



Finansdepartementet
Postboks 8008 Dep
0030 Oslo

Merknader til høring om endringer i skattelovforskriften - skattefri omdanning av NUF til AS/ASA

Skattedirektoratet viser til Finansdepartementets høring om endringer i skattelovforskriften § 11-20 med høringsfrist 20. mars d.å. Skattedirektoratet har følgende merknader:

Etter forslag til ny forskriftsbestemmelse i § 11-20-1 annet ledd bokstav f skal det nå bli lov å omdanne norskregistrert utenlandsk selskap som er skattepliktig etter sktl § 2-2. Skattedirektoratet viser til høringsbrevet og legger til grunn at forslaget skal omfatte "selskap" som nevnt i § 2-2 første ledd bokstav e. Direktoratet foreslår at det henvises direkte til bokstav e i forskriften.

Sktl § 2-2 første ledd bokstav e gjelder selskap med begrenset ansvar i tradisjonell forstand, men også aksjefond og obligasjonsfond. Vi legger til grunn at sistnevnte ikke skal omfattes av forslaget i og med bruken av begrepet "selskap", selv om aksjefond og obligasjonsfond dekkes av sktl § 2-2 første ledd bokstav e.

Omdanning kan skje der hele eller en vesentlig del av virksomheten overføres, se FSFIN § 11-20-5 første ledd og forslag til ny §11-20-4 annet ledd. For at omdanning skal kunne skje skattefritt der deler av virksomheten ikke overføres, er det etter forarbeidene et krav om at kreditor, rettighets- eller kontraktspart motsetter seg slik overføring. Forskriftsteksten stiller ikke et slikt krav, og vi er usikre på om lovens formål og forarbeider vil kunne åpne for en slik innskrenkende fortolkning. Hva som ligger i "vesentlig" kan være gjenstand for tvil, men vi antar at dette vil bli løst gjennom praksis, og at det bare er mindre deler av virksomheten som kan holdes utenfor ved omdanningen.

Vi påpeker at NUF som ikke omfattes av sktl § 2-38 første ledd bokstav a, fordi de ikke er "tilsvarende" selskap mv. som nevnt i sktl § 2-2 første ledd a til d, etter forskriftsendringen vil komme innenfor fritaksmetoden ved omdanningen til norske aksjeselskap.

Om omdanningen fyller vilkårene til kontinuitet må bedømmes ut fra sktl § 11-20 annet ledd og FSFIN § 11-20-6. Sistnevnte lyder: "Ved ombytting av eierandeler i overdragende selskap til aksjer i det overtakende selskap, skal samlet inngangsverdi og ervervstidspunkt for vederlag i form av aksjer eller andeler settes lik samlet inngangsverdi og ervervstidspunkt for eierandeler mv. i det overdragende selskap". Vi forstår en slik ordlyd normalt slik at det skal skje en samlet videreføring av inngangsverdi og ervervstidspunkt på samme måte som ved skattefrie fusjoner og fisjoner av



aksjeselskaper. I disse tilfellene beregnes inngangsverdien per aksje etter bytteforholdet mellom aksjene. Ervervstidspunkt fordeles tilsvarende, slik at FIFU-prinsippet i sktl § 10-36 blir ivaretatt ved senere realisasjon. Finansdepartementet har imidlertid i høringsnotatet på side 5 uttalt at "inngangsverdiene på eierandelene/aksjene i det overdragende og det overtakende selskapet settes til en forholdsmessig andel av netto **skattemessige** verdier i selskapene". Departementet legger til grunn at dette er i samsvar med praksis. Dette stemmer nok for omdanning av enkeltpersonforetak, men passer mindre på omdanning fra deltakerlignede selskaper og selskaper med begrenset ansvar stiftet i utlandet i de tilfeller der NUFet ikke likvideres. Vi påpeker til sammenligning at det ved fisjoner av aksjeselskaper ikke skal skje en verdiforskyvning i forhold til eierandelene, men inngangsverdiene fordeles etter bytteforholdet mellom aksjene, se Lignings-ABC 2012/13 side 23 pkt 6.13. Hvilke inngangsverdier du får i de ulike selskapene baserer seg altså på fordelingen av de underliggende **virkelige** verdier og ikke skattemessige verdier. Noe annet kan medføre skatteplanlegging i de tilfellene NUFet ikke likvideres, ved at aksjer kan bli solgt med lavere gevinst/høyere tap enn de ville blitt hvis ikke omdanningen var skjedd. Vi er usikker på om dette bør reguleres ytterligere, slik det er gjort ved skattefri fisjoner i skatteloven § 11-8 første ledd.

Skattedirektoratet er positiv til de nye reglene. Selskaps- og skatteretten for aksjeselskaper er i stor grad avklart og kjent. Å kunne omdanne til norsk aksjeselskap kan dermed være en fordel både for selskapet, dets kontraktsparter og kreditorer og skatteetaten.

Med hilsen

Heide Lindsjorn
Seksjonssjef
Rettsavdelingen, foretaksskatt
Skattedirektoratet

Katrine Stabell