



Finansdepartementet
postmottak@fin.dep.no

Vår dato 4. juni 2010
Deres dato 18. januar 2010
Vår referanse 279762/255390/em
Deres referanse 09/2355 SL JW/rla

Høring – utkast til regler om skattemessig behandling av omorganisering og omdanning av virksomhet

Næringslivets Hovedorganisasjon viser til Finansdepartementets høringsnotat av 18. januar 2010 med utkast til delvis nye regler og delvis endring av gjeldende regler om skattemessig behandling av omorganisering og omdanning av virksomhet mv. Ved e-post av 28. mai er det gitt utsettelse med høringsfristen til 4. juni.

NHO mener generelt at de skattemessige rammebetingelsene må være så fleksible som mulig, slik at de fremmer, og ikke hemmer, norske bedrifters omstillingsevne.

Norske bedrifters omstillingsevne er avgjørende i økonomisk utfordrende tider. Lønnskostnadene må forventes å forbli høye i Norge sammenlignet med våre konkurrentland. I tillegg gjør den sterke kronekursen situasjonen ekstra vanskelig for eksportindustrien. Omstillingsevne og omstillingsdyktighet blir dermed ikke bare viktig, men helt nødvendig for fremtiden til denne delen av norsk næringsliv. Rammebetingelsene bør derfor være så fleksible som mulig, slik at de fremmer, og ikke hemmer, bedriftenes omstillingsevne.

NHO mener derfor det er uheldig om det nå skapes usikkerhet om anvendelsen av den såkalte skattelempeordningen etter skattelovens § 11-22, og dersom betingelsene for lovfestet skattefritak ved omorganiseringer og omdanninger blir strammet inn ved innføring av nye vilkår i bestemmelsen om avskjæring av skatteposisjoner § 14-90.

Høringsnotatet inneholder for øvrig forslag til endringer på flere punkter. NHO mener det er positivt at vilkåret om at fusjoner og fisjoner må være regnskaps- og selskapsrettslig lovlige, forelås opphevet. NHO støtter også forslaget om at skattereglene for visse former for grenseoverskridende fusjoner og fisjoner blir tilpasset de endrede selskapsrettslige reglene, og at flere typer omorganiseringer og omdannelser lovfestes.

Innledning - omorganisering og omdanning av virksomhet

Med omdanning menes i første rekke at en virksomhet skifter foretaks- eller selskapsform. Omorganisering er en betegnelse både på omdanninger og de "egentlige" omorganiseringene: fusjon og fisjon. De lovfestede reglene finnes i skattelovens kapittel 11. Kapitlet omhandler også overføring av eiendeler mellom selskaper og en egen hjemmel for

departementet til å gi skattefritak etter individuell søknad for realisasjon av fast eiendom, virksomhet eller aksjer som ”er ledd i omorganisering eller omlegging av virksomhet med sikte på å gjøre den mer rasjonell og effektiv”.

Den skattemessige behandlingen av visse omdanninger og omorganiseringer er i dag dels regulert i skatteloven med forskrifter og dels fastlagt gjennom domstols- og administrativ praksis. I utgangspunktet oppstår det skatteplikt ved denne type realisasjoner. Under forutsetning av kontinuitet primært m.h.t. videreføring av de skattemessige verdier, kan omorganiseringene gjennomføres uten beskatning på omorganiseringstidspunktet. Departementet presiserer at forutsetningen om kontinuitet innebærer at det i realiteten dreier seg om utsettelse og ikke varig skattefritak. Etter NHOs oppfatning er det et sentralt poeng når det skal vurderes hvorvidt det er grunn til å gjøre omorganiseringsmulighetene mindre fleksible enn etter gjeldende rett.

Høringsnotatet omhandler forslag om lovfesting av visse former for grenseoverskridende omorganisering og omdanning, opphevelse av kravet om selskaps- og regnskapsrettslig lovlig gjennomføring av fusjon og fisjon, ”modernisering” av fritakshjemmelen i § 11-22, endring av lojalitetsklausulen i § 14-90 samt noen øvrige endringer.

De store bedriftene og konsernene har betydelig praktisk erfaring med omorganiseringer og det regelverk som her er til vurdering. Storbedriftenes skatteforum (SSF) har i brev av 1. juni 2010 avgitt høringsuttalelse i saken, og NHO henviser til SSFs merknader i tillegg til våre kommentarer i det følgende.

Fusjon/fisjon – Del IV av høringsnotatet

Opphevelse av regnskaps- og selskapsrettslig lovlighetskrav

Dette vilkåret har de senere årene blitt praktisert etter et vesentlighetskriterium. Ved å foreslå opphevelse av hele vilkåret, går departementet et skritt videre i retning større forutsigbarhet. NHO støtter dette forslaget. Forutsigbarhet er et av de viktigste prinsipper bak skattesystemet og skatteforvaltningen, og det bør etter NHOs mening få en større betydning i skattepolitikken.

Fordring ved trekantfusjoner og -fisjoner

Når det gjennomføres en fusjon eller fisjon hvor aksjonærene i det overdragende selskapet mottar vederlagsaksjer i det overtakende selskapets morselskap, kalles det for en trekantfusjon/fisjon. Det overtakende selskap utsteder en fordring til morselskapet basert på verdien av det overdragende selskapets eiendeler og gjeld, slik at egenkapitalen i det overtakende selskapet forblir uendret mens økningen skjer i morselskapet.

Det foreslås å presisere at skattemessig verdi på fusjonsfordringen skal tilsvare skattemessig verdi av den egenkapital som overføres. Samtidig foreslås det at skattepliktig gevinst ved morselskapets realisasjon av fordringen og ved datterselskapets innfrielse av fordringen skal kunne inntektsføres på gevinst- og tapskonto (eller umiddelbart i sin helhet). Det foreslås at et tap oppstått ved tilsvarende situasjoner må føres på gevinst- og tapskonto, og altså ikke kan fradregsføres umiddelbart. Dette er en innstramming i forhold til dagens regler. NHO mener det er unødvendig å stramme inn reglene.

Departementet peker på sammenhengen med og betydningen for korreksjonsskattereglene. NHO vil påpeke at korreksjonsskattereglene etter omleggingen av aksjonærbeskatningen fra 2006 har mistet mye av sin betydning, og av forenklingshensyn heller burde vært opphevet.

Omdanning - endring av selskapsform – Del V

Anvendelsesområdet for skattefri omdanning etter skatteloven § 11-20 med tilhørende forskrifter, forelås utvidet til å gjelde omdanning til aksjeselskap eller allmennaksjeselskap fra statsforetak, interkommunalt selskap (IKS) og samvirkeforetak. NHO støtter dette endringsforslaget.

Grenseoverskridende omorganiseringer – Del VI

NHO støtter forslag om endringer i reglene slik at skattefrie fusjoner kan gjennomføres mellom norske selskaper og selskaper som er hjemmehørende i ulike medlemsstater innenfor EØS-området, og med selskaper hjemmehørende utenfor EØS-området. Det er etter vår oppfatning bare grunn til å gjøre unntak for lavskattelend som Norge ikke har inngått avtaler om informasjonsutveksling med. Tilsvarende støtter NHO forslaget om at det kan gjennomføres fisjoner slik at de to selskapene blir hjemmehørende i ulike land.

Det er også positivt om det som foreslått blir adgang til skattefrihet for norske aksjonærer ved fusjon/fisjon av utenlandske selskaper innenfor EØS.

Departementet foreslår en adgang til aksjebytte ved overføring av aksjer i selskap hjemmehørende i Norge mot vederlag i selskap hjemmehørende i land utenfor EØS. Det foreslås ikke tilsvarende adgang ved overføring til selskaper hjemmehørende innenfor EØS. Bakgrunnen synes å være at det innenfor EØS er adgang til skattefri fusjon. NHO mener imidlertid at det ikke er noen grunn til å begrense fleksibiliteten i ulike omorganiseringsmetoder så lenge kontinuitetskravene oppfylles.

Med hjemmel i skatteloven § 11-21 og den tilhørende "konsernforskriften" kan det gjøres skattefrie overføringer av eiendeler mellom selskaper. Det er positivt at departementet foreslår endringer slik at bestemmelsene vil tillate slike overføringer også over landegrensene. Etter NHOs vurdering bør imidlertid også disse bestemmelsene gjøres så fleksible som mulig, slik at de omorganiseringer selskapene selv finner mest hensiktsmessig kan gjennomføres på enklest mulig måte. Hensynet til bevaring av skattefundamentet vil fortsatt være ivaretatt. NHO viser til SSFs omtale og kommentarer under punkt 5 i deres uttalelse.

Individuelle vedtak – innstramming av fritakshjemmelen § 11-22 – Del VII

Departementet foreslår en innstramming av den såkalte skattelempeordningen. Etter dagens regler gir § 11-22 adgang for departementet til å gi fritak for realisasjonsbeskatning ved omorganiseringer som ikke faller inn under de positivt lovfestede unntakene. Vilåårene er at realisasjonen er ledd i en omorganisering eller omlegging som tar sikte på å gjøre virksomheten mer rasjonell og effektiv. Det er adgang til å sette ytterligere vilåå, og i praksis settes det alltid krav om skattemessig kontinuitet.

De positivt lovfestede unntakene foreslås utvidet, og departementet ønsker en redusert bruk av skattelempeordingen. Hensikten er at omorganiseringer skal gjennomføres i henhold til de lovfestede ordningene. Konkret foreslås en endring av dagens ordlyd om at skattefritak eller nedsettelse bare kan gis ”når omstendighetene i særlig grad taler for det” – som ifølge departementet har vært praktisert mer liberalt enn ordlyden skulle tilsi - til ”når særlige grunner taler for det”.

NHO mener en innstramning av fritakshjemmelen i § 11-22 vil gjøre omorganiseringsmulighetene mindre fleksible og støtter ikke dette endringsforslaget. Den økonomiske utviklingen og dagens situasjon gjør at norske bedrifter har behov for en raskere og enda bedre omstillingsevne. Det innebærer at rammebetingelsene må være mer og ikke mindre fleksible enn dagens vilkår. De skattemessige konsekvensene må ikke hindre den omleggingen eller omorganiseringen av virksomheten som er mest hensiktsmessig.

Det henvises til SSFs høringsuttalelse. Det er etter NHOs vurdering et poeng i seg selv at de største selskapene i Norge mener det er viktig å ikke innsnevre muligheten for å omorganisere på den meste hensiktsmessige måten, også om det er etter metoder som ikke er positivt lovfestet.

Lojalitetsvurdering – nytt vilkår i § 14-90 – Del VIII

Etter skatteloven § 14-90 skal skatteposisjoner som overføres i forbindelse med fusjon/fisjon avskjæres dersom ”det er sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen”. Departementet foreslår å utvide bestemmelsen til å gjelde også andre omorganiseringer enn fusjon og fisjon, og det foreslås lovfestet at krav om kontinuitet med hensyn til aktivitet, med visse spesifiserte unntak.

Bestemmelsens formål er å hindre ren omsetning av skatteposisjoner. Departementet begrunner utvidelsen med et ønske om en klarere regel, slik at forutsigbarhetshensynet ivaretas. NHO er prinsipielt enig i at dersom man først skal ha en avskjæringsbestemmelse, bør den også gjelde ved andre omorganiseringer enn fusjon og fisjon. Men etter vår oppfatning vil en lovfesting av et aktivitetsvilkår på den måten det foreslås her, tvert imot føre til større grad av uforutsigbarhet.

Terskelen for å anvende § 14-90 er etter gjeldende rett lavere enn for anvendelse av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Departementets foreslag innebærer etter NHOs vurdering at terskelen vil kunne bli enda lavere. Vi kan ikke se at det er behov for det.

Forslaget til nytt tredje ledd i § 14-90 og ny forskriftsbestemmelse inneholder et krav om kontinuitet knyttet til aktivitet. Det vil nå være et eget krav, i motsetning til ”bare” et moment i helhetsvurderingen slik det er etter gjeldende rett. Krav av denne type, som departementet selv karakteriserer som å være av ”dynamisk art”, virker etter NHOs oppfatning nettopp ikke klargjørende, men vil gi grunnlag for ytterligere usikkerhet om vilkårene for skattefrihet foreligger. Departementets egen omtale av ”aktivitet”, som i utgangspunktet er omtalt som kontinuitet i form av fortsatt virksomhet, men som skal innebære noe annet enn skatterettens alminnelige virksomhetsbegrep og derfor må få en annen betegnelse, viser også hvor lite presist dette vil være.

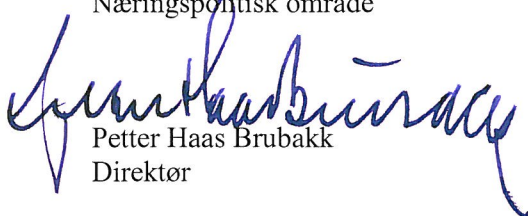
Oppbyggingen av § 14-90, med et nytt tredje ledd hvor aktivitetskravet inntas, reiser også spørsmål om det dreier seg om et selvstendig nytt vilkår, og vil dermed kunne skape en ny og unødvendig usikkerhet.

Henvisningen i loven vil gjøre det tydeligere *at* det skal legges vekt på virksomhet/aktivitet, men ikke noe klarere *hvor stor* vekt det skal legges på dette, selv om det oppgis å være hensikten med å lovfeste kriteriet. I forlaget til nye forskrifter heter det at "Aktiviteten skal ha hovedsakelig samme innhold før og etter transaksjonen, men det kan gjennomføres naturlige driftsendringer mv. som følge av omorganiseringen. Aktiviteten må ikke ha et ubetydelig omfang i forhold til den kapital som er investert". I høringsnotatet er det imidlertid liten veiledning i form av eksempler eller annet til hjelp i vurderingen av hva som konkret vil være samme innhold og omfang.

Forslaget inneholder unntak om at kravet til aktivitet ikke skal gjelde holdingselskaper eller andre selskaper uten økonomisk aktivitet så lenge de inngår i en selskapsstruktur hvor det utøves slik aktivitet og omorganiseringen er ledd i en opprydding i selskapsstrukturen for å gi bedre rammebetingelser for virksomheten, eller ved fisjon av et selskap i en del som nettopp ikke skal videreføre virksomheten i det opprinnelige selskapet. Unntakene avklarer noe, men reiser igjen nye spørsmål: hva menes for eksempel konkret med "bedre rammebetingelser for virksomheten"?

NHO mener at en endring av § 14-90 med en ny forskrift som foreslått, reiser flere nye spørsmål enn svar. Selv om man tar utgangspunkt i departementets uttalelse om at det foreslår "en avskjæringsbestemmelse som i hovedsak innebærer en videreføring av gjeldende § 14-90 i skatteloven", jf siste avsnitt under punkt 23.3.2, skaper den etterfølgende omtale og de foreslåtte lov- og forskriftstekster for stor uforutsigbarhet.

Vennlig hilsen
NÆRINGS LIVETS HOVEDORGANISASJON
Næringspolitisk område



Petter Haas Brubakk
Direktør



Ellen Mulstad
Advokat