar 2010, hvor departementet sendte på høring utkast til regler om skattemessig behandling av omorganisering og omdanning av virksomhet mv.

Vi tillater oss å fremkomme med følgende synspunkter på forslagene i notatet.

I hovedsak kan vi gi vår tilslutning til de forslag som er fremmet i høringsnotatet. Det gjelder i korthet følgende forslag:

- Opphevelse av lovlighetskravet ved "skattefri" fusjon og fisjon
- Lovfesting av at skattemessig verdi på fusjons-/fusjonsfordringen skal tilsvare skattemessig verdi på egenkapitalen som skytes inn ved fusjonen eller fisjonen (ved såkalte trekantfusjoner eller -fisjoner)
- Lovfesting av at det foreligger skatteplikt/fradragsrett for gevinst/tap ved realisasjon (innfrielse, konvertering, nedbetaling) av fusjons-/fusjonsfordringer og den motsvarende gjelden
- Adgang til å gjennomføre grenseoverskridende fusjoner og fisjoner innen EØS-området uten skattlegging av selskapene og aksjonærene (omfatter også SE-selskap og SCE-foretak, men ikke grenseoverskridende trekantfusjoner eller -fisjoner)
- Adgang til å overføre samtlige aksjer i norske aksjeselskaper eller allmennaksjeselskaper mot vederlag i aksjer i selskap med begrenset ansvar utenfor EØS-området uten skattlegging av aksjonærene (ikke overføring til selskap i lavskatteland)
- Adgang til å fusjonere og fisjonere selskaper med begrenset ansvar i en annen EØS-stat uten beskatning av selskapet og aksjonærene
- Adgang til fusjon og fisjon av selskaper med begrenset ansvar utenfor EØS uten beskatning av selskapet og aksjonærene (ikke i lavskatteland)
- Adgang til overføring av aksjer i et selskap utenfor EØS til et annet selskap utenfor EØS mot vederlag i aksjer uten skattlegging (ikke når ett av selskapene er hjemmehørende i lavskatteland)

- Utvidelse av anvendelsesområdet for skattefrie omdanning til også å gjelde statsforetak, interkommunalt selskap og samvirkeforetak
- Opphevelse av kravet om at kun arving og ansatte til innehaver av enkeltpersonforetak og deltaker i deltakerlignet selskap kan tegne aksjer i forbindelse med en skattefri omdanning av enkeltpersonforetak eller deltakerlignet selskap til aksjeselskap eller allmennaksjeselskap
- Utvidelse av anvendelsesområdet for konsernforskriften til å omfatte skattefrie overføring av virksomhet i norsk selskaps filial i utlandet til aksjeselskap i samme stat (med unntak for filial i lavskatteland utenfor EØS)
- Utvidelse av anvendelsesområdet for konsernforskriften til å omfatte skattefrie overføring av virksomhet i norsk filial av utenlandsk selskap til norsk aksjeselskap så lenge det utenlandske selskapet er beliggende i et land Norge har skatteavtale med
- Utvidelse av anvendelsesområdet for konsernforskriften til å omfatte tilfeller hvor det skjer en overføring mellom utenlandske selskaper som driver virksomhet i Norge gjennom filial her dersom selskapene tilhører samme konsern og er hjemmehørende i en stat Norge har skatteavtale med.

På den annen side er det enkelte av departementets forslag som vi sterkt vil fraråde gjennomført. Det gjelder følgende forslag:

- Plikt til å føre tap ved realisasjon av fusjons- eller fisjonsfordring på gevinst- og tapskonto (ved trekantfusjoner eller -fisjoner)
- Begrensning i adgangen til å overføre aksjer i norske aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper samt selskaper utenfor EØS uten skattlegging av aksjonærene til tilfeller med vederlagsaksjer i selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i en stat utenfor EØS
- Supplering av gjennomskjæringsregelen i skatteloven § 14-90 med et uttrykkelig krav om at skatteposisjoner som nevnt i bestemmelsen skal bortfalle eller gjøres opp når det ikke utøves aktivitet i selskapet eller innretningen.

Nedenfor vil vi redegjøre nærmere for vårt syn på disse forslagene.

Forslaget om plikt til å føre tap ved realisasjon av fusjons- eller fisjonsfordring på gevinst- og tapskonto (ved trekantfusjoner eller -fisjoner)

Departementet foreslår i høringsnotatet at skattepliktig gevinst ved realisasjon av fusjons- eller fisjonsfordring skal føres på gevinst- og tapskonto i den utstrekning gevinsten ikke inntektsføres i realisasjonsåret, og at fradragsberettiget tap også skal føres på gevinst- og tapskonto.

Slik rettstilstanden er i dag, vil mor- og datterselskap etter en trekantfusjon kunne realisere fordringen, slik at det oppstår f.eks. inntektsføring hos morselskapet og tilsvarende fradrag hos datterselskapet, hvor inntektsføringen hos morselskapet utlignes mot tapsføringen hos datterselskapet ved at det ytes konsernbidrag fra morselskapet til datterselskapet.

En konsekvens av departementets forslag – om at fradragsberettiget tap ved realisasjon av fordringen må føres på gevinst- og tapskonto – er at man blir tvunget til å opprettholde konsernforholdet en periode etter eventuell realisasjon av fordringen, dersom man ønsker å utligne inntektsføringen i det ene selskapet mot fradragsføringen i det andre selskapet. Det er vanskelig å se noen rasjonell begrunnelse for en slik tilstramning.

I et dynamisk næringsliv kan situasjonen fort endre seg slik at man relativt kort tid etter en trekantfusjon eller -fisjon ønsker å bryte konsernforholdet som ble etablert gjennom fusjonen eller fisjonen. Departementets forslag om at fradragsberettiget tap ved realisasjon av fordringen må føres på gevinst- og tapskonto kan således bli en hindring for forretningsmessig godt motiverte transaksjoner.

Vi vil derfor anbefale departementet å gå bort fra forslaget om å føre gevinst/tap ved realisasjon av fusjons- eller fisjonsfordring på gevinst- og tapskonto. I stedet bør lovfestes det som etter vår oppfatning er gjeldende rett, nemlig at det er inntekts- og fradragsføring fullt ut i realisasjonsåret. En slik løsning vil også være i tråd med det som i dag er gjeldende rett for fordringsstap generelt, nemlig full fradragsrett i realisasjonsåret.

Vi vil også nevne at vi i høringsnotatet savner en vurdering av den løsning at skattemessig inngangsverdi på fusjons- eller fisjonsfordringen ved konvertering av fordringen til aksjer i datterselskapet videreføres i aksjenes inngangsverdi, jf. Ot. prp. nr. 1 (2001-2002) punkt 17.3.

Forslaget om å begrense adgangen til å overføre aksjer i norske aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper samt selskaper utenfor EØS uten skattlegging av aksjonærene til tilfeller med vederlagsaksjer i selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i en stat utenfor EØS

Overføring av aksjer fra et selskap (det overdragende) til et annet selskap (overtakende) mot vederlag i aksjer i dette selskap (aksjebytte) slik at det etableres et konsernforhold, er ofte betegnet som – slik det også gjøres i høringsnotatet – en fusjonslignende transaksjon, og utgjør en alternativ løsning til fusjoner i egentlig forstand (hvor virksomheten – eiendeler, rettigheter og forpliktelser – i det overdragende selskap blir overført til det overtakende og blir en avdeling der istedenfor et datterselskap til det overtakende selskap).

Etter vår oppfatning er det bemerkelsesverdig når departementet i høringsnotatet begrenser seg til å åpne for aksjebytter uten skattlegging av aksjonærene kun i følgende tilfeller:

- overføring av samtlige aksjer i norske aksjeselskaper eller allmennaksjeselskaper mot vederlag i aksjer i selskap med begrenset ansvar utenfor EØS-området (ikke overføring til selskap i lavskatteland)
- overføring av aksjer i et selskap utenfor EØS til et annet selskap utenfor EØS mot vederlag i aksjer (dog ikke dersom ett av selskapene er hjemmehørende i lavskatteland)

Det bemerkelsesverdige består i at man ikke også åpner for aksjebytter uten skattlegging av aksjonærene i følgende tilfeller:

- overføring av samtlige aksjer i norske aksjeselskaper eller allmennaksjeselskaper mot vederlag i aksjer i selskap med begrenset ansvar innenfor EØS-området, herunder norske selskaper
- overføring av aksjer i et selskap innenfor EØS til et annet selskap innenfor EØS mot vederlag i aksjer
- overføring av aksjer i et selskap innenfor EØS til et selskap utenfor EØS mot vederlag i aksjer (dog ikke dersom ett av selskapene er hjemmehørende i lavskatteland)
- overføring av aksjer i et selskap utenfor EØS til et selskap innenfor EØS mot vederlag i aksjer (dog ikke dersom ett av selskapene er hjemmehørende i lavskatteland)

Etter vår oppfatning foreligger det ingen rasjonelle begrunnelser for den av departementet foreslåtte begrensning i anvendelsesområdet for "skattefrie" aksjebytter. Tvert i mot er det i departementets vurderinger i høringsnotatet anført grunner som bør tilsi at også ovenfor nevnte tilfeller omfattes av anvendelsesområdet for "skattefrie" aksjebytter. Kjernen i dette er at departementet i andre sammenhenger i høringsnotatet foretrekker at virksomhet drives i datterselskaps form istedenfor som filial (avdeling).

Departementet har på side 80 i høringsnotatet selv angitt følgende for ikke å tillate den fusjonsløsning som er foreslått innenfor EØS også utenfor EØS

"Den vesentligste forskjellen mellom de to transaksjonstypene, er at det norske selskapet ikke opphører i forbindelse med et aksjebytte, i motsetning til ved overføring av virksomhet eller eiendeler mot aksjer. Selv om man har som vilkår for skattefritak i det siste tilfellet at virksomheten og de skattemessige verdier overføres med kontinuitet til en filial i Norge, vil norske myndigheter stå i en svakere posisjon overfor en norsk filial av utenlandsk selskap enn norsk datterselskap av utenlandsk morselskap. Det kan også være ønskelig for utenlandske selskaper å etablere seg i Norge ved en filial fremfor et datterselskap, da det er færre vilkår og formaliteter knyttet til en filial enn et aksjeselskap, samtidig som selskapet kan utnytte et eventuelt underskudd i filialen. Flere hensyn taler således for å begrense etableringen av filialer av utenlandske selskaper i Norge i forbindelse med omorganiseringer.

Vi kan her konstatere at departementet generelt foretrekker at utenlandske eiere har datterselskaper i Norge fremfor filialer her. Det konkluderes generelt med at "flere hensyn taler således for å begrense etableringen av filialer av utenlandske selskaper i Norge i forbindelse med omorganiseringer". Det er vanskelig å se at denne vurderingen ikke skal ha relevans også i forhold til utenlandske selskaper innenfor EØS-området. Ved å åpne for "skattefrie" aksjebytter også innenfor EØS-området, vil man nettopp legge til rette for en ytterligere reduksjon i antallet norske filialer av utenlandske selskaper, jf. nedenfor om hva næringslivet foretrekker.

I denne sammenheng viser vi også til at departementet foreslår å utvide anvendelsesområdet for konsernforskriften til å omfatte overføring av virksomhet i norsk filial av utenlandsk selskap til norsk aksjeselskap, så lenge det utenlandske selskapet er beliggende i et land Norge har skatteavtale med. Dette vil innebære at utenlandske selskaper innenfor EØS-området som fusjonerer inn et norsk selskap, først må gå veien om en norsk filial, for deretter å omdanne denne til norsk aksjeselskap etter konsernforskriften. En konsekvens av dette igjen antas å være at selskaper innenfor EØS-området som fusjonerer inn et norsk selskap med etterfølgende omdanning av den norske filialen til norsk aksjeselskap, vil være underlagt en forutsetning om fortsatt konserntilknytning for å unngå å utløse en betinget skatteplikt, mens dette ikke vil være tilfellet for selskaper utenfor EØS-området som "fusjonerer" inn et norsk selskap ved aksjebytte.

En manglende adgang til grenseoverskridende "fusjon" ved aksjebytte innenfor EØS-området harmonerer etter vår oppfatning også dårlig med departementets avvisning av regler som fritar for realisasjonsbeskatning dersom et utenlandsk selskap omdanner sitt datterselskap i Norge til en filial i Norge. Denne avvisning antas å ha sin bakgrunn nettopp i departementets ønske om å begrense etableringen av filialer av utenlandske selskaper i Norge i forbindelse med omorganiseringer, jf. det som er sitert fra høringsnotatet ovenfor.

I mange tilfeller vil situasjonen også være at næringslivet foretrekker en "fusjon" gjennomført som aksjebytte fremfor en fusjon med norsk filial (avdeling). Det kan være mange rent forretningsmessige eller praktiske grunner til et slikt ønske (offentligrettslige tillatelser, påbud, rettigheter, privatrettslige avtaler etc). Her ligger kanskje den viktigste begrunnelsen for en utvidelse av anvendelsesområdet for "skattefrie" aksjebytter i forhold til det departementet har foreslått i høringsnotatet. I internasjonale virksomheter er det etter vår erfaring oftere å se at virksomhet i et annet land organiseres gjennom et datterselskap enn gjennom en filial.

Et viktig hensyn er det også at det kan finnes land innenfor EØS-området som ikke har sivilrettslige regler om fusjon i tradisjonell forstand, heller ikke for innenlandske fusjoner, men hvor "fusjoner" gjennomføres som aksjebytter. I et slikt tilfelle kan situasjonen være at dette er akseptabelt i forhold til EU/EØS-retten.

Vi vil også gi uttrykk for at situasjonen for rent norske "fusjoner" også kan være slik at næringslivet heller ønsker en "fusjon" gjennomført som aksjebytte (konserndannelse) fremfor en fusjon (med ett selskap og eventuelt flere avdelinger). I dag må næringslivet dersom det ønsker konserndannelse ved en ren norsk "fusjon" i tilfelle ordne dette gjennom en etterfølgende reorganisering, eller velge å fortsette med en løsning med ett selskap og flere avdelinger, som man ut fra forretningsmessige eller praktiske grunner ikke anser som den optimale løsning.

Departementets avvisning av aksjebytte uten skattlegging av aksjonærene ved en ren norsk "fusjon" må også anses å være i strid med de hensyn som ligger til grunn for de norske reglene om konsernbidrag. Et grunnhensyn der er at det skal være skattemessig nøytralt om en virksomhet organiseres som et selskap eller som konsern. Ved ikke å åpne for aksjebytte uten skattlegging av aksjonærene ved en ren norsk "fusjon" bryter man med dette hensynet. I dag vil det ofte være fordelaktig av skattemessige grunner å velge fusjon til ett selskap fremfor aksjebytte og konserndannelse. Slike sammenhenger bør heller reduseres enn å utvides.

Vår anbefaling er derfor at departementet i det videre arbeid legger til grunn en løsning hvor aksjebytte uten skattlegging av aksjonærene innføres som generell regel.

Avslutningsvis under dette punkt reiser vi også spørsmål ved hensiktsmessigheten av å kreve overføring av samtlige aksjer. Ved aksjebytte kan "fusjonen" ikke treffes ved noe kvalifisert flertall, slik som ved tradisjonelle fusjoner. Dette muliggjør at et fåtall aksjonærer kan blokkere for et ellers "skattefritt" aksjebytte.

Regler om tvangsinnløsning som ligner på de norske kan være det som løser problemet, men det må anses høyst uklart hvor utbredt slike regler er. Dessuten oppstår det spørsmål om hva som skal regnes som overføringstidspunkt i tilfeller med tvangsutløsning. Vi savner således en vurdering av kravet om 100 % overføring, sammenlignet med for eksempel et krav om 90 % overføring.

Det bør også utdypes nærmere hva slags sammenheng som skal kreves i tid mellom en frivillig overføring og tidspunktet for fremsettelse av et krav om tvangsinnløsning, for at "skattefrihet" skal oppnås.

Forslaget om å supplere gjennomskjæringsregelen i skatteloven § 14-90 med et uttrykkelig krav om at skatteposisjoner som nevnt i bestemmelsen skal bortfalle eller gjøres opp når det ikke utøves aktivitet i selskapet eller innretningen

Departementet foreslår i høringsnotatet at gjennomskjæringsregelen i skatteloven § 14-90 suppleres med et uttrykkelig krav om at skatteposisjoner som nevnt i bestemmelsen skal bortfalle eller gjøres opp når det ikke utøves aktivitet i selskapet eller innretningen. Det skal etter forslaget være et vilkår at aktivitet er utøvet før transaksjonen, og at denne videreføres etter transaksjonen med hensyn til art og omfang.

Etter vår oppfatning bør det av flere grunner frarådes å lovfeste et uttrykkelig krav om at skatteposisjoner som nevnt i skatteloven § 14-90 skal bortfalle eller gjøres opp når det ikke utøves aktivitet i selskapet eller innretningen:

- Det er uklart hva som skal være tilstrekkelig aktivitet (art og omfang)
- Det er uklart hvor lang tid i forveien aktiviteten må ha vært utøvet
- Det er uklart hvor lang tid i etterkant aktiviteten må utøves
- Det er neppe mulig å klargjøre nevnte uklarheter i forskrifts form (blir uansett svært skjønsmessige vurderinger)
- Det vil være vanskelig å vite hva som gjelder før en transaksjon gjennomføres (manglende forutberegnelighet) og ofte vil det ikke være tilstrekkelig tid til å innhente en forhåndsuttalelse
- Det vil oppstå forskjellsbehandling av skattytere, jf. svært skjønsmessige vurderinger

Når det gjelder holdingselskaper og andre selskaper uten egen aktivitet, heter det i høringsnotatet at gjennomskjæring likevel ikke skal foretas når det utøves aktivitet i et annet selskap, og omorganiseringen er et ledd i opprydding i selskapsstrukturen for å gi bedre rammebetingelser for virksomheten.

Etter vår vurdering utøves det uansett en viss aktivitet i alle selskaper. Selv i selskaper uten formelt ansatte, med et minimum av midler, for eksempel bankinnskudd på kroner 100 000, skjer det en viss aktivitet. Helt uforstående stiller vi oss til at holdingselskaper kan være uten egen aktivitet. For alle selskaper er det i henhold til sivilrettslig lovgivning tillagt selskapets styre et ansvar samt oppstilt krav om et visst minimum av aktivitet. I høringsnotatet er slike former for minimumsaktivitet ikke vurdert. Uklart er det også hvordan investeringsselskaper, venture-selskaper og private equity-selskaper skal vurderes.

I høringsnotatet problematiseres det heller ikke over hvor stor eierprosent holdingselskapet eller et annet selskap uten egen aktivitet skal måtte ha i det selskap hvor aktiviteten utøves, for at gjennomskjæring ikke skal kunne foretas.

Videre introduseres et nytt vilkår for holdingselskaper og andre selskaper uten egen virksomhet, i tillegg til aktivitetskravet. Omorganiseringen må være "et ledd i opprydding i selskapsstrukturen for å gi bedre rammebetingelser for virksomheten". Også dette er et vilkår med uklart innhold, hvor svaret på om vilkåret kan anses oppfylt, nødvendigvis må bli svært skjønnsmessig.

Når det gjelder holdingselskaper og andre selskaper uten egen aktivitet, viser vi til de vanskelige skjønnsmessige grensedragninger som skattemyndighetene allerede har når det gjelder spørsmålet om skatteplikt for gevinst/fradragrett for tap på fordringer og garantier for holdingselskaper og ventureselskaper. På svært skjønnsmessig grunnlag må det i slike tilfeller tas stilling til om det dreier seg om fordring eller garanti i næring eller virksomhet. Etter vår erfaring oppstår det her ofte konflikter mellom skattyterne og skattemyndighetene. Tilsvarende konflikter vil man måtte regne med dersom det innføres et aktivitetskrav slik det er foreslått i høringsnotatet, selv om innholdet i aktivitetskravet skal være et annet enn i virksomhetskravet. Begge begrepene fremstår som utpreget skjønnsmessige vilkår.

Når det gjelder fisjon, åpnes det i høringsnotatet for at et selskap skal kunne fisjoneres ut i en del som ikke viderefører aktiviteten fra det overdragende selskapet. Tilsynelatende legges det opp til at det skal være tilstrekkelig at det videreføres aktivitet i det overdragende selskap. Etter vår oppfatning er det betenkelig å la videreføring av skatteposisjoner hos det overtakende selskap være avhengig av videreført aktivitet i det overdragende selskap. Ved fisjon i et slikt tilfelle vil det i så fall bli en vanskelig utfordring å kontraktsregulere konsekvensene dersom videreføring av aktivitet ikke skulle finne sted i tilstrekkelig grad i det overdragende selskap etter fisjonen. Denne utfordring, sammen med den usikkerhet som et aktivitetskrav vil innebære, vil kunne være et hinder for gjennomføringen av fisjon i slike tilfeller.

Etter vår oppfatning bør departementet foreta en fornyet vurdering av forslaget om å innføre et uttrykkelig aktivitetskrav i skatteloven § 14-90. Vår anbefaling er at et uttrykkelig aktivitetskrav

skrinlegges. Etter vår vurdering vil et slikt krav verken redusere usikkerheten knyttet til spørsmålet om gjennomskjæring, eller gjøre det lettere å håndtere gjennomskjæringsregelen.

Vi vil også benytte anledningen til å reise spørsmålet om en gjennomskjæringsregel er et treffende virkemiddel dersom utnyttelsen av en generell skatteposisjon er det overveiende motiv for transaksjonen. Etter vår oppfatning kan det reises spørsmål om hensynene bak reglene om "skattefri" omorganisering (fusjon, fisjon og omdanning) slår til i slike tilfeller. Således kan det være en mer riktig løsning at terskelen for å gripe inn er høy, men da med den konsekvens at omorganiseringen utløser ordinære skattekonsekvenser. Dette antas å være mer i tråd med EUs fusjonsskattedirektiv artikkel 11. Det foreligger således argumenter for å oppheve bestemmelsen i skatteloven § 14-90.

Et argument for opphevelse av skatteloven § 14-90 er også det forhold at bestemmelsen innebærer en konkurransevridning til fordel for eksisterende aktører på bekostning av nye aktører i den grad det er nødvendig for å unngå gjennomskjæring at tidligere virksomhet videreføres (se mer om dette NOU 1989:14 Bedrifts- og kapitalbeskatningen – en skisse til reform side 273-274).

Når det gjelder skatteloven § 14-90 vil vi også peke på følgende problemstilling. Bestemmelsen fastslår at dersom vilkårene for anvendelse er oppfylt, skal posisjoner uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost falle bort dersom de representerer en skattefordel (f.eks. fremførbare underskudd, tom positiv saldo, negativ gevinst- og tapskonto og ubenyttet skjerming), men inntektsføres uten rett til avregning mot underskudd dersom de representerer en skatteforpliktelse (positiv gevinst- og tapskonto).

Slik bestemmelsen er formulert fremgår det ikke klart mot hvilket underskudd avregning av inntektsføringen ikke kan skje. Det bør klargjøres at forbudet mot avregning i tilfeller hvor bestemmelsen kommer til anvendelse, ikke rammer posisjoner i samme selskap. Vi går ut fra at en positiv gevinst- og tapskonto fortsatt kan inntektsføres mot fremførbart underskudd i samme selskap, selv om skatteloven § 14-90 kommer til anvendelse. Den positive gevinst- og tapskontoen utgjør for eksempel kr 50 millioner, mens underskuddet beløper seg til kr 200 millioner. I et slikt tilfelle går vi ut fra at kr 50 millioner kan avregnes mot underskuddet på kr 200 millioner. Annerledes vil det kunne være dersom det var det "overtakende" selskapet som har underskuddet på kr 200 millioner.

Helt avslutningsvis vil vi også fremkomme med noen mer tekniske synspunkter.

Utkast til skatteloven § 11-11 sjette ledd:

Det bør klargjøres at dette også gjelder fusjon og fisjon av selskaper hjemmehørende i hver sin EØS-stat.

Det bør også vurderes nærmere om det er treffende å stille som vilkår at fusjonen må "gjennomføres i samsvar med loven i den stat hvor det overtakende selskap er hjemmehørende". Hva med loven der hvor det overdragende selskap er hjemmehørende?

Utkast til skatteloven § 11-11 sjuende ledd:

Utkast til sjettede ledd begynner med formuleringen

"Fusjon og fisjon av selskaper med begrenset ansvar hjemmehørende i annen EØS-stat kan gjennomføres uten beskatning av selskapet og aksjonærene", mens sjuende ledd begynner med formuleringen

"Fusjon mellom to eller flere selskaper med begrenset ansvar hjemmehørende utenfor EØS og fisjon av et selskap med begrenset ansvar hjemmehørende utenfor EØS kan gjennomføres uten beskatning av aksjonærene og selskapene".

Er det noen grunn til at formuleringen i sjuende ledd ikke kan bygges opp etter mønster av sjettede ledd og lyde slik: "Fusjon og fisjon av selskaper med begrenset ansvar hjemmehørende utenfor EØS kan gjennomføres uten beskatning av selskapet og aksjonærene"?

Uansett bør formuleringen i første setning "når fusjonen skjer" endres til "når fusjonen eller fisjonen skjer".

I leddets tredje setning heter det "ved overføring av aksjer". Bør det ikke stå "ved overføring av samtlige aksjer"?

Utkast til skatteloven § 11- 20 annet ledd:

Utkastet er formulert slik:

"Ved omdanning etter foregående ledd skal skattemessige inngangsverdier og ervervstidspunkt videreføres, og skatteposisjoner knyttet til virksomheten overføres uendret til selskapet."

Formuleringen bør etter vår oppfatning vurderes nærmere. Skattemessige inngangsverdier og ervervstidspunkter er vel også skatteposisjoner? Kanskje kan formuleringene i skatteloven § 11-7 første ledd anvendes også her, noe omformulert:

"Ved omdanning etter foregående ledd skal skattemessige verdier og ervervstidspunkt for eiendeler, rettigheter og forpliktelser videreføres, og øvrige skatteposisjoner knyttet til virksomheten overføres uendret til selskapet."

Utkast til skatteloven § 11- 21 første ledd bokstav c:

Dersom det skal gjelde et krav om at det nystiftede datterselskapet i utlandet skal være heleid, bør dette tas inn i lovteksten.

Utkast til skatteloven § 11- 21 første ledd bokstav d:

Det bør fremgå av selve lovteksten og ikke kun i en forskrift at bestemmelsen gjelder overføring til heleid datterselskap med begrenset ansvar i samme konsern hjemmehørende i Norge. Dersom det skal gjelde et krav om at selskapet er nystiftet, bør dette også fremgå av lovteksten.

Utkast til skatteloven § 11- 21 første ledd bokstav e:

I denne bokstav benyttes formuleringen

”overfører eiendeler som har tilknytning til norsk beskatningsområde”, mens det i bokstav d så langt vi kan se, benyttes en annen formulering om det samme:

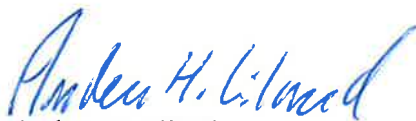
”overfører eiendeler som har tilknytning til virksomhet som er skattepliktig til Norge etter § 2-3”.

Det bør vurderes å benytte samme formulering i begge bokstaver. En formulering mer i tråd med sistnevnte formulering er også benyttet i utkastet til skatteloven § 11-11 sjette ledd annet punktum, jf. også fjerde ledd.

Videre bør det fremgå av lovteksten at det er et vilkår at det foreligger konsernforhold, og kravet til konsernforhold bør presiseres slik det er gjort i gjeldende bokstav a.

Vi håper synspunktene ovenfor kan komme til nytte i den videre saksbehandling. Vi har i denne omgang kun vurdert utkastene til lovtekster, ikke utkastene til forskriftstekster.

Vennlig hilsen
KPMG Law



Anders H. Liland
Advokat