

Del II:

Skattefrie omorganisering mv. over landegrensene

I del I av artikkelen ble det redegjort for de nye skattefritaksreglene for grenseoverskridende fusjon, fisjon og aksjebytte, samt utflytting av selskaper. I del II omtales de nye reglene for: Stiftelse mv. av SE-selskaper/SCE-foretak og grenseoverskridende overføringer i konsernforhold.



Artikkelen er forfattet av:

Advokat
Lars Hallvard Walby
PwC

I tillegg er enkelte utvalgte problemstillinger omtalt, herunder uttak av driftsmidler fra norsk beskatningsområde, skatlegging ved likvidasjon og opphør av norsk skatteplikt, samt kontinuitet som vilkår for skattefrihet.

1 SE-selskaper og SCE-foretak – omdanning, stiftelse, fisjon og fusjon

SE-selskaper følger reglene for allmennaksjeselskaper og kan således både stiftes ved fusjon og delta i en grenseoverskridende fusjon eller fisjon uten at dette utløser beskatning. I forarbeidene er det lagt til grunn at det er nødvendig at dette kommer uttrykkelig til uttrykk i loven.¹

Når det gjelder SCE-foretak, er det ikke lagt opp til at slike foretak skal kunne gjennomføre grenseoverskridende fusjoner uten skatteplikt.² At grenseoverskridende fisjoner av slike foretak ikke er regulert i skatteloven, må innebære at også fisjoner av SCE-foretak vil være skattepliktige. I likhet med SE-selskaper skal det imidlertid være anledning til skattefritt å stifte SCE-foretak gjennom fusjon. Det er på denne bakgrunn tatt inn en særskilt bestemmelse i sktl. § 11–11 annet ledd om at stiftelse av SCE-foretak ved fusjon etter SCE-loven § 5 kan gjennomføres skattefritt på de

samme vilkår som gjelder for fusjon av aksje-/allmennaksjeselskaper og SE-selskaper etter bestemmelsens første ledd. Skattefritaket må gjelde uavhengig av om det overtakende SCE-foretaket etableres i Norge eller utlandet.

Ved fusjon og fisjon av SE-selskaper og ved stiftelse av SE-selskaper og SCE-foretak ved fusjon, gjelder det tilsvarende kontinuitetskrav som ved fusjon og fisjon som involverer aksje-/allmennaksjeselskaper. Det vises til den nærmere redegjørelse for kontinuitetskravet i punkt 3.3 nedenfor.

Omdanning av allmennaksjeselskap til SE-selskap og av samvirkeforetak til SCE-foretak, anses ikke som realisasjon overhodet. Så lenge omdanningen er i overensstemmelse med reguleringen i SE-loven og SCE-loven, og skjer til full skattemessig kontinuitet, beskattes verken selskapet/foretaket eller aksjonærene/medlemmene.

I likhet med og på de vilkår som gjelder for aksje-/allmennaksjeselskaper, kan også SE-selskaper og SCE-foretak foreta utflytting til en EØS-stat uten at dette utløser beskatning, jf. Del I, punkt 6.

2 Grenseoverskridende overføringer i konsernforhold

2.1 Utgangspunkt

I forbindelse med at adgangen til å gjennomføre grenseoverskridende fusjoner og fisjoner uten beskatning har blitt lovfestet, har også hjemmelen til å gi forskrifter om konserninterne overføringer i sktl.

§ 11–21 blitt tilpasset, slik at den også kan benyttes til å gi forskrifter om grenseoverskridende transaksjoner i konsernforhold. Nærmere bestemt legges det opp til å gi forskrifter om skattefrie overføring av eiendeler mv.:

- Fra norsk filial i utlandet til nystiftet datterselskap i samme stat;
- Fra norsk filial av utenlandsk selskap til norsk aksjeselskap i samme konsern;
- Mellom filialer i Norge av utenlandske konsernforbundne selskaper.

Det åpnes ikke for overføring av underskudd mellom filialer eller konsernselskaper etter disse reglene, men ved samlet overføring av virksomhet skal også skatteposisjoner kunne følge med. Som for øvrige skattefritak for konserninterne overføringer, gitt med hjemmel i sktl. § 11–21 og tilhørende forskrifter, skal skattefritakene være betinget av at konserntilknytningen mellom de involverte selskapene opprettholdes. Forslagene omtales nærmere nedenfor.

2.3 Overføring fra utenlandsk filial til datterselskap

I henhold til sktl. § 11–21 første ledd bokstav c, skal det kunne fastsettes i forskrift at eiendeler og forpliktelser som ligger i en filial i utlandet, kan overføres til nystiftet datterselskap i denne staten uten at det utløses umiddelbar beskatning i Norge.

Ved uttak av driftsmidler fra norsk beskatningsområde, skal reglene i sktl. § 9–14 komme til anvendelse, jf. nærmere redegjørelse i punkt 3.1 nedenfor. For det tilfellet at filialen ligger i et skatteavtaleland som benytter unntaksmetoden for filialinntekter, slik at eiendelene mv. i filialen allerede befinner seg utenfor norsk beskatningsområde, legges det ikke opp til beskatning overhodet.

Det fremgår av Prop. 78 L (2010–2011), punkt 12.5.2 at Finansdepartementet vil fastsette de nærmere betingelsene for skattefritak i skattelovforskriften, herunder at

¹ Prop. 78 L, punkt 9.5.2.

² Prop. 78 L, punkt 9.5.2.



UTTAK: Ved uttak av driftsmidler fra norsk beskatningsområde, skal reglene i sktl. § 9–14 komme til anvendelse.

konsernbrudd skal medføre at det betingede skattefritaket etter sktl. § 9–14 bortfaller.

2.3 Overføring fra norsk filial til norsk selskap

I henhold til sktl. § 11–21 bokstav d, åpnes det for å gi forskrift om overføring av eiendeler fra norsk filial til norsk konsernforbundet selskap med begrenset ansvar.

Det er oppstilt som vilkår for overføringen at Norge har inngått skatteavtale med den staten hvor det overdragende selskap er hjemmehørende, som gir Norge rett til å kreve utlevert opplysninger om skattyterens inntekts- og formuesforhold, samt å få bistand med innfordring av skattekrav. Det er uttrykkelig angitt i loven at det kan gis bestemmelser i forskrift om at skatteposisjoner knyttet til virksomheten skal overføres.

En rett til å foreta slike overføringer fra filial av utenlandsk selskap til norsk datterselskap har tidligere blitt ansett å foreligge i henhold til skatteavtalenes ikke-diskrimineringsbestemmelse. I Prop. 78 L (2010–2011) punkt 12.2.2 legges det imidlertid til grunn at det etter revisjon av OECDs mønsteravtale i 2008, ikke lenger er grunnlag for en slik forståelse av skatteavtalenes ikke-diskrimineringsbestem-

melse. Adgang til å foreta slike overføringer foreslås derfor regulert i forskrift.

Det legges opp til at samtlige vilkår i skattelovforskriften §§ 11–21–1 til 11–21–10 skal gjelde tilsvarende ved overføring av eiendeler fra norsk filial av utenlandsk selskap til norsk datterselskap. For å sikre at det kan foretas beskatning av overdragende selskap ved et eventuelt konsernbrudd, skal overføringen anses skattepliktig hos det overdragende utenlandske selskapet i overføringsåret, med rett til betalingsutsettelse frem til eventuelt konsernbrudd finner sted.

De nye reglene i sktl. § 11–21 åpner ikke for overføring fra et aksjeselskap til norsk filial, såkalt filialisering. Skal man få til det, må man gå veien om grenseoverskridende fusjon eller fisjon, eventuelt skattelempestøknad etter sktl. § 11–22 i særlige tilfeller.

2.4 Overføring mellom norske filialer

I sktl. § 11–21 bokstav e, åpnes det for at det kan gis forskrift om skattefri overføring av eiendeler mv. mellom norske filialer av konsernforbundne utenlandske selskaper. Også i slike tilfeller er det stilt krav om at konsernselskapene må være hjemmehørende i stater Norge har inngått skatteavtale med. Det stilles imidlertid ikke noe krav om at skatteavtalen skal gi norske myndigheter rett til innkreving av skattekrav.

På samme måte som ved overføring fra filial til norsk selskap, legges det opp til at samtlige vilkår i skattelovforskriften §§ 11–21–1 til 11–21–10 skal gjelde tilsvarende ved overføring av eiendeler mv. mellom norske filialer av utenlandske selskaper. Prinsippet med utsatt innbetaling av utlignet skatt skal også gjelde tilsvarende, og det skal kunne fastsettes i forskrift at skatteposisjoner knyttet til virksomheten skal overføres sammen med den overdragende filials eiendeler og forpliktelser.

3 Utvalgte problemstillinger

3.1 Skatlegging ved uttak av driftsmidler fra norsk beskatningsområde

3.1.1 Grenseoverskridende omorganiseringer mv. og exitskatt – bakgrunn

Exitskattereglene i sktl. § 9–14 er tiltenkt å spille en sentral rolle i balanseringen av hensynet mellom å legge til rette for utflyttinger og grenseoverskridende omorganiseringer på den ene siden, og norske prove-nyhensyn på den annen.

Noe mer enn en brems på utviklingen synes imidlertid ikke sktl. § 9–14 å kunne bli. Som gjennomgangen nedenfor vil vise, er det relativt enkelt å tilpasse seg slik at bestemmelsen ikke får noen effekt for gevinst på fysiske driftsmidler. Det er også i skrivende stund usikkert hvordan sktl. § 9–14 står seg i forhold til EØS-retten. Dette gjelder særlig for immaterielle eiendeler og omsetningsgjenstander, hvor det etter norsk rett skal gjennomføres umiddelbar beskatning ved uttak fra norsk beskatningsområde. Forholdet til EØS-retten omtales nærmere i punkt 3.1.4 og 3.1.5 nedenfor.

3.1.2 Nærmere om exitskatteregelen i sktl. § 9–14

Det følger uttrykkelig av sktl. § 10–71 tredje ledd og § 11–11 tredje ledd at exitskatteregelen i sktl. § 9–14 gjelder for eiendeler, rettigheter og forpliktelser som tas ut av norsk beskatningsområde i forbindelse med utflytting eller ved gjennomføring av en fusjon eller fisjon med utenlandsk overtakende selskap. Exitskatteregelen kommer også til anvendelse ved blant annet omdanning av utenlandsk filial av norsk selskap til selskap med begrenset ansvar, uten at slike situasjoner omtales nærmere her.

I henhold til exitskatteregelens system, skal gevinst og tap tas til inntekt, eller fradras, siste dag før eiendelen eller forpliktelsen anses tatt ut av norsk beskatningsområde etter bestemmelsene i sktl. § 9–14 annet ledd, jf. sktl. § 14–27. Uttrykket *norsk beskatningsområde* er benyttet som en rettslig betegnelse på situasjoner hvor inntekter og kapitalgevinster knyttet til et objekt er skattepliktig til Norge, og kostnader og tap er fradragsberettiget, jf. Ot. prp. nr. 1 (2008–2009) punkt 8.2.1. *Uttak fra norsk beskatningsområde* vil således foreligge når et objekt mister slik skattetilknypning til Norge som nevnt.

Exitskatteregelen i sktl. § 9–14 gjelder generelt, og ville således ha kommet til anvendelse uten henvisningen i sktl. § 10–71 tredje ledd og § 11–11 tredje ledd. Henvisningen er slik sett unødvendig, men utgjør en nyttig påminnelse om at det ikke skal foretas noen reversering av foretatte (mer-)avskrivninger etter sktl. § 14–64. Noen slik reversering synes det under enhver omstendighet ikke å ha vært grunnlag for, ettersom uttaksreglen i sktl. § 14–64 ikke kommer til anvendelse på skattytere som er skattepliktige til Norge etter sktl. § 2–1 eller § 2–2, eller anses

hjemmehørende i en annen EØS-stat etter skatteavtale, jf. sktl. § 14–60 (6).

Skatteplikten etter sktl. § 9–14 omfatter gevinst på fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler, forpliktelser, omsetningsgjenstander og immaterielle eiendeler som tas ut av norsk beskatningsområde. Beholdes eiendelene i en norsk filial av det utflyttede selskapet eller det overtakende selskap i en fusjon eller fisjon, anses ikke eiendelene for å være tatt ut overhodet, og exitbeskatning unngås fullt ut.

3.1.3 Uttak av fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser

Ved uttak av fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser, innrømmes det utsettelse med innbetaling av utlignet skatt dersom det stilles betryggende sikkerhet for skatteforpliktelsen, jf. sktl. § 9–14 niende ledd. Så lenge det utflyttede selskap, eller overtakende selskap i en fusjon eller fisjon, anses skattemessig hjemmehørende i en annen EØS-stat (noe som vil være et nødvendig vilkår i de her omhandlede utflyttings- og grenseoverskridende fusjons- og fisjonstilfeller), og Norge i medhold av folkerettslig overenskomst kan kreve utlevert opplysninger fra denne staten om skattyterens inntekts- og formuesforhold samt få bistand til innfordring av skattekrav, gis sågar utsettelse uten sikkerhetsstillelse.

At det også må foreligge avtalegrunnlag for norske myndigheter til å kreve bistand til innfordring, innebærer at vilkårene for å unngå sikkerhetsstillelse etter exitbeskatningsreglene er strengere enn vilkårene for å unngå NOKUS-beskatning i EØS-tilfeller. (Der holder det at norske skattemyndigheter har rett til å kreve utlevert opplysninger fra etableringsstaten).

Dersom skattyter de første fem hele inntektsår etter utflyttingsåret unngår å realisere eiendeler, rettigheter og forpliktelser hvor skattebetalingsforpliktelsen er utsatt, bortfaller skatteforpliktelsen i sin helhet, jf. sktl. § 9–14, 11. ledd bokstav d.

At sktl. § 14–64 ikke kommer til anvendelse ved utflytting, eller grenseoverskridende fusjoner og fisjoner der vilkårene for skattefritak etter sktl. § 10–71 og § 11–11 er oppfylt, innebærer at såfremt vilkårene for utsatt beskatning etter sktl. § 9–14 oppfylles – typisk at fysiske driftsmidler ikke realiseres de første fem årene etter utflytting, kan det foretas utflytting

og uttak av driftsmidlene helt uten (exit-) beskatning i Norge.

3.1.4 Uttak av omsetningsgjenstander og immaterielle verdier

I henhold til sktl. § 9–14 niende ledd, åpnes det som nevnt ikke for utsatt beskatning ved uttak av omsetningsgjenstander (varelager) og immaterielle verdier fra norsk beskatningsområde. Omsetningsgjenstander og immaterielle verdier som tas ut av norsk beskatningsområde i forbindelse med utflytting, fusjon eller fisjon, skal således anses realisert umiddelbart før den grenseoverskridende disposisjon trer i kraft skatterettslig.

For varelagers del legges det i forarbeidene til grunn at omsetningsverdien bør tilordnes produksjons-/innkjøpsstedet, selv om varen ikke er solgt på uttakstidspunktet, jf. Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) punkt, 8.5.7.5.

Uttalelsen i forarbeidene på dette punkt fremstår mer som en påstand om at det foreligger beskatningskompetanse, enn en begrunnelse for dette. Det kan åpenbart stilles spørsmål ved om påstanden er i tråd med Norges EØS-rettslige forpliktelser, jf. punkt 3.1.5 nedenfor. Manglende rett til utsatt beskatning av varelager vil imidlertid normalt ikke spille noen stor rolle for skattyter, ettersom omsetningshastigheten ofte er høy og rett til utsatt beskatning dermed vil få begrenset effekt. Dersom salgsarbeidet har funnet sted etter at varen er tatt ut av norsk beskatningsområde, kan det imidlertid reises spørsmål ved om det

foreligger rett til å exitbeskatte hele eller deler av salgsgevinsten overhodet.

Når det gjelder immaterielle verdier, synes begrunnelsen for å foreta umiddelbar beskatning å være mer direkte forankret i provenyehensyn, jf. Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) punkt 8.5.7.6.

Immaterielle verdier kjennetegnes ifølge forarbeidene av at de kan holde seg i verdi i mange år og at de i liten grad omsettes. Det kan for det første diskuteres om ikke dette er en generell karakteristik av immaterielle verdier. Det foreligger eksempler fra ligningspraksis på at datamaskinprogrammer er tillatt avskrevet over en kortere periode enn fysiske driftsmidler undergitt høyeste avskrivningssats. Det er heller ikke uvanlig at noen selskaper konsentrerer seg om utvikling av patenter, mens andre selskaper konsentrerer seg om å utnytte ervervede patentrettigheter. Prinsipielt sett er det også vanskelig å se at de karakteristikaene som er fremhevet for immaterielle verdier, på avgjørende vis skiller dem fra andre driftsmidler som det innrømmes betalingsutsettelse for. Også for immaterielle eiendeler del kan det klart nok stilles spørsmål ved om umiddelbar exitbeskatning er i tråd med EØS-retten, jf. punkt 3.1.5 nedenfor.

Slik sktl. § 9–14 er formulert kan imidlertid beskatning av omsetningsgjenstander og immaterielle eiendeler i forbindelse med en utflytting eller grenseoverskridende fusjon eller fisjon med utenlandsk



FILIALKRAV: At det er oppstilt et filialkrav i fusjonsskattedirektivet er ingen garanti for at kravet står seg.



Praktisk skatte- og regnskapskurs

Årets kurs tar for seg skatte- og avgiftsendringer for 2011 og 2012, blant annet revisjonsplikt, nye regler for pensjonsbeskatning og forventede endringer etter evaluering av skattereformen. Kurset tar også for seg siste års endringer innen regnskap, bokføring og etikk, samt endringer i lignings skjemaer.

Kursdokumentasjonen

Hver deltaker får utdelt en kursmappe med utfyllende dokumentasjon på over 300 sider. Viktige lov- og forskriftstekster, samt uttalelser fra skattemyndighetene, er tatt inn i sin helhet. Foran i kursmappen er det et meget detaljert stikkordsregister, som gjør at dokumentasjonen er et nyttig oppslagsverk også etter kurset.

Oppdatering

- **For autoriserte regnskapsførere:**
4 timer skatt/avgift, 3 timer finansregnskap/bokføring/god regnskapsførings-skikk/regnskapsførerregelverket*
- **For revisorer:** 4 timer skatterett, 3 timer regnskap/etikk*
- **For advokater:** 7 timer oppdatering

*fordeling av timer bestemmes senere

Pris:

kr **2310,-** for medlemmer

kr **2745,-** for øvrige

Lunsjer inkludert

Påmelding:

www.skatt.no/kurs eller post@skatt.no

Finn ditt næmeste kurssted:

Fredrikstad	30.11.2011	Rica City Hotel
Kongsvinger	01.12.2011	Vinger Hotell & Spa
Ski	01.12.2011	Thon Hotel Ski
Arendal	01.12.2011	Clarion Hotel Tyholmen
Hamar	02.12.2011	Scandic Hamar
Tromsø	05.12.2011	Radisson Blu Hotel Tromsø
Oslo	05.12.2011	Thon Hotel Bristol
Harstad	06.12.2011	Clarion Collection Hotel Arcticus
Haugesund	06.12.2011	Rica Maritim Hotel
Drammen	06.12.2011	First Hotel Ambassadeur
Kristiansund	07.12.2011	Rica Hotel Kristiansund
Bodø	07.12.2011	Rica Hotel Bodø
Gjøvik	12.12.2011	Honne Hotell og Konferansesenter
Stavanger	12.12.2011	Quality Airport Hotel Stavanger
Oslo	12.12.2011	Rica Grand Hotel
Mosjøen	13.12.2011	Fru Haugans Hotel
Fagernes	13.12.2011	Quality Hotel & Resort Fagernes
Bergen	13.12.2011	Clarion Hotel Admiral
Sandefjord	14.12.2011	Rica Park Hotel Sandefjord
Kristiansand	14.12.2011	Hotel Norge Rica Partner Hotel
Ålesund	14.12.2011	Rica Parken Hotel
Egersund	15.12.2011	Grand Hotell AS
Skien	15.12.2011	Clarion Collection Hotel Bryggeparken
Trondheim	15.12.2011	Radisson Blu Royal Garden Hotel
Gardermoen	16.12.2011	Scandic Oslo Airport
Oslo	16.12.2011	Thon Hotel Bristol
Oslo	04.01.2012	Thon Hotel Bristol
Stavanger	04.01.2012	Clarion Hotel Stavanger
Lillehammer	05.01.2012	Radisson Blu Lillehammer
Bergen	05.01.2012	Clarion Hotel Admiral
Oslo	10.01.2012	Rica Grand Hotel

overtakende selskap, bare unngås dersom eiendelene blir beholdt i et norsk fast driftssted.

3.1.5 Nærmere om forholdet til EØS-retten

Kravet om at det overtakende selskapet i en grenseoverskridende fusjon må videreføre overdragende selskaps eiendeler mv. som befinner seg innenfor overdragende selskaps stats beskatningsområde i en filial dersom fullt skattefritak skal oppnås, gjelder tilsvarende etter fusjonsskattedirektivet. Brudd på vilkåret gjennom uttak av eiendeler mv. fra overdragende selskaps stats beskatningsområde, gir rett til skattlegging av de uttatte eiendeler.

At det er oppstilt et filialkrav i fusjonsskattedirektivet, er imidlertid som kjent ingen garanti for at kravet står seg. Helt overordnet blir spørsmålet om oppstilling av et filialkrav er i tråd med de fire friheter.

Langt på vei blir spørsmålet for Norges del om de ovenfor gjennomgåtte exitskattereglene for uttak av eiendeler mv. fra norsk beskatningsområde, er i tråd med Norges EØS-forpliktelser. Det vises til den omtalte koblingen mellom skattefritaksreglene for grenseoverskridende omorganiseringer mv. og exitskattereglene.

Dersom generaladvokatens innstilling i den såkalte National Grid-saken blir opprettholdt av EU-domstolen, vil hovedregelen være at det ikke kan oppkreves exitskatt ved gjennomføring av grenseoverskridende omorganiseringer mv.³ Det vil riktignok kunne fastsettes et latent exitskattegrunnlag, men skatten kan ikke kreves innbetalt før uttatte eiendeler selges eller realiseres på annet relevant vis. Dette så lenge det ikke som følge av driftsmidlenes art og/eller omfang, vil medføre særlige utfordringer i å vente beskatningen til faktisk realisasjon finner sted.⁴ Utflyttingsstaten vil også, avhengig av den konkrete situasjon, kunne være forpliktet til å hensynta verdireduksjon etter uttak. Prinsippet om utsatt beskatning og rett til fradrag for verdifall etter uttak basert på en konkret vurdering, synes også å måtte gjelde for immaterielle eiendeler (og omsetningsgjenstander i den grad det er aktuelt).

EU-domstolens avgjørelse med hensyn til rettmessigheten av exitskatteregler og det nærmere innholdet i disse, vil åpenbart kunne få betydelige praktiske og provenyemessige konsekvenser. Spørsmålet er også i

høy grad politisk i den forstand at det kan være snakk om å foreta en ikke ubetydelig innskrenkning i medlemsstatenes beskatningsrett. I tillegg synes de kriteriene som generaladvokaten har trukket frem for når det kan ilegges umiddelbar beskatning ved utflytting, ikke å ha noen klar rettskildemessig forankring. Kriteriet knyttet til at det vil være «for tungvint» å akseptere utsatt beskatning på grunn av driftsmidlenes art og/eller omfang, synes mer å være et utslag av en ren skjønnsmessig avveining av motstridende hensyn. Det er på denne bakgrunn ikke oppsiktsvekkende om Domstolens avgjørelse vil avvike fra generaladvokatens innstilling.

3.1.6 Tilpasninger til exitskattereglene

Selv om dagens exitskatteregler er ment å ivareta norske provenyhensyn i utflyttings-, fusjons- og fisjonstilfeller, er det mulig å foreta en rekke tilpasninger som kan ha gunstige effekter for skattekostnaden.

Eksempelvis kan man flytte ut selskaper som i det vesentlige eier fysiske driftsmidler. Det utenlandske selskapet kan beholde driftsmidlene til vilkårene for endelig skattefritak er oppfylt, eller det ikke lenger oppstår noen skattepliktig gevinst ved å selge driftsmidlene. Uttaket kan eventuelt tilpasses norske avskrivningsregler, slik at man får utnyttet norske progressive skattesatser og dermed kanskje aldri oppbærer noen positiv inntekt i Norge før utflytting. Ved å erverve driftsmidler gjennom et norsk selskap kan man også sikre seg tapsfradrag i Norge dersom investeringen ikke går som planlagt. For skipseiende selskaper hvor avskrivningssatsene er høye, kan etablering av et norsk ordinært beskattet selskap, som enten kan realisere skipet ved en negativ markedsutvikling, eller flytte ut til et gunstigere skatteregime når avskrivningene avtar, være særlig gunstig. Utflyttede driftsmidler kan også leases tilbake til et norsk konsernforbundet selskap, dersom utnyttelse i Norge er det mest nærliggende alternativet, eller i skipsfartsforhold, administreres gjennom et norsk management-selskap.

Ligger det både fysiske og immaterielle eiendeler i et selskap, kan man fisjonere ut de fysiske eiendelene og la de immaterielle eiendelene ligge igjen i Norge, slik at det ikke oppstår noen umiddelbar beskatning.

Vinner skattyterne frem i EU-/Efta-domstolen med at det heller ikke er grunnlag for umiddelbar beskatning av immaterielle

verdier, utvides tilpasningsmulighetene ytterligere. I et slikt tilfelle må det forventes en betydelig reduksjon i immaterielle eiendeler på norske selskapers hender. På den annen side vil et slikt scenario skape store muligheter for norske kompetansebedrifter og -miljøer. Sysselsetting av høykompetente norske medarbeidere til utvikling av immaterielle verdier vil som følge av utflyttingsmuligheten kunne skje uten bekymring for den senere skattlegging av de immaterielle verdiene som aktiviteten resulterer i.

3.2 Skattlegging ved likvidasjon og opphør av norsk skatteplikt

Som hovedregel må tomme skatteposisjoner gjøres opp når et selskap likvideres i forbindelse med en utflytting, eller et selskap opphører å være skattepliktig til Norge i henhold til sktl. §§ 2–2 til 2–4 i forbindelse med en fisjon eller fusjon, jf. sktl. § 14–48 andre ledd første punktum og tredje ledd første punktum.

I forbindelse med innføringen av nye skatteregler for utflytting av selskaper og grenseoverskridende fusjoner og fisjoner, er sktl. § 14–48 endret. Selskaper som flytter til andre EØS-stater, og selskaper som fusjonerer eller fisjonerer med et overtakende selskap hjemmehørende innenfor EØS, kan utsette inntektsføring av negativ saldo (gevinst) i gruppe a, c, d og j, og gevinstsaldo på gevinst- og tapskonto, jf. sktl. § 14–48 andre og tredje ledd. Kravet om at overtakende utenlandsk selskap må videreføre en filial i Norge, er frafalt⁵.

Endringene er nærmere beskrevet i Prop. 116 LS (2010–2011) punkt 3. Av punkt 3.3 i proposisjonen fremgår det også at Finansdepartementet vil se nærmere på spørsmålet om hva som skal skje med andre skatteposisjoner enn negative saldoer og gevinstsaldo på gevinst og tapskonto, herunder tapsposter som ennå ikke



LIVIDASJON: Som hovedregel må tomme skatteposisjoner gjøres opp når et selskap likvideres i forbindelse med en utflytting.

³ Sak C-371/10.

⁴ Avsnitt 89 (i sak C-371/10).

⁵ Prop. 78 L (2010–2011) punkt 8.5.1.3.

er kommet til fradrag (utsatte skattefordeler) som underskudd til fremføring, samt tapssaldo på gevinst- og tapskonto og tom positiv saldo i gruppe a, c, d og j.

3.3 Kontinuitet som vilkår for skattefrihet

3.3.1 Kontinuitetsvilkår – utgangspunkt

Som nevnt i beskrivelsen av vilkårene for de ulike grenseoverskridende omorganiseringsformer, er det gjennomgående oppstilt et krav om skattemessig kontinuitet for at skattefritaksreglene skal komme til anvendelse. Oppstilling av et krav om kontinuitet reiser en rekke spørsmål, herunder hva som kreves for å oppfylle vilkåret, bakgrunnen for kravet og hensiktsmessigheten av å oppstille et slikt vilkår. Det kan også reises spørsmål ved om vilkåret er i tråd med EØS-reglene.

Kontinuitetsvilkåret er nærmere omtalt i høringsnotatet av 18. januar 2010 og i Prop. 78 L (2010–2011) under redegjørelsen for de ulike omorganiseringsformer. I tillegg har Finansdepartementet uttalt seg om kontinuitetsvilkåret i tolkningsuttalelse av 19. august 2011, med tittelen Grenseoverskridende fusjon mv. etter sktl. § 11–11 – skattemessig kontinuitet. (Heretter omtalt som «Departementets tolkningsuttalelse».)

Ved fortolkningen av kontinuitetsvilkåret er det grunn til å påpeke at det ikke synes å ha vært oppstilt noe strengt kontinuitetskrav i den forholdsvis omfattende skattelempepraksisen som foreligger. At den skattemessige behandlingen av grenseoverskridende omorganiseringer mv. skal bli mindre gunstig som følge av at prinsippene blir lovfestet, har formodningen mot seg. Særlig gjelder dette når lovfestingen ellers må anses som en liberalisering av vilkårene. Oppstilling av et strengt kontinuitetsvilkår kan også bli ansett som et brudd på etableringsfriheten og således anses som en EØS-stridig restriksjon.

Systematisk sett er det naturlig å skille mellom krav om skattemessig kontinuitet i Norge og i utlandet. I tillegg er det i situasjoner der norske selskaper er involvert, naturlig å skille mellom norske overdragende og overtakende selskaper i omorganiseringen mv. I det følgende behandles kontinuitetsvilkår ved de ulike omorganiseringsformer mv. nærmere.

3.3.2 Kontinuitetskrav ved grenseoverskridende fusjoner og fisjoner med norsk overdragende selskap

Kontinuitetskravet ved gjennomføring av grenseoverskridende fusjoner og fisjoner med norsk overdragende selskap og overtakende selskap hjemmehørende innenfor EØS, fremgår av henvisningen i sktl. § 11–11 første ledd til kontinuitetsvilkåret i sktl. § 11–7.

For eiendeler i et norsk overdragende selskap som skal bli liggende i en filial av det overtakende utenlandske selskapet, er kontinuitetsvilkåret i sktl. § 11–7 uproblematisk sett fra et norsk perspektiv. Tilsvarende vil gjelde for eventuelle eiendeler, rettigheter og forpliktelser med tilknytning til norsk beskatningsområde som overtakende selskap eide fra før. Skatteposisjonen ivaretas gjennom ligningspapirene som leveres inn for selskapets norske filial.

Sktl. § 11–7 oppstiller imidlertid etter sin ordlyd et generelt krav om at overtakende selskap skal videreføre de skattemessige verdiene og ervervstidspunktene for eiendeler mv. som overføres. I prinsippet oppstilles det således krav om at et utenlandsk overtakende selskap skal overta eiendeler mv. som tidligere ikke har fått

ONE Audit

Timeregnskap og CRM - ta kontroll over tiden, dokumentene og kundene



God sommer!

Utviklet i tett samarbeid med ledende revisjonsselskaper

Tilfredsstiller kravene til revisors dokumentasjonsplikt

Revisjonsbransjens ledende nettbaserte styringsverktøy for time-, dokument- og kundeoppfølging



Komplett kundeoversikt og dokumenthåndtering (CRM)
Budsjettering for god oversikt
Timeregistrering
Fakturering og integrasjon mot regnskapssystemer
Gode styringsrapporter
100 % webbasert, jobb fra hvor som helst

www.lundalogik.no



SKATTEFRITAKSREGLENE: I vilkårene for de ulike grenseoverskridende omorganiseringsformer, er det gjennomgående oppstilt et krav om skattemessig kontinuitet for at skattefritaksreglene skal komme til anvendelse.

fastsatt noen skatteposisjoner etter dette landets rett, til skattemessig kontinuitet.

Et slikt kontinuitetskrav synes også å være oppstilt i Prop. 78 L (2010–2011), punkt 8.5.1.1 der det uttales at:

«Reglene i skatteloven kapittel 11 forutsetter at det ved gjennomføring av en skattefri fusjon mellom selskaper hjemmehørende i Norge er full skattemessig kontinuitet på både selskaps- og eiernivå, jf. skatteloven § 11–7. Departementet foreslår at det samme prinsippet legges til grunn ved grenseoverskridende fusjoner.»

Det overtakende utenlandske selskapet vil i en slik situasjon dels kunne overta eiendeler mv. som allerede er omfattet av det aktuelle lands skatteregler – typisk fordi de har ligget i en filial av det overdragende norske selskapet, og dels eiendeler mv. som blir omfattet av det aktuelle lands skatteregime som følge av fusjonen eller fisjonen.

For eiendeler mv. som allerede er omfattet av det overtakende lands skatteregler, vil et kontinuitetskrav som angitt ovenfor, normalt kunne oppfylles. Situasjonen stiller seg imidlertid annerledes når det gjelder eiendeler mv. som blir omfattet av det aktuelle lands skatteregler i forbindelse med fusjonen eller fisjonen. For slike eiendeler mv. vil det måtte fastsettes nye skattemessige verdier basert på det aktuelle landets regler for inntak av driftsmidler. Hva slags verdsettelsesprinsipper slike inntaksregler baserer seg på, vil variere. Normalt kan man imidlertid gå ut fra at reglene ikke bygger på kontinuitet i forhold til norske skatteregler, dvs. at det ikke er norske skattemessige verdier som benyt-

tes. Ettersom det ved inntak av driftsmidler til Norge i forbindelse med en fusjon, eller fisjon, både aksepteres og kreves at det er norske inntaksregler som benyttes og ikke at utenlandske skattemessige verdier videreføres, jf. nedenfor i punkt 3.3.3, må det samme prinsippet gjelde når et utenlandsk selskap er overtakende selskap.

I Departementets tolkningsuttalelse legges et slikt liberalisert kontinuitetsprinsipp til grunn:

«Skatteloven § 11–7 første ledd må ved grenseoverskridende fusjon mellom norsk overdragende selskap og utenlandsk overtakende selskap hjemmehørende i annen EØS-stat, forstås slik at den oppstiller vilkår om skattemessig kontinuitet knyttet til overføring av eiendeler mv. som befant seg innenfor norsk beskatningsområde før fusjonen og som forblir innenfor norsk beskatningsområde etter fusjonen. Kontinuitetsprinsippet er bare relevant for skatteposisjoner som eksisterer for norske skatteformål før fusjonen gjennomføres. Skattemessig kontinuitet på aksjonærnivå gjennomføres etter skatteloven § 11–7 fjerde ledd. [...]

Skattemessig behandling av eiendeler mv. ved inntak til den overtakende stats beskatningsområde, herunder krav til skattemessig kontinuitet og verdsettelse, reguleres av denne stats rett og er i utgangspunktet ikke relevant for norske skatteformål.»

Det oppstilles således kun et krav om kontinuitet ved overføring av eiendeler mv. som befinner seg innenfor norsk beskatningsområde før fusjonen, samtidig som inntak av driftsmidler til den overtakende stats beskatningsområde skal følge reglene i overtakende stat. Tilsvarende må gjelde for fisjoner med utenlandsk overtakende selskap, selv om Finansdepartementet ikke uttrykkelig har angitt dette i de siterte avsnittene.

Tas eiendeler mv. ut av Norge i forbindelse med en fusjon eller en fisjon, skal det foretas et særskilt skatteoppgjør for disse («diskontinuitet»), riktignok med anledning til utsatt beskatning på nærmere angitt vilkår, jf. punkt 3.1. Skattefritaket for fusjonen eller fisjonen som sådan påvirkes ikke av uttaket, jf. Del I punkt 3.2. Ut over de skatteposisjoner som «vekket til live» dersom vilkårene for utsatt beskatning brytes, vil det således ikke være noen kontinuitetsverdier som skal videreføres for eiendeler

som tas ut av norsk beskatningsområde i forbindelse med fusjonen, eller fisjonen.

Hva som skjer med overdragende selskaps skatteposisjoner dersom selskapet slettes i forbindelse med en fusjon eller fisjon, er nærmere omhandlet i punkt 3.2 ovenfor.

På aksjonærnivå medfører kontinuitetskravet i sktl. § 11–7 fjerde ledd at skatteposisjoner på aksjene i overdragende selskap må videreføres på vederlagsaksjene i overtakende selskap. Kravet om videreføring av skatteposisjoner synes som utgangspunkt også å gjelde for utenlandske aksjonærer i det norske overdragende selskapet, jf. punkt 3.1, nest sist avsnitt i Departementets tolkningsuttalelse. Det er imidlertid vanskelig å se noen reell begrunnelse for dette så lenge ikke aksjonæren er skattepliktig til Norge.

3.3.3 Kontinuitetskrav ved grenseoverskridende fusjoner og fisjoner med norsk overtakende selskap

Kontinuitetskravet i sktl. § 11–7 gjelder tilsvarende for grenseoverskridende fusjoner og fisjoner med norsk overtakende selskap, jf. henvisningen til sktl. § 11–7 i § 11–11 sjettedledd. I tillegg er det uttrykkelig angitt i § 11–11 sjettedledd at fusjoner og fisjoner med norsk overtakende selskap må gjennomføres i samsvar med prinsipper for skattemessig kontinuitet for slike transaksjoner i den stat hvor det overdragende selskapet er hjemmehørende.

At det har vært meningen å oppstille et krav om skattemessig kontinuitet for overdragende selskap i utlandet, fremgår uttrykkelig av Prop. 78 L punkt 8.5.2. Tilsvarende er lagt til grunn i Departementets tolkningsuttalelse:

«For å oppnå skattefritak, er det avgjørende at fusjonen eller fisjonen gjennomføres på samme kontinuitetsvilkår som for fusjoner og fisjoner i Norge med overdragende norsk selskap og overtakende utenlandsk selskap....»

Det uttales videre at:

«Kontinuitetsprinsippet er et bærende vilkår for skattefrihet ved fusjon og fisjon. Kravet til kontinuitet i det overdragende selskaps hjemstat sikrer at transaksjonen gjennomføres som en reell fusjon eller fisjon. Det er ikke valgdgang på verken selskaps- og aksjonærnivå mht. gjennomføring på kontinuitetsvilkår.

Når det gjelder krav til kontinuitet for norske skatteformål, er dette sikret gjennom skatteloven § 11–7 som er bestemmende for eventuelle aksjonærer i overdragende selskap med skatteplikt til Norge og overdragende selskaps eventuelle eiendeler mv. som befinner seg innenfor norsk beskatningsområde før fusjonen.»

Innfusjonering av utenlandske selskaper i norske selskaper utløser imidlertid verken beskatning av norsk overtakende selskap, eller aksjonærene i dette. Oppfyllelse av kontinuitetsvilkåret er således kun et skattefritaksvilkår dersom overdragende utenlandsk selskap driver virksomhet i Norge gjennom en filial mv., eller det er norske aksjonærer i selskapet (og aksjene ikke fullt ut er fritatt for beskatning gjennom fritaksmetoden).⁶

At det som hovedregel ikke utløses skatt i Norge når et norsk selskap er overtakende selskap i en fusjon eller fisjon, medfører at kontinuitetsvilkåret er av mindre praktisk betydning. Vilkåret kan imidlertid som gjennomgangen nedenfor vil vise, være utfordrende å håndtere i de tilfeller det er behov for å kunne gjennomføre fusjonen eller fisjonen uten beskatning i Norge.

Hva gjelder videreføring av norske skatteposisjoner og etablering av slike i forbindelse med gjennomføring av en fusjon eller fisjon med norsk overtakende selskap, oppstår det ikke særskilte problemer som følge av kontinuitetsvilkåret.

Det norske overtakende selskapet skal i tillegg til å videreføre skatteposisjonene på de eiendelene mv. selskapet har fra før, benytte kontinuitetsverdiene ved implementering av eiendeler mv. fra overdragende selskap som har vært innenfor norsk beskatningsområde. Dette vil typisk være aktuelt når overdragende selskap har hatt en norsk filial fra før. For eiendeler mv. som blir omfattet av norsk beskatningsområde som følge av fusjonen, eller fisjonen, eksempelvis ved at eiendeler blir flyttet til Norge eller blir lagt inn i et fast driftssted i utlandet undergitt kreditmetoden, er det de ordinære reglene for inntak av driftsmidler i norsk beskatningsområde som skal benyttes, jf. sktl. §§ 14–60 flg. At ikke inntaksreglen i §§ 14–60 utgjør et brudd på kontinuitetsprinsippet, fremgår uttrykkelig av Prop. 78 L punkt 8.5.2 der det er uttalt at:

«Kontinuitetsprinsippet er imidlertid bare relevant for skatteposisjoner som eksisterer for norske skatteformål før fusjonen gjennomføres.»

Mer problematisk er kravet om at transaksjonen må gjennomføres i samsvar med prinsipper for skattemessig kontinuitet for slike transaksjoner i den stat hvor det overdragende selskapet er hjemmehørende. Den skattemessige behandlingen i utlandet vil dels avhenge av hvordan fisjonen eller fusjonen gjennomføres og dels av hvordan skattereglene er utformet i det aktuelle land.

Det redegjøres først for situasjonen på selskapsnivå. Tas eiendeler mv. ut av overdragende selskaps stat i forbindelse med fusjonen eller fisjonen, må man regne med å bli truffet av exitskatteregler. Slike exitskatteregler vil, i likhet med de norske reglene, normalt basere seg på et prinsipp om diskontinuitet med mulighet for utsatt beskatning. Ettersom man i et slikt tilfelle står overfor en behandling som er parallell med den norske, kan man vanskelig komme til at behandlingen er i strid med kontinuitetsprinsippet.

Beholdes alle, eller noen, eiendeler, rettigheter og forpliktelser innenfor det aktuelle lands skattesystem, typisk ved at overdragende selskap gjøres om til en filial, må man se på hvordan skatteposisjonen for disse objektene fastsettes. Nærmere bestemt blir spørsmålet om overdragende selskaps skatteposisjoner overføres uforandret til filialen, eller om det «skjer noe» i forbindelse med overføringen. For de tilfeller der skatteposisjonene ikke overtas uforandret, blir det spørsmål om dette er et brudd på kontinuitetsvilkåret.

På aksjonærnivå blir situasjonen parallell med fusjoner og fisjoner der et norsk selskap er overdragende selskap. Aksjonærer med skatteplikt til Norge må videreføre skatteposisjonen på aksjene i det overdragende utenlandske selskapet på aksjene i det norske overtakende selskapet, jf. sktl. § 11–7 fjerde ledd. I punkt 3.2 i Departementets tolkningsuttalelse legges det til grunn at det ikke foreligger noen valgadgang med hensyn til kontinuitet for utenlandsk aksjonær. Spørsmålet om kontinuitetskravet for utenlandske aksjonærer i overdragende selskap bør opprettholdes, er sammenfallende med situasjonen der et norsk selskap er overtakende, og det vises til fremstillingen av dette ovenfor.

Noe krav om at fusjonen skal gjennomføres til kontinuitet i tredjeland der det overdragende selskapet måtte ha driftsmidler, eller for aksjonærer som er skattemessig hjemmehørende i slike land, er ikke oppstilt.

Samlet sett fremstår kontinuitetsvilkåret i utlandet som rimelig uklart. Det vises til at det for fusjoner med norsk overdragende selskap, på selskapsnivå kun stilles krav om kontinuitet for skatteposisjoner som eksisterer for norske skatteformål før fusjonen gjennomføres. Det er vanskelig å forstå at det skal oppstilles strengere krav for fusjoner og fisjoner der norske selskapet er overtakende selskap, enn ved tilsvarende omorganiseringer der utenlandsk selskap er overtakende selskap.

Fremhevingen i sjettede ledd av at fusjoner med norsk overtakende selskap «må gjennomføres i samsvar med prinsipper for skattemessig kontinuitet for slike transaksjoner i den stat hvor det overdragende selskapet er hjemmehørende», må på den bakgrunn antakelig forstås som en henvisning til at kontinuitetsprinsipper i den overdragende stat for eiendeler som blir liggende igjen i et fast driftssted i den overdragende stat, eller i gjenværende del av overdragende selskap i en fisjon, skal benyttes. Tilsvarende skal kontinuitet anvendes på aksjonærnivå for aksjonærer bosatt i overdragende selskaps hjemstat.

3.3.4 Kontinuitetsvilkår ved aksjebytte mellom utenlandsk selskap og norsk selskap

Tilsvarende som for grenseoverskridende fusjoner og fisjoner er det også for aksjebytte oppstilt som vilkår for skattefritak at overføringen skjer til kontinuitet.

I situasjoner der det overtakende selskapet i aksjebytten er et utenlandsk selskap, innrømmes skattefritak når transaksjonen gjennomføres i samsvar med prinsipper for skattemessig kontinuitet for slike transaksjoner i den stat hvor det overtakende selskapet er hjemmehørende, jf. sktl. § 11–11 fjerde ledd første punktum. Etter fjerde ledds andre punktum skal tilsvarende vilkår gjelde hvor overtakende selskap er hjemmehørende i Norge.

I tillegg gjelder kontinuitetsbestemmelsen i sktl. § 11–7 «tilsvarende», og altså ikke bare så langt den passer, selv om § 11–7 omhandler selskaps- og skatterettslig integrasjon gjennom fusjon eller fisjon(!).

Det sentrale med henvisningen til § 11–7 må være bestemmelsens fjerde ledd, hvor

⁶ Det vises til forslaget i Prop. 1 LS (2011–2012) om å oppheve den såkalte treprosentregelen for aksjegevinst, slik at disse fullt ut blir fritatt for beskatning.

det fremgår at skatteposisjonen på aksjene i overdragende selskap skal overføres til vederlagsaksjene i overtakende selskap.

Ved aksjebytter generelt er det vanskelig å se at det spiller noe rolle hvordan aksjebytte ellers gjennomføres så lenge skatteposisjonen på aksjer eiet av skattytere som er skattepliktig til Norge videreføres til kontinuitet.

I Departementets tolkningsuttalelse, legges det imidlertid til grunn at det er et sentralt vilkår at aksjebytte med utenlandsk overtakende selskap gjennomføres med skattemessig kontinuitet både for aksjonærer i det norske overdragende selskapet som er skattepliktige til Norge, og for aksjonærer som ikke er skattepliktige til Norge. Det er sågar oppstilt krav om at det overtakende selskapets hjemstat har regler som gir mulighet for skattemessig kontinuitet ved et eventuelt grenseoverskridende aksjebytte, selv om det ikke er noen aksjonærer som er hjemmehørende i staten i det konkrete tilfellet.

I situasjoner der det er et norsk selskap som er overtakende selskap i aksjebytte, uttaler Finansdepartementet imidlertid at:

«I disse tilfellene er det kun et krav om at aksjonærer i det overdragende selskapet med skatteplikt til Norge gjennomfører aksjebytten på kontinuitetsvilkår etter de prinsipper som følger av skatteloven § 11–7 fjerde ledd. Når Norge i slike tilfeller er hjemstat for det overtakende selskapet, kan det ikke stilles et krav om kontinuitet knyttet til andre aksjonærer i det overdragende utenlandske selskapet som vilkår for skattefrihet for norske aksjonærer, jf. omtalen over.»

Hvorfor det ikke kan kreves at aksjebytte i et slikt tilfelle skjer til kontinuitet både for aksjonærer som er skattepliktige til Norge og for aksjonærer med skatteplikt til det aktuelle utland, er ikke nærmere begrunnet.

Oppstilling av et kontinuitetsvilkår er uansett ingen garanti for at skatteposisjonen ikke kan endres som følge av aksjebytte. Eksempelvis kan aksjebytte med norsk overtakende selskap medføre at aksjer i et utenlandsk selskap går fra å være personlig eiet til å bli indirekte eiet gjennom et norsk holdingselskap, og således kan bli undergitt fritaksmetoden i stedet for aksjonærmodellen. Riktignok slik at salg av aksjene i holdingselskapet fortsatt vil være undergitt aksjonærmodellen.

3.3.5 Kontinuitetsvilkår ved fusjon, fisjon og aksjebytte med overtakende og overdragende utenlandsk selskap

Også ved gjennomføring av fusjoner og fisjoner som kun omfatter utenlandske selskaper, er det oppstilt et kontinuitetsvilkår for at fusjonen eller fisjonen skal kunne gjennomføres uten å utløse skatt for norske aksjonærer i overdragende selskap, eller for eiendeler, rettigheter og forpliktelser med tilnytning til norsk filial, jf. sktl. § 11–11 femte ledd. Tilsvarende gjelder ved aksjebytte som kun omfatter slike selskaper.

Det følger av bestemmelsen at ikke bare skal transaksjonen «gjennomføres i samsvar med prinsipper for skattemessig kontinuitet for slike transaksjoner i den stat hvor det overdragende selskapet er hjemmehørende», den skal også gjennomføres «etter de prinsipper som følger av kontinuitetsbestemmelsen i § 11–7.»

Kontinuitetskravet er nærmere omtalt i punkt 3.4 i Departementets tolkningsuttalelse:

«Bestemmelsen innebærer at fusjon og fisjon i utlandet må gjennomføres med skattemessig kontinuitet på både aksjonær- og selskapsnivå, for at transaksjonen skal være skattefri for norske aksjonærer og for det overdragende selskaps eventuelle eiendeler mv. som befinner seg innenfor norsk beskatningsområde både før og etter fusjonen. Dette er samme krav som stilles til skattemessig kontinuitet ved andre grenseoverskridende fusjoner og ved fusjoner i Norge. Dersom det overdragende selskaps hjemstat ikke har regler om skattemessig kontinuitet, eller det er valgdgang mht. kontinuitet og det ikke velges kontinuitet for hele transaksjonen, er ikke fusjonen eller fisjonen skattefri etter § 11–11 femte ledd.»

At fusjonen, fisjonen eller aksjebytten skal skje til kontinuitet på norsk aksjonærs hånd og for eventuell filial mv. i Norge, er det liten grunn til å protestere mot.

For en norsk mindretallsaksjonær i overdragende selskap, som ikke kan motsette seg en fusjons- eller fisjonsbeslutning, kan det imidlertid være vanskelig å forstå hvorfor det forhold at fusjonen eller fisjonen ikke gjennomføres med kontinuitet i utlandet, og kanskje også utløser skatt der, skal medføre at han må svare skatt i Norge. Dette uten å ha oppgitt eierinteressen i det overdragende selskapet som

sådan. Heller ikke kravet om at det skal svares skatt knyttet til overføring av eiendeler som ligger i en norsk filial, fremstår som åpenbart nødvendig i et slikt tilfelle.

3.3.6 Kontinuitetskrav ved utflytting av selskaper

Som nevnt i Del I punkt 6.2 er det ikke oppstilt noe særskilt kontinuitetskrav i forbindelse med selve utflyttingen av norske selskaper til annen EØS-stat, og det utenlandske selskapets overtakelse av det norske selskapets eiendeler mv. Ved likvidasjon av det norske utflyttende selskapet er det imidlertid oppstilt egne kontinuitetskrav.

På aksjonærnivå er det oppstilt krav om at alle skatteposisjoner knyttet til aksjene skal videreføres med kontinuitet på aksjene i det utenlandsetablerte selskapet, jf. sktl. § 10–37 fjerde ledd.

Tilsvarende er det på selskapsnivå oppstilt krav om at skattemessige verdier og ervervs-tidspunkter for eiendeler og forpliktelser skal videreføres uendret, jf. sktl. § 11–71 fjerde ledd. Ettersom det ikke er angitt noe særskilt krav til kontinuitet ved etableringen av det utenlandske selskapet, må kravet til videreføring av skatteposisjoner på selskapsnivå med rimelighet forstås slik at det kun gjelder for norske skatteformål og for eiendeler mv. som fortsatt har tilknytning til norsk beskatningsområde på det tidspunktet likvidasjonen foretas.

4 Oppsummering

Lovfestingen av retten til å kunne foreta skattefrie utflyttinger og gjennomføre grenseoverskridende fusjoner, fisjoner, aksjebytter og konserninterne overføringer uten beskatning, er både prinsipielt og praktisk viktig. Regelendringene medfører at bedriftene, eierne og deres skatterådgivere har fått et kraftfullt verktøy som kan medføre betydelig redusert skattekostnad for et norsk næringsliv som forsøker å tilpasse seg den globaliserte økonomien, hvor skattekonkurransen landene imellom har stor betydning.

Fra skattemyndighetens ståsted, synes arbeid for mer harmoniserte skatteregler innenfor EØS-området å være den mest farbare vei. Forsøk på å hindre norske bedrifter i å benytte seg av de mulighetene som skattekonkurransen gir, gjennom restriktive fortolkninger eller manglende implementering av nye domsavgjørelse, kan lett få negative konsekvenser for norsk næringslivs konkurransekraft og viljen til å

÷ 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

investere i Norge. Det er også åpenbart at et slikt veivalg vil by på mange EØS-rettslige utfordringer.

De nye reglene og Departementets tolkningsuttalelse om kontinuitetsvilkåret bærer bud om en positiv vilje fra myndighetenes side til å sørge for at den skatte-

messige behandlingen av grenseoverskridende omorganiseringer mv., er i tråd med EØS-retten. På den annen side er det fortsatt en rekke uavklarte spørsmål knyttet til reglene og det kan også være vanskelig å forstå behovet for å oppstille til dels rigide kontinuitetskrav på utenlandske selskapers og aksjonærers hånd. Sist men ikke minst

er det et spørsmål om exitskattereglene vil måtte endres når dom foreligger i National Grid-saken, og dermed om denne «garantisten» for sikring av norsk skatteproveny ved gjennomføring av grenseoverskridende omorganiseringer mv. står for fall.

Fradragsrett knyttet til gjeldsettergivelse i konsernforhold

Skatteklagenemnda ved SFS har nylig fattet vedtak i to saker der fradrag for tap ved ettergivelse av fordring ble nektet med hjemmel i sktl. § 6–2 første ledd.

Hva som utgjør fradragsberettiget tap, følger av sktl. § 6–2 første og annet ledd. Første ledd gjelder fradrag for tap ved realisasjon av formuesobjekt, mens annet ledd gjelder fradrag for annet tap i virksomhet, herunder endelig konstatert tap på utestående fordring.

Skatteklagenemnda anser ettergivelse av fordring som en realisasjon av fordringen etter bestemmelsens første ledd, men oppstiller et forsterket krav til uerholdelighet når kreditor og debitor er i et økonomisk fellesskap.

Fradragsrett etter sktl. § 6–2 første ledd er avhengig av at tre kumulative vilkår er oppfylt. Det må foreligge et *tap*. Tapet må ha oppstått ved *realisasjon av formuesobjekt* og det må ikke foreligge *begrensninger som følger av kapittel 9*.

Fordringer er formuesobjekter og ettergivelse av fordringene innebærer et bortfall av disse og dermed en *realisasjon*, jf. sktl.

§ 9–2 første ledd bokstav d. Forutsetningen er at skattyter kan dokumentere at ettergivelsen er reell og irreversibel.

I de to vedtakene fra Skatteklagenemnda ved SFS (sak 2007–021SKN og sak 2007–023SKN) var det ingen tvil knyttet til verken kravet om *realisasjon av formuesobjekt* eller til kravet om at det ikke må foreligge *begrensninger etter kapittel 9*. Det springende punktet var hvorvidt det forelå et *tap*, herunder om det skulle stilles krav om at tapet måtte være «endelig konstatert».

I begge vedtakene kom nemnda til at det måtte oppstilles et krav om «endelig konstatert» tap også etter sktl. § 6–2 første ledd selv om det kun fremgår uttrykkelig av ordlyden i bestemmelsens annet ledd. I begge vedtakene ble fradrag nektet nettopp med den begrunnelsen at tapene ikke var endelig konstatert. Dette hadde sin bakgrunn i at nemnda ut fra foreliggende rettspraksis mente det generelt stilles strenge krav for å kunne kreve fradrag for tap på fordring hvor det er interessefellesskap mellom kreditor og debitor. Dette gjelder selv om debitor er indirekte eid og også i tilfeller der debitor ikke er heleid.

Saksforholdene

Begge sakene gjaldt spørsmål om hvorvidt morselskapet i de respektive konsern, her

betegnet som selskap A, for inntektsåret 2007 (i sak 2008–021SKN også for inntektsåret 2008) skulle få fradrag for tap ved ettergivelse av fordring overfor sitt datterselskap B, jf. sktl. § 6–2 første og annet ledd.

I sak 2007–021SKN ble fordringen ettergitt overfor et selskap som var direkte eid av morselskapet med 75 pst. Dette skjedde der datterselskapet var i en vanskelig økonomisk situasjon.

I sak 2007–023SKN ble fordringen ettergitt overfor et indirekte heleid selskap. Som et ledd i en refinansiering for å søke å redde virksomheten i selskap B, ga A ASA i 2007 tilsagn om ettergivelse av lån gitt til selskap B. Til tross for refinansieringen ble det i 2008 besluttet å sette i gang en nedleggelsesprosess i selskapet.

Kontorets vurdering

Kontoret kom i begge sakene til at vilkårene for tapsfradrag etter sktl. § 6–2 annet ledd ikke var oppfylt med bakgrunn i at selskapet ikke hadde lidet et «endelig konstatert tap». Ingen av fordringene kunne anses som «klart uerholdelig» slik uttrykket var fortolket i rettspraksis.

Videre understreket kontoret at det etter deres syn ikke foreligger noen dommer