

Innst. S. nr. 135.

(1998-99)

Innstilling frå finanskomiteen om forslag fra stortingsrepresentantene Børge Brende og Per-Kristian Foss om oppheving av forskrift av 30. desember 1998 om endring av forskrift av 13. mai 1991 nr. 336 om skattefrie overføringer mellom aksjeselskaper og mellom deltakerlignede selskaper med hovedsakelig samme eierinteresser.

Dokument nr. 8:26 (1998-99).

Til Stortinget.

SAMANDRAG

Bakgrunn

Hensikten med forskriften om konserninterne overføringer er å lette omorganisering innenfor et konsern.

I forskrift av 13. mai 1991 ble det stilt som krav at konserntilknytningen måtte opprettholdes til utgangen av det etterfølgende året etter konsernoverføringen, for at det ikke skulle oppstå skatteplikt ved opphør av konserntilknytningen. Dette innebar dermed en bindings- tid fra 1 til 2 år.

Ved forskriftsendring 26. mai 1996 ble dette kravet om bindingstid opphevet. Finansdepartementet uttalte i de publiserte merknadene til denne endringen at det ikke lenger var behov for et slikt krav.

I St.meld. nr. 16 (1997-98) (til St.meld. nr. 16 (1997-98)) uttales:

"Komiteen tar departementets vurderinger til etterretning. Komiteen viser til de respektive partiers merknader i Innst. O. nr. 36 (1996-97), og forutsetter at departementet kommer tilbake til Stortinget på en egnet måte når arbeidet med de omtalte vurderinger og utredninger er avsluttet og før de iverksettes."

Videre ble det i Ot.prp. nr. 1 (1998-99) Skatteopplegget for 1999 gitt en omtale av denne problemstillingen (kapittel 19). Blant annet ble det beskrevet et konkret tilfelle der det da gjeldende regelverket kom til anvendelse. Det ble ikke nevnt at dette tilfellet ville bli rammet av den endring i forskriften som ble iverksatt bare noen måneder senere. Det er ellers påfallende at departementet i denne forbindelse opplyste om at konsernforskriften kunne benyttes i forbindelse med transaksjoner med uavhengige parter, når dette kort tid etter ble ansett som en illojal utnyttelse av forskriften.

Departementet offentliggjorde 30. desember 1998 en endring av forskriften, med tilbakevirkende kraft for 1998. Det ble samtidig varslet at et større høringsnotat om konsernforskriften vil bli sendt på høring i 1999.

Etter påtrykk offentliggjorde departementet i pressemelding 8. januar 1999 at det likevel ikke skulle gis tilbakevirkende kraft for tilfeller der konserntilknytningen har opphørt i 1998.

Begrunnelse

Departementets fremgangsmåte i denne saken har ikke vært tilfredsstillende. For det første er det uheldig at en forskrift som regulerer såvidt viktige og langsiktige forhold som organisering av konsern nå er endret 3 ganger på 7 år, med mulighet for ytterligere endring etter den varslede høring. Hensynet til forutberegnelighet burde tilsi at nye endringer ikke ble iverksatt før forskriften var tilstrekkelig godt gjennomarbeidet.

Videre er det uheldig at forslag til endringer i forskriften ikke har vært på høring. Høring ble heller ikke gjennomført før departementets forskriftsendring i 1996. Sakens kompliserte natur og store økonomiske betydning tilsier at forvaltningslovens hovedregel om høring burde vært fulgt. Det må antas at behovet for nye endringer i konsernforskriften reduseres hvis departementet gjennom høring innhenter synspunkter fra mange hold på hvordan forskriften bør utformes. Det er også verdt å merke seg at NHO allerede 22. oktober 1997 skrev brev til departementet og ba om at utkast til nye regler skulle sendes på høring, uten at departementet har fulgt dette opp.

At det burde vært gjennomført høring illustreres ved at departementet endret forskriften bare 9 dager etter offentliggjøringen, på bakgrunn av "nye opplysninger".

I svarbrev fra finansministeren av 8. januar 1999 til stortingsrepresentant Per-Kristian Foss begrunnes fraværet av høring med at annet arbeid ikke gjorde det mulig å følge den planlagte fremdriftsplanen, og at en ikke ville

"sitte og se på at hullet kunne utnyttes også for 1998 (av dem som tok sjansen på at det ikke kom noen innstramming for dette året, til tross for varselet i desember 1997)".

At departementet har "mye å gjøre" kan ikke brukes som begrunnelse for å unnlate å sende forslag på høring, slik forvaltningsloven krever. Argumentet om at man ikke ville sitte og se på at hullet kunne utnyttes også for 1998 svekkes kraftig av at departementet selv opphevet den tilbakevirkende kraften for 1998 for forhold der konserntilknytningen er brutt i løpet av 1998, bare 9 dager etter at forskriftsendringen ble offentliggjort. Dermed er det i liten grad tettet noen hull for 1998. Derimot er det oppstått en uheldig forskjellsbehandling mellom skattytere som gjennomførte både konsernoverføring og opphør av konserntilknytning i 1998, og skattytere som gjennomførte konsernoverføring i 1998 med sikte på endret konserntilknytning i 1999. Det er uansett vanskelig å se hvilken unntaksregel i forvaltningsloven § 37 som kommer til anvendelse når departementet har unnlatt høring i denne saken. Det er derfor mye som tyder på at forvaltningslovens § 37 er brutt av departementet. Det er grunn til å tro at høring ville virket inn på forskriftens innhold, noe som kan innebære at forskriften er ugyldig. I tillegg komme at forskriften fortsatt er tilbakevirkende, og effekten av endringene er tyngende. Det kan derfor reises spørsmål ved om forskriftsendringen lovlig kan gjøres gjeldende før den er kunngjort, jf. forvaltningslovens § 39 og Høyesteretts dom i Norsk Retstidende 1992 side 182.

Det er også kritikkverdig at forskriften ikke er blitt forelagt Stortinget, slik en enstemmig komité forutsatte i Innst. S. nr. 93 (1997-98). I brev av 12. januar 1999 fra finansministeren til stortingsrepresentant Siv Jensen uttales:

"I Innst. S. nr. 93 (1997-98) forutsatte komiteen at departementet kommer tilbake til Stortinget på en egnet måte når arbeidet med de omtalte vurderinger og utredninger er avsluttet og før de iverksettes. Det vises til komiteens merknader i innstillingens avsnitt 5.2 sammenholdt med sammenfatningen i avsnitt 5.1. Jeg oppfatter det slik at komiteen her sikter til vurderinger av en eventuell utvidelse av de generelle regler til å gjelde transaksjoner som ovenfor nevnt.

Jeg har således ikke oppfattet komiteuttalelsen slik at departementet skulle lagt fram endringene av 30. desember 1998 i konsernforskriften for Stortinget. ..."

I innstillingens (Innst. S. nr. 93 (1997-98)) avsnitt 5.1 gis et sammendrag av hele kapittel 7 i St.meld. nr. 16 (1997-98), der en rekke problemstillinger er tatt opp. Den aktuelle problemstilling nevnes først i avsnitt 5.1,

og gis bred plass. I innstillingens avsnitt 5.2 gis komiteens merknader til hele kapittel 7 i St.meld. nr. 16 (1997-98), jf. sitat over. Det er verdt å legge merke til at komiteen bruker flertallsformen "vurderinger og utredninger" uten å peke på noe bestemt spørsmål eller problemområde. Den eneste naturlige tolkning er at en generell merknad til et helt kapittel gjelder alle forhold som er omtalt der. Det er derfor vanskelig å forstå at finansministeren kan mene at komiteens uttalelse kun gjelder ett bestemt forhold, og ikke alle forhold. Finansdepartementet har dermed oversett eller neglisjert Stortingets ønske om å få fremlagt endringsforslag til vurdering før iverksettelse.

Det er også kommet en rekke innspill om at det regelverket som følger av departementets forskriftsendringer av 30. desember 1998 og 8. januar 1999 er for strengt. Blant annet er det pekt på at innlåsnings-effektene av forskriften er sterke, og at det kan være urimelig at selv mindre reduksjoner i eierforholdet kan utløse full beskatning. Dette kan tyde på at ytterligere justeringer av regelverket vil bli nødvendig.

På bakgrunn av den uheldige saksgangen som har funnet sted foreslås at de forskriftsendringene som kom ved årsskiftet 1998/1999 reserveres, og at forslag til ny forskrift i stedet sendes på ordinær høring, gjerne sammen med de øvrige endringene i konsernforskriften som er varslet. Dette vil sikre at saken gis en grundig og forsvarlig behandling, og bidra til at regelverket blir best mulig og kan få en lengre varighet enn reglene på dette området har hatt til nå. Dette er ikke minst viktig av hensyn til en rimelig grad av stabilitet og forutsigbarhet i næringslivets rammevilkår.

Denne saken har vist at forskriften om konserninterne overføringer i stor grad representerer de materielle regler på området. Det bør derfor vurderes om forskriften bør innarbeides i (selskaps-)skatteloven.

På denne bakgrunn fremmes følgende forslag:

I.

Stortinget ber Regjeringen trekke tilbake forskrift av 30. desember 1998 om endring av forskrift av 13. mai 1991 nr. 336 om skattefrie overføringer mellom aksjeselskaper og mellom deltakerlignede selskaper med hovedsakelig samme eierinteresser, slik at regelverket inntil videre videreføres slik det var frem til 30. desember 1998.

II.

Stortinget ber Regjeringen sende forslag til ny forskrift om skattefrie overføringer mellom aksjeselskaper og deltakerlignede selskaper med hovedsakelig samme eierinteresser på høring på vanlig måte, og deretter legge frem forslag til ny forskrift for Stortinget. Samtidig bes Regjeringen vurdere og legge frem forslag for Stortinget om å innarbeide forskriften om konserninterne overføringer i (selskaps-)skatteloven."

MERKNADER FRÅ KOMITEEN

Komiteen, medlemene frå Arbeidarpartiet, Dag Terje Andersen, Berit Brørby, Erik Dalheim, Ranveig Frøiland, Trond Giske, Tore Nordtun og Hill-Marta Solberg, frå Framstegspartiet, Siv Jensen, Per Erik Monsen og Kenneth Svendsen, frå Kristeleg Folkeparti, Randi Karlstrøm, leiaren Lars Gunnar Lie og Ingebrigt S. Sørfohn, frå Høgre, Børge Brende, Per-Kristian Foss og Kjellaug Nakkim, frå Senterpartiet, Jørgen Holte, frå Sosialistisk Venstreparti, Øystein Djupedal, frå Venstre, Terje Johansen og frå Tverrpolitisk Folkevalde, Steinar Bastesen, viser til brev 12. februar og 23. mars 1999 frå finansministeren som følgjer som trykte vedlegg til denne innstillinga.

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Fremskrittspartiet, Høyre og Tverrpolitisk Folkevalgte, tar til orientering at finansministeren har fastsatt forskrifter ut fra de lovvedtak som Stortinget har gjort vedrørende konsernbeskatningen. Flertallet vil peke på at det tilligger finansministeren å utarbeide forskrifter etter de vedtak Stortinget har fattet. Flertallet viser videre til Innst. O. nr. 40 (1998-99) om ny skattelov hvor det bl.a. framgår at finansministeren i god tid før 1. januar 2000 skal komme tilbake til Stortinget med forslag til innarbeiding av varige skattefritaksregler om konserninterne overføringer i skatteloven. Flertallet anser at en slik framleggelse vil være den rette anledning til å foreta en gjennomgang av ulike sider ved dette regelverket. Flertallet går på denne bakgrunn inn for at Dokument nr. 8:26 (1998-99) vedlegges protokollen.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet, Høyre og Tverrpolitisk Folkevalgte viser til forslagene fra representantene Børge Brende og Per-Kristian Foss i Dokument nr. 8:26 (1998-99), og den begrunnelse for forslagene som er gitt der. Disse medlemmer finner grunn til å understreke at denne saken dreier seg om de formelle forhold knyttet til departementets fremgangsmåte, og at regelverkets materielle innhold ikke er berørt i forslagene. Regelverkets materielle innhold, og eventuelle endringsbehov, er i begrunnelsen for forslagene kun omtalt i ett eneste avsnitt, og da for å illustrere momenter som ville ha kommet opp i den høring departementet normalt skulle gjennomført slik forvaltningsloven krever.

Disse medlemmer stiller seg derfor undrende til at finansministerens brev til Stortinget i så sterk grad konsentrerer seg om de materielle forhold, og avfeier de formelle innvendinger. For disse medlemmer er det av stor betydning at det føres en politikk som i størst mulig grad gir forutsigbare rammevilkår. En sen-

tral forutsetning for stabile rammevilkår er blant annet at endringer i regelverk er nøye gjennomtenkte, slik at senere korreksjoner unngås. Dette er bakgrunnen for at forvaltningsloven setter som krav at endringer i lover og forskrifter skal på høring, slik at berørte instanser gis anledning til å bidra med sin erfaring og sin kunnskap. En slik høringsrunde fungerer også som et varsel om at endringer er underveis, noe som i seg selv er til siktet. Disse medlemmer kan ikke se at departementet har frembragt tilstrekkelig begrunnelse for at høring ikke ble gjennomført. Når disse medlemmer går inn for at forskriftsendringen i den aktuelle sak annulleres inntil videre, er dette for å understreke at ordinær saksgang er til for å følges som en klar hovedregel, og ikke bare etter departementets forgodtbefinnende.

Disse medlemmer viser til at konsernforskriften regulerer et vanskelig område, noe det faktum at forskriften er endret tre ganger på 7 år illustrerer på en god måte. I andre land er det forskjellige løsninger på problemstillingen, og det finnes ingen klare løsninger uten sideeffekter. Forskriftens innhold har også stor betydning for de berørte. Etter disse medlemmers syn tilsier disse forhold at departementet burde gjennomført høring forut for forskriftsendringen, for å sikre en forsvarlig behandling av problemstillingen.

Disse medlemmer viser også til finansministerens begrunnelse i brev av 8. januar 1999 til stortingsrepresentant Per-Kristian Foss om at annet arbeid ikke gjorde det mulig å følge den planlagte fremdriftsplanen, med høring før forskriftsendringen trådte i kraft, og vil understreke at det i henhold til forvaltningsloven ikke er en gyldig grunn for å unnlate høring at man har "mye å gjøre".

Disse medlemmer legger sterk vekt på at næringslivet har krav på stabile og forutsigbare rammebetingelser. Sjøkkartede forskriftsendringer med tilbakevirkende kraft, som departementets forskriftsendring av 30. desember 1998 er et eksempel på, skal kun gjennomføres når særlig tungtveiende grunner tilsier det. Disse medlemmer kan ikke se at det foreligger særlig tungtveiende grunner i denne saken.

Disse medlemmer fremmer følgende forslag:

I.

Stortinget ber Regjeringen trekke tilbake forskrift av 30. desember 1998 om endring av forskrift av 13. mai 1991 nr. 336 om skattefrie overføringer mellom aksjeselskaper og mellom deltakerlignede selskaper med hovedsakelig samme eierinteresser, slik at regelverket inntil videre videreføres slik det var frem til 30. desember 1998.

II.

Stortinget ber Regjeringen sende forslag til ny forskrift om skattefrie overføringer mellom aksjeselskaper og deltakerlignede selskaper med hovedsakelig samme eierinteresser på høring på vanlig måte, og deretter legge frem forslag til ny forskrift for Stortinget.

Samtidig bes Regjeringen vurdere og legge frem forslag for Stortinget om å innarbeide forskriften om konserninterne overføringer i (selskaps-)skatteloven."

Medlemene i komiteen frå Kristeleg Folkeparti, Senterpartiet, Sosialistisk Venstreparti og Venstre viser til at forslaga i dokumentet er grunngeve ut ifrå både materielle og formelle forhold. I denne saka vil desse medlemene likevel leggje avgjerande vekt på dei vesentlege omsyna som talar imot ei gjeninnføring av høve til å utnytte hol i skattesystemet. Desse medlemene viser i denne samanhengen til finansministeren sitt brev 12. februar 1999 punkt 2 der det mellom anna heiter:

"For det første kunne konserner da ofte eliminere den vanlige gevinstbeskatning som det ikke har vært meningen å lempe på, nemlig ved overdragelse av konsernaktiva til nye eierinteresser. Elimineringen skjer ved at de aktiva som konsernet vil kvitte seg med til full pris uten skatt, først overføres konsernintern og skattefritt etter forskriften til et eget (evt nyopprettet) selskap, hvorefter aksjene i dette selskapet selges uten gevinstbeskatning. I stedet for aksjesalg kan det emitteres nye aksjer til nye eiere, eller selskapet kan fusjoneres inn i et nytt eierskap. Når vi har et alminnelig gevinstskattesystem, er det svært uheldig at et unntak for konserninterne overføringer kan nyttes også ved selskapsoverdragelse ut av konsernet. En reversering ville innebære et foreløpig vern av slike fremgangsmåter for å unngå gevinstbeskatning.

For det andre ville en opphevelse av de nye regler gjeninnføre den tidligere, uklare rettstilstand med mulighet for å omgå skattenivået på 78 pst. i petroleumssektoren når det gjelder driftsmiddelgevinster. (...)

For det tredje ville en opphevelse gjeninnføre adgangen til å øke rammen for utbytteutdeling uten korreksjonsskatt til bl.a. de personlige aksjonærer på toppen av konsernet. Dette skjer fordi et endelig skattefritak medfører høyere regnskapsmessig egenkapital og dermed større utbyttegrunnlag. Innstrammingen den 30. desember 1999 gjør skattefritaket betinget av fortsatt konserntilknytning. Et slikt betinget skattefritak gir ikke det samme grunnlag for å øke egenkapitalen like mye, og vil da kunne begrense utbytterammen. Dette er en ønskelig effekt som forsvinner inntil videre dersom innstrammingen oppheves.

Jeg peker for øvrig på at forskriftsinnstrammingen overhodet ikke rammer konserner som beholder driftsmidlet i konsernet (evt i petroleumsdelen av konsernet). En reversering av denne innstrammingen dreier seg ikke om gjeninnføring av skattefritak i stabile konsernforhold, men om gjeninnføring av skattefritak uten krav til fortsatt konserntilknytning."

Desse medlemene viser vidare til at omdanningslova av 1961 har eit tospora system for å regulere skattefritak på konserninterne overdragsgevinstar. Departementet kan såleis løyve (og avslå) individuelle søknader om slike fritak, og departementet kan i forskrift regelfeste skattefritak utan søknadshandsaming. Om dette heiter det i brevet frå finansministeren punkt 5 mellom anna følgjande:

"Det er et mål at forskriftsreguleringen skal favne mest mulig av det aktuelle område, slik at behovet for individuell søknadsbehandling blir minst mulig. På den annen side bør forskriften være så stram at bare tilsktede skattefritak oppnås ved den. En slik stramhet kan nok medføre at enkelte tilfeller som fortjener skattefritak, avskjæres fra det umiddelbare fritaksområde i forskriften. Men det er ingen ulykke i dette tosporede systemet, hvor søknadsbehandlingen ivaretar behovet for rimelige skattefritak utover rammen for den til enhver til gjeldende forskrift. Departementet har således vært forberedt på at noe mer søknadsbehandling kunne bli aktuell etter forskriftsinnstrammingen."

Når det gjeld dokumentet sitt forslag om å sende forskrifta ut på høyring på vanleg måte, viser desse medlemene til punkt 6 i brevet frå finansministeren der det m.a. heiter:

"Arbeidet med et senere høringsnotat om sider ved konsernforskriften er i gang, og dette vil gi mulighet for å komme tilbake til også sider ved den gjennomførte innstramming."

Desse medlemene viser òg til punkt 7 i brevet frå finansministaren kor det mellom anna heiter:

"Det er åpenbart riktig å ha omfattende skattefritak på disse områder for næringslivet, og på enkelte felter kan ytterligere utvidelser tenkes, evt overgang fra individuell søknadsbehandling til regelfestede, umiddelbare fritak. Men vi må også sørge for at skattefundamentene i landet beskyttes, og for at fritaksordninger ikke misbrukes i strid med formålet. Derfor er en gjennomgang av ulike sider ved fritaksordningene ønskelig.

I dette bildet hører også med en vurdering av fradragretten for tap ved tilsvarende transaksjoner som gir skattefrihet i tilfelle gevinst. Eksempelvis kan et konsern realisere fradragberettiget tap ved konsernintern overføring av eiendeler, selv om tilsvarende realisering med gevinst ville ha vært skattefri etter konsernforskriften. Dette skaper en sterk asymmetri i den skattemessige behandling av gevinster og tap. Forskjellen mellom gevinst og tap på en realisert eiendel ligger bare i om eiendelens virkelige verdi er større eller mindre enn den skattemessige inngangsverdi på vedkommende eiendel. Det må anses påkrevet å vurdere om konserninterne overføringer m.v. bør unntas fra fradragretten for tap, så langt som skattefritaket gjelder for gevinst. Også dette vil naturligvis i tilfelle bli forelagt Stortinget."

For framtidige høve legg desse medlemene vekt på spørsmålet om varige skattefritaksreglar bør innarbeidast i skattelova. I denne samanhengen viser desse medlemene til Innst. O. nr. 40 (1998-99) punkt 2.4 der ein samla komité uttalar:

"Komiteen finner at flere grunner taler for en innarbeiding av varige skattefritaksregler om konserninterne overføringer i skatteloven. Komiteen legger imidlertid til grunn at dette ikke kan gjennomføres ved en ren overføring av de enkelte bestemmelser i konsernforskriften i forbindelse med behandlingen av Ot.prp. nr. 86 (1997-98) og med de frister som er satt for dette arbeidet. Det er likevel komiteens syn at arbeidet med å innarbeide det aktuelle regelverket bør gis nødvendig prioritet slik at den nye skatteloven vil framstå fullstendig på dette området ved lovens ikraft-

treddelse. På denne bakgrunn imøteser komiteen Regjeringens forslag til lovendringer som nevnt i god tid før 1. januar 2000."

Desse medlemene viser til at finansministeren er inne på det same når han i punkt 8 i brevet sitt m.a. uttalar:

"Det er reist spørsmål om konsernforskriften bør innkorporeres i skatteloven. Jeg er uten videre enig i at på lengre sikt er det mye som taler for en lovregulering av dette og evt. andre områder for generelle og varige skattefritak. Men vurderingen av det bør utstå til den brede gjennomgang som skal komme."

FORSLAG FRÅ MINDRETAL

Forslag fra Fremskrittspartiet, Høyre og Tverrpolitisk Folkevalgte:

I.

Stortinget ber Regjeringen trekke tilbake forskrift av 30. desember 1998 om endring av forskrift av 13. mai 1991 nr. 336 om skattefrie overføringer mellom aksjeselskaper og mellom deltakerlignede selskaper med hovedsakelig samme eierinteresser, slik at regelverket inntil videre videreføres slik det var frem til 30. desember 1998.

II.

Stortinget ber Regjeringen sende forslag til ny forskrift om skattefrie overføringer mellom aksjeselskaper og deltakerlignede selskaper med hovedsakelig samme eierinteresser på høring på vanlig måte, og deretter legge frem forslag til ny forskrift for Stortinget. Samtidig bes Regjeringen vurdere og legge frem forslag for Stortinget om å innarbeide forskriften om konserninterne overføringer i (selskaps-)skatteloven.

TILRÅDING FRÅ KOMITEEN

Komiteen viser til dokumentet og til det som står ovanfor og rår Stortinget til å gjere slikt

v e d t a k :

Dokument nr. 8:26 (1998-99) - forslag fra stortingsrepresentantene Børge Brende og Per-Kristian Foss om oppheving av forskrift av 30. desember 1998 om endring av forskrift av 13. mai 1991 nr. 336 om skattefrie overføringer mellom aksjeselskaper og mellom deltakerlignede selskaper med hovedsakelig samme eierinteresser - vert lagt ved protokollen.

Oslo, i finanskomiteen, den 25. mars 1999.

Lars Gunnar Lie,
leiar.

Ingebrigt S. Sørfonn,
ordførar.

Siv Jensen,
sekretær.

Vedlegg 1**Brev fra Finansdepartementet til finanskomiteen, datert 12. februar 1999.****Dokument nr 8:26 (1998-99) Forslag fra stortingsrepresentantene Børge Brende og Per-Kristian Foss om oppheving av endring av forskrift av 13. mai 1991 nr 336 om skattefrie overføringer mellom aksjeselskaper og mellom deltakerlignende selskaper med hovedsakelig samme eierinteresser (konsernforskriften)**

1.

Det vises til brev av 27. januar 1999 vedlagt Dokument nr 8:26 for 1998-99.

Konsernforskriften gir adgang til å selge eiendeler fra et selskap til et annet selskap i samme konsern uten at salgsgevinsten umiddelbart beskattes. Konsern foreligger etter forskriften når morselskapet, eventuelt sammen med datterselskaper, eier mer enn 90 pst av aksjene og har en tilsvarende andel av de stemmer som kan avgis på generalforsamlingen i datterselskapene. Formålet med skattefritaket er å lette omorganiseringer innen slike konsern. En klar og uttrykkelig forutsetning for skattefritaket er at konsernet som helhet ikke kommer i noen bedre skattemessig stilling enn om transaksjonene ikke var gjennomført, jf Ot prp nr 52 1989-90 s 15.

Om bakgrunnen og behovet for forskriftsendringene som ble vedtatt 30. desember 1998 vises det til mitt brev av 8. januar 1999 til Stortinget med svar på spørsmål nr 118 fra representanten Per-Kristian Foss. Forholdet er også omtalt i St meld nr 16 (1997-98) om Finansdepartementets praksis i saker etter lov av 9. juni 1961 nr 16 (omdanningsloven), pkt 7.1.

2.

Opphevingsforslaget i Dokument nr 8:26 er hovedsakelig begrunnet i formelle forhold, uten noen nærmere vurdering av det materielle behov for de innstramminger som ble vedtatt ved forskriftsendringen av 30. desember 1998. Dette gjør det noe vanskelig å forholde seg til forslaget.

En opphevelse ville gjeninnføre adgangen til omfattende utnyttelse av skattehull. For det første kunne konserner da ofte eliminere den vanlige gevinstbeskatning som det ikke har vært meningen å lempe på, nemlig ved overdragelse av konsernaktiva til nye eierinteresser. Elimineringen skjer ved at de aktiva som konsernet vil kvitte seg med til full pris uten skatt, først overføres konsernintern og skattefritt etter forskriften til et egnet (evt nyopprettet) selskap, hvoretter aksjene i dette selskapet selges uten gevinstbeskatning. I stedet for aksjesalg kan det emitteres nye aksjer til nye eiere, eller selskapet kan fusjoneres inn i et nytt eierskap. Når vi har et alminnelig gevinstskattesystem, er det svært uheldig at et unntak for konserninterne overføringer kan nyttes også ved selskapsoverdragelse ut av konser-

net. En reversering ville innebære et foreløpig vern av slike fremgangsmåter for å unngå gevinstbeskatning.

For det andre ville en opphevelse av de nye regler gjeninnføre den tidligere, uklare rettstilstand med mulighet for å omgå skattenivået på 78 pst i petroleumssektoren når det gjelder driftsmiddelgevinster. Kostprisen for driftsmidler i denne sektoren avskrives med en skattevirkning på inntil 78 pst, og endog mer når en tar hensyn til systemet for friinntektsberegning. En bør derfor tydeligst mulig motvirke at mer eller mindre nedskrevne driftsmidler kan overføres konserninternt og skattefritt til et selskap utenfor petroleums-skatteregimet, med sikte på videresalg i landskateregimet med flat 28 pst selskapsskatt (og evt 0 hvis konsernet i tillegg benytter seg av mekanismen nevnt i forrige avsnitt). Heller ikke denne effekt er berørt i forslaget.

For det tredje ville en opphevelse gjeninnføre adgangen til å øke rammen for utbytteutdeling uten korreksjonsskatt til bl a de personlige aksjonærer på toppen av konsernet. Dette skjer fordi et endelig skattefritak medfører høyere regnskapsmessig egenkapital og dermed større utbyttegrunnlag. Innstrammingen den 30. desember 1999 gjør skattefritaket betinget av fortsatt konserntilknytning. Et slikt betinget skattefritak gir ikke det samme grunnlag for å øke egenkapitalen like mye, og vil da kunne begrense utbytterammen. Dette er en ønskelig effekt som forsvinner inntil videre dersom innstrammingen oppheves.

Jeg peker for øvrig på at forskriftsinnstrammingen overhodet ikke rammer konserner som beholder driftsmidlet i konsernet (evt i petroleumsdelen av konsernet). En reversering av denne innstrammingen dreier seg ikke om gjeninnføring av skattefritak i stabile konsernforhold, men om gjeninnføring av skattefritak uten krav til fortsatt konserntilknytning. I forslaget er det ikke gitt noen nærmere argumentasjon om behovet for dette.

3.

De begrensede materielle temaer som berøres i begrunnelsen for forslaget i Dokument 8:26, gjelder dels innlåsingeffekter, dels at også mindre eierendringer i konsernforholdet slår ut i bortfall av skattefritak etter konsernforskriften.

Når vi først har et generelt gevinstbeskatningssystem ved realisasjon, er det en uunngåelig følge at systemet gir noen innlåsingeffekter. Dette skyldes at gevinstbeskatning bare inntreer ved å realisere eiendelen, ikke ved å beholde den. Innlåsingeffektene begrenses riktignok av flere elementer. Skattesatsen er bare 28 pst. Det er vid adgang til å fordele gevinstbeskatningen over flere år gjennom systemet med saldføring og bruk av gevinst- og tapskonto. Ved utskiftning av gammelt, avskrivbart driftsmiddel med nytt av samme art

kan avskrivningsmulighetene på det nye driftsmidlet mer enn veie opp inntektsføringen av gevinsten på det gamle driftsmidlet. Men en må leve med at et alminnelig gevinstbeskatningssystem gir visse incentiver til å beholde en eiendel istedenfor å realisere den.

Med dette alminnelige utgangspunkt kan ikke innlåsingseffekter være noe tungtveiende hensyn ved avgjørelsen av hvor langt et skattefritak ved konserninterne overføringer bør gå. En må utforme de fritak som er materielt vel begrunnet, og leve med at den gevinstbeskatning som da blir igjen, har de alminnelige innlåsingseffekter som nevnt. Dersom innlåsingseffekter ble en bærende grunn til skattefritak, ville store deler av vårt gevinstbeskatningssystem stå for fall.

Jeg nevner at det ikke har vært reist kritikk mot en mer grunnleggende innlåsingseffekt i konsernforskriften. Dette gjelder den regel at det selskap (K) som har kjøpt eiendelen fra det annet selskap (S) til full pris (uten gevinstbeskatning av S), må overta S sin lave skattemessige verdi på eiendelen. Den høyere gevinstberegning som dette medfører ved salg, vil begrense K's interesse i å selge eiendelen ut av konsernet, på samme måte som dette tidligere begrenset S sin interesse i slikt salg ut av konsernet. Det er sterkt begrunnet kontinuitetshensyn som ligger bak dette systemet. Gitt en aksept av denne innlåsing er det lite konsekvent at innlåsingshensyn brukes som argument mot å stoppe muligheter til å omgå den. Forskriftsinnstramningen av 30. desember 1999 virker jo nettopp slik at skatteplikt inntreer ikke bare ved salg av selve eiendelen ut av konsernet, men også ved indirekte eierskifter på selskapsnivå med samme reelle overføringsvirkning for eiendelen ut av konsernet.

4.

Det er lettere å forstå at temaet mindre eierendringer i konsernforholdet reises som en mulig materiell innvending mot innholdet i forskriftsinnstramningen. Temaet gjelder eierskapet til det selskap (K) som eier den aktuelle eiendelen etter den konserninterne overføring. Kravet til konserntilknytning innebærer et eierkrav på over 90 pst. av aksjene i K.

I mange relasjoner er det stor forskjell på et relativt fullstendig eierskifte (som innebærer at omtrent alle aksjene i K får ny eierinteresse) og en begrenset aksjetransaksjon som bare bringer den gamle konserneierinteressen i K ned til noe lavere, men likevel mer eller mindre dominerende nivå, f.eks. 85, 67 eller 51 pst. K's status som konsernselskap opphører når den gamle konserneierinteressen bringes ned til 90 pst eller under.

Det foreligger altså teknisk konsernopphevelse for K uansett om konsernet overdrar alle aksjer eller bare en mindre del. Etter den endrede konsernforskriften innebærer alle konsernopphevelse for K skatteplikt knyttet til den aktuelle eiendelen. Dette kan kreve en nærmere begrunnelse, særlig fordi den gamle, reelle eierinnflytelse langt på vei vil være i behold i en del tilfeller, selv om 90 pst grensen og dermed den tekniske konsernstatusen brytes.

Utgangspunktet er at konsernforskriften bare gjelder konserner i teknisk forstand. Det vil si at det gjelder et absolutt "over 90 pst" eierkrav til et datterselskap for at datterselskapet skal kunne være selger eller kjøper i en skattefri overføring etter forskriften. Et datterselskap som eies 51, 67 eller 85 pst (endog 90 pst akkurat) av et konsern, er ikke et konsernselskap etter forskriften, og det gjelder ikke noe skattefritak etter forskriften for interne transaksjoner mellom hovedaksjonær og et slikt selskap.

Hjemmelsbestemmelsen for konsernforskriften er omdannelsesloven av 9. juni 1961 nr 16, avsnitt I § 2. Bestemmelsen kom inn ved endringslov av 15. juni 1990 nr 21. På det tidspunkt fantes det allerede skatte-regler som begunstiget selskaper med særlig sterkt eierfelleskap; reglene om konsernbidrag i dagjeldende aksjeskattelov §§ 15 og 16 som ble vedtatt ved endringslov 21. desember 1979. Reglene er videreført i selskapskatteloven § 1-5. Bakgrunnen for kravet om mer enn 90 pst eierinteresse for å bli registrert som skattekonsern og dermed kunne benytte seg av konsernbidragsordningen, var at en overføring av konsernbidrag kunne være i strid med mindretallets interesse. Med et eierkrav på mer en 90 pst, ville minoritetsaksjonærer kunne kreve innløsning etter aksjelovens regler. De samme hensyn gjør seg gjeldende når det gjelder overføring av eiendeler med påhvilende latent skatt. Departementet fremmet således forslag i Ot pr nr 52 (1989-90) om tilsvarende eierkrav for konserninterne overføringer som de allerede gjeldende krav for konsernbidrag. Dette forslag ble vedtatt uten merknader.

Det er naturlig, og ikke spesielt strengt, å videreføre kravet til sammenfallende eierinteresse (i form av fortsatt konserntilknytning "over 90 pst") for å kunne beholde skattefritaket i tiden etter eiendelsoverføringen. Når skattefritak gis på grunnlag av teknisk konserntilknytning på dette overføringstidspunktet, vil det være rimelig å kreve at denne tekniske konserntilknytningen også beholdes i tiden etterpå. I motsatt fall gis det et varig skattefritak også på grunnlag av helt midlertidige konserntilknytninger. Tilnærmet full eierkontinuitet for selskapet, så lenge driftsmidlet befinner seg i selskapet, er etter mitt skjønn den riktige ramme for å kunne gi varig skattefritak for eiendelssalg til dette selskapet.

Et krav til fortsatt teknisk konserntilknytning kan også begrunnes med at kravet er retts teknisk enkelt og ikke etablerer noen ny grensedragnings. Dersom avgrensningen skulle gå et sted mellom 90 og 50 pst fortsatt eierkontinuitet, ville grensen bli mer vilkårlig og vanskeligere å begrunne.

5.

De hovedsakelig formelle argumenter for opphevelsesforslaget i Dokument nr 8:26 har lite bærekraft i forhold til det materielle innstrammingsbehov som er angitt ovenfor. Departementet har etter mitt syn både rett og plikt til å justere det aktuelle regelverk slik at det ikke misbrukes.

Konsernforskriften er et regelverk som må tilpasses de erfaringer som vinnes. Forskriftens hjemmelslov, omdanningsloven av 1961, har et tosporet system for regulering av skattefritak på konserninterne overdragsgevinster. Departementet kan innvilge (og avslå) individuelle søknader om slike fritak, og departementet kan i forskrift regelfeste umiddelbare skattefritak uten søknadsbehandling, med vilkår og begrensninger for slike fritak. I dette ligger det også en adgang til fortløpende å vurdere og avgjøre balansen mellom disse to virkemidler, dvs hvor stram forskriften bør være.

Det er et mål at forskriftsreguleringen skal favne mest mulig av det aktuelle område, slik at behovet for individuell søknadsbehandling blir minst mulig. På den annen side bør forskriften være så stram at bare tilskattede skattefritak oppnås ved den. En slik stramhet kan nok medføre at enkelte tilfeller som fortjener skattefritak, avskjæres fra det umiddelbare fritaksområde i forskriften. Men det er ingen ulykke i dette tosporede systemet, hvor søknadsbehandling ivaretar behovet for rimelige skattefritak utover rammen for den til enhver tid gjeldende forskrift. Departementet har således vært forberedt på at noe mer søknadsbehandling kunne bli aktuell etter forskriftsinnstrammingen.

Tidligere endringer i konsernforskriften har fortrinnsvis utvidet området for umiddelbare skattefritak etter forskriften, og dermed innskrenket behovet for individuell søknadsbehandling. Etter indikasjoner på at forskriften har blitt for romslig fra 1996, ble det nødvendig å stramme noe inn. Dette ligger klart innenfor departementets ansvar. Det kunne kritiseres dersom departementet unnlot å gripe inn så snart som mulig mot den utilsiktede utnyttelse av det umiddelbare skattefritaket i forskriften.

6.

Det er adgang til å gjøre unntak fra den generelle høringsplikten ved forskriftsendringer. Mot slutten av 1998 var departementet klart i en slik unntakssituasjon. Sterke materielle grunner tilsa innstramming allerede fra 1998. Dette var også forventet i skatterådgivningskretser etter tidligere signaler fra departementet. Med høring ville ikrafttreden fra 1998 være utelukket, og også ikrafttreden for hele 1999 kunne blitt noe vanskeligjort. Gitt det materielle behovet for innstramming og snarest mulig ikrafttreden av den, var derfor vedtakelse og iverksetting straks det beste alternativ. Den formelle fremgangsmåte for beslutning av unntak fra høring ble fulgt i departementet. Arbeidet med et senere høringsnotat omsider ved konsernforskriften er i gang, og dette gir mulighet for å komme tilbake til også sider ved den gjennomførte innstramming. De materielle innvendinger som er fremkommet etter forskriftsvedtakelsen, var departementet for øvrig klar over ved vedtakelsen.

Det er også full formell adgang til å vedta innstramminger i skattesystemet i slutten av et inntektsår. Dette gjelder både Stortinget gjennom skattelovgivning og skattevedtak, og departementet gjennom utøvelse av

forskriftsmyndighet. Hensynet til forutberegnelighet er imidlertid generelt tungtveiende, noe alle er enige om. Dette leder til at skatteinnstramminger i slutten av et inntektsår normalt ikke er ønskelig, og bare unntaksvis gjennomføres. Bl a ved tetting av hull som utnyttes til uønskede skattetilpasninger kan en være i en slik unntakssituasjon.

Som kjent ble iverksettingstidspunktet for forskriftsinnstrammingen revurdert og utsatt til 1999. Dette skyldtes ikke endret syn i departementet på tilbakevirkningsspørsmålet, men at flere foretak enn forventet ville ha behov for skattefritak etter søknadsbehandling dersom iverksettingen fra 1998 ikke ble utsatt.

7.

På s 6 i Innst S nr 93 (1997-98) har finanskomiteen vist til de respektive partiers merknader i Innst O nr 36 (1996-97) og forutsatte at *"departementet kommer tilbake til Stortinget på en egnet måte når arbeidet med de omtalte vurderinger og utredninger er avsluttet og før de er iverksatt"*.

Om dette viser jeg til mitt svar av 12. januar 1999 til stortingsrepresentant Siv Jensen. Jeg vil tilføye at i Innst O nr 36, som komiteen viser til, er omdannelsesloven og lempningspraksis omtalt under punkt 4.3 "Fusjon og fisjon av utenlandske selskaper med norske deltakere". Det er ingen rimelig tolkning av denne komiteuttalelsen at departementet er avskåret fra strakstiltak for å tette skattehull. Stortinget vil senere få seg forelagt departementets alminnelige syn på hvor langt skattefritakene i konsernforhold bør gå, og hvordan fritaksreglene bør utformes. Forholdet til utenlandske selskaper vil her stå sentralt, men også en del rene innenlandsspørsmål vil bli tatt opp.

Jeg minner om at vi alt i alt har et meget omfattende system for skattefritak ved omdanninger og omorganiseringer i næringslivet. Av aktuelle regelverk nevnes:

- selskapsskatteloven kap 8 om skattefritak ved fusjon og fisjon av selskaper,
- omdanningsforskriften om skattefritak ved omdanning fra personlig firma mv til aksjeselskap,
- konsernforskriften som fritar konserninterne overføringer av eiendeler fra beskatning,
- lempningsadgangen etter omdanningsloven ved konserninterne overføringer som faller utenfor konsernforskriften,
- lempningsadgangen etter omdanningsloven ved bedriftsomlegginger mv som faller utenfor de ovennevnte fritaksordninger.

Det er åpenbart riktig å ha omfattende skattefritak på disse områder for næringslivet, og på enkelte felter kan ytterligere utvidelser tenkes, evt overgang fra individuell søknadsbehandling til regelfestede, umiddelbare fritak. Men vi må også sørge for at skattefundamentene i landet beskyttes, og at fritaksordninger ikke misbru-

kes i strid med formålet. Derfor er en gjennomgang av ulike sider ved fritaksordningene ønskelig.

I dette bildet hører også med en vurdering av fradragsretten for tap ved tilsvarende transaksjoner som gir skattefrihet i tilfelle gevinst. Eksempelvis kan et konsern realisere fradragsberettiget tap ved konsernintern overføring av eiendeler, selv om tilsvarende realisering med gevinst ville har vært skattefri etter konsernforskriften. Dette skaper en sterk asymmetri i den skattemessige behandling av gevinster og tap. Forskjellen mellom gevinst og tap på en realisert eiendel ligger bare i om eiendelens virkelige verdi er større eller mindre enn den skattemessige inngangsverdi på vedkommende eiendel. Det må anses påkrevet å vurdere om konserninterne overføringer mv bør unntas fra fradragsretten for tap, så langt som skattefritaket gjelder for gevinst. Også dette vil naturligvis i tilfelle bli forelagt Stortinget.

8.

Det er reist spørsmål om konsernforskriften bør inkorporeres i skatteloven. Jeg er uten videre enig i at

på lengre sikt er det mye som taler for en lovregulering av dette og evt andre områder for generelle og varige skattefritak. Men vurderingen av det bør utstå til den bredere gjennomgang som skal komme. En bør heller ikke forsinke arbeidet med ny skattelov som for tiden ligger i komiteen, med planlagt avgivelse av innstilling 16. februar 1999. Den tekniske omdanning fra forskrift til lovforslag vil i seg selv være arbeidskrevende.

Jeg finner det derfor hensiktsmessig at spørsmålet om inkorporering utsettes til den bredere gjennomgang i Stortinget som nevnt.

9.

Etter dette tilrår jeg at forslaget del I om tilbaketrekning av forskriftsendringene ikke bifalles.

Det samme gjelder forslagens del II om forberedelse av ny forskrift og eventuell inkorporering av den i lov. Men jeg viser her til det jeg har uttalt ovenfor om en bredere gjennomgang og foreleggelse for Stortinget mv.

Vedlegg 2

Brev fra Finansdepartementet v/finansministeren til finanskomiteen, datert 23. mars 1999.

Dokument nr. 8:26 (1998-99) - Konsernforskriften

Det vises til brev av 16. mars 1999 hvor komiteen ber om en nærmere redegjørelse vedrørende behovet for endringene av 30. desember 1998 i konsernforskriften.

1.

Ved endringene av 30. desember 1998 ble det inntatt en uttrykkelig regel i forskriften om at den ikke gjelder overføring fra virksomhet undergitt særskatteplikt etter petroleumsskatteloven.

Virksomhet undergitt særskatteplikt betaler 50 pst særskatt i tillegg til alminnelig skatt 28 pst. Ved anvendelse av konsernforskriften på overføring av eiendel fra slik virksomhet til et landbasert selskap med alminnelig skatteplikt, vil det ved videreslag av eiendelen oppstå en endelig skattebesparelse på 50 pst, dvs differansen mellom skatteprosenten ved salg fra et selskap som driver landbasert virksomhet (28 pst) og skatteprosenten ved salg fra særskattepliktig virksomhet (78 pst).

Departementet fikk i november 1998 kjennskap til at forskriften var anvendt ved en overføring fra petroleumsskattepliktig virksomhet. Det dreiet seg om en sak som var oppe for oljeskattenemnda i oktober 1998, hvor et utvinningsselskap i 1997 overdro en fordring til et landbasert datterdatterselskap som var undergitt alminnelig skatteplikt. Fordringens skattemessige inngangsverdi var kr 1.814.596.000. Pga økt dollarkurs var fordringens virkelige verdi kr 2.062.079.500. Skat-

tereduksjonen som følge av differansen mellom skatteprosenten for morselskapet (78 pst) og datterdatterselskapet (28 pst) utgjorde ca 123 mill. kr. Oljeskattenemnda kom med 3 mot 2 stemmer til at konsernforskriften var anvendelig, slik at selskapet var berettiget til skattereduksjonen. Både flertallet og mindretallet var av den oppfatning at anvendelse med virkning for særskatten klart stred mot forskriftens forutsetning om beskatning ved videresalg av konsernoverførte eiendeler. Men flertallet kom til at forskriftens ordlyd ikke var tilstrekkelig klar. Saken er av staten bragt inn for Klagenemnda.

Saken har skapt usikkerhet om anvendelsesområdet for forskriften. For å skape klarhet, og for å motvirke anvendelse av forskriften mellom ulike skatteregimer klart i strid med forskriftens forutsetning, hastet det med å innta en uttrykkelig regel i forskriften om at den ikke gjelder overføringer fra særskattepliktig petroleumsvirksomhet. En opphevelse av denne bestemmelsen nå ville innebære at den uklare rettsstilstanden som opphørte ved forskriftsendringen av 30. desember 1998 får fortsette inntil videre, med fare for betydelig utilsiktede skattetaap.

2.

Ved endringene av 30. desember 1998 ble skattefritaket i forskriften gjort betinget av at det mottakende selskap forblir i konsernet. Det betingede skattefritaket motvirker at forskriften anvendes for å eliminere den

vanlige gevinstbeskatning som det ikke har vært meningen å lempe på ved overdragelse av eiendeler i konsernet til nye eierinteresser.

Departementet har i St meld nr 16 (1997-98) redegjort for behovet for forskriftsendring. Jeg ble oppmerksom på tilfeller hvor mye tydet på at det dreiet seg om omgåelse av skattereglene, men hvor den ulovfestede gjennomskjæringsregel ikke strakk til. Jeg ble også oppmerksom på at konserner fikk anbefalinger fra advokater om å anvende forskriften med tanke på fremtidig salg av eiendeler ut av konsernet. I publikasjonen Næringsjus nr 2 1998 s 2 opplyser en advokat at en "praktisk situasjon er at forskriften brukes for å legge til rette for fremtidig salg". Slik anvendelse av forskriften for overføringer ut av konsernet strider klart mot forskriftens forutsetning om lempning av beskatningen for overføringer innad i konsernet. Noen kvalifisering av omfanget er ikke mulig.

Jeg ble også oppmerksom på den store faren for misbruk av forskriften som forelå mht utbytteutbetalinger uten korreksjonsskatt. På fagdagene for Norges statsautoriserede revisorers forening i slutten av november 1998 ble illustrert hvordan selskaper i konsern kunne anvende konsernforskriften for å oppnå stor økning i utbytteadgangen uten korreksjonsskatt for sine aksjo-

nærer. Den ulovfestede gjennomskjæringsregel er heller ikke i slike tilfeller et tilstrekkelig virkemiddel.

Innføringen av det betingede skattefritaket var et nødvendig strakstiltak for å motvirke skattehullene. En opphevelse av det betingede skattefritaket vil innebære at det åpnes for anvendelse av forskriften klart i strid med formålet også i 1999.

3.

Departementet vil i vår sende ut et høringsnotat om endringer i konsernforskriften, hvor bl a eventuelle behov for korrigeringer/endringer i det betingede skattefritaket vil bli drøftet. Endelig utforming av reglene finner sted etter innspill fra høringsinstansene.

Endringene av 30. desember 1998 sammenholdt med endringen av 12. januar 1999, innebærer at innstramningene redegjort for i punktene 1 og 2 gjelder for konsernoverføringer som har funnet sted i 1998 eller senere. Innstramningene gjelder likevel ikke for overføringer i 1998, dersom også videresalg ut av konsernet av konsernoverført eiendel eller konsernoppbør for det mottakende selskap også fant sted i 1998. Eventuelle korrigeringer etter endt høringsprosess i reglene om betinget skattefritak, som er til gunst for skattyter, vil gjelde fra virkningstidspunktet for innstramningene av 30. desember 1998.