

Skattefrie omorganiseringer

Artikkelen tar for seg forslagene i Prop. 78 L om skattefrie omorganiseringer. I tillegg til fusjon og fisjon over landgrensene og utflytting av selskaper, vil også innenlandske fusjoner, fisjoner og omdanning bli berørt av de nye skattereglene.



Artikkelen er forfattet av:

Rådgiver
Børge Busvold
Den norske Revisorforening

Proposisjonen ble lagt frem 25. mars 2011 og er en oppfølging av forslagene i Finansdepartementets høringsnotat av 18. januar 2010. Høringsinstansene har fått gjennomslag på flere viktige punkter i forhold til det som ble foreslått i høringsnotatet.

Bakgrunnen for at det ble foreslått nye regler har i første rekke vært behovet for å tilpasse skattereglene til reglene om fusjon og fisjon over landegrensene som ble innført i aksjelovene fra 21. desember 2007. De selskapsrettslige reglene ble innført for å bringe norsk aksjelovgivning i samsvar med forpliktelsene etter EØS-avtalen, men skattereglene har ikke vært tilpasset de selskapsrettslige reglene slik at fusjoner og fisjoner over landegrensene i utgangspunktet har vært skattepliktige.

EFTAs overvåkningsorgan (ESA) har i en grunnlagt uttalelse av 2. mars 2011 konkludert med at de norske skattereglene om grenseoverskridende fusjon og fisjon og om utflytting av selskaper er i strid med EØS-avtalen. Departementet mener at med forslagene i Prop. 78L, sammen med endringer som foreslås i revidert nasjonalbudsjett 13. mai, vil Norge oppfylle forpliktelsene etter EØS-avtalen. Tiden vil vise om dette er tilstrekkelig eller om det blir nødvendig å foreta ytterligere justeringer i skattereglene.

Forslagene gjelder imidlertid flere forhold enn fusjon og fisjon over landegrensene og

utflytting av selskaper. Også innenlandske fusjoner, fisjoner og omdanning berøres av de nye skattereglene.

I denne artikkelen vil vi presentere forslagene i Prop. 78L. Artikkelen er skrevet på grunnlag av forslagene i proposisjonen som forventes vedtatt av Stortinget i juni 2011. Enkelte punkter i forslaget vil bli drøftet mer inngående og kritisk i en senere artikkel i Revisjon og Regnskap.

Begrepsbruk

Med de nye reglene innføres begrepet «Omorganisering» som samlebetegnelse for transaksjoner som omfattes av skatteloven kapittel 11, dvs. bl.a. fusjoner, fisjoner, aksjebytte, omdanning, konserntilførelser og transaksjoner/omorganiseringer der skattyter kan søke departementet om skattefritak for gevinster.

Begrepet «Omdanning» vil være forbeholdt tilfeller der foretaket skifter juridisk organisasjonsform, for eksempel der et enkeltpersonforetak omdannes til et aksjeselskap.

Innenlandske fusjoner og fisjoner Lovlighetskravet

De lovfestede reglene om skattefri fusjon og fisjon ble innført fra inntektsåret 1997. Det ble den gang oppstilt som vilkår for skattefritak at «fusjonen eller fisjonen gjennomføres på lovlig måte etter selskapsrettslige og regnskapsrettslige regler». Det kan være vanskelig å forstå begrunnelsen for at regelen ble innført, men lovlighetskravet ble praktisert svært strengt fra skattemyndighetenes side.

I høringsnotatet foreslo departementet å oppheve det generelle lovlighetskravet i skatteloven § 11-1 (2). Ingen av høringsinstansene var mot forslaget. Departemen-

tet presiserer imidlertid at det fremdeles foreligger lovlighetskrav i andre bestemmelser i skatteloven kapittel 11:

- Krav til lovlige fusjons- og fisjonstyper
- Krav til skattemessig kontinuitet på selskaps- og aksjonærnivå
- Krav til maksimalt tilleggsvederlag

Departementet uttaler seg ikke spesielt om brudd på disse vilkårene vil medføre at selve fusjonen eller fisjonen skal regnes som skattepliktig eller om virkningen blir mer begrenset. Det kommer trolig an på feilens karakter og alvorlighet.

Det vil ikke lenger være til hinder for skattefrihet at en fusjon eller fisjon feilaktig ble regnskapsført etter transaksjonsmetoden i stedet for etter kontinuitetsmetoden. Dette gjelder selv om feil regnskapsmetode kan ha ført til for høyt utbyttegrunnlag i det overtakende selskapet. Konsekvensen av feil i regnskapsføringen vil være at feilen må rettes uten at det får betydning for skattefriheten.

Trekantfusjoner

En trekantfusjon betyr at et overdragende selskap fusjoneres inn i et overtakende mot at aksjonærene i det overdragende selskapet får vederlag i form av aksjer i det overtakende selskapets morselskap. Som motpost får morselskapet en fordring på det overtakende datterselskapet.

Det blir nå lovfestet at skattemessig verdi på fordringen tilsvarer den skattemessige verdien av egenkapitalen som overføres ved fusjonen eller fisjonen. Det blir videre lovfestet at gevinst eller tap ved realisasjon av fordringen er skattepliktig/fradragsberettiget. Dette innebærer bare en lovfesting av gjeldende praksis.

For datterselskapet vil det motsvarende tapet eller gevinsten ved innfrielse eller bortfall av gjelden være fradragsberettiget/skattepliktig slik at det har vært vanlig å eliminere den skattemessige effekten ved å yte konsernbidrag mellom mor og datter. I høringsnotatet foreslo imidlertid departementet at gevinst og tap på fusjonsfordringer skulle føres over gevinst- og tapskonto. Forslaget møtte stor motstand blant flere av høringsinstansene og departementet valgte derfor ikke å fremme dette forslaget.

Det er for øvrig verdt å merke seg at når det gjelder delvis innfrielse av fordringen, skriver departementet på side 51 i høringsnotatet at gevinsten utgjør nedbetalingsbeløpet i den grad nedbetalingsbeløpet sammen med eventuelle tidligere nedbetalinger overstiger fordringens skattemessige verdi. Er fordringen pålydende 500 og den skattemessige verdien 400, vil det altså først være skattepliktig når nedbetalingen overstiger 400.

Innenlandske omdanninger

Med omdanning forstås altså endring av juridisk organisasjonsform. Det foreslås en utvidelse av hvilke foretaksformer som kan omdannes skattefritt til aksjeselskap, slik at også interkommunale selskaper, samvirkeforetak og statsforetak omfattes av lovbestemmelsen i skatteloven § 11–20. Finansinstitusjoner som skal omdannes til aksjeselskap, må imidlertid fremdeles søke Finansdepartementet om skattefritak etter skatteloven § 11–22.

Selskaper med begrenset ansvar (BA) som ikke er samvirkeforetak, omfattes i utgangspunktet av aksjeloven. Departementet uttaler på side 42 i Prop. 78L at slike selskaper kan omregistreres til aksjeselskaper med eventuelle tilpasninger til aksjeloven uten at det anses som en skattepliktig realisasjon. Det er derfor ikke nødvendig å lovfeste generelle regler om omdanning av slike selskaper.

Det vil fremdeles ikke være adgang til skattefri omdanning fra aksjeselskap eller deltakerlignet selskap til enkeltpersonforetak.

I høringsnotatet foreslo departementet å oppstille krav om at tilleggsvederlag ved omdanning maksimalt kunne utgjøre 20 % av de samlede verdiene, tilsvarende grensen som gjelder ved fusjon og fisjon. Videre foreslo departementet et krav om at virksomheten måtte overføres i sin

helhet til det nye selskapet samt at det opprinnelige selskapet/foretaket skulle oppløses.

Disse forslagene var nok ment for tilfeller der selskaper skulle omdannes til aksjeselskaper, men ville etter den foreslåtte ordlyden også ramme omdanning av enkeltpersonforetak og deltakerlignede selskaper på en måte som ville innebære en dramatisk innstramning i forhold til gjeldende regler for skattefri omdanning. Departementet har derfor valgt ikke å fremme disse forslagene.

Fusjon og fisjon over landegrensene

Den skattemessige reguleringen av fusjoner og fisjoner skal reguleres i ny § 11–11 i skatteloven.

Fusjon innenfor EØS-området

Fusjon må gjennomføres i samsvar med reglene i kapittel 13 i aksjelovene. Det åpnes ikke for adgang til trekantfusjoner over landegrensene.

Det kan skilles mellom tilfeller der det norske selskapet er det overdragende og der det norske selskapet er det overtakende selskapet.

- Der det norske selskapet er det overdragende selskapet, foreslås det at fusjonen kan gjennomføres uten skattemessige konsekvenser for aksjonærene og selskapene. Skattefritaket for selskapet forutsetter at eiendelene, rettighetene og forpliktelsene ikke tas ut av norsk beskatningsområde ved fusjonen. Tas eiendelene mv. ut av Norge, skal det medføre beskatning i Norge etter reglene i skatteloven § 9–14 om skattepliktig for gevinst ved uttak av eiendeler mv. som tas ut av norsk beskatningsområde. Det mest praktiske er å overføre virksomheten i det norske selskapet til en filial i Norge av det utenlandske overtakende selskapet.
- Der det norske selskapet er det overtakende selskapet vil fusjonen uansett ikke utløse beskatning for det norske selskapet, men etter forslaget vil skattefriheten nå også omfatte eventuelle norske aksjonærer i det utenlandske selskapet og en eventuell norsk filial av det utenlandske overdragende selskapet. Det forutsettes i den nye bestemmelsen at fusjonen gjennomføres i samsvar med prinsipper for skattemessig kontinuitet i den staten det

overdragende selskapet er hjemmehørende.

Begrensningen av tilleggsvederlaget til 20 % skal gjelde. Vilkår for øvrig skal være at skattefritaket bare omfatter vederlag i aksjer og at fusjonen gjennomføres med skattemessig kontinuitet.

Skattefritaket gjelder ikke dersom et eller flere av selskapene som deltar i fusjonen, er hjemmehørende i et lavskattland i EØS som ikke er reelt etablert eller driver reell økonomisk aktivitet i en EØS-stat.

Aksjebytte innenfor og utenfor EØS-området

Det foreligger ingen selskapsrettslig regulering av fusjon mellom norske selskaper og selskaper utenfor EØS-området. Selskapsrettslig har man derfor måttet benytte andre transaksjoner for å oppnå samme resultat som ved en fusjon. Det blir derfor ikke foreslått regler som åpner for skattefri fusjon mellom et norsk selskap og et selskap hjemmehørende utenfor EØS-området. Det foreslås imidlertid adgang til skattefritt aksjebytte, dvs. at aksjonærene i et norsk selskap overfører aksjene i det norske selskapet til et utenlandsk selskap mot vederlag i aksjer i det utenlandske selskapet. Det norske aksjeselskapet fortsetter virksomheten i Norge.

Skattefritaket forutsetter at aksjonærene overfører minst 90 prosent av aksjene i det norske selskapet mot aksjer i selskapet hjemmehørende i utlandet. Dette er en lemping i forhold til høringsnotatet der det ble foreslått at skattefritt aksjebytte bare kunne gjennomføres dersom samtlige aksjer ble overført.

I høringsnotatet foreslo departementet at adgangen til skattefritt aksjebytte bare skulle gjelde utenfor EØS. Etter høringsrunden utvides adgangen til å gjennomføre skattefritt aksjebytte til også å gjelde innenfor EØS. Det blir imidlertid ikke adgang til å gjennomføre skattefritt «fusjon» ved aksjebytte mellom utelukkende norske selskaper.

Aksjebytte kan ikke gjennomføres i forhold til lavskattland utenfor EØS. I forhold til lavskattland innenfor EØS gjelder skattefritaket bare dersom selskapet er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i en EØS-stat.

Skattefritt aksjebytte skal også kunne gjennomføres der det overtakende selska-

REVISJONSPROGRAM ÷ FLEKSIBILITET = FRUSTRERT REVISOR



Lett å mestre

Maestro serverer deg og din bedrift frokost med ferskpresset eplejuce. Har du lyst på frokost og en presentasjon av Maestro revisjon? Ring oss på 02575, så sees vi hos dere.

Maestro Revisjon for deg som ønsker fleksible og brukervennlige løsninger

Maestro Revisjon er fleksibelt og et godt verktøy ved revisjon av små og mellomstore selskaper. Programmet er fleksibelt slik at revisor skal kunne beholde sin egenart og videreføre sin metodikk. Revisor kan selv bestemme i hvilken rekkefølge handlinger i revisjonsprosessen utføres, og programmet legger derfor ikke strenge føringer på utøvelsen av revisjonsprogrammet.

Kontakt oss på 02575 for visning og et godt tilbud!
Mer informasjon på www.maestro.no

Lett å mestre


maestro
revisjon

pet er hjemmehørende i Norge og det overdragende selskap er hjemmehørende i en annen stat. Dette får betydning i forhold til eventuelle norske aksjonærer i det utenlandske selskapet.

Transaksjonen må gjennomføres med skattemessig kontinuitet på både selskapsnivå og aksjonærnivå. Prinsippet om maksimalt 20 % tilleggsvederlag får tilsvarende anvendelse.

Fusjon i utlandet

Fusjon mellom utenlandske selskaper kan gjennomføres uten skattemessige konsekvenser for eventuelle norske aksjonærer forutsatt at fusjonen gjennomføres etter de samme prinsipper som gjelder for norske skattefrie fusjoner. Fusjonen vil heller ikke ha skattemessige konsekvenser i Norge for de utenlandske selskapene, for eksempel dersom selskapet har filial i Norge. Skattefritaket for selskapene forutsetter at eiendeler, rettigheter og forpliktelser i Norge ikke tas ut av norsk beskatningsområde ved fusjonen. Et eventuelt uttak medfører beskatning etter skatteloven § 9–14.

Skattefritak ved fusjon i utlandet gjelder for fusjoner både i og utenfor EØS, men ikke i forhold til lavskattland utenfor EØS. I forhold til lavskattland innenfor EØS gjelder skattefritaket bare dersom selskapet er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i en EØS-stat.

Grenseoverskridende fusjon

Et selskap hjemmehørende i Norge kan utfisjoneres til ett eller flere overtakende selskap hjemmehørende i EØS forutsatt at fusjonen skjer etter kapittel 14 i aksjelovene. Som for fusjon forutsetter skattefritaket at eiendelene, rettighetene og forpliktelsene ikke tas ut av norsk beskatningsområde ved fisjonen. Tas eiendelene mv. ut av Norge, medfører det beskatning etter reglene i skatteloven § 9–14. Kravet om maksimalt 20 prosent tilleggsvederlag gjelder tilsvarende. I forhold til lavskattland innenfor EØS, gjelder skattefritaket bare dersom det overtakende selskapet er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i en EØS-stat.

Det foreslås ikke regler om skattefri fisjon der et overtakende selskap blir hjemmehørende utenfor EØS.

Det foreslås imidlertid regler om at selskaper hjemmehørende i utlandet kan fisjoneres uten skattemessige konsekvenser

for eventuelle norske aksjonærer og eventuell norsk filial av det utenlandske selskapet. Forutsetningen er at transaksjonen gjennomføres i samsvar med prinsippene for skattemessig kontinuitet for slike fusjoner i staten hvor selskapet er hjemmehørende. Det er et vilkår at ingen av de involverte selskapene er hjemmehørende i lavskattland utenfor EØS. I forhold til lavskattland innenfor EØS, gjelder skattefritaket bare dersom selskapet er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i en EØS-stat.

Filial av utenlandsk foretak – NUF

Finansdepartementet har i tidligere uttalelser akseptert skattefrihet for fusjoner mellom utenlandsk registrert aksjeselskap som er skattemessig hjemmehørende i Norge og norskregistrert aksjeselskap, jf. Utv. 1997 side 1093 og Utv. 1998 side 838. Dette vil for eksempel omfatte selskaper stiftet i utlandet, men som styres fra Norge og driver virksomheten i Norge gjennom et NUF.

Det foreslås i proposisjonen at en filial eller fast driftssted (NUF) kan «omdannes» skattefritt til et norsk aksjeselskap etter reglene om konserninterne overføringer i skatteloven § 11–21. Eiendelene og forpliktelsene i filialen overføres da til et nystiftet datterselskap av det utenlandske foretaket. Vilklarene som følger av forskriften til bestemmelsen, bl.a. reglene om skatteplikt ved eventuelt konsernbrudd, gjelder også ved slike overføringer. Det er en forutsetning at vi har skatteavtale med det aktuelle landet som gir Norge rett til å kreve utlevert opplysninger.

De samme reglene skal gjelde ved omdanning av filial i utlandet av norsk selskap til utenlandsk (datter)selskap.

Nærmere regler skal gis i forskrift.

Utflytting av selskap

Skatteloven § 10–37 og § 10–71 har regler om skatteplikt for aksjonær og selskap der et selskap flytter ut av Norge, dvs. at den alminnelige skatteplikten som hjemmehørende i Norge bortfaller.

I Prop. 78L foreslås unntak fra disse bestemmelsene når selskapet flytter til et normalskatteland innenfor EØS-området, selv om selskapet må likvideres etter den norske selskapslovgivningen. Unntaket skal også gjelde ved flytting til lavskattland i EØS dersom selskapet etter utflyt-

tingen er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet der.

Unntaket skal gjelde både for aksjeselskaper (AS og ASA) og europeiske selskaper (SE-foretak og SCE-foretak).

For eiendeler, rettigheter og forpliktelser som mister tilknytningen til norsk beskatningsområde etter utflyttingen, skal reglene om beskatning ved uttak fra norsk beskatningsområde i skatteloven § 9–14 gjelde.

Intet aktivitetskrav for fusjoner og fisjoner

Siden de lovfestede reglene om skattefrie fusjoner og fisjoner ble innført i 1997 har man hatt en regel i skatteloven § 14–90 om at skatteposisjoner som for eksempel underskudd og negativ gevinst- og tapskonto bortfaller dersom utnyttelse av skatteposisjonen var det overveiende (hovedsaklige) motivet for fusjonen eller fisjonen. Dreier det seg om en inntektsposisjon, for eksempel en positiv gevinst- og tapskonto, må posisjonen inntektsføres uten rett til avregning mot underskudd.

I høringsnotatet foreslo departementet å utvide bestemmelsen ved å innføre en lojalitetsvurdering eller et aktivitetskrav for fusjoner og fisjoner. De fleste høringsinstansene hadde innvendinger og i Prop. 78L har departementet kommet til at man ikke vil foreslå å innføre et slikt aktivitetskrav. Gjeldende bestemmelse i skatteloven § 14–90 blir derfor ikke endret, men anvendelsesområdet utvides til også å gjelde for statsforetak, interkommunale selskaper og deltakerlignede selskaper. Videre skal bestemmelsen gjelde for alle omorganiseringer etter kapittel 11 i skatteloven.

Skattefritak etter søknad

Etter skatteloven § 11–22 kan departementet etter særskilt søknad innvilge skattefritak på individuelt grunnlag ved bl.a. fusjoner, fisjoner og omdanninger. I høringsnotatet ble det foreslått en innstramning av skatteloven § 11–22. En rekke høringsinstanser har uttalt seg kritisk om dette forslaget og departementet har valgt å videreføre bestemmelsen uten de varslede innstramningene.