

Finansdepartementet
Postboks 8005 Dep
0030 Oslo

Også sendt pr. e-post til postmottak@fin.dep.no

Deres ref: 09/2355 Vår ref: #95055v1/th-th
SL JWW/rla

Saksbehandler: Trude Hafslund
th@jus.no T +47 22 03 50 61

01.06.2010

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

I. INNLEDNING

Vi viser til departementets høringsbrev av 18. januar 2010 vedrørende ovennevnte høring.

Det er en prioritert oppgave for Advokatforeningen å drive rettspolitisk arbeid gjennom høringsuttalelser. Advokatforeningen har derfor en rekke lovutvalg inndelt etter fagområder. I våre lovutvalg sitter advokater med særskilte kunnskaper innenfor det aktuelle fagfelt og hvert lovutvalg består av advokater med ulik erfaringsbakgrunn og kompetanse innenfor fagområdet. Arbeidet i lovutvalgene er frivillig og ulønnet.

Advokatforeningen ser det som sin oppgave å være en uavhengig høringsinstans med fokus på rettssikkerhet og på kvaliteten av den foreslåtte lovgivningen.

I saker som angår advokaters rammevilkår vil imidlertid regelendringen også bli vurdert opp mot advokatbransjens interesser. Det vil i disse tilfellene bli opplyst at vi uttaler oss som en berørt bransjeorganisasjon og ikke som et uavhengig ekspertorgan. Årsaken til at vi sonderer mellom disse rollene er at vi ønsker å opprettholde og videreutvikle den troverdighet Advokatforeningen har som et uavhengig og upolitisk ekspertorgan i lovgivningsprosessen.

I den foreliggende sak uttaler Advokatforeningen seg som ekspertorgan. Saken er forelagt lovutvalget for skatterett. Lovutvalget består av Bettina Banoun, Johan Kiær Engelschiøn, Peder Karlsson, Mons Alfred Paulsen, Ingvild Vartdal og Hans Georg Wille.

Advokatforeningen avgir følgende høringsuttalelse:

II. SAKENS BAKGRUNN

Finansdepartementet har i høringsnotat datert 15. januar 2010 fremsatt en rekke forslag til endring av skattereglene for omorganisering og omdannelse av virksomhet. Forslagene knytter seg både til innenlandske transaksjoner og til transaksjoner over landegrensene.

Høringsnotatet bygger for en stor del på departementets erfaringer med behandling av skattelempestøknader. Noe av hensikten med høringsnotatet er å erstatte dagens individuelle søknadsordning med generelle lovregler skattyterne kan forholde seg til.

De delene som gjelder transaksjoner over landegrensene innen EØS-området er foranlediget av behovet for å bringe norske skatteregler i samsvar med de forpliktelser som følger av EØS-avtalen.

III. KOMMENTARER TIL FORSLAGENE

Advokatforeningen mener at departementet har gjort et grundig arbeid med å kartlegge aktuelle områder for lovregulering. Mange av forslagene krever imidlertid fortsatt ytterligere vurdering. Særlig gjelder dette forholdet til Norges EØS-forpliktelser.

Kommentarer til de enkelte forslagene er inntatt nedenfor.

Del IV FUSJON OG FISJON

Til kap. 11 Lovlighetskravet ved fusjon og fisjon

I høringsnotatet side 45 – 48 foreslås lovlighetskravet for fusjon og fisjon i sktl. § 11-1 annet ledd opphevet.

Advokatforeningen er prinsipielt enig i at lovlighetskravet i skatteloven § 11-1 annet ledd oppheves.

Selv om lovlighetskravet oppheves, legger departementet til grunn at selskapsrettslige feil kan få innvirkning på den skattemessige behandlingen når en fusjon eller fisjon nektes registrert i Foretaksregisteret eller er i strid med øvrige krav som fremgår av skatteloven kapittel 11. Advokatforeningen vil i den sammenheng bemerke at sktl. § 11-10 gir en fusjon eller fisjon virkning fra det tidspunkt overdragende selskap foretar innskudd i det overtakende selskapet – noe som skjer fra det tidspunktet transaksjonen har trådt i kraft selskapsrettslig. Etter advokatforeningens syn kan det således vanskelig praktiseres realisasjonsbeskatning på det grunnlag at en fusjon eller fisjon blir nektet registrert i Foretaksregisteret, fordi det ikke er gjennomført noen transaksjon å beskatte.

Advokatforeningen mener videre at det bør utvises varsomhet med å la marginale feil ved fusjoner eller fisjoner medføre full realisasjonsbeskatning av det overdragende selskap og dets aksjonærer. Advokatforeningens ser det slik at kun vesentlige feil knyttet til de skattemessige krav i skatteloven kapittel 11 bør utløse skatteplikt ved fusjon eller fisjon. Det fremstår etter Advokatforeningens syn som uforholdsmessig om mindre feil knyttet til bytteforhold, kontinuitetsbehandling e.l. skal utløse full realisasjonsbeskatning både på selskaps- og aksjonærnivå. Det naturlige og primære virkemidlet ved mindre feil bør være at skattyter gis anledning til å rette feilen. Feil og mangler ved skattemessige implementering av transaksjonen bør således ikke automatisk medføre skatteplikt på selskaps- og aksjonærnivå, med mindre feilen anses vesentlig eller er av en slik karakter at den ikke kan rettes.

Til kap. 12 Trekantfusjoner

I høringsnotatet side 51-52 foreslås lovfesting av skatteplikt/fradragsrett for gevinst/tap på konsernfusjons- og fisjonsfordringer, samt avskjæring av adgangen til å fradragsføre tap på slike fordringer i et og samme inntektsår.

Etter Advokatforeningens oppfatning vil en lovfesting av at det foreligger skatteplikt/fradragsrett bidra til å klargjøre regelverket for skattyterne. Advokatforeningen er dermed positiv til denne delen av forslaget.

Departementet foreslår videre at gevinst ved realisasjon eller innfrielse av fordring kan føres på gevinst- og tapskonto, mens korresponderende tap skal føres på gevinst- og tapskontoen. Begrunnelsen for forslaget er at skattyter ellers vil kunne dele ut ubeskattet kapital uten korreksjonsskatt i større grad enn det var anledning til i selskapet som fusjoneres inn i datterselskapet. Dette gjelder særlig i situasjonen hvor man får gevinst i morselskapet og tap i datterselskapet.

Advokatforeningen mener at trekantfusjoner og -fusjoner sjelden gjennomføres for å redusere eller komme rundt problematikk knyttet til korreksjonsinntekt. Konsernfusjons- og -fusjonsreglene benyttes i det vesentlige for å etablere hensiktsmessige selskapsstrukturer. Dessuten knytter det seg ofte betydelige transaksjonskostnader til denne type reorganiseringer. Advokatforeningen mener av den grunn at perspektivet knyttet til korreksjonsskatt bør underordnes hensynet til å sikre skattyter hurtig utligning av skatteeffekten ved realisasjon av fusjons- og fusjonsfordringer.

Advokatforeningen mener videre at departementets forslag medfører andre negative effekter for skattyterne som sammen med ovennevnte hensyn er mer vesentlige enn behovet for å sikre en mest mulig effektiv korreksjonsbeskatning.

For det første kan forslaget medføre usikkerhet med hensyn til om tapet kan videreføres iht. sktl. § 14-90 dersom datterselskapet senere inngår i en fusjon, fisjon, salg eller annen transaksjon. Dette er særlig aktuelt i tilfeller hvor datterselskapet har en positiv gevinst-/tapskonto som utgjør et vesentlig aktivum i selskapets balanse ved transaksjonen. Etter dagens regler vil konsernet kunne konsolidere gevinst/tap på fordringen kort tid etter konsernfusjonen/-fusjonen. Avskjæring av skatteposisjoner som knytter seg til den realiserte fordringen ved etterfølgende transaksjoner vil således sjelden være aktuelt. Advokatforeningen mener at forslaget på denne bakgrunn skaper unødvendige avskjæringssituasjoner. Forslaget vil dermed også virke fordyrende og prosessdrivende ved at rettsstillingen i større grad må avklares ved transaksjoner og eventuelt gjennom klage- og rettsprosesser i etterkant.

For det andre kan det være aktuelt for et morselskap å selge aksjene i datterselskapet på et fremtidig tidspunkt. I de tilfeller fordringen har vært realisert med tap i datterselskapet vil føringen på gevinst- og tapskonto gi datterselskapet en fremtidig skattefordel. Ved et senere aksjesalg får man sjelden betalt krone for krone for skatteverdien av fordelene. Morselskapet kan således risikere at verdien av investeringen i datterselskapet blir redusert som følge av et fremtidig salg av datterselskapet.

Advokatforeningen mener derfor at någjeldende ordning med umiddelbar inntekts- og fradragsføring ved oppgjør av konsernfusjons- og konsernfisjonsfordringer bør opprettholdes.

Advokatforeningen ser videre behov for at departementet klargjør et tilknyttet spørsmål om det ved overføring av aksjer innenfor fritaksmetoden ved bruk av konsernfusjons- og konsernfisjonsreglene, skal fastsettes midlertidige forskjeller på konsernfordringer basert på 3 prosentregelen, og om disse skal inngå forskjeller knyttet til korreksjonsskatt. Advokatforeningen kan ikke se at dette er forhold som tidligere er vurdert av departementet og ber derfor om at dette omtales nærmere i proposisjonen.

Til kap. 14.6.3 Anvendelsesområdet for omdanningsforskriften*A. Generelt*

I høringsnotatet side 58-59 foreslår departementet å utvide anvendelsesområdet for skattefri omdanning etter skatteloven § 11-20 til å omfatte omdanning av statsforetak, interkommunale foretak (IKS) og samvirkeforetak til aksjeselskap/allmennaksjeselskap. Advokatforeningen er positiv til at flere selskaps- og foretakstyper enn det som følger av dagens regler skal kunne endre organisasjonsform uten umiddelbare skattemessige konsekvenser for foretaket eller dets eiere.

Etter Advokatforeningens syn bør imidlertid også andre selskapslignede selskaper og foretak enn de departementet angir, kunne omdannes skattefritt. I praksis har blant annet andelslag som ikke er registrert som samvirkeforetak og som lignes som aksjeselskaper, kunnet gjennomføre omdanning til aksjeselskap på grunnlag av en ulovfestet lære. Etter Advokatforeningens oppfatning kan det være ønskelig med skrevne regler om slik omdanning. Det kan også være hensiktsmessig at departementet får lovhjemmel til å forskriftsregulere omdanning av andre selskapslignede selskaper til aksjeselskap ved behov. Lovteknisk kan dette løses ved at sktl. § 11-20 får en ny bokstav g) "andre selskapslignede selskaper".

For det tilfellet at departementet finner det unødvendig at andelslag skal være omfattet av sktl. § 11-20, vil Advokatforeningen peke på at departementet i Utv 1999 side 1329a skrev - som en av flere forutsetninger for å kunne omdanne et andelslag til aksjeselskap skattefritt – at aksjeselskapet må stiftes med en aksjekapital som svarer til innskutt andelskapital i andelslaget. I de tilfeller hvor innbetalt andelskapital er høyere enn bokført egenkapital på omdanningstidspunktet må det, etter ordlyden i departementets vilkår, skytes inn ytterligere kapital slik at egenkapitalen etter omdanningen minst svarer til opprinnelig innbetalt andelskapital. Dette avviker fra vilkåret som oppstilles i omdanningsforskriften § 11-20-3 (4). Etter bestemmelsen skal aksjekapitalens pålydende ikke settes høyere enn den positive netto egenkapital som fremkommer etter de ligningsmessige verdier, inkludert eventuelt kontantinnskudd. Advokatforeningen mener det gir best sammenheng dersom vilkåret som er oppstilt i den ulovfestede læren, og som for øvrig også er referert i Lignings-ABC 2009-2010 side 1380, endres slik at aksjekapitalen i de tilfeller hvor innbetalt andelskapital er høyere enn bokført egenkapital kan settes lik bokført egenkapital.

B. Finansinstitusjoner

I høringsnotatet side 59-60 foreslår departementet at gjeldende praksis med søknad om skattefritak på vilkår etter skatteloven § 11-22 videreføres ved omdanning av finansinstitusjoner, herunder kredittforeninger, gjensidige forsikringselskaper mv. til aksjeselskap/allmennaksjeselskap.

Advokatforeningen er enig i at omdannelse av finansinstitusjoner fortsatt bør undergis individuell søknadsbehandling i departementet. Advokatforeningen ser imidlertid behov for en vurdering av om de vilkår som i sin alminnelighet oppstilles ved denne typen omdannelser bør revideres som følge av skattereformen i 2004 og etterfølgende endring i fritaksmetoden (3-prosentregelen).

I de tilfeller hvor omdanningen gjennomføres med utstedelse av aksjer til en nyopprettet finansstiftelse, er kravet om skattemessig kontinuitet i praksis løst ved et vilkår i skattelempevedtaket om at stiftelsen ved fremtidig realisasjon av aksjene må beregne skattepliktig gevinst tilsvarende den fritatte gevinsten i det omdannede selskapet. Dette

innebærer at den latente gevinsten som beregnes på selskapets hånd overføres som en latent skatt også på eiernivå (såkalt "dobbel kontinuitet").

Forholdet til fritaksmetoden, og 3-prosentregelen spesielt, er ikke nærmere omtalt i høringsnotatet. Etter Advokatforeningens syn er det behov for endring i de vilkårene som departementet oppstiller ved skattelempevedtak for de tilfeller det overføres aksjer og andre objekter innenfor fritaksmetoden. Det kan f.eks. fastsettes en prosentuell fordeling av den latente gevinsten på eiernivå ved omdanningen som reflekterer forholdet mellom netto gevinst på eiendeler og gjeld utenfor fritaksmetoden og eiendeler i fritaksmetoden i det omdannede selskapet på omdanningstidspunktet. De to delene kan deretter beskattes forholdsmessig i stiftelsen ved realisasjon av aksjer med henholdsvis 100 % og 3 % av beløpet.

Dagens lempepraksis tillater oppskrivning for det omdannede selskapet når aksjer realiseres på eiernivå. For eiendeler utenfor fritaksmetoden er dette i prinsippet uproblematisk, selv om det kan oppstå praktiske utfordringer med å allokere oppskrivningen på et stort antall eiendeler. For eiendeler innenfor fritaksmetoden oppstår det en tilleggsdimensjon ved at oppskrivningen må ta hensyn til at bare 3 % av gevinsten er skattepliktig på eiernivå. For å unngå dobbeltbeskatning bør det omdannede selskapet gis anledning til å skrive opp inngangsverdien på aksjer i fritaksmetoden med $33 \frac{1}{3}$ av den skatlagte gevinsten på eiernivå. Dette vil sørge for at aksjegevinsten på eiernivå ikke blir beskattet en gang til hos det omdannede selskapet.

Advokatforeningen ser videre et behov for å utrede om finansstiftelsen bør gis en tilsvarende oppskrivningsadgang dersom selskapet skulle realisere omdannede eiendeler med gevinst før finansstiftelsen realiserer aksjer i selskapet. Etter at reglene om RISK-regulering ble opphevet foreligger det ikke regler som ivaretar dette forholdet. Det fremstår imidlertid som prinsipielt riktig at dobbeltbeskatning unngås uavhengig av om det er selskapet eller finansstiftelsen som først realiserer hele eller deler av den fritatte gevinsten.

Til sist nevnes at man i praksis også har sett omdanning av gjensidige forsikringsselskaper hvor foretaket både har eierløs og ikke-eierløs kapital (f.eks. ved at foretaket har utstedt egenkapitalbevis for deler av sin kapital til en stiftelse). Denne problemstillingen er ikke behandlet i høringsnotatet og bør omtales i proposisjonen.

Del VI SÆRLIG OM INTERNASJONALE FORHOLD

I høringsnotatet side 62-104 behandler departementet grenseoverskridende reorganiseringer både innenfor og utenfor EØS-området. Advokatforeningen kommenterer nedenfor de fremsatte forslagene etter samme inndeling. Til slutt i dette høringssvaret kommenterer vi også noen typetilfeller som ikke er omtalt i høringsnotatet.

Til kap16.5.1 Grenseoverskridende fusjon og fisjon av aksjeselskap og allmennaksjeselskap

A) Innenfor EØS-området

1 Kommentarer til departementets grunnleggende utgangspunkt:

I høringsnotatet side 69 gir departementet uttrykk for et grunnleggende syn om at norske regler må anses å være i overensstemmelse med Norges forpliktelser etter EØS-avtalen dersom reglene bygger på innholdet i EUs fusjonsskattedirektiv. Med dette som generelt utgangspunkt lar departementet innholdet i fusjonsskattedirektivet styre forslaget til regler om grenseoverskridende fusjon og fisjon og flere av de andre forslagene i høringsnotatet. Reglene får

som følge av dette flere restriksjoner for grenseoverskridende fusjoner etc. i tilfeller der eiendeler m.v. ikke blir allokert til et norsk fast driftssted av det utenlandske overtakende selskapet.

Advokatforeningen savner en grundig og prinsipiell drøftelse fra departementet om Norges EØS-forpliktelser blir oppfylt ved å implementere – og samtidig begrense seg til – innholdet i fusjonsskattedirektivet. Etter Advokatforeningens syn vil Norge kunne bryte sine forpliktelser etter reglene om de fire friheter gjennom å begrense innrømmelsen av skattefordeler ved grenseoverskridende fusjoner og fisjoner til de situasjoner som innrømmes slike fordeler under fusjonsskattedirektivet.

Prinsipielt sett kan bestemmelser i et direktiv tenkes å være i strid med de fire friheter. De fire friheter er primærlovgivning og har høyere trinnhøyede enn (*lex superior* i forhold til) bestemmelser i direktiv, som ”kun” utgjør sekundærlovgivning. Ved motstrid går i så fall de fire friheter foran.

Sentralt for nærværende sakskompleks er imidlertid at fusjonsskattedirektivets anvendelsesområde ikke kan tolkes antitetisk, i den forstand at grenseoverskridende fusjoner og fisjoner som ikke er omtalt i direktivet uten videre kan nektes skattefordeler tilsvarende de som er hjemlet i direktivet. Direktivet sier intet om hvordan slike grenseoverskridende fusjoner og fisjoner skal behandles. Disse situasjonene reguleres derfor utelukkende av reglene om de fire friheter, som blant annet forbyr restriksjoner som ikke er begrunnet i allmenne hensyn.

Advokatforeningen kan i denne sammenheng vise til at EF-domstolen har tatt stilling til en tilsvarende problemstilling innen EU blant annet i sak C-379/05 *Amurta*. Dommen gjaldt det skattemessige mor-/datterselskapsdirektivet der Nederland var saksøkt fordi landet hadde kildeskatt på utbytte til selskapsaksjonærer i EU-land men ikke til selskapsaksjonærer i Nederland. Kildeskatten kom til anvendelse når EU-aksjonæren hadde mindre enn 25 % eierandel. Aksjonærer med 25 % eierandel eller mer hadde krav på fritak for kildeskatt etter mor-/datterselskapsdirektivet. I premiss 21 anførte Nederland, med støtte fra Italia, at mor-/datterselskapsdirektivet også satte grensen for hvor langt medlemslandenes pliktet å gå i å gi fritak for kildeskatt:

”21 Den nederlandske og den italienske regering har derfor gjort gældende, at under den minimumsgrænse for kapitalandele, der er indført ved direktiv 90/435, kan den omstændighed, at et ikke-hjemmehørende selskab undergives kildebeskatning af udbytte, ikke i sig selv anses for en tilsidesættelse af grundlæggende frihedsrettigheder.”

Denne anførselen ble tilbakevist av EF-domstolen i premiss 24 (vår understrekning):

”24 Herved bemærkes, at det for de andele, der ikke er omfattet af direktiv 90/435, faktisk tilkommer medlemsstaterne at fastsætte, om og under hvilke betingelser økonomisk dobbeltbeskatning af udloddet udbytte skal undgås, samt i denne henseende ensidigt eller ved en dobbeltbeskatningsoverenskomst indgået med andre medlemsstater at indføre mekanismer, der har til formål at forhindre eller at mindske økonomiske dobbeltbeskatning. Medlemsstaterne har imidlertid ikke blot på grund af denne omstændighed ret til at iværksætte foranstaltninger, der er i strid med de af EF-traktaten sikrede former for fri bevægelighed (jf. dommen i sagen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, præmis 54).”

At de politiske myndigheter i EU gjennom harmoniserende lovgivning i mor-/datterselskapsdirektivet hadde bestemt at selskapsaksjonærer i andre EU-land skulle slippe kildeskatt ved eierandeler på 25 % eller mer – uavhengig av om kildeskatten ville være høyere enn den utbytteskatt som nederlandske selskapsaksjonærer ble belastet med – kunne altså ikke tolkes antitetisk slik at medlemslandene sto fritt til å ha restriktive regler for eierandeler under

25 %. Det relevante vurderingstema for eierandeler under 25 % var om den nederlandske kildeskatten utgjorde en restriksjon for utøvelsen av de fire friheter. I motsetning til direktivet, som innenfor sitt anvendelsesområde forbyr kildeskatt *per se*, ville den nederlandske kildeskatten bare utgjøre en slik restriksjon dersom den innebar en høyere beskatning av utenlandske enn av nederlandske selskapsaksjonærer med lavere eierandel enn 25 %. I premiss 28 i dommen konkluderte domstolen med at en slik restriksjon forelå. Deretter gikk domstolen i premiss 29 over til å diskutere om restriksjonen kunne forsvares ut fra etablerte prinsipper om tvingende allmenne hensyn.

Advokatforeningen mener at departementet må ta en tilsvarende tilnærming til spørsmålet om regler for grenseoverskridende fusjon, fisjon, etc. Eksistensen av fusjonsskattedirektivet kan ikke brukes som grunnlag for at Norge kan ha restriksjoner på fri etablering og frie kapitalbevegelser i situasjoner som ikke er dekket av direktivet. Det er her viktig å ha i mente hva som faktisk står og – enda viktigere – hva som ikke står i selve direktivet. Fusjonsskattedirektivet inneholder kun en positiv oppregning av situasjoner som må innrømmes de skattefordeler som direktivet hjemler. Direktivet sier ikke at EU-medlemsstatene har rett til å nekte å innrømme tilsvarende skattefordeler i alle andre situasjoner. Om slike andre situasjoner sier direktivet intet. For eksempel sier ikke direktivet at medlemsstatene har rett til å exit-beskatte eventuelle eiendeler som ikke forblir tilknyttet et fast driftssted i "fraflyttingslandet". Hvorvidt skattefordelene må innrømmes i slike andre situasjoner reguleres utelukkende av reglene om de fire friheter. Etter disse reglene vil skattefordelene typiske måtte innrømmes i de grenseoverskridende situasjoner dersom fordelene innrømmes i sammenlignbare innenlandske situasjoner.

Dette syn har støtte i Kommisjonens uttalelse fra 2006 (KOM (2006) 825 endelig), hvor Kommisjonen i punkt 3.1 blant annet drøfter flytting av SE-selskaper. Kommisjonen viser her til fusjonsskattedirektivet, som på nærmere vilkår sikrer at utflyttingen av SE-selskaper ikke utløser beskatning av gevinster på eiendeler som forblir tilknyttet et fast driftssted i opprinnelsesstaten (Direktiv 90/434/EF art. 10b). Men deretter påpeker Kommisjonen at direktivet ikke sier

"... noget om de formuegoder, der ikke forbliver knyttet til et fast forretningssted i den medlemsstat, hvorfra det vedtægtsmæssige hjemsted flyttes. Kommissionen mener imidlertid, at principperne i de Lasteyrie gælder for sådanne "overførte" formuegoder."

Tilsvarende synspunkter må gjelde for grenseoverskridende fusjoner. Advokatforeningen vil for øvrig tilføye at fusjonsskattedirektivet ikke hadde som oppgave å presisere rekkevidden av etableringsfriheten og kapitalbevegelsesfriheten på området fusjoner og fisjoner. Formålet var derimot å *harmonisere* reglene innen EU for enkelte tilfeller av grenseoverskridende transaksjoner, dvs. påby en bestemt behandling av grenseoverskridende fusjoner og fisjoner uavhengig av om tilsvarende innenlandske fusjoner og fisjoner blir behandlet mer eller mindre gunstig. Det kan her vises til direktivets fortale, som omtaler det regime som direktivet etablerer som en "*fælles beskatningsordning*". Virkningen var at medlemsstatene måtte ha felles regler for de tilfellene av grenseoverskridende fusjon og fisjon som direktivet omfatter, jf presisering i artikkel 4 nr. 1 bokstav b. Virkningen var en viss åpning for grenseoverskridende fusjon og fisjon uten umiddelbar beskatning. I tillegg måtte medlemsstater som ikke hadde skatteregler for rene nasjonale fusjoner og fisjoner, innføre dette for de vedtatte tilfellene av fusjon og fisjon over landegrensene.

2 Utgjør krav til filial en restriksjon på etableringsfriheten?

I 2007 implementerte Norge EUs 10. selskapsdirektiv om fusjon over landegrensene som gjorde det mulig for norske selskaper å fusjonere med selskaper hjemmehørende i EØS-området. Norske skattemyndigheter har til nå lagt til grunn at slik fusjon ikke kan gjennomføres skattefritt på selskaps- og aksjonærnivå etter norske skatteregler. I høringsnotatet kan det synes som om

departementet åpner for at en slik holdning innebærer en restriksjon som ikke kan forsvares på generelt grunnlag. Departementets forslag til løsning på dette problemet er som nevnt ovenfor å implementere innholdet i EUs fusjonsskattedirektiv.

Forslaget innebærer i korthet at grenseoverskridende fusjon og fisjon kan gjennomføres uten umiddelbar beskatning når det overdragende selskaps eiendeler og forpliktelser videreføres med skattemessig kontinuitet i en filial av det overtakende selskap i Norge.

Noe filialkrav gjelder ikke ved nasjonale fusjoner og fisjoner. Advokatforeningen mener at høringsnotatets forslag av den grunn innebærer en restriksjon på etableringsfriheten og kapitalbevegelsesfriheten ved at det knytter strengere og tyngre vilkår til grenseoverskridende fusjoner og fisjoner som ikke oppfyller filial-kravet enn det som gjelder ved nasjonale transaksjoner.

At det er strengere og tyngre vilkår kan for det første begrunnes med at det norske selskapet og dets norske aksjonærer blir påført en ulempe som følge av at de må betale skatt på latente gevinster før eiendelene er solgt eller realisert på annen måte. En tilsvarende ulempe ville ikke oppstått dersom samtlige selskaper i fusjonen hadde vært skattemessig hjemmehørende i Norge.

For det andre vil beskatningen innebære en ulempe for andre enn norske aksjonærer som følge av verdireduksjon på investeringen i det fusjonerte selskapet. En tilsvarende ulempe ville ikke oppstått dersom samtlige selskaper i fusjonen hadde vært skattemessig hjemmehørende i Norge.

For det tredje risikerer det norske selskapet en høyere skatt enn den faktiske gevinsten når eiendeler til slutt realiseres. Det kan tenkes at selskapet i det hele tatt aldri realiserer gevinst på overførte eiendeler, f.eks. ved at et driftsmiddel etter fusjonen eller fisjonen blir forbrukt til det er verdiløst.

Også praksis fra EU-domstolen viser at mindre gunstige regler for behandling av grenseoverskridende situasjoner enn sammenlignbare nasjonale situasjoner kan utgjøre en restriksjon på de fire friheter. I *C-411/03 Sevic* uttalte EF-domstolen at et vilkår om oppløsning og realisasjon av eiendeler kun ved grenseoverskridende fusjon utgjør en restriksjon på etableringsfriheten. Videre kom EU-domstolen i *C-9/02 Lasteyrie du Saillant* til at exit-skatteregler som innebærer tidligere og potensielt høyere beskatning av fysiske personer som emigrerer fra en stat til en annen, innebærer en ulempe som kan innebære en hindring for utøvelse av etableringsretten. Sistnevnte sak omhandlet fysiske personer og ikke juridiske personer. Videre gjaldt den exit-skatteregler og ikke fusjon og fisjon. Etter Advokatforeningens oppfatning gir likevel dommen uttrykk for et generelt prinsipp som også kommer til anvendelse på fusjon og fisjon av juridiske personer. Det kan i denne sammenheng vises til at samme oppfatning er uttrykt av EU-kommisjonen i sin meddelelse av 19. desember 2006 og av ESA i sitt brev til Finansdepartementet av 10. mars 2010.

Advokatforeningen anser det for lite tvilsomt at norsk umiddelbar beskatning ved grenseoverskridende fusjon og fisjon der virksomhet og eiendeler ikke blir liggende igjen i en norsk filial utgjør en restriksjon i forhold til EØS-avtalen artikkel 31 om etableringsfrihet og artikkel 40 om kapitalbevegelsesfrihet. Advokatforeningen ser det slik at den riktige og viktige vurderingen departementet må foreta, er om en slik restriksjon kan rettfærdiggjøres ut fra tvingende allmenne hensyn.

3 Kan tvingende allmenne hensyn rettfærdiggjøre kravet til filial (restriksjonen)?

Departementet anfører i høringsnotatet s. 74 at filial-kravet ved fusjon eller fisjon ut av Norge kan begrunnes i behovet for effektive skatteregler som sikrer det norske skattefundamentet.

Departementet forankrer dette i *fusjonsskattedirektivets forteale* som gir medlemsstatene anledning til å ta hensyn til sine interesser i å beskytte nasjonale skattefundamenter. Etter Advokatforeningens syn er ikke dette holdbart. Når medlemsstatene i EU fremforhandler et nytt direktiv som vil pålegge dem *økt forpliktelsesnivå* i forhold til det som allerede følger av bestemmelsene om de fire friheter vil de riktignok kunne vektlegge hensynet til sine nasjonale skatteproveny i vurderingen av om de ønsker å underlegge seg et slik økt forpliktelsesnivå. Det er dette som har kommet til uttrykk i fortalen til fusjonsskattedirektivet. Dette har imidlertid ingen relevans ved tolkingen av bestemmelsene om de fire friheter. I følge fast og langvarig praksis fra EF-domstolen er det således på det rene at tap av nasjonalt skatteproveny for en medlemsstat ikke som sådan kan rettferdiggjøre en restriksjon for utøvelsen av en av de fire friheter. Advokatforeningen kan her f.eks. vise til premiss 44 i sak C-446/03 *Marks & Spencer*. Det forhold at Norge vil miste skattefundamenter dersom fusjon og fisjon med utenlandsk overtakende selskap gjennomføres uten videreføring i norsk filial kan derfor ikke alene begrunne at filial-restriksjonen er akseptabel i forhold til bestemmelsene om de fire friheter.

Hensynet til en effektiv skattekontroll er i prinsippet akseptert av EF-domstolen som et allment hensyn som kan rettferdiggjøre restriksjoner for utøvelsen av en av de fire friheter, jf bl.a. avgjørelsen i sak C-250/95 *Futura*. EU-kommisjonen har også i sin kommunikasjon av 19. desember 2006 uttalt at behovet for effektiv skattekontroll kan være et allment hensyn som kan begrunne en restriksjon.

Advokatforeningen vil imidlertid påpeke at selv om det skulle finnes akseptable allmenne hensyn for å akseptere restriksjoner, foreligger det rettslige begrensninger innen EU/EØS-retten knyttet til å påberope slike hensyn dersom mindre inngripende tiltak er tilgjengelig for å oppnå det samme formålet (proporsjonalitetskravet).

4 Kan mindre inngripende tiltak anvendes?

Advokatforeningen mener at departementet må vurdere om mindre inngripende tiltak kan benyttes for å avgrense hvilke grenseoverskridende fusjoner og fisjoner som kan gjennomføres uten umiddelbar beskatning. En generell og umiddelbar beskatning av alle grenseoverskridende fusjoner og fisjoner som ikke oppfyller kravet om fortsatt tilknytning til norsk filial, fremstår som for generelt til å ivareta behovet for effektiv skattekontroll.

Norge har inngått skatteavtale med 28 av de 29 øvrige EØS-landene (unntak for Liechtenstein). Samtlige av disse avtalene inneholder gjensidige forpliktelser om informasjonsutveksling mellom landenes skattemyndigheter. Av disse 28 avtalene har 15 også en gjensidig forpliktelse om bistand til inndrivelse av skatteforpliktelser. Norge har også tiltrådt en gjensidig administrativ bistandsavtale utarbeidet i samråd mellom Europarådet og OECD for innfordring av skatte- og avgiftskrav. Som følge av denne har foreløpig ytterligere 2 EØS-land forpliktet seg overfor Norge til å bistå med innfordring av skattekrav, slik at samlet antall utgjør 17 land. Norge har videre innledet reforhandling av skatteavtalen med flere av de landene vi i dag ikke har avtalt gjensidig bistand til innfordring med, slik at antallet her nok vil øke i tiden fremover.

Advokatforeningen mener at når det foreligger en så omfattende traktatbasert mulighet for Norge til å innhente informasjon og få bistand til innfordring, synes høringsutkastets forslag om et generelt krav til norsk filialtilknytning å være en for inngripende restriksjon ut fra hensynet til å sikre en effektiv skattekontroll. I tilfelle hvor informasjon og innfordring er sikret gjennom skatteavtale eller annen folkerettslig traktat, fremstår det som klart at et filial-krav vil gå utover hva som er nødvendig for å sikre disse hensyn. Dette synspunkt synes også akseptert av den norske skattelovgiver gjennom sktl. §§ 9-14 niende ledd og 10-70 sjuende ledd, som hjemler mindre restriktive løsninger i situasjoner hvor hensynet til informasjon og innfordring er sikret.

Også i tilfeller hvor det ikke foreligger informasjons- og innfordringsavtaler, vil frivillige avtaler med skattyter være mindre restriktive virkemidler enn et filialkrav.

5 Subsidiært – beskatning av filialer i tredjeland

Dersom departementet skulle fastholde at Norge oppfyller sine EØS-forpliktelser når det oppstilles krav som er i overensstemmelse med fusjonsskattedirektivet, mener Advokatforeningen at departementet også må omtale situasjonen hvor et norsk overdragende selskap har filial i en EØS-tredjestat.

I henhold til fusjonsskattedirektivet artikkel 10 skal medlemsstaten velge en av to løsninger når et fast driftssted i utlandet av det overdragende selskap omfattes av transaksjonen. Medlemsstaten skal enten fritta gevinster knyttet til det faste driftsstedet fra beskatning, eller gi fradrag for en beregnet skatt som ville ha fulgt av lokal beskatning i driftsstatsstaten.

Problemstillingen er ikke omtalt i høringsnotatet. Advokatforeningen mener departementet må medta en regulering av dette dersom oppfyllelse av fusjonsskattedirektivet er et vilkår for å oppfylle Norges EØS-forpliktelser.

6 Fusjon fra EØS-stat til Norge

Advokatforeningen er prinsipielt enig med departementet i at skattelovens regler om fusjon og fisjon bør utvides til å omfatte fusjon og fisjon mellom et utenlandsk overdragende selskap hjemmehørende innenfor EØS og et overtakende selskap hjemmehørende i Norge.

7 Trekantfusjon og –fisjon innen EØS

I høringsnotatet side 74 uttaler departementet at det ikke vil bli gitt regler som innebærer at trekantfusjoner kan gjennomføres over landegrensene uten beskatning av selskapene og aksjonærene. Begrunnelsen er Justisdepartementets standpunkt om ikke å innføre selskapsrettslige regler for slike fusjoner.

Advokatforeningen mener det kan stilles spørsmål ved om en begrensning i skattereglene kan begrunnes ut fra at det ikke er gitt selskapsrettslige regler på området. Etter EØS-avtalen skal norske regler innrettes slik at de ikke legger restriksjoner på etableringsfriheten eller diskriminerer transaksjoner mellom selskaper i ulike EØS-stater. Siden Norge tillater trekantfusjoner mellom norske aksjeselskaper bør det foretas en vurdering av om det kan forsvares ikke å gi skatteregler som åpner for trekantfusjoner over landegrensen.

Advokatforeningen viser her til den praksis som har vært fulgt ved "fusjon" mellom utenlandsk registrert selskap som er skattemessig hjemmehørende i Norge ("15b-selskap") og norsk aksjeselskap. Dersom vesentlig de samme virkninger som en fusjon kan oppnås ved en annen selskapsrettslig gjennomføring i utlandet, for eksempel ved likvidasjon, har norsk skattepraksis godtatt transaksjonen som en skattemessig fusjon. Vi mener at departementet bør vurdere om en annen selskapsrettslig gjennomføring i utlandet kan gi vesentlig de samme virkninger som en trekantfusjon. Hvis svaret er ja, fremstår det som en restriksjon å ha regler om umiddelbar beskatning ved en slik transaksjon.

B) Utenfor EØS-området

I høringsnotatet side 78-79 foreslår departementet at norske aksjeselskaper skal kunne gjennomføre en fusjonslignende transaksjon i form av aksjebytte med et eller flere selskaper hjemmehørende utenfor EØS. Forslaget omfatter ikke fusjon med selskaper hjemmehørende i lavskatteland.

Forslaget baserer seg på tidligere lempepraksis hvor det har vært mulig å gjennomføre fusjonslignende transaksjoner ved konserndannelse (aksjebytte) og filialisering (overdragelse av

virksomhet til filial av det utenlandske selskapet mot vederlag i aksjer). Departementet forslår kun lovfesting av aksjebyttealternativet.

Advokatforeningen er positiv til at departementet foreslår skatteregler som gjør det enklere for norske selskaper å gjennomføre konserndannelse med selskaper hjemmehørende utenfor EØS gjennom aksjebytte uten å måtte søke departementet om lempe. Advokatforeningen mener det imidlertid er unødvendig strengt å stenge for filialiseringstilfellene ved fusjon med utenlandsk selskap. Advokatforeningen har vanskelig for å se at norske skattemyndigheter alltid vil komme i en svakere stilling overfor norsk filial av et utenlandsk selskap enn overfor norsk datterselskap av et utenlandsk selskap. Siden virksomheten og de skattemessige verdier i det norske aksjeselskapet vil bli overført med kontinuitet til filialen, vil norske skatteregler fullt ut komme til anvendelse på filialen. Det forhold at det utenlandske selskapet kan komme i posisjon til å utnytte et eventuelt underskudd i filialen i sitt hjemland er ikke egentlig et problem for norske skattemyndigheter.

Dersom departementet fastholder at filialiseringsalternativet ikke skal lovfestes som akseptabel fusjonsform, mener Advokatforeningen at det fortsatt bør være anledning til å få skattelempe dersom vilkårene i skatteloven § 11-22 for øvrig er oppfylt. Det er en rekke land blant Norges handelspartnere utenfor EØS som ellers vil komme i en dårligere stilling enn våre EØS-handelspartnere uten at Advokatforeningen kan se begrunnelsen for dette. En skattelempeprosess vil gi mulighet for departementet til å stille vilkår som setter norske skattemyndigheter i nøytral posisjon i forhold til aksjebyttestilfellene.

Til kap16.5.2 Grenseoverskridende fusjon og fisjon av selskap som er skattemessig likestilt med aksjeselskap og av deltakerlignet selskap

I høringsnotatet side 82 viser departementet til at Justisdepartementet har vedtatt at det ikke skal gis selskapsregler for grenseoverskridende fusjon av andre selskaper med begrenset ansvar enn aksjeselskap og allmennaksjeselskap. Etter departementets oppfatning kan det da være naturlig å legge det samme til grunn skatterettslig. Departementet viser også til at i henhold til fritakspraksis er det ikke blitt gitt fritak for realisasjonsbeskatning ved grenseoverskridende fusjon og fisjon av selskaper likestilt med aksjeselskap og allmennaksjeselskap. Departementet forslår derfor at selskap med begrenset ansvar som er skattemessig likestilt med aksjeselskap, ikke skal kunne fusjonere skattefritt med et tilsvarende utenlandsk selskap med begrenset ansvar.

Etter Advokatforeningens vurdering vil en slik begrensning trolig utgjøre en restriksjon som er i strid med Norges forpliktelser etter EØS-avtalen. Dette skyldes at norsk skattelovgivning åpner for at selskaper og sammenslutninger som er skattemessig likestilt med aksjeselskap og allmennaksjeselskap kan fusjonere og fisjonere uten skattlegging, jf sktl. § 11-2 (3) og § 11-4 (3).

Det forhold at departementets lempepraksis tyder på at det ikke har vært et særlig behov for skattefritak i slike tilfeller, er etter Advokatforeningens oppfatning ikke sammenfallende med at Norge kan unnlate å tilpasse internrettslig lovgivning i overensstemmelse med forpliktelsene etter EØS-avtalen. Advokatforeningen viser her til at det ikke kan oppstilles noen form for "de minimis unntak" fra bestemmelsene om de fire friheter. EF-domstolen har tvert imot uttalt at "*selv en hindring for etableringsfriheten, der er af begrænset rækkevidde eller har ringe betydning, [er] forbudt*", se sak C-9/02, *Lasteyrie*, premiss 43.

Departementet foreslår heller ikke regler for fusjon og fisjon av deltakerlignede selskaper, da disse ikke er omfattet av fusjonsselskapsdirektivet. Advokatforeningen mener at en slik begrensning trolig også utgjør en restriksjon som er i strid med Norges forpliktelser etter EØS-avtalen fordi norsk skattelovgivning åpner for at deltakerlignede selskaper kan fusjonere og fisjonere uten skattlegging, jf sktl. § 11-3 og § 11-5.

Til kap 16.5.2 Fusjon og fisjon i utlandet med norske aksjonærer eller filial i Norge

I høringsnotatet foreslår departementet at norske skattytere som eier aksjer i selskap hjemmehørende i utlandet og som er overdragende selskap i en fusjon eller fisjon, skal fritas for beskatning dersom de kan dokumentere at fusjonen eller fisjonen er gjennomført på en slik måte at den ikke ville utløst skatteplikt om selskapene hadde vært hjemmehørende i Norge.

Advokatforeningen mener det er unødvendig å kreve skattemessig kontinuitet i landet fusjonen eller fisjonen gjennomføres som vilkår for skattefrihet for norske aksjonærer. I praksis vil partene i transaksjonen være henvist til å følge de regler som gjelder for fusjon og fisjon i det eller de aktuelle landene. I de tilfeller hvor reglene om skattefri fusjon og fisjon avviker fra det kravet til skattemessig kontinuitet som gjelder i Norge vil det ikke være mulig å oppfylle vilkårene for skattefrihet for norske aksjonærer i det overdragende selskapet. Departementets forslag kan således innebære at norske aksjonærer likevel blir beskattet ved gjennomføring av fusjon i utlandet.

På denne bakgrunn mener Advokatforeningen at skattefriheten heller bør være betinget av at fusjonen gjennomføres i henhold til reglene der selskapene er hjemmehørende. Så lenge aksjonærene viderefører skattemessig kontinuitet på sine aksjer, skulle norske skattemessige hensyn være ivaretatt.

Advokatforeningen viser for øvrig til at det lovteknisk kan være behov for å se nærmere på fusjoner og fisjoner mellom EØS-baserte selskaper og ikke-EØS-baserte selskaper. Det kan synes om lovforslagene kun dekker fusjoner og fisjoner som enten ligger helt innenfor eller helt utenfor EØS-området.

Når det gjelder departementets forslag vedrørende skattefrihet ved realisasjon av eiendeler i norsk filial av utenlandsk selskap som deltar i fusjon, mener Advokatforeningen at det tilsvarende som beskrevet overfor, er lite hensiktsmessig å knytte skattefriheten til norske kontinuitetsregler som gjelder ved fusjon og fisjon.

Til kap 17.2.2 Omdanning i utlandet med norske deltakere

I høringsnotatet side 88-89 foreslår departementet at deltakere med alminnelig skatteplikt til Norge ikke gis rett til skattefritak ved omdanning av et utenlandsk foretak til en annen selskapsform, selv om omdanningen skjer med skattemessig kontinuitet.

Advokatforeningen mener at det kan være behov for skattefrihet for den norske deltakeren ved slik omdannelse, tilsvarende som for fusjon og fisjon mellom selskaper i utlandet med norske aksjonærer. Prinsipielt er det vanskelig å se avgjørende forskjeller mellom de hensyn som gjør seg gjeldende ved fusjon eller fisjon i utlandet med norske aksjonærer og omdannelse i utlandet med norske deltakere.

Advokatforeningen vil også peke på at innføringen av 3-prosentregelen under fritaksmetoden kan innebære at også selskapsaksjonærer har behov for lempe ved denne type omorganiseringer - ikke bare personlige aksjonærer som etter departementets syn.

Til kap 18.3 SE-selskap og SCE-foretak

I høringsnotatet side 102-104 foreslår departementet at stiftelse av SE-selskap eller SCE-foretak ved fusjon mellom et allmennaksjeselskap / samvirkeforetak hjemmehørende i Norge og ett eller flere tilsvarende selskap/foretak hjemmehørende i annen EØS-stat bør kunne gjennomføres skattefritt etter de samme prinsipper og vilkår som er foreslått for alminnelig grenseoverskridende fusjon. Tilsvarende vil departementet åpne for at SE-selskap og SCE-foretak

flytter sitt forretningsmessige hovedkontor og forretningskontor til annen EØS-stat uten umiddelbar beskatning så fremt virksomheten med eiendeler og gjeld overføres med skattemessig kontinuitet til en filial i Norge.

Advokatforeningen mener at den umiddelbare beskatning som vil skje dersom overføring til norsk filial ikke finner sted, utgjør en restriksjon i forhold til etableringsfriheten og kaitalbevegelsesfriheten. Advokatforeningen viser til sin drøftelse og vurderinger ovenfor om fusjon over landegrensen for aksjeselskaper mv. siden de samme prinsipper og vurdering gjør seg gjeldende i relasjon SE-selskap og SCE-foretak.

Del VII INDIVIDUELLE VEDTAK OM SKATTEFRI OMORGANISERING

I høringsnotatet side 114-115 foreslår departementet å stramme inn den gjeldende fritakshjemmelen i skatteloven § 11-22 i lys av utvidelsen av de generelle fritaksreglene, men likevel slik at gjeldende liberale praksis knyttet til omdanning av finansinstitusjoner videreføres.

Advokatforeningen mener departementet inntar en for streng holdning til anvendelse av skatteloven § 11-22 på fremtidige søknader når kriteriene strammes inn som foreslått. Det synes klart at et viktig formål med forslagene i høringsnotatet er å redusere antall søknader og individuelle vedtak ved skattefrie omorganiseringer. Såfremt forslagene i høringsnotatet blir vedtatt, må det antas at antallet lempesøknader til departementet reduseres vesentlig. Derneft oppfatter Advokatforeningen det slik at forslagene i høringsnotatet i det vesentlige er tuftet på tidligere søknader om lempe. Det forhold at man nå velger å gi fritaksregler for en del typetilfeller som man tidligere har kunnet få lempe for, begrunner etter Advokatforeningens syn ikke strengere behandling av typetilfeller som tidligere ikke har vært behandlet. Rettsutviklingen på skatterettens område er preget av en stadig og dynamisk utvikling, og det bør fortsatt være mulig for departementet å behandle nye tilfeller basert på individuell søknad.

Advokatforeningen mener derfor at normen som foreslås er unødvendig streng, og at ordningen bør kunne praktiseres mer fleksibelt enn det departementet foreslår.

Del VIII LOJALITETSVURDERINGEN

I høringsnotatet side 42 foreslår departementet at det skal fremgå tydeligere av regelverket at det som utgangspunkt forutsettes virksomhetskontinuitet for å unngå avskjæring eller beskatning av skatteposisjoner.

Departementets forslag innebærer etter Advokatforeningens vurdering en vesentlig skjerpelse i gjeldende rett. I Lignings-ABC 2009/2010 side 562 fremgår det at "det er ikke noe krav at de selskapene som fusjoneres driver noen form for virksomhet eller at en eventuell virksomhet overføres". Tilsvarende fremgår i Lignings-ABC side 479 for fisjoner, samt av Finansdepartementets uttalelse inntatt i Utv. 1997 side 1290.

Advokatforeningen mener forslaget om virksomhetskrav, eller aktivitetskrav slik det er formulert i forslag til lovtekst, vil bidra til å skape klarhet i regelverket. Særlig vil dette gjelde for selskaper med lavt aktivitetsnivå og hvor man er usikre på om man utøver tilstrekkelig virksomhet i forkant av fusjonen. For det andre vil regelverket virke fordyrende og prosessdrivende for skattyterne ved at rettstillingen i større grad må avklares i forkant av mange fusjoner og fisjoner og eventuelt gjennom klage- og rettsprosesser i etterkant. Advokatforeningen viser her til den betydelige usikkerhet som gjaldt forut for avklaringene gjennom Grecon-dommen i 1978 og lovfesting i 1995 av någjeldende skatteregler for fusjon og fisjon.

Advokatforeningen mener at skjønnstemaene i dagens avskjæringsregel gir anvisning på skjønnsnormer som skattyterne kan forholde seg til, og ser ikke behovet for å fremheve ett bestemt tema. Særlig gjelder dette når temaet "aktivitet" i seg selv er vagt.

I konsernforhold synes forslaget uansett å være unødvendig fordi konsernselskapene har mulighet til å konsolidere gjennom konsernbidragsreglene. Advokatforeningen mener derfor at om forslaget skulle bli innført, må det gjelde et generelt unntak fra aktivitetskravet innenfor konsernstrukturer.

Dersom departementet kommer til at aktivitetskravet skal innføres, ber Advokatforeningen også om at departementet presiserer innholdet i begrepet "aktivitet" i større grad. Uklarhet om innhold bidrar bare til mer uforutberegnelighet, som jo er motsatt av formålet med bestemmelsen.

FORHOLD SOM IKKE ER BERØRT I HØRINGSNOTATET

1) Tre prosent-regelen

Høringsnotatet beskriver flere situasjoner der omorganiseringer medfører realisasjonsbeskatning. For selskapsaksjonærer er ikke det nødvendigvis et problem på grunn av skattefriheten som følger av fritaksmetoden. Tre prosent-regelen vil imidlertid kunne være en betydelig økonomisk byrde i en del situasjoner. Advokatforeningen ber departementet avklare om det er aktuelt å anvende de lempebestemmelser som er omtalt i høringsnotatet på inntekt som skyldes tre prosent-regelen.

Advokatforeningen kan for sin del ikke se prinsipielle grunner til at det ikke skulle være mulig så lenge lempebestemmelsernes alminnelige vilkår er oppfylt.

2) Fusjon mellom selskap hjemmehørende innenfor EØS med norsk aksjonær og selskap utenfor EØS

Situasjoner hvor et selskap hjemmehørende innen EØS (men utenfor Norge) med norsk aksjonær fusjonerer eller fisjonerer med et selskap hjemmehørende utenfor EØS, er ikke er omtalt i høringsnotatet.

Etter Advokatforeningens oppfatning synes det ikke velbegrunnet å ha kontinuitetsregler for fusjon/fisjon helt innenfor EØS og helt utenfor EØS (forutsatt ikke lavskatteland), men ikke innenfra og ut.

Transaksjonen innebærer at den norske aksjonæren mottar vederlagsaksjer i et ikke-EØS-selskap etter fusjonen. For selskapsaksjonærer vil aksjene gå fra å være helt omfattet av fritaksmetoden til bare å være omfattet av fritaksmetoden på nærmere vilkår. For norske aksjonærer som eier mer enn 10 % av kapitalen i selskapet etter transaksjonen, er det av betydning at eiertiden knyttet til aksjeinnehavet i EØS-selskapet før fusjonen godkjennes som del av eiertiden til aksjen i det overtakende selskapet. Advokatforeningen legger til grunn at aksjonæren skal videreføre bl.a. ervervstidspunktet for aksjene som følge av alminnelige kontinuitetsvirkninger.

3) Fusjon og fisjon mellom selskap hjemmehørende utenfor EØS med norsk aksjonær og selskap hjemmehørende innenfor EØS

Situasjoner hvor et selskap hjemmehørende utenfor EØS med norsk aksjonær fusjonerer eller fisjonerer med et selskap hjemmehørende innenfor EØS er heller ikke er omtalt i høringsnotatet.

Transaksjonen innebærer at den norske aksjonæren mottar vederlagsaksjer i et EØS-selskap etter fusjonen. For selskapsaksjonærer vil aksjene i det overtakende selskapet i utgangspunktet være omfattet av fritaksmetoden og aksjegevinster vil være fritatt fra beskatning (med unntak for 3 %). Beskatningen av latent gevinst (og tap) knyttet til aksjene før fusjonen vil avhenge av eierandel og eiertid.

I de tilfeller den norske aksjonæren kan selge aksjene skattefritt etter fusjonen eller fisjonen, men ikke før, kan det stilles spørsmål om overgangen fra et "regime" innen fritaksmetoden til et annet bør medføre at denne typen transaksjon bør falle utenfor nye kontinuitetsregler. Etter Advokatforeningens oppfatning synes det ikke velbegrunnet å ha kontinuitetsregler for fusjon/fisjon helt innenfor EØS og helt utenfor EØS (forutsatt ikke lavskatteland), men ikke utenfra og inn. Det fremstår som mest naturlig å håndtere eventuelle misbrukssituasjoner innen rammen av reglene om illojal tilpasning til skattelovens regler.

4) Selskapsrettslig flytting av selskap

Advokatforeningen er kjent med at det finnes regler i enkelte andre land, herunder i EØS, som tillater flytting av aksjeselskapers selskapsrettslige bosted fra et land til et annet uten at det kreves oppløsning i det landet selskapet kommer fra og stiftelse av nytt selskap i det landet det flytter til. Konsekvensene er blant annet at alle rettigheter og krav mot selskapet videreføres uendret og kan fullbyrdes etter det nye landets regler.

Advokatforeningen viser også til sak *C-210/06 Cartesio* der EF-domstolen behandlet en sak om flytting av et selskaps bosted. Domstolen sondret mellom situasjoner der hovedsetet for et selskap stiftet i en medlemsstat flyttes til en annen medlemsstat uten endring med hensyn til selskapsrettslig regulering av selskapet, og der hvor et selskap regulert av selskapslovgivning i en medlemsstat flytter til en annen medlemsstat slik at selskapslovgivningen i sistnevnte stat kommer til anvendelse. I tilfeller hvor et selskap flytter til en annen stat og blir omfattet av lovgivningen i denne andre staten, uttalte domstolen at opprinnelsesstaten ikke kan pålegge selskapet oppløsning og likvidasjon i opprinnelsesstaten som følge av flyttingen, når lovgivningen i den andre staten tillater slik etablering. Uttalelsen er i utgangspunktet et obiter dictum i saken, men viser at domstolen også anser denne flyttingsformen for omfattet av etableringsfriheten.

Norge har i utgangspunktet ikke selskapsrettslige regler som tillater flytting av selskaper som beskrevet ovenfor. Det er også et spørsmål som tilligger Justisdepartementet å vurdere om den norske selskapslovgivningen på dette punktet er i overensstemmelse med EØS-lovgivningen.

Uavhengig av om Norge har selskapsrettslig lovgivning som tillater flytting av norske selskaper til en annen EØS-stat eller ikke, vil norske aksjonærer kunne bli berørt ved at utenlandske selskaper som de har eierandeler i, flytter fra en stat til en annen. Skattekonsekvensene av en slik flytting er så vidt Advokatforeningen kan se, ikke omtalt i juridisk litteratur. Ut fra tradisjonell lovforståelse synes en slik transaksjon å falle utenfor det norske realisasjonsbegrepet. Dersom norske myndigheter skulle mene at norske aksjonærer skal beskattes ved slik flytting, synes imidlertid dette å innebære en restriksjon på etableringsfriheten.

IV. OPPSUMMERING AV HØRINGSUTTALELSEN

Som det fremgår av det ovenstående mener Advokatforeningen at det er behov for ytterligere utredning av flere av de forslagene departementet tar opp i høringsnotatet.

Den største svakheten knytter seg etter Advokatforeningens mening til at de EØS-relaterte forslagene baserer seg på en grunnleggende misforståelse. Innføring av prinsippene fra

fusjonsskattedirektivet er ikke tilstrekkelig til å bringe norske skatteregler for omorganiseringer i samsvar med de fire friheter i EØS-avtalen. Grenseoverskridende transaksjoner som ikke omfattes av fusjonsskattedirektivet vil fortsatt stride mot Norges forpliktelser etter EØS-avtalen.

Vennlig hilsen

Berit Reiss-Andersen
leder

Merete Smith
generalsekretær