



Finansdepartementet  
Postboks 8008 Dep  
0030 Oslo

## **Utkast til regler om skattemessig behandling om omorganisering og omdanning av virksomhet mv.**

Vi viser til Deres brev av 18. januar 2010, med oversendelse av høringsnotat med utkast til regler om skattemessig behandling av omorganisering og omdanning av virksomhet mv.

Høringen har vært sendt ut til alle regionene i Skatteetaten for kommentarer.

Innledningsvis vil Skattedirektoratet bemerke at vi ser behovet for en gjennomgang av deler av dette regelverket med tanke på å tilpasse skattereglene til en stadig økende internasjonalisering, og spesielt med tanke på å oppfylle forpliktelser etter EØS-avtalen.

### **DEL III KONTINUITET**

Vi er enig i den foreslåtte presiseringen i skatteloven § 11-20 andre ledd med hensyn til kontinuitet når det gjelder inngangsverdi og ervervstidspunkt ved omdannelse etter denne bestemmelsen.

### **DEL IV FUSJON OG FISJON**

#### **11. Vurdering av kravet til lovlig selskaps- og regnskapsrettslig gjennomføring av fusjon og fisjon i skatteloven § 11-1 annet ledd**

Direktoratet er i utgangspunktet positive til at kravet i § 11-1-andre ledd, om at fusjon/fisjon må være lovlig i henhold til selskaps- og regnskapsreglene, oppheves.

Vi finner likevel grunn til å bemerke at det i dag er en rekke lovbestemmelser i skatteloven som inneholder en forutsetning for den skattemessige behandlingen at de selskapsrettslige og regnskapsrettslige regler er fulgt. Ut fra hensynet til et harmonisert regelverk ser vi det som uheldig at dette kravet foreslås opphevet ved fusjon/fisjon, uten at en samtidig vurderer konsekvenser i forhold til det øvrige regelsett hvor dette er en forutsetning. Som eksempel viser vi til følgende bestemmelser:

Utbytte

Etter skatteloven § 10-12 første ledd er det en forutsetning for fradrag for skjerming at utbytte er lovlig utdelt fra selskapet. Dette lovlighetskravet knytter seg både til selskapsrettslige regler i aksjeloven §§ 8-1 og 8-2 og som følge av kravene i aksjeloven § 8-1 (godkjent resultatregnskap og fri egenkapital) også til regnskapsrettslige regler.

Samme kriterium, lovlig utdelt, er også brukt i skatteloven § 2-38 andre ledd bokstav a, som vilkår for skattefrihet for mottatt utbytte etter fritaksmetoden i selskapsforhold.

Konsernbidrag

Skatteloven § 10-2 første ledd stiller som vilkår for fradragsrett for konsernbidrag bl.a. at dette skal være lovlig i forhold til aksjelovens regler. Av aksjeloven § 8-5 andre ledd fremgår det et krav om at bestemmelsen i §§ 8-1 til 8-4 (utbyttereguleringen) gjelder tilsvarende for konsernbidrag.

Korreksjonsinntekt

Vi viser til skatteloven § 10-5 vedrørende utdeling eller avsetning til utdeling av ubeskattet kapital med inntektsføring av korreksjonsinntekt som konsekvens. Etter bestemmelsens andre og tredje ledd er det klare henvisninger til størrelsen av egenkapitalen i henhold til balansen i årsoppgjøret, samt til foreslått utbytteutdeling etter aksjeloven § 8-2 i selskapets årsoppgjør.

Det må således i alle tilfelle foretas en vurdering av selskapsrettslig og regnskapsrettslig art for å kunne behandle de skatterettslige spørsmål som oppstår som følge av utbytte- og konsernbidragstransaksjoner, herunder også spørsmål om korreksjonsinntekt. Spesielt i utbyttesaker kommer dette klart frem, og sammenhengen til fusjons- og fisjonssaker er her stor. Som eksempel kan nevnes selskap som i forbindelse med fisjon uriktig har anvendt kontinuitetsprinsippet i stedet for transaksjonsprinsippet, eventuelt har brukt transaksjonsprinsippet feil ved at innskutt kapital i form av virkelig verdi er ført som fri egenkapital. Grunnlaget for utbytteutdelingen i regnskapet vil dermed være feil. Kapitalen skulle her ha vært ført som bundet kapital og utdeling forutsetter at en går veien om aksjelovens regler om kapitalnedsettelse. Spørsmålet er hvilken konsekvens en slik regnskapsmessig feil i forbindelse med fisjonene skal få i forhold til en senere utbytteutdeling. Slik regelen er i dag vil utbytte i et slikt tilfelle neppe kunne anses som lovlig, jf aksjeloven § 8-1.

Forslaget om opphevelse av kravet om lovlig selskaps- og regnskapsrettslig gjennomføring av fusjon, er på side 47 tredje avsnitt i høringsnotatet begrunnet på følgende måte:

*”Aksjonærer vil ofte ikke kunne påvirke gjennomføringen av transaksjonen. Det kan i slike tilfeller virke lite rimelig at aksjonærer som ikke har kunnet påvirke utfallet av transaksjonen, likevel må bære konsekvensene i form av beskatning. For selskapsaksjonærer under fritaksmetoden vil sanksjoner i form av skattlegging dessuten heller ikke ha effekt. Ulikebehandling av personlige aksjonærer og selskapsaksjonærer når det gjelder skattemessige sanksjoner på brudd på fusjons- og fisjonsreglene, vil være uheldig”.*



De samme argumenter vil kunne fremføres i forhold til utbytteutdelinger som måtte stride mot enten selskapsrettslige eller regnskapsrettslige regler. Forholdet til disse reglene bør derfor vurderes nærmere og kommenteres i forarbeidene. Dette forsterkes også av uttalelsene i høringsnotatet side 48 annet avsnitt hvor det sies følgende:

*”Det er skattemessig uten betydning om en fusjon eller fisjon regnskapsmessig gjennomføres etter transaksjonsmetoden eller kontinuitetsmetoden. Begge metodene er tillatt, men det er de faktiske forhold i den enkelte transaksjon som avgjør hvilket prinsipp som skal anvendes.*

.....

*At anvendelse av uriktig regnskapsprinsipp kan påvirke muligheten til å utbetale utbytte, er i seg selv ikke et egentlig skattemessig problem.”*

Som sitert ovenfor er det på side 47 tredje avsnitt uttalt at en skattepliktig fisjon ikke vil ha noen effekt for selskapsaksjonær. Dette vil ikke nødvendigvis være riktig i alle tilfeller. Dersom en kommer til at det skal skje uttaksbeskatning på selskapets hånd og utbyttebeskatning på aksjonærens hånd som følge av fisjonen, kan en stille spørsmål ved om vilkårene for skattefrihet i skatteloven § 2-38 andre ledd bokstav a kan anses å være oppfylt.

På side 47 siste avsnitt er det vist til at det er urimelig at mindre avvik i regnskapslovens regnskapsstandarder skal lede til at hele transaksjonen ikke kan skje skattefritt, og at det naturlige virkemiddelet her er at den regnskapsmessige feilen rettes. Det er her vist til regnskapsloven § 4-3 annet ledd om at vesentlige feil skal føres mot egenkapitalen, mens mindre feil skal resultatføres som ekstraordinære kostnader/inntekter, jfr NRS nr 5 pkt 3.5.

For ordens skyld finner vi her grunn til å bemerke at regnskapsloven § 4-3 gir anvisning på at feil ved tidligere årsregnskap skal føres direkte mot egenkapitalen. Dette innebærer ingen retting av det avlagte årsregnskapet for angjeldende år, men gjennomføres som en egenkapitalkorreksjon i det senere årsregnskapet, hvor feilen er avdekket. Det skjer m.a.o. ingen korreksjon av inneværende års regnskap slik avsnittet kan gi inntrykk av. Det er senere års regnskap som korrigeres, og det kan ikke påvirke beskatningen i et tidligere år.

Videre er henvisningen til NRS nr 5 pkt foreldet. IFRS-harmoniseringen tillater ikke lenger klassifisering av poster som ekstraordinære. Henvisningen skal derfor være NRS nr 5 Spesifikasjon av særlige poster mv, pkt 6.

Som det fremgår av utkastet vil de vilkår som anses vesentlig for at en fusjon/fisjon skal kunne gjennomføres skattefritt, (kravene til fusjons- og fisjonstype, skattemessig kontinuitet for selskaper og aksjonærer og reglene om tilleggsvederlag), være regulert i andre bestemmelser i skatteloven enn § 11-1 (2). Skattelovens henvisning til aksjelovene med hensyn til kravet til fisjons- og fusjonsform, kom på spissen i Høyesteretts dom av 1. april 2008 (Haberstad-dommen). Høyesterett kom her til at vilkårene for skattefri fisjon etter skatteloven § 11-4 forelå selv om det eneste som ble overført fra det overdragende selskap var en fisjonsfordring etablert samtidig med fisjonsbeslutningen. Dette med begrunnelse i at skatterettslige betraktninger ikke kunne komme inn ved denne vurderingen da lovgiver har valgt å knytte skattefritaket opp mot det selskapsrettslige fisjonsbegrepet.



Utgangspunktet må etter vår vurdering være at realisasjon av aksjer beskattes, og at unntaket for fisjon begrunnes i de skatterettslige hensyn knyttet til kontinuitet og ønsket om å ivareta et reelt behov for bedriftsøkonomisk hensiktsmessig omorganisering av næringsvirksomhet. Ut fra dette bør utdeling/etablering av fordring på et selskap mot innløsning av aksjer ikke være en fusionsform som aksepteres med skattefrihet, men behandles etter reglene om realisasjon. Vi foreslår derfor at det tas inn et vilkår i § 11-4 om fordeling av eksisterende balanseeiendeler som forutsetning for skattefrihet.

## 12. Trekantfusjoner

Når fusjonsfordringen innfris, eller konverteres til aksjekapital, til annen verdi enn skattemessig, vil det oppstå gevinst/tap. I de tilfellene morselskapet oppnår en gevinst, men likevel ikke er i posisjon til å yte konsernbidrag og således utligne denne mot tap i datterselskapet, vil morselskapet kunne se seg tjent med å fusjonere datterselskapet opp i mor for å kunne utnytte tapet (BFU 75/05). Dersom en slik fusjon har som sitt vesentligste formål å unngå/reducere skatt som oppstår ved realisasjon av fordringen er vi av den oppfatning at ulovfestet gjennomskjæring må kunne komme til anvendelse. Etter vår mening bør en i forarbeidene kommentere dette forholdet.

Det har vært reist spørsmål om vederlagsaksjene i forbindelse med en trekantfusjon/fisjon kan utstedes i mormorselskap (BFU 34/06). Vi mener en her bør vurdere å innta i bestemmelsene at ikke bare øverste morselskap i konsernet, men ethvert morselskap i kjeden skal kunne yte vederlag ved trekantfusjoner/fisjoner. En må i tilfelle regulere nærmere hvorvidt fordringen da skal gå direkte mellom partene eller via det/de mellomliggende selskapene.

For øvrig er vi enig med departementet i at en eventuell løpende regulering av den skattemessige verdien på fordringen, vil medføre et komplisert regelverk. Ligningstekniske hensyn tilsier derfor at det ikke innføres slike regler.

## Andre kommentarer

Det knytter seg en del usikkerhet rundt adgangen til å gjennomføre skattefrie fusjoner med hjemmel i administrativ praksis/ulovfestet rett, hvor fusjonspartene har forskjellige selskapsform, og dermed ikke anses som "likeartede" i forhold til skatteloven § 11-2 (2) ledd.

Skattefri fusjon med grunnlag i ulovfestet rett forutsetter som kjent at fusjonspartene har et vesentlig sammenfall i ligningsmåte og materielle skatteregler på selskaps- og eiernivå. Spørsmål har særlig kommet opp i forbindelse med fusjon mellom aksjeselskap og borettslag, fordi borettslag i utgangspunktet selskapslignes, men pga. andelseiernes bruk normalt vil fylle vilkårene i skatteloven § 7-3 for deltakerligning. Vi antar at et deltakerlignet borettslag ikke kan fusjonere skattefritt med et aksjeselskap, i motsetning til et selskapslignet borettslag. Problemstillingen illustreres i bl.a. BFU 38/08 og 34/07. Siden dette er problemstillinger det knytter seg stor usikkerhet til bør en vurdere hvorvidt ulovfestet rett på dette området i større grad bør reguleres i lov/forskrift eventuelt omtales nærmere i forarbeidene.



## **DEL V OMDANNING – ENDRING AV SELSKAPSFORM**

Vi viser til problemstillingen i punktet ovenfor. Ved senere endring av ligningsmåte for borettslaget fra selskapsligning til deltakerligning av andelshaverne, blir det spørsmål om dette skal skattlegges som realisasjon. Direktoratet har på bakgrunn av Finansdepartementets uttalelse i Utv. 2003 side 1192 kommet til at dette ikke vil utløse beskatning av borettslag eller andelshaver. Etter vår mening bør også dette forholdet omtales nærmere under del V Omdanning – endring av selskapsform.

For øvrig støtter Skattedirektoratet departementets forslag om utvidelse av anvendelsesområdet for skattefrie omdanning etter sktl. § 11-20. Direktoratet er i det vesentlige enig i departementets vurderinger og standpunkt som presenteres i høringsnotatet for forslaget til endringer i sktl. § 11-20 med tilhørende forskriftsbestemmelser. Vi har imidlertid merket oss at selskap med begrenset ansvar er nevnt innledningsvis i høringsnotatet (side 9), men ikke tatt med i forslaget til ny lovtekst.

Skattedirektoratet har noen språklige merknader til enkelte av forskriftsbestemmelsene.

Departementet foreslår at det gis regler i skattelovforskriften §§ 11-20-1 flg om at vederlag ved omdanning skal være aksjer i det overtakende selskapet, med et kontantvederlag som ikke skal overstige 20 % av det totale vederlaget. Med andre ord skal eierkontinuiteten ved omdanning være minst 80 %. Vi har vanskelig for å se at dette kommer klart nok frem i § 11-20-9, jf første ledd som omhandler "selskap som nevnt i § 11-20 første ledd bokstav c-f og annet ledd". Dette skyldes også at forslaget ikke positivt uttrykker hvordan vederlaget skal fordeles, men benytter en nektende form som rent språkteknisk er mindre pedagogisk.

Når det gjelder forslaget til ny FSFIN § 11-20-3 er opprinnelig henvisning til § 11-20-3 i siste punktum blitt stående uendret i forslaget. Vi antar at riktig henvisning her skal være til § 11-20-4.

I forslaget til ny § 11-20-7 (1) antar vi at det skal være overtakende selskap og ikke "overdragende" selskap.

I forslaget til ny § 11-20-9 (1) om eiermessig kontinuitet antar vi "ikke" har kommet inn ved en feiltakelse, slik at det egentlig er meningen å fastslå at: Omdanning av selskap som nevnt i § 11-20 første ledd bokstav c-f og annet ledd må fordeles i samsvar med hver deltakers eierandel eller rettighet før overføringen.

## **DEL VI SÆRLIG OM INTERNASJONALE FORHOLD**

### **16 Grenseoverskridende fusjon og fisjon**

Som nevnt i høringsnotatet vil en fusjon mellom et selskap hjemmehørende i Norge med et selskap hjemmehørende i utlandet ikke utløse beskatning dersom det norske selskapet er det overtakende selskapet. Vi ser imidlertid at det ved en slik fusjon kan reise seg enkelte utfordringer knyttet til skatteposisjonene som kan ligge i det utenlandske selskapet. Hvor godt utenlandske skatteposisjoner er kontrollert, vil generelt fremstå som usikkert for norske ligningsmyndigheter.



Dette betyr at disse skatteposisjonene vil måtte gjøres til gjenstand for særskilt norsk ligningskontroll når de føres inn i norsk beskatningsområde. Vi savner i høringsnotatet en nærmere redegjørelse for de mange prinsipielle og praktiske spørsmål som oppstår i denne forbindelse. Vi antar at en her må treffe en bestemmelse om hvilke av posisjonene oppstått under et fremmed skatteregime som ligner norske motstykker godt nok til å undergis tilsvarende skattemessig behandling.

Ved fusjon/fisjon mellom selskap hjemmehørende i Norge og selskap hjemmehørende innenfor EØS er det et vilkår etter ny § 11-11 første jf fjerde ledd at det overdragende selskapets virksomhet med tilhørende eiendeler, rettigheter og forpliktelser blir skattepliktig til Norge etter § 2-3 første ledd bokstav b når det overtakende selskapet ikke er hjemmehørende i Norge. Etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b er det en forutsetning at det drives virksomhet i Norge, og vi legger derfor til grunn at en filial som bare driver passiv kapitalplassering ikke vil falle innenfor reglene om skattefrihet.

At en nå åpner for skattefri fusjon mellom norske og utenlandske selskaper under forutsetning av etablering av norsk filial, vil kunne åpne for tilpasninger ved organisering av virksomhet som har inntekter som faller innenfor fritaksmetoden. Utenlandske selskap, herunder norsk filial vil som kjent ikke falle innenfor 3 % regelen i skatteloven § 2-38 sjette ledd. I forhold til kildeskatt på utbytte, jf. sktl. § 10-13, kan en si at dette er forståelig da kildeskatt er en skatt på brutto. I forhold til aksjeinntekter i form av gevinster mv. som utenlandske selskaper oppbærer gjennom filialer i Norge er regelen mindre naturlig. Etter vår vurdering vil forslaget om skattefrie fusjoner over landegrensene aktualisere et behov for å se nærmere på rekkevidden av 3 % regelen i forhold til utenlandske selskap med norske filialer.

Mens det ved fusjon og fisjon kan velges kontinuitet, gir skatteloven §§ 14-60 flg anvisning på at når driftsmiddel tas inn i norsk beskatningsområde skal det fastsettes en ny inntaksverdi. En bør her kommentere hvilket av de to regelsettene som skal gis forrang når driftsmidler føres inn i norsk beskatningsområde via fusjon og fisjon.

Spørsmål om bytteforhold ved fusjon kan basere seg på bokførte verdier, er blitt reist i forbindelse med fusjon innen konsern og ved fusjon av små foretak. En fusjon til bokførte verdier kan i noen tilfeller medføre forskyvninger mellom verdiene bak hver aksje, og dermed mellom partene. Vilkåret i skatteloven § 11-8 (1) ledd om at nominell og innbetalt aksjekapital skal fordeles i samme forhold som netto virkelige verdier fremgår i lovteksten bare for fisjoner, men det er mulig dette må kunne innfortolkes i kontinuitetskravet for så vidt gjelder fusjoner. Problemstillingen kan illustreres ved fusjon mellom to konsernselskaper der det ene eier en pengesekk med 1 mill, og det andre selskapet, eier et bygg i Oslo med bokført verdi 1 mill og virkelig verdi 60 mill. Dersom det første selskapet er det overdragende selskapet og bokført verdi legges til grunn for utstedelse av vederlagsaksjer, skal vederlagsaksjene utgjøre 50 % av aksjene i det overtakende selskapet, mens de reelt sett overtar ca. 50 % av de verdier som ligger i overtakende (50 % av 60 mill.). Dette åpner for skatteplanlegging, kanskje særlig over landegrensene og det bør derfor vurderes om man skal si noe om bytteforholdet også her.

Etter ny § 11-11 åttende ledd kan departementet gi forskrifter om plikt for overdragende selskap og aksjonærer til å gi opplysninger om gjennomføringen av transaksjoner som nevnt i bestemmelsen. I forskriften bør en også etter vår vurdering regulere hvilke konsekvenser et eventuelt brudd på denne opplysningsplikten vil medføre. Som eksempel på en regel hvor konsekvensene ved brudd er nærmere regulert i bestemmelsen viser vi til NOKUS-reglene hvor utnyttelse av underskudd er avhengig av en utrykkelig erklæring fra skattyter, jf skatteloven § 10-66, samt dokumentasjonsreglene i forbindelse med kreditreglene i FSFIN § 16-28-8.

Ved fusjon av to utenlandske selskaper innenfor EØS er det i ny § 11-11 sjettede ledd satt som vilkår at eventuell virksomhet det overdragende selskapet driver i Norge gjennom filial skal videreføres av det overtakende selskapet, jf henvisningen til fjerde ledd. Tilsvarende vilkår er så langt vi kan se ikke tatt inn i § 11-11 syvende ledd som regulerer fusjon mellom utenlandske selskaper utenfor EØS.

### **17 Grenseoverskridende omorganiseringer**

Ved overføring av virksomhet i norsk selskaps filial i utlandet til aksjeselskap i samme stat, utkast til § 11-21 bokstav c, er skattefritaket betinget av at det mottakende selskapet forblir en del av konsernet. Som nevnt vil skatt betalt av det norske morselskapet i utlandet i forbindelse med overføringen til det nystiftede datterselskapet kunne fradragsføres etter reglene om kreditfradrag etter § 16-20. Skatt betalt av datterselskapet ved en senere realisasjon av eiendelen vil ikke falle innenfor disse reglene og vil ikke kunne føres til fradrag. I høringsutkastet reises det spørsmål om slik skatt burde kunne fradragsføres på samme måte. Dette vil slik vi ser det kunne medføre visse kontrollmessige utfordringer. Selskapet vil da måtte godtgjøre at det er de samme eiendelene som er realisert av datterselskap. Dersom en ønsker å innføre fradragsrett også i disse tilfellene anbefaler vi at en begrenser dette til land vi har skatteavtale med.

## **DEL VII INDIVIDUELLE VEDTAK OM SKATTEFRI OMORGANISERING**

Skattedirektoratet er enig i at det kan være hensiktsmessig å beholde en slik særlig "sikkerhetsventil", selv om endringene i omdanningsreglene for øvrig tilsier at de aller fleste omorganiseringer bør kunne tilpasses de generelle fritaksreglene.

Vi har imidlertid vanskelig for å se at den foreslåtte formuleringen om at fritak kun skal innvilges "når særlige grunner taler for det", signaliserer en innskjerping i forhold til dagens formulering "når omstendighetene i særlig grad taler for det". Dette vil i tilfelle forutsette en grundig omtale av vilkårene i forarbeidene til lovendringen.

## **DEL VIII LOJALITETSVURDERINGEN**

Skattedirektoratet støtter departementets vurdering når det gjelder videreføring av bestemmelsen. Vi er også enig i at det er hensiktsmessig å ta inn et krav om kontinuitet i bestemmelsens ordlyd.

Når det gjelder overskriften til bestemmelsen i FSFIN § 14-90-1 mener vi denne bør være "videreføring av aktivitet" og ikke "videreføring av virksomhet" slik forslaget lyder. Departementet har bevisst benyttet begrepet aktivitet istedenfor virksomhet i skatteloven § 14-90 for å ikke lede oppmerksomheten hen til det tradisjonelle virksomhetsbegrepet. Dette bør derfor også gjelde for forskriften.

I utkastet til forskrift § 14-90-1 er det i første ledd inntatt en bestemmelse om at aktiviteten ikke må ha et "ubetydelig omfang i forhold til den kapitalen som er investert". Dette er et kriterium som naturlig vil kunne by på vanskelige grensdragninger. Det er derfor en fordel om en i forarbeidene kan si noe mer om de kvantitative krav til omfanget av aktiviteten, f.eks knyttet opp mot passiv kapitalplassering, samt hvilken kapitalstørrelse aktiviteten skal måles opp mot. Vi antar at aktivitetens varighet også vil være et moment ved vurderingen og bør derfor også kommenteres.

I utkastet til forskrift § 14-90-1 (2) ledd åpnes det for unntak fra kravet om etterfølgende aktivitet i alle selskaper som deltar i en fisjon. Unntaket er i høringsnotatet knyttet til den situasjon at det i det fisjonerende selskap har oppstått uenighet om driften. Denne forutsetningen ses imidlertid ikke å ha kommet til uttrykk i ordlyden i forslaget til forskrift. Skattedirektoratet legger derfor til grunn at den ikke er ment å gjelde som absolutt krav og ser grunn til å tilføye at etaten ellers ville påføres en lite ønskelige kontrolloppgaver.

Det fremstår også som usikkert for oss om det overhodet er ment å stille krav om aktivitet i det selskap som ikke viderefører aktiviteten i det fisjonerende selskap. I høringsnotatet knyttes det an til den situasjon at deltaker som ønsker omlegging av driften starter opp ny virksomhet i eget selskap. I nevnte utkast til forskrift synes det imidlertid klart lagt til grunn at aktivitetskrav ikke gjelder. Dersom vi legger til grunn det siste vil dette medføre at vi får en regel som ikke stiller andre krav enn at aktivitet av hovedsakelig samme innhold og omfang skal gjelde for et av de selskapene som deltar i fisjonen, mens det for de øvrige ikke gjelder noen begrensninger med hensyn til hvilke eiendeler som overtas eller hvordan disse forvaltes. Da dette fremstår som noe usikkert bør dette kommenteres nærmere i forarbeidene.

I forskriftens § 14-90-1 (2) bokstav a er det tatt inn unntak mht krav om virksomhetskontinuitet når omorganiseringen er et ledd i opprydding av selskapsstrukturen. Vi antar at dette unntaket forutsetter en omdannelse internt i et konsern. Dette bør i tilfelle fremgå klart av bestemmelsen.

Med hilsen

*Heide Lindsjorn*

Heide Lindsjorn

seksjonsleder

Rettsavdelingen, foretaksskatt  
Skattedirektoratet

*Kari Rønning*  
Kari Rønning