

Derne er det interessant å se på pkt. 1, passivitetsperioden på ett år og fem mnd. Dette var en periode som lå forut for det tidspunkt skattyter opparbeidet seg noen forventninger. Det siteres fra dommen:

«Sommeren 2007 ønsket han henleggelse eller en avgjørelse, men ikke utsettelse. Retten bygger på at han hadde fått en forståelse av at saken skulle stilles i bero inntil man hørte mer. Han hørte ikke mer idet ligningsmyndighetene forholdt seg passive påfølgende 2,5 år. Retten mener Gudesen hadde rimelig grunn til å tro at hans sak var lagt bort. Da Skatt øst i 2010 varslet Gudesens sak gjenopptatt, var det på nytt grunnlag. Også dette måtte gi Gudesen grunn til å tro at den opprinnelige saken var bortfalt».

Den siste setningen illustrerer for øvrig at dommeren ikke er bevisst på hva som er en endrings sak. Sakstemaet er beskatning av en bonusordning, og det vil lede galt av

sted å dele saken i en ny sak og en gammel sak.

I realiteten synes det som om det i saken er en passivitetsperiode på 2,5 år, og at det er lagt til grunn at skattyter i denne perioden opparbeidet seg en forventning om bortfall av et skattekrav på 140 millioner kroner.

Konklusjon

Passivitetsvurderingene bør etter mitt skjønn forankres i vurderinger av om skattyter hadde berettigede forventninger om å slippe skattlegging. Dette er et helt grunnleggende kriterium for passivitet. Betragtninger om hva som er rimelig saksbehandlingstid som premiss gir liten veiledning, da rimelig tid er betegnelsen på konklusjonen ved passivitetsvurderinger. Såkalte passivitetsperioder er en uensartet og løst definert størrelse, og vil ha forskjellig innhold og lengde – avhengig av den enkelte saks karakter.

Vurderinger basert på hva som er rimelig tid mv., vil lett kunne bidra til at man overser hensynene bak passivitetsreglene og trosser den Schumannske¹ oppfordring om å bruke passivitetsstandarden med forsiktighet. Knoph uttaler: «Særlig må domstolene vokte seg for å la sine følelser løpe av med sig, og løse spørsmålene til rettighetshaverens ugunst, ut fra rent umiddelbar, emosjonelt betonet vurdering av det enkelttilfelle som foreligger. Her som ellers må de søke å bevare overblikket og huske på de hensyn som taler i motsatt retning, skjønt de ikke ligger i overflaten som medlidenheten med en uheldig «okkupert» der er kommet på glattis, og heller ikke appellerer like sterkt til rettsfølelsen og ønsket om å gjøre rett og skjell i det konkrete, foreliggende tilfelle».

¹ Tysk jurist sitert i Knoph: Rettslige standarder side 254.

Del II – grenseoverskridende fusjon:

Tilfeller av grenseoverskridende fusjoner

Artikkelen omhandler ulike former for situasjonsbestemte grenseoverskridende fusjoner, hvor vi ser nærmere på kravet til skattemessig kontinuitet i de ulike situasjonene.

Artikkelen er forfattet av:



Statsautorisert revisor
Susann Thorvaldsen
BHL DA



Advokat
Stig Ingve Bjørken
Partner Deloitte Advokatfirma

Vi omtaler også noen av de problemstillingene som kan oppstå ved hel eller delvis overføring av eiendeler til overtakende selskaps hjemstat. Artikkelen følger opp

Del I av artikkelen, *Skattefri etablering av filial*. Artiklene tar utgangspunkt i masteroppgave i regnskap og revisjon skrevet av Susann Thorvaldsen.

Kontinuitetsprinsippet er viktig i forhold til vern av norsk skatteproveny og er en direkte systemkonsekvens av at det ikke gjennomføres noen realisasjonsbeskatning.¹ Krav til kontinuitet avhenger av hvilken situasjon vi står overfor og hvilken posisjon selskapene har. Vi kan i all hovedsak skille mellom tre situasjoner: fusjon med overdragende norsk selskap, fusjon med overtakende norsk selskap samt

fusjon mellom utelukkende utenlandske selskaper.

Som et generelt utgangspunkt vil forholdet til kontinuitet være knyttet til overdragende selskap, idet overføringen skjer fra dette selskapet til det overtakende selskapet. I overtakende selskap skjer det i prinsippet bare en kapitalforhøyelse. Ved grenseoverskridende fusjoner kommer man likevel i en posisjon der man må forholde seg til flere lands skatteregimer. Det skaper også utfordringer at regelverket for gjennomføring av fusjonsprosedyren må forutsettes å være forskjellig fra land til land, også innenfor EØS.

¹ Høringsnotat av 18. januar 2010 s. 29 punkt 7.

Selskapsrettslig medfører fusjonen at alle eiendeler, rettigheter og forpliktelser *overføres* til det overtakende selskapets hjemstat, mens det overdragende selskap oppløses og vil dermed ikke lenger være et eget rettssubjekt. Det er imidlertid ikke gitt at virksomheten faktisk og fysisk flyttes. Resultatet blir i så fall at virksomheten videreføres helt eller delvis i en filial.

Et krav om filialisering i tråd med fusjons-skattedirektivet løser ikke etterfølgende overføring mellom filial og hovedkontor. EU-kommisjonen har i en uttalelse² gitt uttrykk for at det forutsettes at statene har skatteregler som regulerer beskatningen ved urealiserte gevinster. Etter norsk skatterett reguleres dette av skatteloven § 9–14.

Nedenfor vil vi belyse enkelte situasjoner og noen av de skattemessige konsekvensene dette kan utløse. Det forutsettes at formelle krav i aksjelovgivning og de øvrige materielle krav knyttet til skattefritaket i skatteloven § 11–11, er oppfylt.

Fusjon med norsk overdragende selskap

Skatteloven § 11–11 første ledd, bokstav a, regulerer grenseoverskridende fusjoner der det norske selskapet er det overdragende selskapet. I en slik situasjon utløses krav til skattemessig kontinuitet etter skatteloven § 11–7 for det norske selskapet. Det vil si krav til skattemessig kontinuitet på eiendeler som er innenfor norsk beskatningsområde før fusjonen, og som forblir innenfor norsk beskatningsområde etter fusjonen. Det utenlandske selskapet berøres i utgangspunktet ikke av norske skatteregler, med mindre det utenlandske selskapet allerede har en filial i Norge.

På selskapsnivå vil det si at skatteposisjoner knyttet til norsk overdragende selskap og skatteposisjoner knyttet til en eventuell filial av utenlandsk overtakende selskap skal videreføres med kontinuitet, forutsatt at de forblir innenfor norsk beskatningsområde etter fusjon. Eiendeler som tas ut av norsk beskatningsområde i forbindelse med fusjonen, utløser realisasjonsbeskatning. Skatteposisjoner for norske aksjonærer i det norske overdragende selskapet følger reglene i skatteloven § 11–7 fjerde ledd.

Som nevnt i Del I av artikkelen må eiendeler, rettigheter og forpliktelser knyttet til det norske selskapet videreføres i en filial

for å oppnå en fullt ut skattefri grenseoverskridende fusjon. Gjenværende virksomhet i den norske filialen vil dermed fortsatt kunne være skattepliktig til Norge.

Ved grenseoverskridende fusjon hvor eiendeler, rettigheter og forpliktelser helt eller delvis mister tilknytning til norsk beskatningsområde, kommer reglene om exitbeskatning i skatteloven § 9–14 og § 14–27 til anvendelse, jf. skatteloven § 11–11 tredje ledd. Skattemessig kontinuitet blir brutt idet eiendeler, rettigheter eller forpliktelser blir tatt ut av norsk beskatningsområde. Slikt uttak regnes som skattepliktig realisasjon.

Det går likevel et viktig skille mellom *skattefri fusjon* og *uttak fra norsk beskatningsområde*. Etter norsk internrett anses den grenseoverskridende fusjonen og et eventuelt uttak fra norsk beskatningsområde som to separate transaksjoner. Gitt at vilkårene for skattefritak for øvrig er oppfylt etter skatteloven § 11–11, kan selve den grenseoverskridende fusjonen gjennomføres skattefritt, selv om det foretas helt eller delvis uttak av eiendeler, rettigheter eller forpliktelser ut fra norsk beskatningsområde. Uttak fra norsk beskatningsområde har dermed ingen påvirkning på fusjonens rettsvirkning eller gyldighet.

Territorialprinsippet

Exitbeskatning forutsetter at en eiendel *tas ut* av norsk beskatningsområde, og regelen bygger på territorialprinsippet. Uten en slik hjemmel ville det medført at eiendeler ble tatt ut av norsk beskatningsområde og senere realisert, uten gevinstbeskatning på norsk territorium.³ Skattefritak i tilknytning til grenseoverskridende fusjon er mer presist definert som *en usettelse av beskatning til det finner sted en etterfølgende begivenhet som gir grunnlag for realisasjonsbeskatning*.⁴ Exitbeskatningen er dermed et hinder for reell skattefri fusjon over landegrensene. Uttaksregelen i skatteloven § 9–14 medfører beskatning av urealiserte gevinster og rammer grenseoverskridende tilfeller.

I 2012 ble skatteloven § 9–14 endret, blant annet med bakgrunn i avgjørelsen i National Grid Indus-saken.⁵ Endringene kom også som et resultat av lovfesting av skattefrie grenseoverskridende omorganiseringer.

Skatt på uttakstidspunktet er endelig

Endringene i 2012 medførte at skatten som beregnes på uttakstidspunktet, er

endelig.⁶ Det ble imidlertid åpnet for at selskap hjemmehørende innenfor EØS-området har adgang til å kreve utsettelse for innbetaling av skatten, nettopp på grunn av begrensning av restriksjon på etableringsfrihet. Ved en eventuell utsettelse er det et krav at det stilles betryggende sikkerhet samt at det beregnes renter. Her differensieres det likevel mellom ulike typer eiendeler. Ved utførsel av omsetningsgjenstander og immaterielle eiendeler oppstår det en umiddelbar skattepliktig uavhengig av hvor selskapet er hjemmehørende.

Ved helt eller delvis uttak fra norsk beskatningsområde vil det kunne oppstå problemstillinger relatert til skatteposisjoner som overføres ved fusjonen, særlig i forhold til å avgjøre *hva* som er overført. Et eksempel på dette er fordeling av goodwill knyttet til eiendeler, der noen eiendeler forblir i Norge og andre overføres til utlandet. Spørsmålet er hvordan man skal fordele goodwill, og hvor stor andel som kan allokere til de resterende eiendelene innenfor norsk beskatningsområde. I hovedsak vil uttak følge reglene om exitbeskatning, men også regler om skattemessig likvidasjon etter skatteloven § 14–48 kan få betydning.

Virksomheten opphører helt

Når virksomheten i Norge opphører helt, anses dette som skattemessig likvidasjon av virksomheten. En slik skattemessig likvidasjon vil utløse inntekts- og fradragføring for samtlige skatteposisjoner i opphørsåret. Det gjelder likevel et unntak når virksomheten flyttes til en annen EØS-stat. Regler om videreføring av skatteposisjoner kan dermed gi overtakende selskap skattemessig tilknytning til Norge uten at det her utøves virksomhet. Det kan tenkes at overtakende selskap velger å la et underskudd fra overdragende selskap bli videreført som skatteposisjon etter reglene i skatteloven § 14–48 fjerde ledd.

Utfordringer i etterkant av fusjon

Det kan også oppstå utfordringer etter fusjonen. Dersom filialen i Norge regnes som fast driftssted etter skatteavtalen, vil allokering av inntekter og kostnader mellom hovedkontor og filial kunne bli sentralt. Prising av varer og tjenester (internprising) mellom filial og hovedkontor kan settes ut i fra mindre restriktive kriterier enn ved transaksjoner eksempelvis mellom konsernselskap (nærstående), hvor *arm-lengdeprinsippet* vil gjøre seg gjeldende.

3 Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) punkt 1.

4 Høringsnotat av 18. januar 2010 s. 29 punkt 7.

5 C-371/10 og Prop. 112 L (2011–2012) punkt 2.2.4 og 2.2.5.

6 Unntak i Forskrift 19.11.1999 nr. 1158 (FSFIN) §§ 9–14–1 og 9–14–2.

2 COM(2006)825 final. Kommisjonens meddelelse av 19. desember 2006.

Filialens funksjon i etterkant av fusjonen vil også være avgjørende i forhold til mange av de vurderingene som ligger i hvorvidt goodwill, patenter, rettigheter og andre immaterielle eiendeler er i behold innenfor norsk beskatningsområde på sikt. Immaterielle eiendeler utløser en rekke problemstillinger i tilknytning til uttaks- og internpriserregler. Eksempelvis kan grensedragningen for når en merkevare anses for utflyttet, være komplisert. Ved en gradvis endring av filialens funksjon, kan overføringen av immaterielle eiendeler til det utenlandske foretaket skje over tid. Det endelige uttaket blir dermed vanskelig å tidfeste. Dette er en sentral problemstilling i relasjon til skatteloven § 9–14, etter som uttak av immaterielle eiendeler ikke er omfattet av utsettelsesadgangen for innbetaling av utlignet og forfalt skatt.

Fusjonsskattedirektiv har ikke et tilsvarende skille mellom immaterielle driftsmidler og omsetningsgjensstander. Det antas heller ikke å være kjent fra uttaks- og utflyttingsregler i andre land.⁷ Det fremgår av forarbeidene⁸ at Finansdepartementet likevel ikke fant grunnlag for å endre ordningen om umiddelbar skatlegging av immaterielle eiendeler og omsetningsgjensstander, til tross for at ordningen ifølge Finansdepartementet trolig er i strid med EØS-avtalen.⁹

Fusjon med norsk overtakende selskap

Vilkåret for skattefritak hvor norsk selskap er overtakende selskap følger av skatteloven § 11–11 (6).

Også her må kravet om kontinuitet knyttes til skatteposisjoner innenfor norsk beskatningsområde før fusjon. Dette relaterer seg til aksjer i utenlandsk overdragende selskap og eiendeler i utenlandsk selskaps eventuelle filial i Norge.¹⁰ Det stilles i tillegg et krav om at overdragende selskaps hjemstat har regler om skattemessig kontinuitet, samt at disse reglene følges.¹¹

Finansdepartementet har presisert¹² at det ikke er valgdgang med hensyn til gjennomføring av kontinuitetsvilkår, verken på selskaps- eller aksjonærnivå. Dette gjelder også overfor overdragende selskaps hjem-

stat. De begrunner dette med at kravet til kontinuitet sikrer at transaksjonen gjennomføres som en reell fusjon. Det blir derfor særlig viktig å sette seg inn i de skattereglene som gjelder i den annen stat i en slik situasjon, for å sikre skattemessig kontinuitet i alle ledd.

Effekten på det norske overtakende selskapet er i realiteten en kapitalutvidelse. Situasjonen vil derfor i utgangspunktet ikke utløse andre selskapsrettslige endringer for det norske selskapet.¹³ Skattemessig vil det ikke være behov for å knytte ytterligere vilkår til skattefritaket for det norske selskapet, enn de som allerede følger av interne fusjoner.

Når fusjonen er gjennomført, vil filialen i utgangspunktet bli skattepliktig til Norge etter globalinntektsprinsippet. Skatteavtalen med den andre staten regulerer eventuelt hvor filialen er skattemessig hjemmehørende.

Hvis hele eller deler av virksomheten flyttes til Norge, vil vi få en innførsel av eiendeler til norsk beskatningsområde. Ved innførsel av driftsmidler skal fastsettelsen av skattemessig verdi følge reglene i skatteloven §§ 14–60 flg. På det tidspunktet en eiendel får tilknytning til norsk beskatningsområde, skal det fastsettes en inngangsverdi, jf. skatteloven § 14–61 og § 14–60 femte ledd bokstav a. Inngangsverdien danner grunnlaget for avskrivninger når driftsmidlet er innenfor norsk beskatningsområde.

Underskudd og andre skatteposisjoner pådratt i en annen EU/EØS-stat vil kunne bli avskåret av lojalitetsbestemmelsen i skatteloven § 14–90, gitt at utnyttelse av skatteposisjonen er det overveiende motiv for fusjonen.

Fusjon mellom utenlandsk overdragende og overtakende selskap

Skattefritaket i skatteloven § 11–11 femte ledd omfatter to situasjoner, (i) fusjon mellom to eller flere utenlandske selskaper der ett av selskapene har filial i Norge og (ii) fusjon mellom to eller flere utenlandske selskaper der minst ett av de utenlandske selskapene har aksjonærer bosatt i Norge. Bestemmelsen oppstiller ikke krav til hvor de fusjonerende selskapene er hjemmehørende, men vil ikke medføre skattefrihet dersom et eller flere av selskapene er hjemmehørende i lavskatteland,

med mindre det/de er reelt etablert og driver reell virksomhet i EØS, jf. skatteloven § 11–11 syvende ledd.

I forhold til krav om skattemessig kontinuitet vises det her til skatteloven § 11–7, samt at transaksjonen gjennomføres i samsvar med prinsipper for skattemessig kontinuitet i den staten hvor det overdragende selskapet er hjemmehørende. Reglene stiller dermed krav om at overdragende selskaps hjemland må ha regler som regulerer skattemessig kontinuitet både på aksjonær- og selskapsnivå ved fusjon, samt at disse reglene faktisk følges ved fusjonen.¹⁴ Det overdragende selskapet må kunne godtgjøre at vilkårene for skattefritak er oppfylt, med hensyn til rett og plikt til å overføre skatteposisjoner med kontinuitet. Kravet til det utenlandske selskaps hjemstat kan ut ifra et norsk ståsted bli en utfordring å forholde seg til. Dette er nærmere omtalt i Del I av artikkelen.

Avsluttende bemerkninger

Hensikten med reglene om grenseoverskridende fusjoner er å forenkle selskapsintegrasjoner over landegrensene samt gjøre regelverket mer forutsigbart og oppfylle forpliktelsene i henhold til EØS-avtalen. Tidligere kunne fusjon over landegrensene medført at filialen ble ansett ført ut av norsk beskatningsområde, for så å bli ført tilbake, og på den måten utløst realisasjon etter exitskattereglene. Dette illustrerer viktigheten av at regelverket gir forutsigbarhet.

Grenseoverskridende fusjoner kan medføre at konsernet oppnår en sterkere integrasjon av virksomhetene og enhetene. Dette kan blant annet gi markedsmessige og økonomiske fordeler, forenkle beslutningsprosesser (eksempelvis færre styre å forholde seg til) og innebære en enklere struktur i forbindelse med kapitalinnhentning.

Regelverket rundt grenseoverskridende fusjoner må likevel anses å være komplisert og uoversiktlig. Det er videre svært krevende å gjennomføre omfattende grenseoverskridende fusjoner, ettersom man må forholde seg til flere staters lovgivning. Det krever et nettverk av skatterådgivere, advokater og revisorer i de landene som er involvert, og prosessen er utvilsomt ofte ressurskrevende og kostbar. Etter vår oppfatning kan dette virke hemmende for etableringsfriheten, og krever da særlig forutsigbarhet i forhold til skattefriheten.

7 Gjems-Onstad, *Norsk bedriftsskatterett*, s. 831.

8 Prop. 112 L (2011–2012) punkt 2.2.5.

9 COM(2006) 825 final fra EU-kommisjonen, og ESAs skriv 10. mars 2010 og ESAs grunngitte skriv 2. mars 2011).

10 Urv. 2011 s.1216 FIN, punkt 3.2.

11 Skatteloven § 11–11 sjette ledd andre punktum.

12 Urv. 2011 s.1216 FIN, punkt 3.2.

13 Høringsnotat av 18. januar 2010 s. 75 punkt 16.5.1 A.

14 Urv. 2011 s. 1216 FIN punkt 3.4.