

Sak:12/4289

22.05.2015

# **Høringsnotat - Forslag om fritak for dokumentavgift og omregistreringsavgift ved omorganiseringer med skattemessig kontinuitet**

## Innhold

1	Innledning .....	3
2	Bakgrunnen for og hovedtrekkene i forslaget .....	3
3	Gjeldende rett .....	6
	3.1 Dokumentavgift .....	6
	3.2 Omregistreringsavgift .....	6
	3.3 Inntektsskatterett.....	8
4	Nærmere om forslaget.....	11
	4.1 Gjennomføring med skattemessig kontinuitet ikke et vilkår for fritak.....	12
	4.2 Fusjon, fisjon og aksjebytte .....	12
	4.3 Omdanning.....	13
	4.4 Dokumentasjon av fritak mv.....	14
5	Økonomiske og administrative konsekvenser .....	17
6	Utkast til bestemmelser .....	18

## **1 INNLEDNING**

Finansdepartementet foreslår å endre dagens rettstilstand med hensyn til hvilke omorganiseringer (fusjon og fisjoner, samt omdanning av virksomheter) det ikke skal betales dokumentavgift for. Det foreslås å etablere fritak for omorganiseringer som kan gjennomføres med skattemessig kontinuitet etter skatteloven §§ 11-2 til 11-5, § 11-11 og § 11-20 med tilhørende forskrifter. Fritaket foreslås i ny § 2 første ledd bokstav k i Stortingets vedtak om dokumentavgift.

Departementet foreslår en tilsvarende endring for omregistreringsavgiften. For å oppnå harmoni med dokumentavgiftens implisitte fritak for omorganiseringer med lovfestet selskapsrettslig kontinuitet, som ikke er å anse som hjemmelsoverføring som utløser avgiftsplikt, foreslås det for omregistreringsavgiften i tillegg et eksplisitt fritak ved omorganiseringer som gjennomføres med lovfestet selskapsrettslig kontinuitet. Fritaket for omregistreringsavgiften foreslås i § 2 første ledd bokstav k i Stortingets vedtak. Fritaket erstatter dagens fritak for fusjon mellom aksjeselskaper (jf. bokstav k). Etter en slik endring ser departementet ikke lenger behov for å videreføre fritaket for omregistreringsavgift ved omdannelser av virksomheter når tidligere og ny eier er identiske (jf. bokstav l), og dette fritaket foreslås opphevet.

Under forutsetning av Stortingets tilslutning, foreslår departementet at regelendringene skal tre i kraft 1. januar 2016. Den formelle omorganiseringen, samt tinglysning av eiendom og/eller omregistrering av kjøretøy, må ha funnet sted etter dette tidspunktet for at fritak skal være berettiget.

Etter gjeldende regler vil det påløpe dokumentavgift og omregistreringsavgift ved registreringsforretninger ved visse omorganiseringstilfeller som kan gjennomføres med skattemessig kontinuitet (uten beskatning). Dette kan medføre at skattefrie omorganiseringer som ikke omfattes av fritakene ikke velges gjennomført, og ulike tilpasninger og unnløtelser av å gjennomføre de formelle endringene i de aktuelle eierregistrene. Forslaget har som mål å samordne bestemmelsene om de to avgiftene med skatteloven kap. 11 som legger til rette for at virksomheter uten beskatning kan omorganiseres med skattemessig kontinuitet. Forslaget om fritak ved omorganiseringer med skattemessig kontinuitet vil bidra til å forbedre disse avgiftene og bringe dem mer i samsvar med prinsippene om optimal beskatning.

## **2 BAKGRUNNEN FOR OG HOVEDTREKKENE I FORSLAGET**

Finansdepartementet varslet i Prop. 1 LS (2013-2014) punkt. 7.20 at det er igangsatt et arbeid for å vurdere dokumentavgiftsplikten ved omorganiseringer som kan gjennomføres uten skatlegging etter reglene i skatteloven kapittel 11. Arbeidet ble omtalt også i Prop. 1 LS (2014-2015) punkt 7.19. Departementet har sett det som hensiktsmessig å vurdere tilsvarende fritak i omregistreringsavgiften, og viser i den sammenheng til Sundvolden-erklæringen hvor det framheves at regjeringen vil arbeide for gode generelle rammebetingelser for næringslivet. Departementet viser også til

NOU 2014: 13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi, som slår fast at dagens fiskale dokumentavgift ikke er utformet i samsvar med prinsippene om optimal beskatning, som innebærer at avgifter skal utformes slik at de i minst mulig grad påvirker aktørenes valg mellom ulike varer og tjenester. Tilsvarende ble lagt til grunn i NOU 2007: 8 En vurdering av særavgiftene. De samme prinsippene gjør seg gjeldende for omregistreringsavgiften.

Ved en rekke omorganiseringer (fusjoner og fisjoner, samt omdanning av virksomheter) som kan gjennomføres med skattemessig kontinuitet iht. skatteloven kap. 11, dvs. uten beskatning, vil det være behov for å endre på eierforhold til eiendom i grunnboken og motorvogner i motorvognregisteret. Dette kan i enkelte tilfeller gjøres uten avgift, mens det i andre tilfeller påløper avgift.

Som eksempel viser departementet til situasjonen når et norskregistrert utenlandsk foretak (NUF) driver innen transport, med egneid bil og med tilholdssted på egneid eiendom, ønskes omdannet til et aksjeselskap. Foretaket kan omdannes til et aksjeselskap uten at dette utløser beskatning, jf. skatteloven § 11-20 første ledd og skattelovforskriften § 11-20. Eierforholdet i grunnboken til eiendommen kan imidlertid ikke endres uten at dette utløser dokumentavgiftsplikt. Eierforholdet i motorvognregisteret kan heller ikke endres uten at dette utløser plikt til å betale omregistreringsavgift.

Som et annet eksempel nevnes omdanning fra samvirkeforetak til aksjeselskap. Dette kan gjøres med skattemessig kontinuitet, jf. skatteloven § 11-20 første ledd og skattelovforskriften § 11-20, og uten å betale dokumentavgift ved endring av eierforholdet i grunnboken til ev. tilhørende eiendom (som følge av lovfestet selskapsrettslig kontinuitet). Eierforhold i motorvognregisteret til ev. tilhørende kjøretøy kan ikke endres uten at dette utløser plikt til å betale omregistreringsavgift.

Departementet bemerker at det er færre typer omorganiseringer som iht. dokumentavgiftsregelverket og regelverket for omregistreringsavgift som er fritatt for avgift, enn typer omorganiseringer som kan gjennomføres uten beskatning iht. skatteloven kap. 11. Som illustrert over, er dette problematisk når det ved en omorganisering som kan gjennomføres med skattemessig kontinuitet, også er behov for å endre på eierforhold til eiendom i grunnboken og motorvogner i motorvognregisteret. Årsaken er at dette kan medføre at den skattefrie omorganisering ikke velges gjennomført. Eventuelt kan det tenkes at omorganiseringen gjennomføres, men med ulike arrangementer slik at eiendom og/eller kjøretøy ikke omregistreres på rette eier for på den måten å unngå avgift. Dette kan igjen negativt påvirke informasjonen som framgår av eiendomsregisteret og motorvognregisteret.

Et sammenfallende regelverk for når en omorganisering kan gjennomføres uten beskatning, og når eierforholdet til eiendom eller kjøretøy som inngår i den skattefrie omorganiseringen kan endres i de respektive registrene uten at det skal betales avgift, er å foretrekke. Dette vil medføre at skattelovens bestemmelser som skal legges til rette

for at virksomheter kan organiseres på en optimal måte, uten hinder av beskatning, ikke motvirkes av en plikt til å betale dokumentavgift eller omregistreringsavgift. Selv om de to avgiftene framstår som enkle transaksjons- og registreringsavgifter, kan endringen som nå foreslås også bidra til å gjøre skatte- og avgiftsregelverket lettere å forholde seg til for de aktuelle parter som står overfor en omorganiseringsprosess.

På denne bakgrunn foreslår departementet ny § 2 første ledd bokstav k i Stortingets vedtak om dokumentavgift som gir fritak for dokumentavgift ved overføring av hjemmel til fast eiendom ved omorganiseringer som kan gjennomføres med skattemessig kontinuitet etter skatteloven §§ 11-2 til 11-5, § 11-11 og § 11-20 med tilhørende forskrifter.

Departementet foreslår videre å endre Stortingets vedtak om omregistreringsavgift § 2 første ledd bokstav k, slik at det av denne bestemmelsen framgår at det gis fritak for omregistreringsavgift ved omorganiseringer som kan gjennomføres med skattemessig kontinuitet etter skatteloven §§ 11-2 til 11-5, § 11-11 og § 11-20 med tilhørende forskrifter. For å harmonere rettstilstanden mellom dokumentavgiften og omregistreringsavgiften, foreslår departementet å la det framgå av § 2 første ledd bokstav k at det også gis fritak ved omorganiseringer som gjennomføres med lovfestet selskapsrettslig kontinuitet. Tilsvarende fritak ligger implisitt under dokumentavgiften siden omorganiseringer med lovfestet selskapsrettslig kontinuitet ikke anses å innebære en hjemmelsoverføring, noe som er kriteriet for at det oppstår plikt til å svare dokumentavgift. Fritaket erstatter dagens fritak for fusjon mellom aksjeselskaper (jf. bokstav k). Etter disse endring er det heller ikke lenger behov for å videreføre fritaket for omregistreringsavgift ved omdannelser av virksomheter når tidligere og ny eier er identiske (jf. bokstav l), og dette fritaket foreslås opphevet.

Forslaget omfatter ikke aksjebyttetransaksjoner, jf. skatteloven 11-11 fjerde og femte ledd, i det det ikke vil skje noen overføring av eiendom eller kjøretøy som utløser plikt til å betale dokumentavgift eller omregistreringsavgift. Videre omfatter forslaget ikke konserninterne overføringer, jf. skatteloven § 11-21. Forslaget omfatter heller ikke transaksjoner som kan gjennomføres skattefritt etter Finansdepartementets vedtak, jf. skatteloven §§ 11-21 og 11-22, og fritak for dokumentavgift og omregistreringsavgift ved fusjonstyper som gjennomføres skattefritt etter ulovfestet rett.

## **3 GJELDENE RETT**

### **3.1 Dokumentavgift**

Etter Stortingets vedtak om dokumentavgift § 1 skal det betales dokumentavgift ved tinglysning av dokument som overfører hjemmel til fast eiendom, herunder bygning på fremmed grunn og tilhørende festerett til tomta. Forutsetningen for at det oppstår plikt til å svare dokumentavgift, er at det i tinglysningsrettslig forstand foreligger «hjemmelsoverføring». Dette er et rettsspørsmål som avgjøres av registerføreren under Statens kartverk, jf. lov 7. juni 1935 nr. 2 om tinglysning (tinglysningsloven) § 1. Registerføreren avgjørelse kan påankes til lagmannsretten, jf. tinglysningsloven § 3.

Stortingets vedtak om dokumentavgift og dokumentavgiftsloven inneholder flere fritak fraplikten til å betale dokumentavgift. Fritak påberopes ved tinglysningen, og registerfører kan be om nærmere dokumentasjon som underbygger påstanden om dokumentavgiftfritak.

Verken dokumentavgiftsloven eller Stortingets vedtak om dokumentavgift gir fritak ved tinglysning av dokument som overfører hjemmel til fast eiendom ved omorganiseringer (fusjoner og fisjoner, samt omdanning av virksomheter) som kan gjennomføres uten å utløse skattlegging (skattemessig kontinuitet) eller lignende. Iht. forvaltningspraksis som bygger på Justisdepartementets rundskriv G-6/2005, er imidlertid overføringer av fast eiendom ved omorganiseringer der det foreligger lovfestet selskapsrettslig kontinuitet, ikke ansett å være en «hjemmelsoverføring». Konsekvensen er at det ikke skal betales dokumentavgift. Registerføreren krever i slike tilfeller at innsenderen selv godtgjør at overdragelsen ikke er å anse som en hjemmelsoverføring, og at innsenderen viser til de aktuelle lovbestemmelsene som hjemler omorganiseringen.

### **3.2 Omregistreringsavgift**

Av Stortingets vedtak om omregistreringsavgift § 1 følger at det skal betales avgift ved omregistrering av tidligere her i landet registrerte motorvogner og hengere. Omregistreringsavgiften har de seneste årene blitt redusert betydelig. Fra 2015 ble avgiften redusert med 35 pst. i snitt, samtidig som det ble gjort endringer i satsstrukturen hvor antall satser ble redusert fra 37 til 9.

Utgangspunktet for avgiftsplikten er det formelle eierforholdet slik det framkommer i motorvognregisteret. Endringer i de formelle forholdene vil som hovedregel utløse avgiftsplikt. Selskaper identifiseres gjennom organisasjonsnummer i motorvognregisteret. Det innebærer at det formelt vil være en ny eier dersom det meldes om et eierskifte til et selskap som har et annet organisasjonsnummer.

Stortingets vedtak om omregistreringsavgift § 2 gir en rekke fritak for omregistreringsavgift. Fritakene for omregistreringsavgift er nærmere regulert i forskrift av 2. juli 1986 nr. 1430 om omregistreringsavgift § 6, herunder hvilken dokumentasjon som kreves. Kravene til dokumentasjon av og framgangsmåte for å få fritak varierer avhengig av hva

slags type fritak som påropes. Noen fritak angir spesifikt hvilke dokumenter som kreves, for eksempel ved navneskifte, mens andre fritak kun krever at dokumentasjonen som fremlegges skal dokumentere at fritakene er oppfylt, som ved fritak for diplomat- og NATO-vogner. I enkelte tilfeller, herunder for fritak etter avgiftsvedtaket § 2 første ledd bokstav k (fusjon), kan det framlegges dokumentasjon på trafikkstasjonen. I så fall legges det inn «fritakskode» og avgift betales da ikke. Andre fritak, som eksempelvis avgiftsvedtaket § 2 bokstav l (omdanninger), krever derimot saksbehandling hos tollregionen, og det kan da innvilges forhåndsfritak eller gis refusjon av betalt avgift ved søknad i etterkant.

Etter avgiftsvedtaket § 2 første ledd bokstav k er det fritak ved fusjon mellom aksjeselskaper. Fritaket ble begrunnet med at omregistreringsavgiften ikke skal kunne være med på å hindre bedriftsøkonomisk gunstige sammenslutninger, og at ved fusjon anses det fusjonerte selskap som en fortsettelse av både det overdragende og det overtakende selskap, jf. St.prp. nr. 1 (1998-1999) side 45. Det ble vist til at fritaket også burde omfatte andre typer omdannelser, men av administrative og kontrollmessige hensyn ble det ikke gjort mer omfattende. Av omregisteringsavgiftsforskriften § 6 nr. 10 følger at det overfor Regionvegkontoret må framlegges dokumentasjon fra foretaksregisteret (f.eks. i form av slettemelding av det overdragende selskap) som viser at fusjon er foretatt mellom de aktuelle selskapene.

Avgiftsvedtaket § 2 første ledd bokstav l gir fritak ved omdannelse av virksomheter når tidligere og ny eier er identiske. Fritaket må ses i sammenheng med at Tollmyndighetene ble delegert myndighet gjennom en generell dispensasjonsfullmakt fra departementet til å gi fritak ved omorganiseringer av selskaper, se St. prp. nr. 2 (1998-1999) side 98. Fritaket ble kodifisert i 2002, og i St.prp. nr. 1 (2001-2002) side 56 er det framhevet at det er en forutsetning at tidligere og nye eier er fullt ut identiske. Hvilke omdannelser som omfattes av § 2 første ledd bokstav l, er nærmere presisert i omregisteringsavgiftsforskriften § 6 nr. 11.

Av omregisteringsavgiftsforskriften § 6 nr. 11 første ledd følger at det gis fritak for omregistreringsavgift ved omdannelse av ett eller flere enkeltmannsforetak eller ett ansvarlig selskap til ett aksje- eller allmennaksjeselskap, og omdannelse av ett eller flere enkeltmannsforetak til ett ansvarlig selskap. Av andre ledd følger at avgiftsfritaket gjelder tilsvarende ved omdannelse av virksomhet drevet av stat, kommune, fylkeskomme eller interkommunalt selskap til aksje- eller allmennaksjeselskap. Av fjerde ledd følger avgiftsfritak ved overføring av kjøretøy mellom enkeltmannsforetak hvor innehaver er identisk.

Omregisteringsavgiftsforskriften § 6 nr. 11 tredje ledd presiserer at det med omdannelse menes at virksomhet i sin helhet overføres til ett nystiftet selskap hvor det reelle eierforholdet etter omdannelsen er det samme. Videre at ektefellers eierandeler ses under ett, samt at for omdannelser etter første ledd (enkeltpersonforetak eller ansvarlig selskap til AS/ASA, eller enkeltpersonforetak til ansvarlig selskap), kreves at tidligere foretak eller selskap er slettet fra Enhetsregisteret.

Verken Stortingets vedtak om omregistreringsavgift eller omregistreringsavgiftforskriften har eksplisitte krav til dokumentasjon for fritak ved omdannelser, jf. vedtaket § 2 første ledd bokstav l, jf. forskriften § 6 nr. 11. Av forvaltningspraksis følger imidlertid at fritaket skal dokumenteres med revisorbekreftelse på at omdannelsen oppfyller vilkårene for fritak.

### **3.3 Inntektsskatterett**

Skatteloven har flere bestemmelser om skattefri omorganisering av selskaper og næringsvirksomhet. Bestemmelsene skal legge til rette for at virksomheter kan organiseres på en optimal måte, uten hinder av beskatning.

Kontinuitetsprinsippet er sentralt ved skattefri omorganisering. Prinsippet innebærer at skattefriheten ikke er endelig, men bare en utsettelse av beskatningen til det finner sted etterfølgende begivenheter som gir grunnlag for beskatning. Kontinuitet gjennomføres ved at skatteposisjoner videreføres uendret. Dette gjelder blant annet skattemessige verdier for eiendeler som blir overført ved den aktuelle transaksjonen.

Skatteloven kapittel 11 med utfyllende forskriftsbestemmelser, regulerer blant annet skattefri omorganisering i form av fusjon, fisjon, aksjebyttetransaksjoner (konserndannelse). Aksjebyttetransaksjoner innebærer ikke skifte av eier for fast eiendom eller motorvogner, og utløser dermed ikke dokumentavgift eller omregistreringsavgift. Aksjebytte omtales derfor ikke nærmere her.

Den skattemessige behandlingen av fusjon og fisjon er regulert i skatteloven §§ 11-1 til 11-11. En fusjon av selskap er en sammenslåing hvor ett eller flere overdragende selskaper overdrar alle sine eiendeler, rettigheter og forpliktelser til et annet selskap og deretter oppløses. Det overtakende selskapet kan være nystiftet eller et eksisterende selskap. En fisjon av et selskap er en deling av selskapet, hvor selskapet overdrar alle eller deler av sine eiendeler, rettigheter og forpliktelser til ett eller flere andre selskaper, og deretter eventuelt oppløses.

Etter skatteloven § 11-1 første ledd skal fusjon og fisjon av selskaper behandles med utgangspunkt i de alminnelige reglene om inntektsbeskatning. Det følger imidlertid av bestemmelsene i §§ 11-1 til 11-11 at aksjeselskaper, likestilte selskaper og deltakerlignede selskaper på nærmere vilkår kan gjennomføre fusjoner eller fisioner uten at dette utløser beskatning.

Skatteloven §§ 11-1 til 11-10 regulerer fusjon og fisjon hvor selskapene som inngår er hjemmehørende i Norge. Dette gjelder for det første ved fusjoner og fisioner av aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper, jf. skatteloven § 11-2 første ledd og § 11-4 første ledd. Den selskapsrettslige gjennomføringen av slike fusjoner og fisioner er regulert i aksjeloven kapittel 13 og 14 samt allmennaksjeloven kapittel 13 og 14. Såkalte firkanthusjoner og -fisioner, det vil si fusjon i konsern etter nevnte lovers § 13-2 annet



ledd og § 14-2 tredje ledd der vederlaget er aksjer i annet datterselskap, kan ikke gjennomføres skattefritt, jf. skatteloven § 11-2 første ledd andre punktum og § 11-4 første ledd andre punktum.

For det andre omfattes fusjoner og fisjoner av samvirkeforetak som gjennomføres etter samvirkeoven kapittel 8, jf. skatteloven § 11-2 andre ledd og § 11-4 andre ledd.

For det tredje kan fusjoner og fisjoner av selskaper og sammenslutninger som er skattemessig likestilt med aksjeselskap og allmennaksjeselskap etter bestemmelsene i § 10-1, fusjoneres uten skattlegging etter de samme prinsipper og vilkår som gjelder for aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper, jf. skatteloven § 11-2 tredje ledd og § 11-4 tredje ledd. Som likestilte selskaper anses blant annet sparebanker, gjensidige forsikringsselskaper og selskaper stiftet i utlandet med begrenset ansvar som er skattemessig hjemmehørende i Norge. Overtakende selskap eller sammenslutning må være likeartet med overdragende selskap eller sammenslutning, for eksempel to sparebanker.

Skatteloven § 11-11 gjelder skattefri gjennomføring av ulike typer grenseoverskridende fusjoner og aksjebytte. Bestemmelsen omfatter følgende typer omorganisering:

- Fusjon eller fisjon av ett eller flere aksjeselskaper eller allmennaksjeselskaper som er hjemmehørende i Norge med overtakende selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i annen EØS-stat, jf. bestemmelsens første ledd. Fusjonen eller fisjonen må gjennomføres i samsvar med aksjeloven/allmennaksjeloven kapittel 13 eller 14.
- Fusjon eller fisjon med overtakende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap hjemmehørende i Norge og overdragende selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i annen EØS-stat, jf. bestemmelsens sjette ledd. Dersom transaksjonen gjennomføres med kontinuitet i det land hvor det overtakende selskapet er hjemmehørende, må transaksjonen gjennomføres skattefritt også i Norge. Fusjonen eller fisjonen må gjennomføres i samsvar med aksjeloven/allmennaksjeloven kapittel 13 eller 14.
- Fusjon eller fisjon av selskaper med begrenset ansvar hjemmehørende i en eller flere andre stater, jf. bestemmelsens femte ledd. Transaksjonen gjennomføres uten norsk beskatning av selskapet og aksjonærene når transaksjonen gjennomføres i samsvar med prinsipper for skattemessig kontinuitet for slike transaksjoner i den stat hvor det overdragende selskap er hjemmehørende og etter de prinsipper som følger av skatteloven § 11-7.
- Stiftelse av et europeisk samvirkeforetak (SCE-foretak) etter § 5 i SCE-loven, dvs. ved fusjon mellom et samvirkeforetak hjemmehørende i Norge og ett eller flere tilsvarende foretak hjemmehørende i annen EØS-stat, jf. skatteloven § 11-11

andre ledd. Når det gjelder europeiske selskap (SE-selskap), følger det av skatteloven kapittel 11, jf. SE-loven, at grenseoverskridende fusjon og fisjon av SE-selskap følger de samme reglene som ved grenseoverskridende fusjon og fisjon av aksjeselskap og allmennaksjeselskap.

Skattefritak etter skatteloven § 11-11 innrømmes ikke i tilfeller der det er hjemmehørende i et lavskatteland utenfor EØS, jf. skatteloven § 10-63. Det samme gjelder når ett eller flere selskaper er hjemmehørende i et lavskatteland innenfor EØS dersom selskapet eller selskapene ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i den EØS-staten, jf. skatteloven § 10-64 bokstav b.

I tillegg til de lov- og forskriftsfestede skattefritaksordningene er det for visse typer omorganiseringer åpnet for gjennomføring med skattefritak og skattemessig kontinuitet. Dette gjelder blant annet fusjoner av selskaper som ikke er likeartet. Skattefriheten bygger i disse fusjonstilfellene på ulovfestet rett, jf. Skattedirektoratets Lignings-ABC, under stikkordet «Fusjon – innenlands», punkt 6. Fritakene gjelder blant annet samvirkeforetaks og sparebankers innfusjonering av heleid datterselskap.

I utgangspunktet vil overdragelse av virksomhet og eiendeler til et nytt rettssubjekt være å anse som skattepliktig realisasjon av eiendelene. Det er likevel ikke alle endringer av selskaps- eller ansvarsform som anses som realisasjon. I praksis er det lagt til grunn at bl.a. omdanning fra aksjeselskap til allmennaksjeselskap ikke innebærer at selskapet oppløses eller at det opprettes en ny juridisk person. Dette anses derfor ikke som skattemessig realisasjon.

Skatteloven § 11-20 gir departementet hjemmel til å gi forskrifter om skattefri omdanning av næringsvirksomhet. Bestemmelser om dette er tatt inn i skattelovforskriften § 11-20. Etter skattelovforskriften § 11-20-1 kan enkeltpersonforetak, deltakerlignet selskap og kommunalt eller fylkeskommunalt kraftforetak omdannes skattefritt til aksjeselskap eller allmennaksjeselskap. Bestemmelsene i skattelovforskriften § 11-20-1 gjelder også tilsvarende så langt de passer for omdanning fra enkeltpersonforetak til deltakerlignet selskap. Forskriften åpner ikke for skattefri omdanning til aksjeselskap/allmennaksjeselskap fra annet selskapslignet selskap.

Transaksjoner mellom selskaper innenfor et konsern skal i utgangspunktet behandles som om de var foretatt mellom uavhengige parter, og vil utløse normale skattemessige virkninger. Det er imidlertid åpnet for å overføre eiendeler i virksomhet mot vederlag innenfor konsern uten beskatning, jf. skatteloven § 11-21 og skattelovforskriften § 11-21.

Skatteloven §§ 11-21 og 11-22 gir hjemmel for Finansdepartementet til å fatte enkeltvedtak om skattefritak etter søknad i forbindelse med omorganisering av virksomhet. Vedtak om skattefritak er aktuelt for transaksjoner som ikke kan gjennomføres skattefritt etter lov- og/eller forskriftsbestemte regler. Etter at

skattefritak for flere typer omorganiseringer ble lovfestet i skatteloven kapittel 11 i 2011, er tallet på individuelle skattefritak etter skatteloven §§ 11-21 og 11-22 redusert.

Skatteloven § 10-71 gir regler om beskatning ved utflytting av selskap. Ved flytting til en annen EØS-stat skal det i hovedregelen ikke gjennomføres realisasjonsbeskatning.

#### **4 NÆRMERE OM FORSLAGET**

Finansdepartementet foreslår en ny bokstav k i § 2 første ledd i Stortingets vedtak om dokumentavgift, og å endre bokstav k i § 2 første ledd i Stortingets vedtak om omregistreringsavgift.

Stortingets vedtak om dokumentavgift § 2 første ledd bokstav k foreslås å fastsette at fritatt for avgift er:

*«overføring av hjemmel til fast eiendom ved omorganiseringer som kan gjennomføres med skattemessig kontinuitet etter skatteloven §§ 11-2 til 11-5, § 11-11 og § 11-20 med tilhørende forskrifter.»*

Stortingets vedtak om omregistreringsavgift § 2 første ledd bokstav k foreslås endret slik at det gis fritak ved omregistrering av kjøretøy:

*«ved omorganiseringer som gjennomføres med lovfestet selskapsrettslig kontinuitet, samt ved omorganiseringer som kan gjennomføres med skattemessig kontinuitet etter skatteloven §§ 11-2 til 11-5, § 11-11 og § 11-20 med tilhørende forskrifter.»*

Fritaket erstatter dagens fritak for fusjon mellom aksjeselskaper (jf. bokstav k). Etter endring av Stortingets vedtak om omregistreringsavgift 2 første ledd bokstav k, er det heller ikke lenger behov for å videreføre fritaket for omregistreringsavgift ved omdannelser av virksomheter når tidligere og ny eier er identiske (jf. bokstav l). Dette fritaket foreslås opphevet. Vedtaket § 2 første ledd bokstav m foreslås å bli § 2 første ledd bokstav l.

Under forutsetning av Stortingets tilslutning, foreslår departementet at vedtaksendringene skal tre i kraft 1. januar 2016. Den formelle omorganiseringen, samt tinglysing av eiendom og/eller omregistrering av kjøretøy, må ha funnet sted etter dette tidspunktet for at fritak skal være berettiget.

Fritakene er lagt opp som «direkte fritak». Dersom vilkårene er oppfylt på tidspunktet for registreringsforretningen, skal det dermed ikke innbetales avgift. En refusjonsordning har vært vurdert, men forkastet da dette vil gi en likviditetsbelastning for næringslivet, samt også må antas å gi større økonomiske og administrative

konsekvenser for avgiftsmyndighetene ved saksbehandlingen og for de refusjonsberettigede i søknads- og dokumentasjonsprosessen.

#### **4.1 Gjennomføring med skattemessig kontinuitet ikke et vilkår for fritak**

Etter skatteloven er det i de fleste tilfeller ingen plikt til å gjennomføre en omorganisering med skattemessig kontinuitet, selv om det er mulig å gjøre det. I fusjons- og fisjonssituasjoner der det ikke foreligger en samlet latent gevinst i det overførende selskapet, kan det være hensiktsmessig å gjennomføre fusjonen eller fisjonen med skattemessig diskontinuitet, det vil si at gevinster inntektsføres og tap kommer til fradrag. I omdanningstilfellene kan det også tenkes at virksomheten ønskes videreført i ny selskapsform, men med skattemessig diskontinuitet.

Etter departementets oppfatning er det dermed ikke hensiktsmessig å gjøre gjennomføring av omorganiseringen med skattemessig kontinuitet til et vilkår for fritak for dokumentavgift og omregistreringsavgift. Av denne årsak følger det av forslaget til ny § 2 første ledd bokstav k i Stortingets vedtak om dokumentavgift og 2 første ledd bokstav k i Stortingets vedtak om omregistreringsavgift, at det er tilstrekkelig at omorganiseringen *kan* gjennomføres med skattemessig kontinuitet etter skatteloven §§ 11-2 til 11-5, § 11-11 og § 11-20 med tilhørende forskrifter. Dette skal imidlertid forstås slik at omorganiseringen faktisk må gjennomføres på en måte som ville muliggjort skattemessig kontinuitet.

Av ovennevnte følger, som eksempel, at et aksjeselskap ikke kan tinglyse overføring av en eiendom til et annet aksjeselskap (uten å betale dokumentavgift) utelukkende med henvisning til at det kunne ha fisjonert ut eiendommen uten skattlegging, jf. skatteloven § 11-4. Som et annet eksempel vises det til at et enkeltpersonforetak ikke kan tinglyse overføring av en eiendom til aksjeselskap (uten å betale dokumentavgift) utelukkende med henvisning til at det kunne ha omdannet hele virksomheten til et aksjeselskap uten skattlegging, jf. skatteloven § 11-20 med tilhørende forskrift. Det er et vilkår at den omorganiseringen som kunne ha blitt gjennomført uten beskatning faktisk finner sted. Dette innebærer også at alle vilkårene for skattefri gjennomføring foreligger.

#### **4.2 Fusjon, fisjon og aksjebytte**

Når fast eiendom overføres som ledd i fusjoner og fisjoner som gjennomføres med lovfestet selskapsrettslig kontinuitet, foreligger det etter Justisdepartementets rundskriv G-6/2005 og forvaltningspraksis ingen hjemmelsoverføring, og det oppstår følgelig ikke noen plikt til å betale dokumentavgift, jf. omtalen av gjeldende rett ovenfor. Departementet legger til grunn at denne praksisen videreføres.

Departementets forslag til ny § 2 første ledd bokstav k i Stortingets vedtak om dokumentavgift vil medføre at det etableres et fritak ved alle typer fusjoner og fisjoner som kan gjennomføres med skattemessig kontinuitet iht. skatteloven § 11-2 til § 11-5, samt § 11-11. Siden det store antall fusjoner og fisjoner må antas å gjennomføres med

lovfestet selskapsrettslig kontinuitet, vil dette i begrenset grad medføre en utvidelse av de fusjons- og fisjonstilfeller hvor det ikke skal betales dokumentavgift.

I Stortingets vedtak om omregistreringsavgift § 2 første ledd bokstav k følger fritak for omregistreringsavgift ved fusjon mellom aksjeselskaper. Det er ikke gitt fritak for andre typer fusjoner eller for fisjoner. Flere typer fusjoner og fisjoner som kan gjennomføres med skattemessig kontinuitet vil derfor kunne utløse omregistreringsavgift. Med forslag til endret § 2 første ledd bokstav k i Stortingets vedtak om omregistreringsavgift, vil det etter forslaget bli gitt fritak ved omregistrering av kjøretøy ved en rekke flere fusjons- og fisjonstilfeller. Tilfellene hvor det omregistreres kjøretøy som del av en skattefri fusjon eller fisjon av allmennakselskap, samt skattefri fisjon av et aksjeselskap, må antas være de praktisk viktigste tilfellene. I tillegg nevnes at det også vil bli gitt fritak ved fusjon og fisjon av samvirkeforetak, deltakerlignede selskap, selskap og sammenslutninger som er skattemessig likestilt med AS/ASA (sparebank og annet selveiende finansieringsforetak, gjensidig forsikringsselskap og selskap med begrenset ansvar), samt ved grenseoverskridende fusjoner og fisjoner.

At forslaget til ny § 2 første ledd bokstav k i Stortingets vedtak om omregistreringsavgift også gir fritak ved omorganiseringer gjennomføres med lovfestet selskapsrettslig kontinuitet, sikrer en parallell rettstilstand mellom dokumentavgiften og omregistreringsavgiften. Det nevnes i den sammenheng at omregistrering av kjøretøy ved såkalte firkantfusjoner og -fisjoner, dvs. si fusjon i konsern etter aksjeloven og allmennaksjeloven §§ 13-2 annet ledd og § 14-2 tredje ledd, der vederlaget er aksjer i annet datterselskap, således blir fritatt for omregistreringsavgift.

I forbindelse med aksjebyttetransaksjoner, jf. skatteloven § 11-11 fjerde og femte ledd, vil det ikke skje noen overføring av eiendom eller kjøretøy som utløser plikt til å betale dokumentavgift eller omregistreringsavgift.

### **4.3 Omdanning**

Når fast eiendom overføres som ledd i omdanning som gjennomføres med lovfestet selskapsrettslig kontinuitet, skal det etter Justisdepartementets rundskriv G-6/2005 ikke betales dokumentavgift, jf. omtalen av gjeldende rett ovenfor. I slike tilfeller anses det ikke å foreligge en hjemmelsoverføring som utløser dokumentavgift.

Departementet legger til grunn at denne praksis videreføres når det her legger fram forslaget til ny § 2 første ledd bokstav k i Stortingets vedtak om dokumentavgift.

Forslaget medfører at tinglysing av hjemmelsoverføring av eiendom ved omdanninger som ikke er gjennomført med lovfestet selskapsrettslig kontinuitet, men som kan gjennomføres skattefritt iht. skatteloven § 11-20 med tilhørende forskrift, blir fritatt dokumentavgift. Av dette følger bl.a. at tinglysing av eiendom ved omdanning av enkeltpersonforetak til aksjeselskap, samt omdanning av norskregistrert utenlandsk foretak til aksjeselskap eller allmennaksjeselskap, blir fritatt dokumentavgift. Tinglysing av eiendom ved omdanning av statsforetak, samt virksomhet drevet av kommune eller

fylkeskommune til aksjeselskap eller allmennaksjeselskap, vil også bli fritatt dokumentavgift.

Etter Stortingets vedtak om omregistreringsavgift § 2 første ledd bokstav l, gis det fritak ved omdannelse av virksomheter når tidligere og ny eier er identiske. Hvilke omdanninger dette omfatter, er presisert i forskrift 2. juli 1986 nr. 1430 om omregistreringsavgift § 6 nr. 11. Det gis fritak for omregistreringsavgift ved omdannelse av ett eller flere enkeltmannsforetak eller ett ansvarlig selskap til ett aksje- eller allmennaksjeselskap, og ved omdannelse av ett eller flere enkeltmannsforetak til ett ansvarlig selskap. Fritak gis også ved omdannelse av virksomhet drevet av stat, kommune, fylkeskomme eller interkommunalt selskap til aksje- eller allmennaksjeselskap. Det gis også fritak ved overføring av kjøretøy mellom enkeltmannsforetak hvor innehaver er identisk.

Forslaget til § 2 første ledd bokstav k i Stortingets vedtak om omregistreringsavgift, hvor det gis fritak for omregistreringsavgift ved omdanninger som kan gjennomføres skattefritt iht. skatteloven § 11-20 med tilhørende forskrift, medfører at ovennevnte fritak med ett unntak videreføres. Det vil ikke lenger bli gitt fritak ved overføring av kjøretøy mellom enkeltmannsforetak hvor innehaver er identisk. Ved omregistrering av kjøretøy i forbindelse med omorganisering av enkeltmannsforetak vil det bare bli gitt fritak ved omorganiseringer som kan gjennomføres med skattemessig kontinuitet. Det nevnes ellers at iht. til den nye bestemmelsen vil det bl.a. bli gitt fritak ved omregistrering av kjøretøy ved omdanning av samvirkeforetak til aksjeselskap eller allmennaksjeselskap, samt ved omdanning av norskregistrert utenlandsk foretak til aksjeselskap eller allmennaksjeselskap som kan gjennomføres skattefritt.

At forslaget til § 2 første ledd bokstav k i Stortingets vedtak om omregistreringsavgift også gir fritak ved omorganiseringer gjennomføres med lovfestet selskapsrettslig kontinuitet, antas å være av mindre praktisk betydning. Verdt å nevne er imidlertid at forslaget innebærer at omregistrering av kjøretøy ved omdanning fra aksjeselskap til allmennaksjeselskap også blir fritatt omregistreringsavgift.

#### **4.4 Dokumentasjon av fritak mv.**

I Stortingets vedtak om dokumentavgift § 2 andre ledd og Stortingets vedtak om omregistreringsavgift § 2 andre ledd, er departementet gitt fullmakt til å gi forskrift om gjennomføring, avgrensning og vilkår for fritak. Av dette følger bl.a. at det i forskrift kan settes krav til dokumentasjon av fritak mv.

##### *Dokumentavgift*

For dagens implisitte fritak i dokumentavgiften (omorganiseringer med lovfestet selskapsrettslig kontinuitet) krever registerfører at innsender godtgjør at overdragelsen ikke er å anse som en hjemmeloverføring og viser til de aktuelle lovbestemmelsene som hjemler omorganiseringen. For omorganiseringer som ikke er gjennomført med lovfestet selskapsrettslig kontinuitet, men oppfyller vilkårene i forslaget til ny § 2 første

ledd bokstav k i avgiftsvedtaket, er spørsmålet hvordan det skal dokumenteres at vilkårene for fritak er oppfylt når hjemmelsoverføringen tinglyses (og fritaket påberopes).

Departementet foreslår at ny § 2-4 med overskriften «Fritak ved omorganiseringer som kan gjennomføres med skattemessig kontinuitet» i forskrift 16. desember 1975 nr. 1 om dokumentavgift (dokumentavgiftsforskriften) skal lyde som følger:

*«Ved påberopelse av fritak etter Stortingets vedtak § 2 første ledd bokstav k, skal det oppgis etter hvilken bestemmelse omorganiseringen er eller kunne ha vært gjennomført med skattemessig kontinuitet, hvilke virksomheter som har tatt del i omorganiseringen, samt når omorganiseringen har funnet sted. Det skal dokumenteres (f. eks. i form av revisorerklæring og dokumentasjon fra foretaksregisteret) at opplysningene som er nevnt i første punktum er korrekte».*

Av ovennevnte framgår, foruten at vilkårene i forslaget til ny § 2 første ledd bokstav k i Stortingets vedtak om dokumentavgift må være oppfylt, at for fritak må det også oppgis etter hvilken bestemmelse omorganiseringen er eller kunne ha vært gjennomført med skattemessig kontinuitet, hvilke virksomheter som har tatt del i omorganiseringen, samt når omorganiseringen har funnet sted. I tillegg skal det dokumenteres at opplysningene som er nevnt i første punktum er korrekte.

Departementet legger til grunn at tilstrekkelig dokumentasjon som hovedregel vil være revisorerklæring hvor det framgår at opplysningene som nevnt i første punktum er korrekte og dokumentasjon fra foretaksregisteret (registreringsbekreftelse og slettemelding). Når dette er nevnt som eksempler på dokumentasjon, er meningen å gi den som påberoper seg fritak og avgiftsmyndigheten en viss fleksibilitet mht. hva som skal kunne ansees som tilstrekkelig dokumentasjon for å anse vilkårene for fritak som godtgjort.

#### *Omregistreringsavgift*

Ved påberopelse av fritak for omregistreringsavgift etter avgiftsvedtak § 2 første ledd bokstav k (fusjon), skal det framlegges dokumentasjon fra foretaksregisteret (f.eks. i form av slettemelding av det overdragende selskap) som viser at fusjon er foretatt mellom de aktuelle selskaper. Dokumentasjonen kan framlegges på trafikkstasjonen, som deretter legger inn «fritakskode» slik at avgift ikke innbetales.

Fritak iht. vedtaket § 2 bokstav l (omdanninger) krever derimot saksbehandling hos tollregionen, og det kan innvilges forhåndsfritak eller gis refusjon av betalt avgift ved søknad i etterkant. Av forvaltningspraksis følger at fritaket skal dokumenteres med revisorbekreftelse på at omdannelsen oppfyller vilkårene for fritak.

Hvis fritak skal kunne påberopes ved omregistrering på trafikkstasjonen, kan ikke saksbehandlingen gjøres for kompleks og tidkrevende. Det er også sentrale hensyn at det ikke blir for krevende for den som har krav på fritak å dokumentere dette, samtidig

som at avgiftsmyndighetene skal ha mulighet til å kontrollere om fritak er berettiget. På denne bakgrunn, og med henvisning til at det må antas at det normalt vil bli gitt fritak for relativt beskjedne beløp, foreslår derfor departementet å endre forskrift 2. juli 1985 nr. 1430 om omregistreringsavgift (omregistreringsavgiftforskriften) § 6 nr. 10, herunder å endre overskriften til «Omorganisering av virksomhet», til det følgende:

*«Ved påberopelse av fritak for omregistreringsavgift ved omorganiseringer som er gjennomført med lovfestet selskapsrettslig eller skattemessig kontinuitet, skal det oppgis etter hvilken bestemmelse omorganiseringen er gjennomført, hvilke virksomheter som har tatt del i omorganiseringen, samt når omorganiseringen har funnet sted. I tilfeller hvor omorganiseringen ikke er, men kunne ha blitt gjennomført med skattemessig kontinuitet, skal det oppgis etter hvilken bestemmelse omorganiseringen kunne ha blitt gjennomført med skattemessig kontinuitet, hvilke virksomheter som har tatt del i omorganiseringen, samt når omorganiseringen har funnet sted.*

*Den som avgir erklæring er ansvarlig for at opplysningene er riktige og fullstendige. Avgift skal innbetales til avgiftsmyndighetene dersom det etter at erklæring er avgitt viser seg at vilkårene for fritak ikke er oppfylt.*

*Det skal kunne dokumenteres (f.eks. i form revisorerklæring og dokumentasjon fra foretaksregisteret) at opplysningene er korrekte».*

Av ovennevnte følger, foruten at vilkårene i forslaget til ny § 2 første ledd bokstav k i Stortinget om omregistreringsavgift må være oppfylt, at for fritak må en erklæring med det innhold som nevnt i forskriften § 6 nr. 10 første ledd avgis. Av forskriften § 6 nr. 10 annet ledd framgår videre at det er den som avgir erklæring som er ansvarlig for at opplysningene er riktige og fullstendige, samt at avgift skal innbetales til avgiftsmyndighetene dersom det etter at erklæring er avgitt viser seg at vilkårene for fritak ikke er oppfylt.

Departementets forslag legger ikke opp til en inngående kontroll av om fritak er berettiget på omregistreringstidspunktet. Det som i utgangspunktet skal kontrolleres ved omregistreringen er at erklæringen inneholder de momenter som følger av forskriften § 6 nr. 10 første ledd. Departementet ser imidlertid ikke bort fra at det kan oppstå spørsmål om fritak er berettiget og foreslår derfor å la framgå av forskriften § 6 nr. 10 tredje ledd at det skal kunne dokumenteres at de oppgitte opplysningene er korrekte. På forespørsel skal altså den som mener seg berettiget til fritak kunne framlegge ytterligere dokumentasjon som godtgjør at fritak er berettiget. Departementet legger til grunn at slik dokumentasjon som hovedregel vil være revisorerklæring og kopi av dokumentasjon fra foretaksregisteret (registreringsbekreftelse og slettemelding). Når dette er nevnt som eksempler på dokumentasjon, er meningen å gi den som påberoper seg fritak og avgiftsmyndigheten en viss fleksibilitet mht. hva som skal kunne ansees som tilstrekkelig dokumentasjon.



## 5 ØKONOMISKE OG ADMINISTRATIVE KONSEKVENSER

Provenyeffekten av forslaget vil kunne variere mye fra år til år, avhengig av om det gjennomføres store omorganiseringer i enkeltår. På svært usikkert grunnlag kan det anslås at provenytap i gjennomsnitt over noen år vil ligge i størrelsesorden 30-40 mill. kroner per år.

Generelt kan forslaget innebære at dokumentavgift og omregistreringsavgift i mindre grad vil være til hinder for omorganisering av virksomhet og dermed lette omstillinger i næringslivet. Hva angår de økonomiske virkningene for næringslivet anslås disse totalt sett å være av mindre betydning. For enkelte virksomheter, da særlig de som vil nyte godt av det nye fritaket i Stortingets vedtak om dokumentavgift § 2 første ledd bokstav k, vil den økonomiske virkningen kunne være merkbar. Det vises i den sammenheng til at dokumentavgiften utgjør 2,5 pst. av eiendommens salgsverdi. Forslaget vil også bidra til at regelverket for omorganiseringer og tinglysning av fast eiendom og omregistrering av kjøretøy blir mer oversiktlig, konsekvent og enklere å forholde seg til for næringslivet.

Departementet antar at forslaget ikke vil ha nevneverdige administrative konsekvenser for avgiftsmyndighetene. I likhet med øvrige fritak under disse avgiftene, er det opp til parten selv å påberope seg fritaket. Det legges videre ikke opp til mer omfattende kontroll ved selve registreringsforretningen, enn det som gjelder for de andre fritakene. Det kan imidlertid her som ellers være aktuelt å anmode om nærmere dokumentasjon dersom situasjonen tilsier det. Videre er det aktuelt å foreta etterkontroller. Slik etterkontroll forventes å bli langt mer aktuell når forvaltningen av dokumentavgiften etter hvert skal overføres til skatteetaten.

## 6 UTKAST TIL BESTEMMELSER

### I

I Stortingets vedtak om dokumentavgift gjøres følgende endringer:

Ny § 2 første ledd bokstav k skal lyde:

- k) overføring av hjemmel til fast eiendom ved omorganiseringer som kan gjennomføres med skattemessig kontinuitet etter skatteloven §§ 11-2 til 11-5, § 11-11 og § 11-20 med tilhørende forskrifter.

### II

I Stortingets vedtak om omregistreringsavgift gjøres følgende endringer:

§ 2 første ledd bokstav k skal lyde:

- k) ved omorganiseringer som gjennomføres med lovfestet selskapsrettslig kontinuitet, samt ved omorganiseringer som kan gjennomføres med skattemessig kontinuitet etter skatteloven §§ 11-2 til 11-5, § 11-11 og § 11-20 med tilhørende forskrifter.

Vedtaket § 2 første ledd bokstav l oppheves.

Vedtaket § 2 første ledd bokstav m blir § 2 første ledd bokstav l.

### III

I forskrift 16. desember 1975 nr. 1 om dokumentavgift gjøres følgende endringer:

Ny § 2-4 med overskrift skal lyde:

*Fritak ved omorganiseringer som kan gjennomføres med skattemessig kontinuitet*  
Ved påberopelse av fritak etter Stortingets vedtak § 2 første ledd bokstav k, skal det oppgis etter hvilken bestemmelse omorganiseringen er eller kunne ha vært gjennomført med skattemessig kontinuitet, hvilke virksomheter som har tatt del i omorganiseringen, samt når omorganiseringen har funnet sted. Det skal dokumenteres (f.eks. i form av revisorerklæring og dokumentasjon fra foretaksregisteret) at opplysningene som er nevnt i første punktum er korrekte.

### IV

I forskrift 2. juli 1985 nr. 1430 om omregistreringsavgift gjøres følgende endringer:

Forskriften § 6 nr. 10 med overskrift skal lyde:

*Omorganisering av virksomhet*

Ved påberopelse av fritak for omregistreringsavgift ved omorganiseringer som er gjennomført med lovfestet selskapsrettslig eller skattemessig kontinuitet, skal det oppgis etter hvilken bestemmelse omorganiseringen er gjennomført, hvilke virksomheter som har tatt del i omorganiseringen, samt når omorganiseringen har funnet sted. I tilfeller hvor omorganiseringen ikke er, men kunne ha blitt

gjennomført med skattemessig kontinuitet, skal det oppgis etter hvilken bestemmelse omorganiseringen kunne ha blitt gjennomført med skattemessig kontinuitet, hvilke virksomheter som har tatt del i omorganiseringen, samt når omorganiseringen har funnet sted.

Den som avgir erklæring er ansvarlig for at opplysningene er riktige og fullstendige. Avgift skal innbetales til avgiftsmyndighetene dersom det etter at erklæring er avgitt viser seg at vilkårene for fritak ikke er oppfylt.

Det skal kunne dokumenteres (f.eks. i form revisorerklæring og dokumentasjon fra foretaksregisteret) at opplysningene er korrekte.

Forskriftens § 6 nr. 11 oppheves.

Nåværende § 6 nr. 12 blir § 6 nr. 11.

V

Med forbehold om Stortingets samtykke trer endringene i kraft 1. januar 2016.