

Finansdepartementet
Skattelovavdelingen
Postboks 8008 Dep
0030 Oslo

**Advokatfirmaet
PricewaterhouseCoopers AS**
Postboks 748 Sentrum
N-0106 Oslo
Telefon: 02316 (+47 95260000)
Telefaks: (+47) 23 16 03 00
Org. nr.: · 988 371 084
advokatfirmaet.pwc@no.pwc.com

Medlemmer av DNA

Oslo Bergen Førde Kristiansand
Stavanger Trondheim Tromsø

Oslo, 1. juni 2010

Vår ref.:

Deres ref.:

Ansvarlig partner:
Svein Gunnar Stang
Hansen

HØRINGSUTTALELSE - SKATTEMESSIG BEHANDLING AV OMORGANISERING OG OMDANNING AV VIRKSOMHET

1 Innledning

Vi viser til Finansdepartementets brev av 18. januar 2010 og høringsnotat om skattemessig behandling av omorganisering og omdanning av virksomhet.

Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS ønsker med dette å avgi en høringsuttalelse vedrørende forslaget.

Etter vår oppfatning inneholder høringsnotatet flere gode forslag i liberaliserende retning som også vil innebære en forenkling for skattyterne. Dette gjelder blant annet opphevelsen av det særegne skatterettslige lovlighetskravet knyttet til regnskaps- og selskapsrettslige forhold, forslag om fusjon/fisjon over landegrensene med skattemessig kontinuitet og forslag om at aksjebytte skal kunne gjennomføres med skattemessig kontinuitet (dog kun utenfor EØS-området).

Samtidig vil enkelte av de foreslåtte endringene kunne ha uheldige og antakelig også utilsiktede konsekvenser som vi vil anbefale at departementet utreder nærmere før innføring av nye regler.

2 Endringer i skatteloven kapittel 11 vedrørende fusjon og fisjon

2.1 Vilkåret om virksomhetskontinuitet

I høringsnotatet foretas en forholdsvis bred gjennomgang av "utviklingen frem mot gjeldende rett" og "gjeldende rett" i forhold til et krav om virksomhetskontinuitet ved skattefri omorganisering.

Høringsnotatet viser til ulike lovforarbeider som behandler temaet, og fremmer deretter følgende forslag (vår understrekning):

"Departementet foreslår at det skal fremgå tydeligere av regelverket at det som utgangspunkt forutsettes virksomhetskontinuitet for å unngå avskjæring eller beskatning av skatteposisjoner".

Ettersom departementet forut for det siterte forslaget drøfter hvorvidt det foreligger et absolutt krav om virksomhetskontinuitet etter gjeldende rett for å gjennomføre skattefrie omorganiseringer, kan formuleringen tolkes slik at departementet er av den oppfatning at det foreligger et slikt absolutt krav.

Vi oppfatter ikke gjeldende rett slik og viser til Lignings-ABC 2009/2010 s 562 om fusjoner¹:

"Det er ikke noe krav at de selskapene som fusjoneres driver noen form for virksomhet eller at en eventuell virksomhet overføres."

Det fremgår også av Rt. 1978/1184 (Sømme/Grecon) og Lignings-ABC 2009/2010 s 479² om fisjoner:

"Det er ikke noe krav at det selskapet som fisjoneres driver noen form for virksomhet eller at en eventuell virksomhet overføres, se FIN i Utv. 1997/1290."

Dersom departementet kun ønsker å fremheve at virksomhetskontinuitet kun får betydning ved vurdering av avskjæringsbestemmelsen i skatteloven § 14-90, bør dette fremgå klarere. Etter vårt syn vil et skjerpet virksomhetskrav ved vurderingen i henhold til skatteloven § 14-90 også ha uheldige konsekvenser, se vår omtale under punkt 6.

2.2 Opphevelse av kravet til lovlig selskapsrettslig og regnskapsrettslig gjennomføring av fisjon og fusjon som vilkår for skattemessig kontinuitet

Finansdepartementet foreslår å fjerne det generelle kravet til selskaps- og regnskapsrettslig lovlighet som forutsetning for skattefri gjennomføring av fusjon og fisjon fra § 11-1 annet ledd.

Vi er enige i at det er hensiktsmessig å fjerne lovlighetskravet i § 11-1 annet ledd, slik Finansdepartementet foreslår. Forslaget vil gi større forutsigbarhet for selskaper som gjennomfører fusjon eller fisjon etter skattelovens regler om skattefrihet. Samtidig vil vi anta at skattyterne også i fremtiden vil søke å etterleve de selskapsrettslige og regnskapsrettslige krav, men at eventuelle feilskjær som ikke anses lovlig selskapsrettslig og/eller regnskapsrettslig ikke vil kunne ha slike dramatiske skattemessige konsekvenser som i dag.

2.3 Trekantfusjoner og trekantfisjoner

Det som sies om trekantfusjoner nedenfor gjelder tilsvarende for trekantfisjoner.

Etter gjeldende ulovfestet rett skal gevinst eller tap ved realisasjon av fusjonsfordringer ved trekantfusjoner i sin helhet tas til inntekt eller føres som fradrag i realisasjonsåret. Finansdepartementet foreslår at reglene endres slik at gevinst eller tap i stedet skal føres over gevinst- og tapskonto. Det foreslås også at reglene om den skattemessige behandlingen av fusjonsfordringer lovfestes.

Bakgrunnen for regelendringen er hensynet til korreksjonsinntekt. Departementet legger til grunn at full beskatning hos morselskapet og fradragsføring hos datterselskapet i realisasjonsåret kan føre til at den midlertidige forskjellen mellom fusjonsfordringens regnskaps- og skattemessige verdi kan deles ut

¹ Lignings-ABC 2009/2010, Emne: Fusjon, punkt 4.1.2

² Lignings-ABC 2009/2010, Emne: Fisjon, punkt 3.3.2

fra morselskapet uten beregning av korreksjonsinntekt. Ved at gevinsten tas til inntekt og tapet føres over gevinst- og tapskonto, ønsker departementet å nøytralisere denne effekten.

Det kan synes som om Finansdepartementet kun tenker på tilfellet med fisjon kombinert med konsern fusjon, som beskrevet i uttalelsen av 30. mai 2002. I et slikt tilfelle er vi enige i at det kan oppstå en fordel, selv om det ikke nødvendigvis er tilfelle. Det er imidlertid viktig å være klar over at det i andre tilfeller, for eksempel ved en konsern fusjon med uavhengig tredjepart som eier av det overdragende selskapet, ikke er tale om å overføre eiendeler mv. med midlertidige forskjeller til et datterselskap. I slike tilfeller er morselskapet ikke en del av fusjonen, det vil kun være emitterende selskap for praktiske formål, typisk som følge av at aksjonærene i det overdragende selskapet ønsker å være eiere i morselskapet eller fordi det er ønskelig med en konsernstruktur bestående av heleide datterselskaper.

En konsekvens av forslaget, som vi ikke kan se blir behandlet i høringsnotatet, er at det vil oppstå en innlåsnings effekt mellom morselskapet og datterselskapet. For å utligne gevinstbeskatningen ved konvertering eller innfrielse, er morselskapet avhengig av å kunne avggi gevinsten som konsern bidrag til datterselskapet, som har et tilsvarende tap. For å kunne avggi konsern bidrag må morselskapet eie mer enn 90 % av aksjene og stemmene i datterselskapet, jf. skatteloven § 10-4 første ledd. Så lenge gevinsten på fusjonsfordringen står igjen på gevinst- og tapskonto hos morselskapet, vil det ikke kunne komme inn nye eiere tilsvarende eller høyere enn 10 % i datterselskapet uten at morselskapet mister utligningsmuligheten.

Innlåsnings effekten vil potensielt kunne vare svært lenge. En gevinst på kr 10 000 000 vil for eksempel måtte skrives ned over ca 30 år, gitt 20 % årlig inntektsføring fra gevinst- og tapskonto. I et slikt tidsperspektiv er det sannsynlig at kommersielle grunner vil tale for en eller flere omorganiseringer som kan involvere endringer på eiersiden i datterselskapet. Det vil være uheldig dersom bedrifts- og samfunnsøkonomisk gunstige løsninger hindres eller forvanskes på grunn av skattehensyn.

En illustrasjon kan være en trekant fusjon med to uavhengige selskaper A og B, der eierne av A mottar vederlag i form av aksjer i Bs morselskap C for å være med på videre drift. Dersom C senere utvider driften til områder som de tidligere eierne av A ikke ønsker å delta i, kan en praktisk løsning være å la dem selge aksjene i C til de øvrige eierne mot at de mottar tilsvarende verdi i aksjer i B. De kan dermed være med på videre drift innenfor det ønskede området.

Gitt at endringen medfører at morselskapet C ikke lenger eier over 90 % av aksjene og stemmene i B, lar endringen seg ikke gjennomføre uten at C taper muligheten til å utligne gevinsten på fusjonsfordringen mot tap i B. Resultatet kan være at en ellers ønskelig omorganisering unngås for å beholde skatteposisjonen i B.

En lignende situasjon kan oppstå der C en stund etter trekant fusjonen ønsker å få inn nye eiere, typisk for å få tilgang til mer kapital for å videreutvikle prosjekter. Investorene kan foretrekke å gå inn på eiersiden direkte i B, for eksempel fordi selskapet er mer veldrevet enn resten av konsernet eller fordi det driver virksomhet i en spesiell sektor. Dersom de nye eierne kjøper en større andel av B enn 10 %, vil imidlertid C tape utligningsmuligheten. Igjen kan det altså oppstå en innlåsnings effekt, der skattehensyn hindrer eller vanskeliggjør kommersielt ønskelige endringer.

Endelig vil forslaget kunne føre til økte transaksjonskostnader ved inngåelse av avtaler om trekant fusjoner. På grunn av innlåsnings effekten må selskapene forsøke å kartlegge behovet for fremtidige omorganiseringer allerede på avtaletidspunktet. En slik kartlegging vil både være kostbar og inneha store usikkerhets elementer, gitt at innlåsningsingen kan strekke seg mange år fremover i tid. Tap av fleksibilitet vil også måtte regnes som en kostnad for selskapene. Samlet sett vil dette kunne føre til at avtaler som isolert sett ville ha vært lønnsomme unngås for å slippe innlåsnings effekten. Dette vil være negativt ikke bare bedriftsøkonomisk, men også samfunnsøkonomisk dersom den verdiskapningen som avtalen - eller en senere transaksjon - kunne ledet til går tapt.

På denne bakgrunn er det etter vårt syn klart at de foreslåtte endringene av føring av gevinst eller tap ved realisasjon av fusjonsfordring vil kunne ha omfattende negative konsekvenser. De vil både kunne hindre inngåelse av ønskelige avtaler om trekantfusjon og vanskeliggjøre senere omorganiseringer som er forretningsmessig begrunnet. Det er heller ikke opplagt at forslaget vil ha noen positiv effekt.

Vi mener dermed at de beste grunner taler for å beholde gjeldende rett, med inntekts- og tapsføring i realisasjonsåret. Forslaget bør uansett ikke gjennomføres slik det foreligger, uten en grundigere konsekvensutredning.

3 Omdanning – endring av selskapsform

Finansdepartementet foreslår å lovfeste deler av fritakspraksis etter skatteloven § 11-22 i skattelovforskriften § 11-20-1. Departementet har imidlertid også enkelte uttalelser i høringsnotatet som synes å medføre en innsnevring av omdanningsadgangen sammenlignet med tidligere fritakspraksis.

Under pkt. 15.2 forelås det at den gjeldende skattelovforskriften endres slik at det stilles krav om at virksomhet, eiendeler og gjeld *i sin helhet* må overføres til det nye selskapet. Hvis det skulle foreligge privatrettslige hindringer for slik overføring uttales det at dette skal være en absolutt hindring fra å gjennomføre omdanning etter forskriften. Det fremgår videre av forslagene til innstramming av fritakspraksis at det ikke skal innvilges søknader om skattefritak ved omdanning som etter sin art ikke tillates av skattelovforskriften og som ikke er særskilt unntatt.

Det gis ingen begrunnelse for hvorfor slike privatrettslige begrensninger skal være et absolutt hinder for skattenøytral omdanning. Vi mener det vil være uheldig å legge en slik begrensning på omdanningsmuligheter uten noen forankring i grunnleggende skatterettslige prinsipper. Dette vil kunne motvirke ønsket og forutsetningen om skattemessig effektivitet.

At problemstillingen ikke bare er teoretisk kan eksemplifiseres med leiekontrakter som inneholder avtalebestemmelser som forhindrer overføring til ny leietaker, som det nye selskapet etter en omdanning vil være.

Basert på gjeldende avgiftspraksis gis det ikke unntak for dokumentavgiften ved overføring av hjemmel fra omdannede selskapet til det nye selskapet. Dermed vil for eksempel forretningsmessig godt begrunnede omdannelser der det av praktiske eller avgiftsmessige årsaker er ønskelig å holde fast eiendom utenfor omdannelsen bli stoppet av denne grunn.

Forslaget stiller også opp krav til kontinuitet med hensyn til virksomhet i det omdannede selskapet. Det er ikke helt klart hva dette kravet om virksomhet inneholder. Kravet omtales i flere sammenhenger i høringsnotatet, men dets innhold synes i alle sammenhenger noe utydelig. Virksomhetskravet vil omtales nærmere i våre kommentarer vedrørende fusjon og fisjon og forslaget til endringer i skatteloven § 14-90

4 Internasjonale forhold

4.1 Grenseoverskridende omorganiseringer

Det vises til høringsnotatets kapittel 16 om grenseoverskridende fusjoner og fisjoner. Kapitlet inneholder forslag som vil gjøre det enklere å gjennomføre skattefrie omorganiseringer over landegrensene, herunder skattefrie omorganiseringer innenfor EØS og skattefritt aksjebytte utenfor

EØS, uten å måtte gå veien om skattelempe. Dette vil være meget positivt for næringslivet som ikke lenger vil måtte avvente departementets behandling av skattelempesøknader.

Etter vår oppfatning bør imidlertid enkelte av forslagene vurderes noe nærmere.

Det heter gjennomgående i forslaget at departementet legger til grunn at de norske reglene vil være i overensstemmelse med forpliktelsene etter EØS-avtalen dersom de utformes i tråd med det som gjelder for fusjonsskattedirektivet. Fusjonsskattedirektivet gir imidlertid kun uttrykk for harmoniseringen innenfor EU av medlemslandenes nasjonale fusjonsregler og gir ikke et uttømmende uttrykk for hvordan EØS-avtalen skal fortolkes og anvendes. Norge er heller ikke bundet av de begrensningene som måtte ligge i fusjonsskattedirektivet. Hvorvidt norske skatteregler er i samsvar med EØS-avtalen må derfor vurderes på grunnlag av EØS-avtalen, og ikke EUs harmoniserende sekundærlovgivning.

4.1.1 Overdragende norsk holdingselskap

Etter forslaget skal et norsk aksjeselskap kunne fusjonere inn et utenlands overtakende selskapet med skattemessig kontinuitet på eier- og selskapsnivå. Etter forslaget § 11-11(4) forutsettes "at det overdragende selskapets virksomhet med tilhørende eiendeler, rettigheter og forpliktelser blir skattepliktig til Norge etter § 2-3 første ledd bokstav b (...)".

Det er ikke klart hvordan kravet om opprettholdt skatteplikt til Norge skal forstås, dersom det overdragende norske selskapet bare eier finansielle og immaterielle aktiva som ikke kan tilordnes en virksomhet som kan videreføres i en filial. Isolert sett trekker ordlyden i forslaget i retning av at fusjonen ikke kan gjennomføres med kontinuitet. Etter vårt syn vil det være hensiktsmessig at det gis skattefritak også i disse tilfellene. Eiendelene som forsvinner ut av norsk beskatningsområde kan eventuelt fanges opp av utflyttingskatten i skatteloven § 9-14 eller på annen måte, slik at hensynet til det norske skatteprovenyet ivaretas. Beskatningsretten til latente gevinster på vederlagsaksjene vil uansett bestå i den grad aksjonærene er hjemmehørende i Norge.

4.1.2 Aksjebytte innenfor EØS

Vi oppfatter det som positivt at aksjebytte vil kunne gjennomføres skattefritt mellom norsk selskap og utenlandsk selskap hjemmehørende utenfor EØS.

Vi undres derimot over at det foreslås at aksjebytte ikke kan gjennomføres skattefritt dersom enten det overdratte selskapet eller det overtakende selskapet er hjemmehørende i en annen EØS-stat enn Norge. Dette medfører at norske aksjonærer i norsk selskap kan bytte bort sine aksjer mot aksjer i et amerikansk overtakende selskap uten at det utløses umiddelbar beskatning. Hvis derimot det overtakende selskapet er hjemmehørende i Sverige vil de norske aksjonærene skattlegges etter de alminnelige regler.

Det kan se ut til at departementet ikke tar høyde for at fusjon og aksjebytte ikke er identiske transaksjoner. Det er heller ikke tatt høyde for at man av ikke-skattemessige årsaker kan ønske å opprettholde selskaper i Norge. Forslaget bør dermed utvides til også å gjelde aksjebytte innenfor EØS. Dette vil også dekke et reelt behov for skattyterne, jf. skattelempepraksis, noe som vil være arbeidsbesparende for departementet. Vi kan heller ikke se at en slik utvidelse vil medføre noen fare for norske skattefundamenter.

4.2 Forholdet til EØS-avtalen og etableringsfriheten

Vi mener det er positivt at det foreslås en kodifisering av forskriftsbestemmelser og praksis på dette området, slik at skattyter oppnår en forutberegnelighet innenfor omdannelse over landegrensene.

4.2.1 Overføring av virksomhet i norsk selskaps filial i utlandet til aksjeselskap i samme stat

I forslag til § 11-21 første ledd ny bokstav c foreslås det at aksjeselskaper hjemmehørende i Norge skal kunne skyte "eiendeler som ikke har tilknytning til norsk beskatningsområde" inn i et nystiftet utenlandsk selskap mv. Etter vår oppfatning er den valgte ordlyden meget uheldig. Eiendeler som ikke har tilknytning til norsk beskatningsområde – typisk et fast driftssted hvor skatteavtalen gir anvisning på unntaksmetoden – vil uansett ligge utenfor norsk beskatningsrett. Det er derfor ikke behov for et eget fritak. Det vises her til den ordlyd som er benyttet i skatteloven § 9-14 første ledd mv.

Vi legger til grunn at departementet foretar en nærmere vurdering når det gjelder utformingen av bestemmelsens ordlyd.

4.2.2 SE-selskaper og SCE-foretak

I det gjeldende regelverk er det kun de selskapsrettlige aspektene ved SE-selskaper og SCE-foretak, som er regulert, det er således positivt at departementet foreslår en regulering av de skattemessige aspektene også.

Det kan etter vår mening reises spørsmål om hvorvidt det kan anses å være i tråd med EØS-avtalen at det oppstilles som et vilkår for at det ikke skal utløses beskatning ved flytting av hovedkontor og forretningskontor at virksomheten i SE-selskapet eller SCE-foretaket, at tilknyttede eiendeler og gjeld overføres med skattemessig kontinuitet til et fast driftsted i Norge.

5 Individuelle vedtak om skattefri omorganisering (skattelempe)

Skatteloven § 11-22 gir departementet myndighet til å fritta for skatteplikt i de tilfeller hvor skattereglene hindrer en ønskelig omorganisering med sikte på rasjonalisering og effektivisering av virksomheten.

Det er foreslått i høringsnotatet at fritakshjemmelen skal videreføres, men at den skal skjerpes inn i forhold gjeldende praksis. Ordlyden i den nye hjemmelen samsvarer i stor grad med dagens hjemmel. I dagens hjemmel skal fritak innvilges når "omstendighetene i særlig grad taler det", mens fritak etter lovforslaget kun skal innvilges "når særlige grunner taler for det".

Forslaget innebærer kun en mindre justering av ordlyden, men Finansdepartementets uttalelser viser etter vår oppfatning at endringen i ordlyden er et uttrykk for en endring og betydelig innstramning i praktiseringen av fritakshjemmelen sammenlignet med dagens praksis.

Endringene i praktiseringen av fritakshjemmelen er for det første at tilfeller som faller utenfor de lovregulerte typetilfellene ikke skal kunne oppnå skattelempe ved samtykke etter § 11-22. De reglene som gjelder ved skattefri fusjon, fisjon og omdannelse skal således anses uttømmende. Dette vil kunne få uheldige konsekvenser i enkelttilfeller. Et eksempel som kan nevnes er ved omdannelser. I kapittel 15.2 i høringsnotatet er det uttalt at det ved omdannelser skal være et vilkår at alle eiendelene i sin helhet må overføres, og dette gjelder uavhengig av om det privatrettslig foreligger skranker som begrenser overføringsmuligheten. Dersom et selskap som skal omdannes for eksempel besitter leiekontrakter som ikke kan overdras vil selskapet således ikke kunne omdannes skattefritt etter hjemmelen om skattefri omdannelse. Tidligere kunne blant annet slike tilfeller fanges opp av § 11-22, men siden dette er et tilfelle som etter sin art faller inn under hjemmelen om skattefri omdannelse vil

det ikke lenger være mulig å få skattelempe ved omorganiseringen. Dette fører til en klar innsnevring i regelverket som kan få utilsiktede og negative virkninger som man i dag ikke har oversikt over.

Innstillingene i høringsnotatet tilsier at det jevnt over skal foretas en innstramning i reglene om skattefrihet ved omorganisering og omdannelse. Dersom muligheten for betinget skattefritak etter søknad i tillegg skal snevres inn, vil skatteyteren samlet sett komme dårligere ut. Det vil kunne føre til uheldige konsekvenser for muligheten til en hensiktsmessig organisering med sikte på en mest mulig rasjonell og effektiv drift.

For det andre uttaler departementet at transaksjoner som kan oppnå skattefrihet ved å gå veien om eventuelle fusjoner, fisjoner og/eller omorganiseringer før en eventuell skattefrihet skal inntreffe må utføre disse transaksjonene likevel om det kan føre til en både mer tidkrevende og kostnadsnivende prosess. I høringsnotatet nevnes som eksempel at virksomhetsoverdragelse med vederlag i aksjer i stedet for å oppnå skattefrihet ved samtykke, må gå veien om omorganisering med fusjon. Dette vil føre til at prosessen tar mer tid samtidig som den blir mer komplisert og kostnadsnivende. Det er også andre hensyn som taler mot en slik absolutt begrensning.

For konsern og selskaper med større aksjonærer som er enige i videre strategi på overordnet nivå vil det som regel være mulig å gå veien om andre transaksjonsformer som nevnt ovenfor. For andre, som for eksempel enkeltpersoner som kun eier en mindre aksjepost, vil det imidlertid ikke alltid være mulig å gå veien om en slik omorganisering for å oppnå skattelempe. Etter vårt syn er det viktig at lempeinstituttet kan benyttes i slike tilfeller, selv om det selvfølgelig er vilkår som må oppfylles på samme måte som i dag.

I høringsnotatet åpnes det for skattefrihet ved omorganisering og transaksjoner over landegrensene. Det er imidlertid uttalt at det ikke skal åpnes for skattefrihet ved aksjebytte innen EØS land. I følge departementet må man for å få skattelempe etter samtykkeregelen i slike tilfeller gå veien om fusjon/fisjon i stedet for å foreta et direkte aksjebytte. Fusjon/fisjon vil imidlertid ikke alltid være mulig etter intern rett, og dersom § 11-22 ikke kan benyttes i slike tilfeller kan det få uheldige konsekvenser for skattyterne.

En av begrunnelsene for å snevre inn § 11-22 er at departementet ønsket å minske antallet søknader om betinget skattefritak. Flere av de endringer departementet foreslår vil innebære en lovfesting av saker som i dag er avhengig av søknad om betinget skattefritak. Dette tilsier at antall saker etter § 11-22 vil bli mindre enn tidligere, uansett om den opprettholdes i nåværende form. Med en så omfattende endring som høringsnotatet legger opp til er det på nåværende tidspunkt vanskelig å se alle tilfeller som vil falle utenfor tilfellene hvor det åpnes for omorganisering med skattemessig kontinuitet i lov og forskrift. Dette tilsier at det er behov for en lempingsregel som fanger opp eventuelle tilfeller som faller utenfor. Etter vårt syn er det uheldig at adgangen til å innvilge betinget skattefritak snevres inn på et tidspunkt hvor det foretas så betydelige endringer i regelverket for omorganiseringer med skattemessig kontinuitet og hvor konsekvensene av endringene er uklare. Det er spesielt ved innføringen av nye regler med til dels uavklart rekkevidde at det er behov for en sikkerhetsventil som kan fange opp de tilfellene som faller utenfor.

På denne bakgrunn vil vi anmode Finansdepartementet om å vente med å innføre en eventuell begrensning i kompetansen til å innvilge betinget skattefritak. Når de nye reglene har virket en stund vil det være lettere å se om det er grunnlag for innstramninger, og departementet vil selv, gjennom uttalelser og praksis, kunne gi føringer vedrørende tilfeller som eventuelt ikke kvalifiserer for å få innvilget skattelempe.

6 Endring av skatteloven § 14-90

I høringsnotatet foreslås det endringer i avskjæringsbestemmelsen i skatteloven § 14-90.

Forslaget går dels ut på å utvide bestemmelsens anvendelsesområde, slik at omorganiseringer generelt omfattes. Vi har ingen kommentarer til denne del av forslaget, men vil for ordens skyld presisere at bestemmelsen slik den i dag lyder omfatter de fleste former for omorganiseringer og transaksjoner som medfører endret eierforhold, ikke bare fusjoner og fisjoner. Det kunne være hensiktsmessig om departementet kunne peke på eventuelle nye områder som kommer inn under anvendelsesområdet ved dette forslaget.

Forslaget til endring av § 14-90 går dels også ut på å klargjøre bestemmelsen.

Departementets analyse av § 14-90 slik den i dag lyder fremstår etter vårt syn som noe summarisk, og det kan synes som om bestemmelsens materielle innhold etter Finansdepartementets syn er helt åpent. Dette kan illustreres ved å vise til utsagnet på s. 120 om at det kan *"i enkelte sammenhenger fremstå som uklart hva det egentlig skal legges vekt på ved bruk av bestemmelsen"*.

Vår erfaring er at skattekontorene i praksis har utviklet retningslinjer for hvilke momenter som skal tillegges vekt ved vurderingen og hvordan disse skal vektas. Flere saker vedrørende skatteloven § 14-90 har også blitt avklart gjennom domstolsbehandling der momentene og kriteriene har blitt vurdert konkret for den enkelte sak.

I høringsnotatet fremstår det som uklart hvorfor det skulle være et reelt behov for å endre bestemmelsen. Den uttalte hensikten med endringsforslaget er at kriteriene for bruk av bestemmelsen skal klargjøres, nærmere bestemt at det etter departementets syn er *"behov for en klargjøring av hva det skal legges vekt på ved bruk av bestemmelsen"*. Som følge av den allerede ganske omfattende praksis som foreligger kan vi ikke se at det er behov for den type klargjøringen departementet viser til.

Forslaget om innføring av et aktivitetskrav i bestemmelsens tredje ledd synes å gå atskillig lenger enn å klargjøre hva det skal legges vekt på. Forslaget til nytt tredje ledd er utformet som et absolutt aktivitetskrav som medfører at skatteposisjoner skal bortfalle eller gjøres opp *"når det ikke utøves aktivitet i selskap mv."*

Ettersom tredje ledd fremstår som en selvstendig bestemmelse og det ikke er foreslått endringer i eller gjort henvisning til annet ledd, som er en videreføring av gjeldende bestemmelse, er det etter vårt syn ikke tvilsomt at bestemmelsen innebærer en realitetsendring og en betydelig innstramning sammenlignet med gjeldende rett. I høringsnotatet presiseres det at transaksjonen kan bli ansett som overveidende skattemotivert selv om det foreligger aktivitet, og sammenholdt med ordlyden synes det som om aktivitetskravet skal utgjøre en minimumsforutsetning.

Dette representerer etter vårt syn et klart tilbakeskritt. Avskjæringsbestemmelsens preg av å være en rettslig standard der anvendelsen beror på en konkret vurdering av den enkelte sak reduseres dersom det innføres et absolutt aktivitetskrav som foreslått.

Omfanget av virksomhet eller aktivitet i et selskap har i praksis blitt tillagt betydelig vekt ved vurderingen av om det er grunnlag for å avskjære skatteposisjoner, men konklusjonen bør likevel baseres på en helhetsvurdering der særlige forhold ved selskapet som omorganiseres eller på annen får endret eierforhold tas i betraktning. Ved omorganisering av holdingselskaper eller ved konserninterne omorganiseringer vil omfanget av aktivitet i selskapet være mindre viktig. Dagens bestemmelse dekker derfor et reelt behov ved at vekten på aktivitet som moment relativiseres etter forholdene i den aktuelle sak.

Det fremgår av forslaget at Finansdepartementet er enig i at det skal gjelde unntak i situasjoner der det utøves aktivitet i et annet konsernselskap og organiseringen er et ledd i opprydning av selskapsstrukturen for å gi bedre rammebetingelser for virksomheten. Det skal også være mulig å fisjonere ut en del som ikke viderefører aktiviteten i det overdragende selskapet. Det er uklart om dette gjelder ubetinget, eller om det er begrenset til situasjoner der det for eksempel er uenighet mellom eierne vedrørende videre drift.

Etter vårt syn vil innføringen av et vilkår som aktivitet for å kunne videreføre skatteposisjoner ikke være klagjørende, det vil tvert i mot gjøre rettstilstanden mer usikker enn det som er tilfellet etter gjeldende rett.

For det første er det uklart hva som ligger i kriteriet "aktivitet". Det fremgår av høringsnotatet at det ikke siktes til det tradisjonelle virksomhetsbegrepet i skatteretten, og at vurderingen skal være av *"mer dynamisk art ved at det må vurderes om den konkrete aktiviteten før transaksjonen blir videreført med hensyn til aktivitetens art og omfang"*.

For holdingselskap som får endret eierstruktur eller andre selskaper med begrenset aktivitet der for eksempel forvaltning av investeringer eller eiendeler er satt bort til andre vil det kunne være vanskelig å vurdere om aktiviteten videreføres i tilstrekkelig grad. Slik bestemmelsen i dag lyder vurderer skattekontorene dette, men samtidig kan de utvise skjønn dersom selskapet som sådan ikke kan sies å utøve tilstrekkelig aktivitet. Ved vurderingen vil for eksempel omfanget av eiendeler og investeringer ofte tilsi at de forretningsmessige motivene er fremtredende og at skattemotivet derfor er underordnet.

Hvis et selskap utøver tilstrekkelig aktivitet blir neste vurderingstema om aktiviteten pågår i rimelig tid før og etter transaksjonen, og at den for en stor del er av samme art før og etter transaksjonen.

For et selskap med betydelige investeringer, men med generelt liten aktivitet, for eksempel et holdingselskap, er det vanskelig å vite om det for eksempel kan besluttes endringer i investeringsportefølje, mer aktiv forvaltning som følge av endringer i markedene etc. I tillegg kan det være usikkert hvilke konsekvenser eventuelle endringer i datterselskapenes aktivitet kan få. Et vilkår om kontinuitet i tidligere aktivitet kan medføre at selskaper eller konsern viderefører virksomhet eller investeringer som ikke lenger er lønnsomme eller gunstige for selskapet, selv om det har inntrådt omstendigheter etter omorganiseringen som taler for en omlegging. Slike vridnings- og innlåsnings effekter vil være uheldige både for det enkelte selskapet og for samfunnet generelt.

Det er i høringsnotatets generelle omtale av forslaget og i utkast til FSFIN § 14-90-1 lagt til grunn at det skal gjøres unntak fra aktivitetskravet i visse tilfeller. Det fremstår som en åpenbar risiko at unntakene er for snevert utformet, typisk fordi departementet har basert seg på svært få typetilfeller, og at det vil oppstå typetilfeller hvor det er rimelig klart at avskjæring ikke vil være i tråd med bestemmelsens formål. At man kan be om bindende forhåndsuttalelse eller at forskriftene kan tilpasses vil på langt nær dekke det praktiske livs behov for rimelig forutsigbarhet i forbindelse med omorganiseringer.

Når det gjelder unntakenes utforming så synes annet ledd bokstav a i forskriftsutkastet å oppstille som et selvstendig vilkår at omorganiseringen er et ledd at omorganiseringen gir bedre rammebetingelser for virksomheten. Det er på det rene at dette er et relevant moment i den helhetsvurdering som må foretas etter gjeldende bestemmelse, men ved positivt å bli oppregnet som et selvstendig skatterettslig vilkår vil bestemmelsen i praksis lett få en utvikling avvikende fra den forståelse og ikke minst relative vekt dette har som moment i den helhetsvurdering som må foretas etter gjeldende rett. I tillegg kommer det poeng at bestemmelsen av skattemyndighetene kan oppfattes slik at det skal foretas en realitetsvurdering og i noen tilfeller eventuelt en overprøving av skattyters forretningsmessige vurderinger.

Samlet tilsier dette etter vårt syn at gjeldende § 14-90 bør videreføres hva gjelder grunnlaget for avskjæring. Hvis Finansdepartementet er av den oppfatning at det bør gjøres endringer i § 14-90 slik den i dag lyder bør analysen av gjeldende rett og behovet for endringer utredes grundigere enn det som synes gjort i høringsnotatet.

Med vennlig hilsen
for Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS

Svein Gunnar Stang Hansen
advokat

Saksansvarlig advokat: Svein Gunnar Stang Hansen