

Finansdepartementet

Jon Tingvold og Jørgen Winsnes

[sendt på e-post til postmottak@fin.dep.no]

Deres ref.:

Vår ref.: 100137-134\1216947\v5\frol

E-post: frode.olsen@kluge.no

Oslo, 15. mars 2013

HØRING OM ENDRINGER I SKATTELOVFORSKRIFTEN - SKATTEFRI OMDANNING AV NUF TIL AS/ASA

Det vises til Høringsbrev og Høringsnotat datert 19. desember 2012 om forslag til endringer i skattelovforskriften for omdanning av NUF til AS/ASA med skattemessig kontinuitet, jf ny bokstav g) i skatteloven § 11-20.

Etter skattelovforskriften § 11-20-5(1) kan omdanning foretas med skattemessig kontinuitet også hvor aktivitet, driftsmidler og forpliktelser ikke blir overført i sin helhet, så fremt det *vesentligste* av aktivitet, driftsmidler og forpliktelser overføres til det nye selskapet ved omdanning.

Bestemmelsens ordlyd er klar. Uttalelser i forarbeidene etterlater imidlertid en viss uklarhet om rekkevidden av vesentlighetskravet i bestemmelsen. Vårt syn er at bestemmelsen likevel må forstås etter sin ordlyd.

Etter skattelovforskriften § 11-20-5 første ledd omfatter ikke overføringsplikten aktivitet, driftsmidler og forpliktelser som ikke er del av den virksomhet som omdannes.

Skattelovforskriften § 11-20-5 første ledd lyder:

“(1) Med de unntak som er fastsatt i denne paragraf, må aktivitet, driftsmidler og forpliktelser i den virksomhet som omdannes, i det vesentlige overføres til aksjeselskapet eller allmennaksjeselskapet.”
[vår understrekning]

Vesentlighetskravet retter seg altså mot aktivitet, driftsmidler og forpliktelser som er knyttet til virksomheten.

Ut over dette krever bestemmelsen at det *vesentlige* av aktivitet, driftsmidler og forpliktelser som er knyttet til virksomheten overføres. Det kreves ikke dessuten at *årsaken* til at en viss aktivitet, driftsmidler eller forpliktelser eventuelt ikke overføres, må være av en bestemt karakter.

Høringsnotat redegjør nærmere for vesentlighetskravet på notatets side 4. Notatet beskriver deretter tilfeller der kreditorer, rettighetshavere eller kontraktsparter motsetter seg overføring. Det heter således

Kluge Advokatfirma Stavanger
Laberget 24, Hinna Park
Postboks 277
4066 STAVANGER

Tel: 51 82 29 00
Fax: 51 82 29 01
E-post: stavanger@kluge.no

Kluge Advokatfirma Oslo
Støperigata 1
Postboks 1548, Vika
0117 OSLO

Tel: 23 11 00 00
Fax: 23 11 00 01
E-post: oslo@kluge.no

Kluge Advokatfirma Bergen
Starvhusgaten 2 B
Postboks 394 Sentrum
5805 BERGEN

Tel: 55 21 98 00
Fax: 55 21 98 01
E-post: bergen@kluge.no

Organisasjonsnummer
959 832 676 MVA

Bank
9685.27.21690 (driftskonto)
9685.27.21755 (klientmidler)
9685.27.54068 (eiendomsmegling)
SWIFT: HANDNOKK

“For selskaper eller foretak hvor det ikke er lovregulert hvordan en omdanning skal gjennomføres, slik tilfellet er for omdanning av NUF til AS/ASA, kan overføring av rettigheter og forpliktelser kreve samtykke fra kreditor eller andre. Dersom kreditorer, rettighetshavere eller kontraktsparter ikke godtar overføring av sine interesser til et nytt selskap, kreves det ikke at disse eiendelene mv. inngår i overføringen. En konsekvens av dette er at det heller ikke kreves at det overdragende selskapet i slike tilfeller slettes eller avvikles.”

Til tross for ordlyden, kan denne uttalelsen etterlate et inntrykk av at det i tillegg til et vesentlighetskrav, også stilles krav om at årsaken til at en eiendel, forpliktelse eller lignende ikke overføres, må være manglende samtykke fra kreditor eller lignende.

Vi har i denne forbindelse merket oss at Deloitte Advokatfirma AS i sin høringsuttalelse av 15. februar 2013 forutsetningsvis synes å legge til grunn at det gjelder et slikt ytterligere vilkår, i tillegg til vesentlighetsvilkåret i forskriftens § 11-20-5(1), og at unntaket begrenses til tilfeller hvor det er forholdet til utenforstående som begrunner at fullstendig overføring ikke finner sted ved omdanningen.

Etter vårt syn gjelder ikke et slikt tilleggsvilkår. Departementets uttalelse i høringsbrevet må i stedet forstås som en eksemplifisering av et praktisk viktig typetilfelle hvor det ville være urimelig å kreve en fullstendig overføring av alle eiendeler el. Tilsvarende eksemplifisering er gitt i i Prop. 78 L (2010-2011) pkt 11.5 på side 44 annen kolonne øverst.

At det dreier seg om eksemplifisering, og ikke et ytterligere krav som ikke fremgår av ordlyden, støttes av forhistorien til den foreslåtte endring.

Slik den lød frem til siste endring av 16. februar 2012, bestemte skattelovforskriften § 11-20-5 at *“...aktivitet og driftsmidler i den næring som omdannes, i sin helhet...”* måtte overføres ved omdanningen [vår understrekning].

Forskriften inneholdt imidlertid flere unntaksbestemmelser som ga frihet til å velge om bestemte typer aktiva - fast eiendom og aksjer mv. - skulle overføres. Unntaksbestemmelsene gjaldt både for omdanning fra enkeltpersonforetak og fra andre typer overdragende selskaper.

I sitt høringsnotat av 18. januar 2010 foreslo Finansdepartementet opprinnelig en innstramming av forskriften; for å oppnå skattefrihet måtte *all* virksomhet, eiendeler og gjeld etter forslaget overføres til det nye selskap . Forslaget ble imidlertid ikke fulgt opp i Prop. 78 L (2010-2011), som slår fast at:

“...Departementet legger til grunn at kravet til kontinuitet er tilstrekkelig ivaretatt ved kravet om at de vesentligste eiendeler mv. må overføres. ...” (vår understreking)

De spesifikke unntakene for bestemte typer aktiva, som før forskriftsendringen gjaldt generelt for alle omdanninger, er nå i det vesentlige begrenset til å gjelde omdanning av enkeltpersonforetak. Forskriftens krav til hva som må overføres, har etter forskriftsendringen dermed endret karakter. Mens regelen tidligere var at det forelå en generell plikt til overføring, med unntak for klart definerte objektgrupper, gjelder nå et generelt krav om at det vesentligste som knytter seg til virksomheten må overføres.

Endringen har ikke bare redaksjonelle, men også materielle konsekvenser. Hvor det etter den tidligere regel forelå full valgfrihet om eksempelvis en fast eiendom knyttet til virksomheten skulle overføres, vil regelen etter forskriftsendringen være at eiendommen bare kan ligge igjen i det overdragende selskap dersom

eiendommen, med tillegg av øvrige poster som ikke overdras, ikke utgjør en vesentlig del av aktivitet, driftsmidler og forpliktelser.

I tillegg kommer at departementet i Prop. 78 L (2010-2011) slik sitert over har uttalt at kravet til kontinuitet er tilstrekkelig ivaretatt ved vesentlighetskravet. Også dette tilsier at kravet må forstås etter sin ordlyd.

Et uttalt viktig hensyn bak omdanningsreglene er å åpne for ønskede strukturmessige endringer i næringslivet.

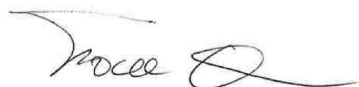
Dersom en planlagt skattefri omdanning som følger fremgangsmåten i forskriftens ordlyd likevel viser seg ikke å være skattefri, etter at de nødvendige selskapsrettslige disposisjoner er foretatt, vil det kunne få betydelige konsekvenser.

Et eventuelt krav til at manglende overføring må skyldes manglende samtykke fra tredjemenn, vil dessuten reise en rekke vanskelige avgrensings spørsmål som i seg selv vil kunne skape betydelig usikkerhet.

Den uklarheten som synes å foreligge etter høringsnotatet, kan derfor medføre at man velger ikke å foreta omdannelser til AS som ellers nettopp anses ønskelige. Det er derfor særlig viktig at virkeområdet for skattefri omdanning er klart angitt. Hensynet til håndhevelse og ressursbruk hos skattyter, skatteforvaltningen og domstolene taler mot å innfortolke et slikt ytterligere og kompliserende vilkår i skattelovforskriften § 11-20-5(1).

Vesentlighetsvilkåret i forskriftens § 11-10-5(1) må etter vårt syn forstås etter sin klare ordlyd. Det er ikke grunnlag for å innfortolke et uklart tilleggsvilkår om at ikke fullstendig overføring dessuten må skyldes tredjemannsforhold.

Med vennlig hilsen
Kluge Advokatfirma DA

A handwritten signature in black ink, appearing to read "Frode Olsen".

Frode Olsen
advokat