

Finansdepartementet
Postboks 8008 Dep
0030 OSLO

Deres ref.: 12/4284
Dato: 21.08.2015

Høringsuttalelse - forslag om fritak for dokumentavgift og omregistreringsavgift ved omorganiseringer med skattemessig kontinuitet

Det vises til departementets høringsbrev av 22. mai 2015. Jeg ønsker å gi følgende uttalelse til høringen.

Min bakgrunn for å uttale meg er bl.a. utdanning som siviløkonom og ledelse- og/eller styreefaring fra olje-, kraft- og sjømatnæringene, samt hittil gjennomført tre femtedeler av en mastergrad i rettsvitenskap.

Forslaget omfatter både dokumentavgift og omregistreringsavgift ved omorganiseringer. Denne uttalelsen er knytta til regelverket for dokumentavgift. Deler av synspunktene kan også være relevant for omregistreringsavgift, men etter de senere års lettelse i omregistreringsavgiften forventes den samfunnsøkonomisk negative virkningen av avgiften relatert til næringslivet å være mindre.

Jeg forstår høringsnotatet slik at departementet har flere mål:

1. Å samordne fritaksbestemmelsene for avgiftene med bestemmelsene om skattefri omorganisering med skattemessig kontinuitet (skatteloven kap. 11).
2. Å bringe avgiftene mer i samsvar med prinsippene for optimal beskatning.
3. Realisering av forslaget skal konkret føre til at aktørene ikke foretar samfunnsøkonomisk sub-optimale tilpasninger som eksempelvis
 - at ellers fornuftige omorganiseringer ikke gjennomføres eller
 - at en av bedriftsøkonomiske årsaker unnlater å gjennomføre de formelle endringene i eierregistre (eksempelvis unnlater tinglysing med den følgen at grunnboken ikke viser korrekt hjemmelshaver til matrikkelenheten).

Dette er gode mål og de konkrete forslagene støttes. Jeg mener imidlertid at forslaget i for liten grad bidrar til målet om optimal beskatning, jf. pkt. 1 nedenfor og at det heller ikke bidrar til korrekt grunnbok i den grad det kunne og burde gjort. Konkret foreslår jeg at departementet går noe lenger i endringsforslagene ved at det på noen områder sikres større grad av sammenheng i regelverket, jf. pkt. 2, 3 og 4 nedenfor. Disse justeringene fremstår ikke som å ha negative provenymessige virkninger for staten.

1. Optimal beskatning

I rapporten fra utvalget som vurderte «Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi» (NOU 2014:13, Scheel-utvalget) uttales følgende:

«Prinsippene for optimal beskatning innebærer at næringslivet skal fritas fra [dokument-]avgiften, og at avgiften skal utformes slik at den i minst mulig grad påvirker aktørenes valg mellom ulike varer og tjenester. Dokumentavgiften er imidlertid ikke utformet i tråd med disse prinsippene.» (side 296)

Forslaget medfører i følge høringsnotatet et provenytap i størrelsesorden 30-40 mill. kroner (usikkert hvor mye av dette som eventuelt er omsetningsavgift). Dette utgjør om lag 5 % av de 675 mill. kroner i dokumentavgift som årlig betales av næringsdrivende, jf. prop. 1 LS (2014–2015) s. 301. Forslaget bidrar, men relativt lite, til utvalgets anbefaling om at næringslivet skal fritas fra dokumentavgiften.

På bakgrunn av høringsnotatets forventete bidrag til å forbedre og bringe avgiftene mer i samsvar med prinsippene for optimal beskatning samt Scheel-utvalgets klare anbefaling mener jeg at departementet bør gå lenger i de konkrete forslagene.

Det legges for det første for stramme begrensninger på omorganiseringer etter skattelovens kap. 11. I tillegg bør en generelt forenkle og, så langt det er råd, fjerne dokumentavgiften. Ordningen er slik innrettet at den gir incentiver for næringslivet til samfunnsøkonomisk uproduktive tilpasninger. Forenklinger og om mulig fritak for næringslivet er derfor sterkt ønskelig.

Statens muligheter for å bidra til optimal beskatning avhenger bl.a. av hvordan de provenymessige konsekvensene vurderes. En må her legge til grunn et dynamisk perspektiv. I første omgang kan en se for seg reduserte kostnader for rettssubjektene til samfunnsøkonomisk uproduktive, men bedriftsøkonomisk lønnsomme tilpasninger. Det vil øke skattegrunnlaget i likningen. Videre vil fjerning av avgiften kunne bidra til mer lønnsom allokering av kapital investert i eiendommer og derigjennom et høyere skattegrunnlag.

I tillegg må en regne med at de som i dag unnlater å tinglyse heller ikke i fremtiden vil tinglyse med uendrete regler. Statens proveny fra disse er null i dag og vil fortsette å være null uavhengig av om reglene endres eller ikke. Men offentlige registre vil bli mer korrekte om næringslivet fritas for dokumentavgift.

I påvente av at næringslivet helt fritas for dokumentavgiften vil jeg anbefale følgende justeringer i departementets forslag.

2. Avgrensning mot konserninterne overføringer

Forslaget omfatter ikke fritak ved konserninterne overføringer av eiendeler mellom konsernselskaper der det er gitt skattefritak etter skatteloven § 11-21. Dette medfører at målet om samordning av fritaksbestemmelsene for avgiftene med bestemmelsene i skatteloven kap. 11 oppnås i mindre grad enn om departementet tok det motsatte standpunktet. Standpunktet er ikke begrunnet.

Dette er omdanninger som typisk gjennomføres gjennom en fisjons- og fusjonsprosess for å bl.a. unngå dokumentavgift. Dersom fisjons-/fusjonsprosessen gjøres for å unngå dokumentavgift vil kostnadene for rettssubjektene i form av advokat- og revisjonshonorar samt administrasjon og styrebehandling være uproduktive fra et samfunnsøkonomisk perspektiv. Statens direkte provenytap ved å inkludere bestemmelsen i forslaget vil forutsetningsvis være null da rettssubjektene unngår avgift enten gjennom en fisjon-/fusjonsprosess eller gjennom fritak. En kan kanskje se for seg en provenygevinst pga. lavere kostnader gir høyere skattegrunnlag ved inntektsbeskatningen.

Det anmodes om at departementet gjør en ny vurdering av omorganiseringer etter skatteloven § 11-21.

3. Avgrensning mot skattemessig kontinuitet etter Finansdepartementets vedtak

Forslaget omfatter heller ikke transaksjoner som kan gjennomføres skattefritt etter Finansdepartementets vedtak, jf. skatteloven §§ 11-21 (3) og 11-22, og fritak for dokumentavgift og omregistreringsavgift ved fusjonstyper som gjennomføres skattefritt etter ulovfestet rett. Høringsnotatet gir ingen begrunnelse.

Avgrensningen knyttet til skatteloven § 11-22 og «ulovfestet rett» omfatter så vidt jeg forstår den typen vedtak som omtales i Lignings-ABC-ens kapittel om «Skattefri fusjon, ulovfestet rett» (skatteetaten.no) der begrepet «ulovfestet rett» knyttes til forvaltningspraksis etablert av Finansdepartementet. Jeg mener det er sterke reelle grunner for at denne typen godkjenninger fra Finansdepartementet gis tilsvarende virkning med hensyn til dokumentavgiftsfritak.

Departementet har hjemmel for skattefritak eller -nedsettelse når «særlige grunner» taler for det ved rasjonalisering av virksomhet etter skatteloven § 11-22 andre ledd. Tilsvarende kan departementet fritta for eller sette ned dokumentavgiften når «særlige forhold» taler for det, jf. dokumentavgiftsloven § 3. Departementet er følgelig gitt hjemmel til å utøve et hensiktsmessighetsskjønn knyttet til særlige forhold/grunner både når det gjelder ordinære skatter og den skattemessig begrunnede dokumentavgiften.

Jeg går ut fra at det samfunnsøkonomiske hensynet til optimal beskatning utgjør det sentrale vurderingskriteriet i hensiktsmessighetsskjønnet etter begge vurderingene. Materielt er det derfor svært nærliggende at det er grunnlag for fritak for dokumentavgift når departementet gir skattefritak.

Prosessuelt vil det være mest effektivt om departementet sikret samordning av vurderingene og at en unngår flere dispensasjonsprosesser for samme sak. Ved fusjoner og andre former for omorganisering vil tidsmomentet ofte være av stor betydning for rettssubjektene. Samordning av dispensasjonsprosesser har derfor stor verdi og bidrar til forenkling.

Konkret kan dette i varierende grad oppnås på flere måter:

- Den kanskje enkleste løsningen er å føye til § 11-22 i utkastet til ny bokstav k, jf. høringsnotatets kap. 6 pkt. I og II, og at de ulovfestede fritaksgrunnene, som i praksis er tidligere dispensasjonsvedtak, inkluderes.
- Parallell samordning av to separate dispensasjonsprosesser synes komplisert da Toll- og avgiftsdirektoratet er førsteinstans ved søknad om fritak for dokumentavgift med Finansdepartementet som klageinstans, mens søknaden om skattefritak går direkte til Finansdepartementet. Sekvensiell samordning kan oppnås ved at det regnes som et «særlig forhold» etter dokumentavgiftsloven § 3 at Finansdepartementet har gitt dispensasjonsvedtak etter nåværende skatteloven § 11-22 eller tidligere parallelle bestemmelser. Men konsekvensen av disse løsningene er at dispensasjonsprosessen kompliseres og det spilles tid.

En mulig kombinasjon av de to alternativene er at § 11-22 føyes til i utkastet til ny bokstav k, jf. høringsnotatets kap. 6 pkt. I og II samtidig som det klargjøres at ulovfestet rett for skattefri gjennomføring av fusjoner utgjør et «særlig forhold» etter dokumentavgiftsloven § 3. Da etablerer lovgiver løsninger for avgiftsfri tinglysning av både fremtidige og tidligere virksomhetsrasjonaliseringer (ulovfestet rett), som blir/er gitt skattefritak. Denne løsningen anbefales.

4. Omorganisering og/eller tinglysning som skjæringstidspunkt for fritak

Departementet skriver på høringsnotatets side 3 og 11 at den «formelle omorganiseringen, samt tinglysning av eiendom ..., må ha funnet sted etter dette tidspunktet [1.1.2016] for at fritak skal være berettiget». Jeg mener vilkåret knyttet til tidspunktet for «formell omorganisering» er problematisk i lys av målet om å få korrekte offentlige registre og av hensyn til sammenheng i regelverket for hjemmelsoverføring. Registre som per i dag inneholder feil bør rettes av samme grunn som nye regler etableres for å unngå at flere feil gjøres i fremtiden.

4.1. Tidspunkt for avgiftsplikt

Dokumentavgiften innkreves bare der en hjemmelsoverføring til eiendommen tinglyses, jf. dokumentavgiftsloven § 6 første ledd, - ofte omtalt som «formell overdragelse». Den er altså ikke direkte knyttet til den faktiske overdragelsen og dermed heller ikke til det som i høringsnotatet omtales som «formell omorganisering».

Når tinglysning er frivillig og staten likevel kan budsjettere med 7,7 milliarder kroner i dokumentavgift er det fordi rettssubjektene som tinglyser transaksjonene, har nytte av den som et risikoreduserende tiltak. Den potensielle nytteverdien går fram av foreslått formålsparagraf for ny tinglysningslov i NOU 1982:17:

«Tinglysning er offentlig registrering av dokumenter for å sikre rettsvern for rettsstiftelser som dokumentene inneholder. Tinglysning er uten betydning for rettsstiftelsenes gyldighet mellom partene.»

Dette medfører at dokumentavgiften i utgangspunktet bare er en registreringsavgift, som er skattemessig begrunnet, og ikke en pålagt transaksjonsavgift. Sett fra rettssubjektene side gjennomføres det to transaksjoner. Den ene for å kjøpe en grunneiendom, dvs. den rettsstiftende handling. Den andre for å kjøpe rettsvern overfor ellers godtroende tredjemann.

Den andre transaksjonen er det bare rettssubjekt som etter transaksjonen trenger rettsvern overfor tredjemann og derfor har tilstrekkelig betalingsvilje som gjennomfører. Generelt må en derfor kunne legge til grunn at det eksempelvis ved fusjoner, der overdragende selskap oppløses (sml. sktl. § 11-9), ikke er behov for rettsvern overfor tredjemann og dermed heller ikke behov for tinglysning/registrering. Dette forholdet er entydig for konsern som ikke har behov for pantsetting av enkelteiendommer pga. de finansieres med sikkerhet i hele konsernets balanse og innlån løper med klausul om negativ pantsettelse.

Dokumentavgifta vil likevel kunne fungere som en transaksjonsavgift for den som trenger rettsvern, slik situasjonen normalt er ved transaksjoner mellom uavhengige parter. Kjøper vil i slike situasjoner ha en klar nytteverdi av og tilhørende betalingsvilje for rettsvernet. De to transaksjonene vil da knyttes sammen, men det er imidlertid ikke en situasjon med uavhengige parter som reguleres ved forslaget om fritak for dokumentavgift ved omorganiseringer etter skatteloven kap. 11.

Registrerings- og tinglysningstidspunktet er det mest nærliggende skjæringstidspunkt så lenge det ikke er tinglysningsplikt.

4.2. Tidspunkt for beregning av avgiftsgrunnlag

Distinksjonen mellom faktisk og formell overdragelse fremkommer også i reglene om hvilket verdisettingstidspunkt som skal legges til grunn ved beregningen av avgift etter dokumentavgiftsloven § 7. Spørsmålet er da om man skal bygge på markedsverdien på tidspunktet for den faktiske overdragelsen, dvs. omorganiseringen i fusjonstilfellet, eller markedsverdien på tidspunktet for den formelle overdragelsen, dvs. tinglysingstidspunktet.

Det følger av Høyesterettsdommen tatt inn i Rt. 2008 s. 1160 at dokumentavgiftsloven § 7 skal tolkes slik at det er tinglysingstidspunktet som skal legges til grunn. Høyesterett vektla der bl.a. sammenheng i dokumentavgiftsloven.

4.3. Forholdet til de som tidligere har kjøpt rettsvern overfor tredjemann

En tenkelig begrunnelse for å knytte skjæringstidspunktet til den historiske omorganiseringen kan være frykt for at de rettssubjektene som har foretatt tinglysing kan oppfatte seg ulikebehandlet. Det har de neppe grunnlag for.

Dokumentavgiften er fra myndighetenes side en skattemessig begrunnet særavgift som fra rettssubjektene side er en kostnad de pådrar seg ut fra en kost-/nyttevurdering. Rettssubjektene pådrar seg kostnaden når de velger å kjøpe rettsvern ved å tinglyse. De som eventuelt oppnår en tilsynelatende fordel ved å ikke ha utført tinglysingen og pådratt seg dokumentavgift, har heller ikke fått rettsgodet ved vern overfor godtroende tredjemann. Det er saklig grunnlag for ulikebehandling av ulike tilfeller og følgelig ikke behov for likebehandling av aktører som har ulik nytte av tinglysing.

Det er heller ikke grunnlag for et tilbakevirkningssynspunkt. Tidligere tinglysninger er foretatt under de rettsreglene som gjaldt på tinglysingstidspunktet. Rettsreglene for foretatte tinglysninger endres ikke ved forslaget. Dermed rettes det ikke nye byrder til tidligere handlinger og vi har ingen egentlig tilbakevirkning. Det oppstår derfor ingen tilbakevirkning i den forstand Grunnloven § 97 forbyr.

4.4. Oppsummering om krav til skjæringstidspunkt

Avgiftsplikten er etter dokumentavgiftslovens system direkte knyttet til rettsvernsakten / tinglysingen, jf. dokumentavgiftsloven § 6. Tilsvarende er verdisettingen knyttet til tidspunktet for tinglysing, jf. forvaltningspraksis bekreftet i ovennevnte Rt. 2008 s. 1160. For å bidra til sammenheng og koherens i rettssystemet bør også kravet for fritak være knyttet til tinglysingen og ikke inneholde et tilleggskrav knyttet til tidspunktet for omorganisering/transaksjonstidspunktet.

At endringen knyttes til tinglysingstidspunktet vil i tillegg til å være i samsvar med dokumentavtalelovens system bidra til samfunnsmessig verdi ved at grunnboken ajourføres der eierforhold nå er feil. Det vil være i samsvar med formålene med den foreslåtte endringen å knytte tidskravet utelukkende til tinglysingstidspunktet (den formelle overdragelsen).

Jeg takker for anledningen til å bidra i høringsprosessen og står til disposisjon om departementet ønsker ytterligere utdyperinger.

Vennlig hilsen


Asgeir M. Remø