

Storbedriftenes skatteforum

Finansdepartementet
postmottak@fin.dep.no

Vår dato
01.06.2010

HØRINGSNOTAT – OM SKATTEMESSIG BEHANDLING AV OMORGANISERING OG OMDANNING AV VIRKSOMHET - KOMMENTARER

1 Innledning

Storbedriftenes skatteforum ("SSF") er et diskusjonsforum for skatte-
spørsmål som er aktuelle for de største bedriftene i Norge. I tillegg til å
være et diskusjonsforum for aktuelle skattespørsmål, vil SSF kunne
forestå utarbeidelse av høringsuttalelser for lov- og forskriftsendringer
som er aktuelle for de deltakende bedrifter. Videre vil SSF også kunne ta
opp andre aktuelle skattespørsmål med skattemyndighetene. Det er forut-
satt at forumet i utgangspunktet ikke skal være arena for skattespørsmål
som utelukkende er bransjespesifikke. Forumet ble etablert vinteren
2002.

Følgende bedrifter deltar i SSF: ABB AS, Aker Solutions ASA, Den
norske Bank ASA, Det Norske Veritas, Jotun AS, Marine Harvest ASA,
Nordea Bank Norge ASA, Norsk Hydro ASA, Norske Skogindustrier ASA,
Orkla ASA, Petroleum Geo-Services ASA, Renewable Energy
Corporation ASA, Statkraft AS, Statoil ASA, Storebrand ASA,
Telenor ASA, Wilh. Wilhelmsen ASA og Yara International ASA.

SSF viser til Finansdepartementets høringsbrev av 18. januar 2010.

I høringsnotatet foreslår Finansdepartementet flere endringer i
skatteloven. Finansdepartementet foreslår blant annet lovregulering av
visse former for grenseoverskridende omorganisering og omdanning,
opphvelse av kravet til selskapsrettslig og regnskapsrettslig lovlig
gjennomføring av fusjon og fisjon, endring av fritaksbestemmelsen i
skatteloven § 11-22 og endring av lojalitetsbestemmelsen i skatteloven §
14-90.

Storbedriftenes Skatteforum

ABB AS
Den norske Bank ASA
Det Norske Veritas
Jotun AS
Marine Harvest ASA
Nordea Bank Norge ASA
Norsk Hydro ASA
Norske Skogindustrier ASA
Orkla ASA
Petroleum Geo-Services ASA
Renewable Energy Corporation
ASA
Statkraft AS
Statoil ASA
Storebrand ASA
Telenor ASA
Wilh. Wilhelmsen ASA
Yara International ASA

Sekretariat:

Anne-Ma Tostrup Smith
Statoil ASA
Tlf. 90 52 16 76
Fax.
ATSM@statoil.com

Einar Rognes
Telenor ASA
Tlf. 48 01 22 65
Fax.
einar.rognes@telenor.com

Harry Veum
Wilh. Wilhelmsen ASA
Tlf 97 61 33 11
Faks: 67 58 43 45
Harry.veum@wilhelmsen.com

2 Generelle merknader

SSF vil innledningsvis bemerke at Finansdepartementets forslag til flere lovfestede former for skattefrie omorganiseringer i skattelovens kapittel 11 medfører at skattereglene for omorganiseringer blir enklere og mer forutsigbare for norske selskaper. Forslaget om å oppheve det selskapsrettslige og regnskapsrettslige lovlighetskravet er positivt, da det har vært svakt begrunnet og gitt bedriftene svekket forutsigbarhet ved omorganiseringer.

SSF mener at utvidelsen av fritaksreglene i utgangspunktet er positivt, men vil vise til at dersom muligheten for å omorganisere skattefritt utover de lovfestede tilfellene begrenses som følge av de foreslåtte innskrenkningene i skattelovens § 11-22 ("skattelempeordningen"), vil dette være uheldig. En innføring av flere lovfestede former for skattefrie omorganiseringer er i seg selv ingen begrunnelse for å skjerpe skattelempeordningen for omdanninger som ikke omfattes av de lovfestede ordningene. Til tross for at anvendelsesområdet for lovfestede skattefrie omorganiseringer utvides, vil det erfaringsmessig fremdeles oppstå mange tilfeller hvor det foreligger næringsmessige behov for lemping ved nasjonale og internasjonale transaksjoner.

Finansdepartementet foreslår også å legge inn et aktivitetskrav i avskjæringsbestemmelsen i skatteloven § 14-90. Departementets begrunnelse er at det er ønskelig å klargjøre kriteriene for bruk av denne avskjæringsbestemmelsen. SSF vil påpeke at den foreslåtte endringen er uheldig fordi den etter ordlyden angir et selvstendig nytt grunnlag for å avskjære skatteposisjoner, og går utover en klargjøring av avskjæringsbestemmelsen.

3 Merknader til skatteloven § 11-22 – skattelempeordningen

3.1 Lovforslaget

Det følger av skatteloven § 11-22 at Finansdepartementet etter særskilt søknad og på visse vilkår kan samtykke til fritak for realisasjonsbeskatning ved omorganiseringer som etter gjeldende rett ikke faller inn under reglene om skattefri fusjon, fisjon, skattefri omdanning mv. Etter praksis gis det ikke endelig skattefritak, men kun en utsettelse med beskatningen. Dette skjer ved at Finansdepartementet blant annet setter vilkår om skattemessig kontinuitet for overdragende og overtakende part.

Hovedvilkårene for skattefritak er nedfelt i skatteloven § 11-22 første og annet ledd. Skatteloven § 11-22 første ledd oppstiller et krav om at realisasjonen må være ledd i en omorganisering eller en omlegging av virksomhet med sikte på å gjøre denne mer rasjonell og effektiv. Skatteloven § 11-22 annet ledd oppstiller et krav om at omstendighetene i særlig grad må tale for skattefritak og at det er påtakelig at et fritak vil lette omorganiseringen eller omleggingen. I praksis har kravet om at omstendighetene i særlig grad skal tale for at skattefritak innvilges blitt forstått som kun et vilkår om at det norske skattefundamentet ikke skal svekkes ved transaksjonen.

Som en følge av de øvrige forslagene i høringsnotatet foreslår Finansdepartementet nå å innsnevre skattelempeordningen. For å markere endringen foreslår departementet å endre ordlyden i skatteloven § 11-22 annet ledd som følger:

Fritak eller nedsettelse kan bare gis når særlige grunner taler for det, og det er klart at det vil lette omorganiseringen eller omleggingen.

At "særlige grunner taler for det" skal i følge høringsnotatet tolkes svært strengt.

Finansdepartementet uttaler generelt at i tillegg til de vilkår som allerede følger av bestemmelsen og dets praksis, skal det etter forslaget kun gis samtykke dersom *de generelle fritaksreglene ikke kan benyttes*, og det foreligger *vektige økonomiske hensyn, samt tungtveiende hensyn til skattemessig likebehandling*.

Finansdepartementet presiserer det nærmere innholdet i innsnevringen i høringsnotatet side 115 som følger:

- Andre skattefrie fremgangsmåter må være utelukket før skattefritak kan innvilges, herunder må det være utelukket at ulike kombinasjoner av skattefrie fremgangsmåter (f eks en skattefri omdanning og fusjon) kan gi en skattefri løsning.
- Transaksjonsformer som etter sin art faller innenfor de generelle fritaksreglene, men hvor det konkrete tilfellet ikke oppfyller de nærmere vilkår (f eks en fusjon som faller utenfor anvendelsesområdet i skatteloven § 11-2) bør ikke lempes.
- Omdanning av selskapsform som nevnt i skatteloven § 11-20 må anses uttømmende regulert og det vil ikke være adgang til å få skattefritak ved andre typer omdanning enn de som er omfattet av denne bestemmelsen.
- Overføring av eiendeler mellom aksjeselskaper mv som ikke oppfyller skattelovforskriften § 11-21 flg vil ikke kvalifisere for skattefritak.

SSF er uenig i Finansdepartementets forslag om å stramme inn på skattelempeordningen fordi forslaget i vesentlig grad vil svekke rammebetingelsene for næringsvirksomhet i Norge.

For SSF er det meget viktig å ha rammebetingelser, herunder skatteregler, som legger til rette for den til enhver tid mest hensiktsmessige organisering av virksomheten. Det er viktig å unngå at den selskapsrettslige organisasjonsformen i seg selv legger begrensninger for fremtidig endring og vekst. Dersom det ikke foreligger skattemessige hensyn som taler i mot, er det vanskelig for SSF å se hvorfor skattereglene skulle begrense en omdanning som for øvrig anses for forretningsmessig ønskelig.

SSF vil også peke på at Finansdepartementet ikke har spesielle forutsetninger for å vurdere hva som for de enkelte selskapene vil være vektige økonomiske hensyn, samt forretningsmessig ønskelig, ved en omorganisering. Det vil dessuten ofte kunne foreligge mange sammensatte grunner bak ønsket om en særskilt form for omdanning.

For SSF er det derfor svært viktig at Finansdepartementet har en vid rettslig hjemmel for å lempe der det foreligger et næringsmessig behov for lemping. Det er SSF sitt syn at lempningsadgangen bør være vid så lenge det norske skattefundamentet kan ivaretas gjennom de betingelser som blir stilt i lempningsvedtaket, og at lempningsadgangen heller bør utvides enn innsnevres.

Den foreslåtte innstrammingen har stor praktisk betydning for de fleste bedrifter i SSF. Nedenfor vil vi derfor redegjøre nærmere for vårt syn.

3.2 Omorganisering som kan gjennomføres etter en metode som faller inn under eksisterende fritaksregler

Finansdepartementet avviser at det skal kunne gis skattelempe dersom en alternativ fritaksregel foreligger, selv om denne medfører at omorganiseringen blir mer tidkrevende, kostbar eller medfører andre ulemper.

I enkelte tilfeller er det imidlertid klart mer hensiktsmessig å gjennomføre en omorganisering på annen måte enn etter de foreslåtte fritaksregler. Et selskap vil typisk foretrekke en annen fremgangsmåte dersom den lovfestede metoden, som følge av finansielle, kontraktuelle eller forretningsmessige forhold, gir uheldige forretningsmessige konsekvenser eller uheldige rettsvirkninger.

Som eksempel kan nevnes at det kan være forretningsmessig nødvendig å unngå det solidaransvar for gjeld eller andre forpliktelser som følger av en selskapsrettslig fisjon, jf aksjeloven § 14-11, f eks hvor den utfisjonerte enheten skal børsnoteres. I andre tilfeller kan det være nødvendig å unngå samtykke til kreditorskifte, samtykke til kontraktsoverføringer, samtykke til hjemmelsoverføringer mv. som kan følge av en ordinær omdanning, likvidasjonsfisjon el. Det kan også være nødvendig å foreta en omorganisering i form av et utbytte i stedet for en fisjon for å unngå kreditorsamtykke, særlig i internasjonale forhold med en spredt kreditorstruktur.

I andre tilfeller kan en omorganisering gjennomføres etter de foreslåtte fritaksregler, men 3 %-regelen kan resultere i betydelige merkostnader som kan hindre fornuftige omorganiseringer. Også i slike tilfeller bør det fortsatt være adgang til å søke skattelempe.

SSF mener at en skattyter bør kunne velge å gjennomføre en omorganisering på en mest mulig foretningsmessig hensiktsmessig måte, jf pkt 3.1 ovenfor. Dersom skattelempeordningen likevel innskrenkes på den foreslåtte måten bør Finansdepartementet presisere at det ikke er illojalt i forhold til skattereglene å gjennomføre en omorganisering på en forretningsmessig unaturlig måte når dette gjøres for å komme inn under eksisterende skattefritaksregler.

3.3 Omorganisering som ikke kan gjennomføres etter en metode som faller inn under eksisterende fritaksregler

SSF mener at det er uklart hvilke tilfeller av omorganisering som faller utenfor skattelovens kapittel 11 og hvilke tilfeller av omorganisering som fortsatt vil kunne kvalifisere for skattelempe. Finansdepartementet begrunner blant annet begrensningene i skattelempeordningen som følger i høringsnotatet:

Uten denne begrensningen vil fritakshjemmelen redusere betydningen av øvrige fritaksregler og de grenser som er trukket opp for disse. Som eksempel på en skattepliktig realisasjon som ikke er regulert av generelle fritaksregler, kan nevnes personlige skattyteres realisasjon av aksjer og selskapsandeler.

Spørsmålet er om Finansdepartementets med dette mener at alle fusjoner, fisjoner, omdannelser og konserninterne overføringer som faller utenfor skattelovens kapittel 11 automatisk også faller utenfor skattelempeordningen eller om det fortsatt kan gis lempe for enkelte tilfeller.

Finansdepartementet har i høringsnotatet trukket en grense for hvilke fritaksregler som skal lovfestes, og hvilke som ikke skal lovfestes. Departementet har imidlertid gitt ulike begrunnelser for sine valg. To hovedbegrunnelser mot å lovfeste en type transaksjon går igjen:

- (i) Ut fra departementets erfaringsgrunnlag er det ikke påvist et behov i næringslivet for å gjennomføre den aktuelle transaksjonen skattefritt (jf for eksempel grenseoverskridende fisjon og fisjon av deltakerlignede selskaper og omdanning av utenlandsk selskap)
- (ii) Det er ikke ønskelig å gi skattefritak for den aktuelle transaksjonen (jf for eksempel omdanning fra filial til aksjeselskap i utlandet og "filialisering" av norsk datterselskap eid av selskap utenfor EØS).

SSF mener som nevnt at skattelempeordningen ikke bør innskrenkes. Dersom den likevel innskrenkes mener SSF at rekkevidden av innskrenkningen må begrenses til de alternativer som faller innenfor gruppe (ii). Det forhold at det ikke har eksistert et behov tidligere betyr ikke at det ikke vil oppstå et behov fremover. Et behov kan dessuten ha vært gjeldende selv om Finansdepartementet ikke har blitt gjort oppmerksom på behovet. SSF vil i den forbindelse vise til at departementets erfaringsgrunnlag vil være påvirket av hvilke omdanninger som er tillatt til enhver tid.

4 Merknader til skatteloven § 14-90

Skatteloven § 14-90 bestemmer at skatteposisjoner som overføres i forbindelse med en fusjon eller fisjon skal avskjæres hvis det er sannsynlig at utnyttelse av skatteposisjonen er "det overveiende motiv for transaksjonen".

Finansdepartementet foreslår i høringsnotatet å innføre et kontinuitetskrav med hensyn til så vel art og omfang av aktivitet, før og etter transaksjonen, for å klargjøre kriteriene for når bestemmelsen kan anvendes. SSF mener at aktivitetskravet går utover en klargjøring av regelverket. Aktivitetskravet fremstår som et selvstendig nytt grunnlag for avskjæring, som kan ramme ordinære forretningstransaksjoner, selv om det overveiende motivet bak transaksjonen ikke er å utnytte skatteposisjoner. Når selve hovedbegrunnelsen for avskjæring ikke er tilstede, nemlig utilbørlig skattemessig tilpasning, er det uheldig at bestemmelsen kan komme til anvendelse. Den foreslåtte aktivitetsregelen vil også gjøre næringslivet mindre omstillingsdyktig, ved at det stilles skattemessige krav til virksomheten etter en omdanning (kontinuitet mht virksomhet), som ikke nødvendigvis er forretningsmessig ønskelig eller begrunnet. Slik sett synes det å foreligge en uheldig kobling av et forretningsmessig og et skattemessig kontinuitetskrav for skattefrie omdanninger.

Også etter dagens regler vil aktiviteten før og etter en omorganisering være en sentral faktor i vurderingen av om bestemmelsen kommer til anvendelse. Det er ikke klart for SSF hva som er den reelle begrunnelsen bak lovforslaget til departementet. SSF mener derfor at Finansdepartementet, i stedet for å lovfeste et generelt aktivitetskrav som svekker forutsigbarheten til skattyterne, bør lovfeste at aktivitet før og etter en omorganisering inngår som en faktor i helhetsvurderingen.

Dersom det foreslåtte aktivitetskravet blir lovfestet vil det dessuten skape betydelige avgrensingsproblemer, jf den foreslåtte presiseringen i skatteforskriften § 14-90-1:

§ 14-90-1 Videreføring av virksomhet

- (1) Ved omorganisering etter skatteloven kapittel 11 skal skatteposisjoner bortfalle eller gjøres opp etter skatteloven § 14-90 annet ledd når det ikke utøves aktivitet i selskap mv.. Aktiviteten skal ha hovedsakelig samme innhold og omfang 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 kapitalen som er investert.

- (2) I følgende tilfeller kreves likevel ikke utøvelse av aktivitet i det enkelte selskap:

- a. Når selskapet er et holdingselskap eller annet selskap uten egen aktivitet, men inngår i en selskapsstruktur hvor det utøves økonomisk aktivitet og omorganiseringen er et ledd i endring av eierstrukturen for å gi bedre rammebetingelser for virksomheten.

- b. Når et selskap fisjoneres ut i en del som ikke viderefører aktiviteten fra det overdragende selskapet, men aktiviteten videreføres i andre utfisjonerte selskap.

Forslaget rammer ikke bare tilfeller der det ikke utøves aktivitet både før og etter transaksjonen, men kan også ramme tilfeller der aktivitet videreføres, dersom det har vært endringer i aktiviteten med hensyn til art og omfang. Det er her uklart hvor lang tid før og etter omorganiseringen denne sammenligningen skal knyttes til. Høringsnotatet sier "rimelig tid", men det gir liten veiledning og skaper usikkerhet.

Det kan også være uklart hvor terskelen går for når innhold og omfang av aktiviteten "hovedsakelig" kan anses videreført. Riktignok gis det et unntak for naturlige driftsendringer "som følge av omorganiseringen", men det kan være uklart hvilke konsekvenser naturlige driftsendringer skal ha dersom de skjer i en periode før og etter omorganiseringen, uten at de direkte har sammenheng med omorganiseringen. Slik bestemmelsen er utformet, kan den bidra til å hindre naturlige driftsendringer i et selskap, av frykt for at dette kan medføre at skatteposisjoner opphører.

I tillegg vil skatteposisjoner etter forslaget kunne avskjæres dersom aktiviteten har et ubetydelig omfang i forhold til den kapital som er investert. Det er her uklart hvilken betydning omfanget av historiske investeringer skal ha for aktivitetskravet. SSF har også problem med å se at en sammenligning av aktivitet i forhold til historiske investeringer er et fornuftig kriterium med hensyn til om skatteposisjoner skal kunne videreføres.

Det er videre uklart hva som menes med "bedre rammebetingelser for virksomheten". Etter SSF sin oppfatning er det uheldig at lovforslaget oppstiller slike uklare vilkår for at skatteposisjoner skal kunne videreføres. Skattemyndighetene har heller ikke gode forutsetninger for å vurdere om en omorganisering gir bedre rammebetingelser for virksomheten.

Generelt vil SSF påpeke at det er lite hensiktsmessig å innføre en ny bestemmelse med en uklar rekkevidde, under henvisning til at det uansett kan søkes om bindende forhåndsuttalelse, slik Finansdepartementet legger opp til i høringsnotatet.

Dersom lovforslaget likevel fremmes vil SSF peke på at det innen et skattekonsern er en vid adgang til å utnytte skatteposisjoner mellom selskaper gjennom konsernbidrag, og at omorganiseringer mellom selskaper i skattekonsern normalt ikke vil være nødvendig for å utnytte den type skatteposisjoner som avskjæringsbestemmelsen omfatter. Dersom forslaget blir vedtatt kan forslaget for eksempel føre til at forretningsmessig begrunnede fusjoner mellom selskaper innen et skattekonsern, som har hatt endringer i aktivitet, ikke gjennomføres av frykt for at underskudd skal falle bort. For å unngå at bestemmelsen hindrer forretningsmessige omorganiseringer i tilfeller der skatteposisjoner alternativt kunne blitt utnyttet gjennom konsernbidrag, mener SFS det bør oppstilles et generelt unntak fra aktivitetskravet for omorganiseringer mellom selskaper innen samme skattekonsern.

5 Andre merknader

5.1 Aksjebytte innenfor og utenfor EØS

Det er foreslått en adgang til aksjebytte i skatteloven § 11-1 femte ledd, ved overføring av aksjer i selskap hjemmehørende i Norge mot vederlag i selskap hjemmehørende i land utenfor EØS. Forslaget begrunner ikke hvorfor denne adgangen er begrenset til overføring av aksjer i norske selskaper. SSF mener det kan være tilsvarende behov for å kunne gjennomføre aksjebytte med overføring av aksjer i utenlandsk selskap innenfor og utenfor EØS, og at det ikke er spesielle grunner til nevnte begrensning, så lenge det er krav om videreføring av skattemessige verdier.

Høringsnotatet har heller ikke lovfestet tilsvarende adgang til skattefrie aksjebytter ved overføring til selskap hjemmehørende i land innenfor EØS. Dette er kanskje den mest praktiske form for "fusjon" over landegrensene. SSF forstår det slik at aksjebytte ikke er lovfestet fordi man i stedet kan foreta en selskapsrettslig og skattemessig fusjon mellom et norsk selskap og et EØS-selskap. For fusjoner med selskaper utenfor EØS er det derimot lovfestet at man kan foreta skattefrie aksjebytter med den begrunnelse at det ikke foreligger en selskapsrettslig adgang til å gjennomføre en fusjon.

Aksjebytte er en av de mest vanlige grenseoverskridende transaksjoner som det i dag søkes skattelempe for og det er viktig for SSF at denne type transaksjon fortsatt kan gjennomføres skattefritt innenfor EØS-området.

Bakgrunnen for SSF sitt syn er at det i praksis vil være vanskeligere med en fusjon over landegrensene enn et aksjebytte. Ved fusjon der overtakende selskap er hjemmehørende i et annet EØS land, forutsetter de foreslåtte reglene at virksomheten til det norske overdragende selskapet videreføres som en filial i Norge. For mange overtakende selskaper er det av mange grunner ikke ønskelig å etablere en filial i Norge. Dette kan for eksempel skyldes manglende ansvarsbegrensning for virksomhet som drives gjennom en filial. Styringsstruktur kan være en annen begrunnelse for valg av datterselskap fremfor filial. Norske myndigheter vil dessuten stå i en svakere posisjon overfor en norsk filial av et utenlandsk selskap, enn et norsk datterselskap av et utenlandsk morselskap, jf departementets egne uttalelser på side 80 i høringsnotatet. Flere hensyn taler således for at departementet bør tillate skattefrie aksjebytter, også innenfor EØS.

Dersom lovfestet adgang til skattefritt aksjebytte ikke utvides som beskrevet ovenfor er det viktig at Finansdepartementet fortsatt skal kunne innvilge skattelempe. Dersom det ikke innvilges skattelempe i slike saker kan lovforslaget, samlet sett, innebære en vesentlig begrensning i adgangen til omorganiseringer og sammenslåinger over landegrensene, sammenlignet med dagens situasjon.

5.2 Skattefri overføring av eiendeler mellom selskaper ("*Konsernforskriften*")

Finansdepartementet har foreslått visse endringer i skatteloven § 11-21 med tilhørende forskrift for transaksjoner mellom selskaper over landegrensene.

SSF mener det er naturlig at Finansdepartementet i denne sammenheng også foretar en bredere gjennomgang av dagens konsernforskrift, herunder en generell gjennomgang av dagens regler knyttet til konserninterne overføringer internt i Norge mellom to norske datterselskaper.

I tillegg vil SSF påpeke at det ikke er åpnet for at et norsk datterselskap kan overføre virksomhet til en norsk filial av et utenlandsk selskap.

5.2.1 Overføringer fra norsk datterselskap til annet norsk datterselskap

Dagens konsernforskrift legger til rette for skattefrie overføringer mellom to norske selskaper med felles morselskap som eier mer enn 90 % av aksjene i datterselskapene og har en tilsvarende del av de samme stemmer som kan avgis på generalforsamlingen, jf forskrift til skatteloven (fsfin) § 11-21-1. Eiendeler kan på visse vilkår overføres mellom datterselskaper uten at det utløser beskatning for overdragende selskap, jf fsfin §§ 11-21-2 til 11-21-9. Dersom det mottakende selskap bringes ut av den forskriftsfaste konserntilknytningen, tas den fritatte inntekten til beskatning i det overdragende selskap, jf fsfin § 11-21-10. Sistnevnte bestemmelse innebærer at konsernforskriften ikke er praktisk anvendelig dersom det på et senere tidspunkt kan bli aktuelt å selge det mottakende selskap ut av konsernet.

SSF mener nevnte krav om å opprettholde konserntilknytningen ikke er godt begrunnet. Vi viser i den forbindelse til at eiendeler alternativt kan overføres gjennom fisjoner og fusjoner uten at det oppstår tilsvarende bindinger. Etter SFS sitt syn tilsier dette at dagens krav om å opprettholde konserntilknytningen bør oppheves for konserninterne overføringer mellom norske selskaper, slik at omorganiseringer innen skattekonsern kan gjennomføres på enklest mulig måte. Eventuelle skattemotiverte tilpasninger vil da bli regulert av de alminnelige omgåelsesreglene, på samme måte som for fusjon og fisjon. Dersom Finansdepartementet derimot mener det er behov for å opprettholde dagens krav om videreføring av konserntilknytningen, mener SSF at det i alle fall bør vurderes å gjøre denne bindingen tidsbegrenset, for eksempel til 2 år.

5.2.2 Overføringer fra norsk datterselskap til norsk filial av utenlandsk selskap

Det er i høringsnotatet foreslått å utvide konsernforskriften til å omfatte overføring fra et norsk selskaps filial i utlandet til datterselskap i samme stat, og overføring mellom to utenlandske selskaper som er konsernforbundet og som driver virksomhet i Norge gjennom filial her. Videre er det foreslått å lovfeste adgangen til overføring av virksomhet i norsk filial av utenlandsk selskap til et norsk datterselskap.

Når det gjelder "filialisering" i Norge, dvs. når et utenlandsk morselskap omdanner sitt datterselskap i Norge til en filial av det utenlandske selskapet i Norge, ved å overføre virksomheten fra det norske datterselskapet til filialen, er det i høringsnotatet vist til at selskapet vil oppnå det samme resultat ved å gjennomføre en grenseoverskridende fusjon etter forslaget i kapittel 16, der det utenlandske selskapet er hjemmehørende innenfor EØS.

Det vil imidlertid være tilfeller der kun deler av virksomheten i et norsk datterselskap skal overføres til en filial av det utenlandske selskapet. Det synes unødvendig tungvint da å være henvist til å måtte gjennomføre en fisjon og deretter grenseoverskridende fusjon, i stedet for å kunne foreta en konsernintern overføring direkte fra det norske datterselskapet til en filial av det utenlandske selskapet. En grenseoverskridende fusjon vil dessuten bare kunne gjennomføres der det utenlandske morselskapet er hjemmehørende innenfor EØS. For de øvrige forslag til utvidelse av konsernforskriften er kriteriet at det foreligger en skatteavtale med vedkommende land.

Etter SSF sin oppfatning bør departementet åpne for at også overføringer fra norsk datterselskap til en filial av et utenlandsk selskap, som er konsernforbundet med det utenlandske morselskapet, kan gjennomføres i henhold til konsernforskriften.

En slik overføring vil kunne gjennomføres i henhold til vilkår som normalt oppstilles ved slike overføringer, og som departementet har stilt gjennom sin praksis: eiendelene overføres med skattemessig kontinuitet og norsk beskatningsrett til virksomheten som er overført opprettholdes gjennom filialen i Norge. Det ytende selskapet vil dessuten være i behold og den latente skatteforpliktelsen vil ligge igjen i dette selskapet, samtidig som filialen vil kunne være solidarisk ansvarlig for denne.

Departementet har vist til at det forhold at det foreligger praksis der departementet har samtykket i skattefritak ved overføringer, tilsier at det er behov for at slike omorganiseringer kan gjennomføres uten beskatning. Det foreligger også praksis for at departementet har samtykket i skattefritak ved overføring fra et norsk aksjeselskap til en filial av et utenlandsk selskap (se blant annet St.prp nr 1 (2007-2008)). Tilsvarende behov foreligger også for at slike omorganiseringer kan gjennomføres uten beskatning. Dette vil særlig gjelde der deler av et selskaps virksomhet ønskes overført, eller der en grenseoverskridende fusjon ikke er et alternativ, for eksempel fordi det andre selskapet ikke er hjemmehørende innenfor EØS.

SSF forslår at det inntas en ny bokstav f i sktl § 11-21 første ledd:

- f. Når et aksjeselskap overfører eiendeler til et selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i en stat Norge har skatteavtale med, og de overførte eiendelene etter overføringen beholder sin tilknytning til virksomhet som er skattepliktig til Norge etter § 2-3.

Tilsvarende endring foreslås i konsernforskriften § 11-21-1 åttende ledd

- (8) Bestemmelsen gjelder tilsvarende ved overføring av eiendeler fra et aksjeselskap til et selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i en stat Norge har skatteavtale med, og de overførte eiendelene etter overføringen beholder sin tilknytning til virksomhet som er skattepliktig til Norge etter § 2-3.

5.3 Omdanninger som er akseptert i praksis utenfor skattelempeordningen

SSF vil videre vise til enkelte omdanninger som er akseptert i praksis utenfor skattelempeordningen. Dette gjelder for eksempel fusjon og fisjon av utenlandsk registrerte aksjeselskaper som er skattemessig hjemmehørende i Norge, dvs. selskaper som er opprettet i utlandet under utenlandsk rett, men hvor selskapet bestyres fra Norge slik at selskapet skattelegges her etter skatteloven § 2-2 (1) bokstav e. Det er lang ligningspraksis for at slike selskaper kan fusjoneres og fisjoneres uten beskatning i Norge, så lenge slik fusjon og fisjon gjennomføres på en måte som er selskapsrettslig lovlig etter det landets rett hvor selskapet er registrert.

Tilsvarende gjelder for fusjon av NOKUS selskaper, hvor det også i ligningspraksis har vært akseptert at slike selskaper kan fusjoneres uten beskatning i Norge. Skattefri fusjon av slike selskaper har vært akseptert gjennomført enten som en fusjon etter selskapsretten i selskapets registreringsland, eller ved at f eks datter NOKUS har blitt likvidert med likvidasjonsutbyttet utdelt til NOKUS mor. Det antas også at skattefri fisjon av NOKUS selskaper er akseptert i praksis.

SSF forutsetter at omdanninger som er akseptert i praksis utenfor skattelempeordningen, f eks de omdanningsformer som er nevnt ovenfor, videreføres.

5.4 Grenseoverskridende fusjon med "tomme" selskaper

Vi antar det etter lovforslaget er adgang til å fusjonere tomme selskaper, som kun eier aksjer, med selskap hjemmehørende i EØS land som overtakende part. Bestemmelsene i forslaget til skatteloven § 11-11 fjerde og sjette ledd, som forutsetter at virksomheten i det overdragende selskapet blir skattepliktig til Norge som en filial, skaper imidlertid en viss usikkerhet. Vi anmoder derfor at det kommer klarere frem av lovteksten at forutsetningen om skatteplikt som filial kun gjelder i tilfeller der det overdragende selskapet driver virksomhet i Norge før fusjonen, og at adgangen til å fusjonere også gjelder for overdragende selskaper som ikke driver virksomhet i Norge før fusjonen.

5.5 Lavskatteland

Finansdepartementet har foreslått at visse omorganiseringer over landegrensene kan gjennomføres skattefritt med land utenfor EØS så fremt ikke ett av selskapene som deltar i omorganiseringen er hjemmehørende i et lavskatteland, jf skatteloven § 10-63. Det følger av definisjonen i skatteloven § 10-63 at som lavskatteland regnes land hvor den alminnelige inntektsskatten utgjør mindre enn 2/3 av den skatten som selskapet ville ha blitt ilignet dersom selskapet hadde vært hjemmehørende i Norge.

SSF mener avgrensingen mot omorganiseringer som involverer selskap i lavskatteland ikke er godt begrunnet. SSF mener denne type begrensning i adgangen til skattefri omorganisering kun bør gjelde i tilfeller der dette er nødvendig for å ivareta det norske skattefundamentet.

SSF vil også peke på at definisjonen av lavskatteland i praksis skaper betydelige usikkerhet. SSF vil derfor foreslå at begrensningen knyttet til lavskatteland, dersom den opprettholdes, kun kommer til anvendelse dersom Norge ikke i medhold av skatteavtale eller annen folkerettslig overenskomst kan kreve utlevert opplysninger fra etableringsstaten, da det først og fremst vil være i slike tilfeller at det norske skattefundamentet vil kunne bli svekket.

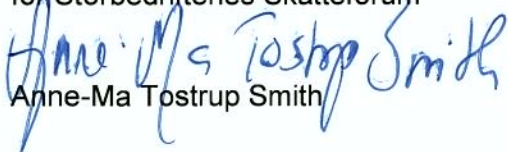
5.6 Fisjons- og fusjonsfordring

I høringsnotatet foreslår Finansdepartementet å lovfeste dagens praksis om at fordringer stiftet ved trekantfusjoner (fusjonsfordring) og fisjoner (fisjonsfordring) skal ha skattemessig verdi tilsvarende den skattemessige egenkapitalen som overføres til det overtakende selskapet, samt at gevinst/tap ved realisasjon og innfrielse av fusjons- og fisjonsfordringer er skattepliktig/fradragsberettiget for morselskapet og for datterselskapet.

Finansdepartementets forslag om at gevinst og tap ved realisasjon av fisjons- og fusjonsfordring må føres over gevinst- og tapskonto er en innskjerping i forhold til dagens praksis fordi man ikke lenger kan konvertere fordringen og utjevne skatteeffekten umiddelbart etter at trekantfusjonen er gjennomført. Begrunnelsen som gis i høringsnotatet er at konvertering etter dagens regler vil kunne gi en umiddelbar bedring av korreksjonsskatteposisjonen. Etter forslaget forsinkes denne bedringen, slik at den kommer i takt med skattemessig inntektsføring av gevinst på fordringen med 20 % årlig etter saldometoden.

Det er SSF sitt syn at dette ikke er noen god begrunnelse. I den forbindelse vil SSF også påpeke at formålet bak korreksjonsskattereglene i liten grad gjør seg gjeldende etter innføring av skatteplikt for utbytte til privatpersoner. I stedet for å innføre endrede regler for konvertering av fisjons- og fusjonsfordring, mener SSF at Finansdepartementet i stedet bør vurdere om det med dagens regelverk er tilstrekkelig grunn til å opprettholde korreksjonsskattereglene.

Med vennlig hilsen
for Storbedriftenes Skatteforum


Anne-Ma Tostrup Smith