



Innst. 322 L

(2010–2011)

**Innstilling til Stortinget
fra finanskomiteen**

Prop. 78 L (2010–2011)

**Innstilling fra finanskomiteen om endringer i skatteloven
(skattefri omorganisering mv.)**

Innhold

	Side		Side
1. Innledning	5	7. Andre grenseoverskridende omorganiseringer	12
1.1 Sammen drag	5	7.1 Sammen drag	12
1.1.1 Overblikk	5	7.2 Komiteens merknader	12
1.1.2 Forslag	6		
1.1.3 Høring	8	8. Fritak eller nedsettelse av skatt etter søknad	12
1.2 Komiteens merknader	9	8.1 Sammen drag	12
2. Fusjon og fisjon mellom norske selskaper	10	8.2 Komiteens merknader	13
2.1 Sammen drag	10		
2.2 Komiteens merknader	10	9. Lojalitetsvurdering	13
3. Grenseoverskridende fusjon, fisjon og aksjebytte	10	9.1 Sammen drag	13
3.1 Sammen drag	10	9.2 Komiteens merknader	13
3.2 Komiteens merknader	11		
4. Stiftelse av SE-selskap og SCE-foretak	11	10. Administrative og økonomiske konsekvenser	13
4.1 Sammen drag	11	10.1 Sammen drag	13
4.2 Komiteens merknader	11	10.2 Komiteens merknader	14
5. Utflytting av selskaper mv.	11	11. Svalbard	14
5.1 Sammen drag	11	11.1 Sammen drag	14
5.2 Komiteens merknader	11	11.2 Komiteens merknader	15
6. Omdanning av virksomhet i Norge	12	12. Forslag fra mindretall	15
6.1 Sammen drag	12		
6.2 Komiteens merknader	12	13. Komiteens tilråding	15
		Vedlegg	18



Innst. 322 L

(2010–2011)

Innstilling til Stortinget fra finanskomiteen

Prop. 78 L (2010–2011)

Innstilling fra finanskomiteen om endringer i skatteloven (skattefri omorganisering mv.)

Til Stortinget

1. Innledning

1.1 Sammendrag

1.1.1 Overblikk

I proposisjonen fremmes forslag om en rekke endringer i skattelovens bestemmelser om skattefri omorganisering av selskaper og næringsvirksomhet. Endringene vil legge mer til rette for omorganisering av næringsvirksomhet, og bidra til at virksomhet blir organisert på en mest mulig hensiktsmessig måte. Adgangen til skattefri omorganisering utvides på viktige områder, særlig gjelder dette i grenseoverskridende tilfeller. Vilåårene for skattefri omorganisering skal i større grad enn i dag lovfestes, og det vil i færre tilfeller være nødvendig å søke departementet om fritak. Skattereglene tilpasses endrede selskapsregler om fusjon og fisjon over landegrensene, for europeisk selskap (SE-selskap) og europeisk samvirkeforetak (SCE-foretak).

Endringene bidrar også til å klargjøre vilåårene for skattefri omorganisering, og øker forutberegneligheten for skattyterne. Gjennom lovfesting av fritaksvilkår og mindre behov for å søke om fritak frigjøres tid og ressurser for involverte parter.

Selv om forslagene innebærer en mer direkte lovregulering av typetilfeller som gir grunnlag for fritak, foreslås det å videreføre bestemmelsen om skattefritak etter søknad i skatteloven § 11-22. Bakgrunnen for dette er at det ikke kan utelukkes at det kan være tilfeller som ikke er regulert av de generelle fritaks-

reglene, hvor det likevel bør være adgang til skattefri omorganisering. Dersom det skulle vise seg å forekomme bestemte typer transaksjoner som faller utenfor lovregulerte fritak, og som derfor nødvendiggjør søknad etter § 11-22, vil departementet vurdere å fremme lovforslag for å innlemme disse transaksjonene i fritaksreglene. Det skjer en fortløpende utvikling på området, og nye behov og problemstillinger vil kunne oppstå. Det klare utgangspunktet skal være lovfesting av fritaksvilkåårene, uten behov for å søke om fritak.

Forslagene i denne proposisjonen er et resultat av en gjennomgang av skattereglene om fusjon, fisjon og omdanning. Det vil si bestemmelsene i skatteloven kapittel 11 med forskrifter. Skatteloven kapittel 11 inneholder også en paragraf av en noe annen art, jf. § 11-21 om skattefri overføring av eiendeler mellom selskaper («konsernintern overføring»). Det er ikke lagt opp til en fullstendig gjennomgang av lov- og forskriftsbestemmelsene om dette temaet. Bestemmelsene om konsernintern overføring er imidlertid nært beslektet med bestemmelsene om fusjon, fisjon og omdanning, og bygger på de samme kontinuitetsbetraktningene. Det foreslås også enkelte endringer i skatteloven § 11-21.

EFTAs overvåkningsorgan (ESA) har tatt opp forhold knyttet til norske skatteregler ved utflytting av selskap og ved grenseoverskridende fusjon og fisjon. I en grunnlagt uttalelse av 2. mars 2011 konkluderer ESA med at de norske skattereglene ved utflytting av selskap og grenseoverskridende fusjon og fisjon er i strid med EØS-avtalens bestemmelser om de fire friheter samt SE-forordningen. ESA har satt en frist på to måneder for å iverksette nødvendige tiltak for å imøtekomme synspunktene i den grunnlagte uttalelsen.

Departementet antar at forslagene i proposisjonen vil innebære at det norske regelverket om utflyt-

ting av selskap og grenseoverskridende fusjon og fisjon vil oppfylle Norges forpliktelser etter EØS-avtalen, også etter de synspunkter ESA fremmer i sin grunngitte uttalelse. Departementet vil fram mot fristen fra ESA vurdere om det er behov for eventuelle ytterligere justeringer på andre punkter enn dem som er omhandlet i proposisjonen her.

Et sammendrag av forslagene er gitt i proposisjonens kapittel 2. Det er nærmere redegjort for bakgrunnen for og målsettingene med forslagene i proposisjonens kapittel 3. I proposisjonens kapittel 4 er den gjennomførte høringen av lovforslagene omtalt. I proposisjonens kapittel 5 er det kort redegjort for hovedlinjene i utenlandsk rett på området. Det foreslås enkelte endringer i terminologi og begrepsbetegnelser, noe som er omtalt i proposisjonens kapittel 6.

I høringsnotatet og i proposisjonen er det lagt opp til å beholde den lovtekniske hovedstrukturen i skatteloven kapittel 11, med samme paragrafrekkefølge som i dag. Departementet har funnet det hensiktsmessig å disponere framstillingen i denne proposisjonen med utgangspunkt i paragrafrekkefølgen i loven. I proposisjonen kapitlene 7 til 14 er kapittelinndelingen i stor grad knyttet til strukturen i skattelovens bestemmelser om skattefri omorganisering, med i hovedsak samme tematiske rekkefølge som bestemmelsene i loven. Det vil si at fusjon og fisjon behandles først (proposisjonens kapittel 7 og 8), stiftelse av SE-selskap og SCE-foretak (proposisjonens kapittel 9), deretter omdanning mv. av virksomhet etter skatteloven § 11-20 og § 11-21 (proposisjonens kapittel 11), andre grenseoverskridende omorganiseringer (proposisjonens kapittel 12), fritak eller nedsettelse etter søknad etter skatteloven § 11-22 (proposisjonens kapittel 13) og lojalitetsvurderingen etter skatteloven § 14-90 (proposisjonens kapittel 14). Mer løst fra lovens struktur behandles i proposisjonens kapittel 10 skatteplikt ved gevinst på eiendel mv. ved utflytting av selskap.

Avslutningsvis behandles økonomiske og administrative konsekvenser (proposisjonens kapittel 15) og forholdet til Svalbard som eget beskatningsområde (proposisjonens kapittel 16). Deretter følger merknader til de enkelte bestemmelsene i lovforslaget (proposisjonens kapittel 17).

De endringene som foreslås i proposisjonen, antas ikke å ha vesentlige provenyvirksomheter.

1.1.2 Forslag

LOVLIGHETSVILKÅRET

Det foreslås at det ikke lenger skal være et krav om selskapsrettslig og regnskapsrettslig lovlig gjennomføring for at en fusjon eller fisjon skal kunne skje skattefritt. Dette gjennomføres ved endring i skatteloven § 11-1 annet ledd. Se proposisjonens kapittel 7.

FUSJONS-/FISJONSFORDRINGER

Det foreslås å presisere hvordan fusjons-/fisjonsfordringer oppstått ved trekantfusjoner som gjennomføres etter fordringsmodellen, skal behandles skattemessig. Det foreslås følgende presiseringer:

- Skattemessig verdi på fordringen skal tilsvare skattemessig verdi av den egenkapital som overføres ved transaksjonen.
- Gevinst er skattepliktig og tap er fradragsberettiget når morselskapet realiserer fordringen.
- Gevinst er skattepliktig og tap er fradragsberettiget for datterselskapet når fordringen innfris.

Dette gjennomføres ved endringer i skatteloven § 11-7 annet og tredje ledd. Se proposisjonens kapittel 7.

GRENSEOVERSKRIDENDE FUSJONER, FISJONER OG AKSJEBYTTE

Det foreslås å utvide skattefritaket for fusjon mv. slik at grenseoverskridende fusjoner, fisjoner og aksjebytter kan gjennomføres skattefritt på nærmere vilkår. Et grunnleggende vilkår for skattefrihet er at transaksjonene gjennomføres med skattemessig kontinuitet. Dette innebærer følgende:

- Grenseoverskridende fusjon og fisjon mellom norske aksjeselskap/allmennaksjeselskap og utenlandske selskap med begrenset ansvar hjemmehørende innenfor EØS, kan gjennomføres uten skattemessige konsekvenser for aksjonærene og selskapene. Det samme gjelder for stiftelse av et europeisk samvirkeforetak ved fusjon etter SCE-loven § 5. Skattefritak for eiendeler, rettigheter og forpliktelser i overdragende norsk selskap forutsetter imidlertid at eiendelene, rettighetene og forpliktelsene ikke tas ut av norsk beskatningsområde ved fusjonen eller fisjonen.
- Aksjebytte ved overføring av minst 90 prosent av aksjene i norsk overdragende aksjeselskap/allmennaksjeselskap mot vederlag i aksjer i overtakende selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i en annen stat, kan gjennomføres uten skattemessige konsekvenser for norske aksjonærer. Tilsvarende gjelder der overtakende aksjeselskap/allmennaksjeselskap er hjemmehørende i Norge og overdragende selskap med begrenset ansvar er hjemmehørende i en annen stat.
- Fusjon, fisjon og aksjebytte i utlandet skal på nærmere vilkår kunne gjennomføres skattefritt for norske aksjonærer i utenlandsk selskap og for eiendeler, rettigheter og forpliktelser i utenlandsk selskap som har tilknytning til norsk beskatningsområde, for eksempel gjennom filial i Norge. Fritak forutsetter at transaksjonene gjen-

nomføres i samsvar med prinsipper for skattemessig kontinuitet for slike transaksjoner i den stat hvor det overdragende selskap er hjemmehørende. Videre forutsetter skattefritak for det overdragende utenlandske selskapets eiendeler mv. i Norge, at eiendelene mv. ikke tas ut av norsk beskatningsområde ved fusjonen eller fisjonen.

Det foreslås videre at det settes som vilkår at grenseoverskridende fusjon, fisjon eller aksjebytte bare kan gjennomføres skattefritt dersom selskapene som deltar i transaksjonen, ikke er hjemmehørende i et lavskatteland utenfor EØS, jf. § 10-63. Det samme gjelder for selskap hjemmehørende i et lavskatteland innenfor EØS med mindre selskapet eller selskapene er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i EØS-staten, jf. § 10-64 bokstav b.

Adgangen til å gjennomføre skattefri grenseoverskridende fusjon, fisjon og aksjebytte foreslås tatt inn i skatteloven § 11-11. Se proposisjonens kapittel 8.

SE-SELKAPER OG SCE-FORETAK

Det foreslås at stiftelse av europeisk selskap (SE-selskap) skal kunne gjennomføres skattefritt ved fusjon etter de samme regler som foreslås for fusjon av allmennaksjeselskap. For europeisk samvirkeforetak (SCE-foretak) foreslås det at stiftelse ved fusjon skal kunne gjennomføres på tilsvarende vilkår som for SE-selskap. Omdanning av allmennaksjeselskap til SE-selskap vil kunne skje skattefritt. Tilsvarende vil gjelde ved omdanning av samvirkeforetak til SCE-foretak.

Det vises til § 11-11 annet ledd. Se proposisjonens kapittel 9.

UTFLYTTING AV SELSKAPER

Det foreslås endringer i reglene om skattlegging ved utflytting av selskaper, herunder SE-selskaper og SCE-foretak. I samsvar med høringsnotatet foreslås skattefritak på selskaps- og foretaksnivå ved utflytting av SE-selskaper og SCE-foretak. Det foreslås også tilsvarende skattefritak ved utflytting av andre selskaper til EØS. Vilkårene for skattefritak på selskaps- eller foretaksnivå skal være de samme som etter forslaget om skattefritak ved grenseoverskridende fusjoner og fisjoner innenfor EØS, jf. proposisjonens kapittel 8.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven §§ 10-37 og 10-71. Se proposisjonens kapittel 10.

OMDANNING

Det foreslås at anvendelsesområdet for skattefri omdanning etter skatteloven § 11-20, jf. skattelovforskriften § 11-20, utvides. Utvidelsen omfatter omdanning til aksjeselskap eller allmennaksjesel-

skap fra statsforetak, interkommunalt selskap og samvirkeforetak.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 11-20. Se proposisjonens kapittel 11.

GRENSEOVERSKRIDENDE OVERFØRING AV VIRKSOMHET

Det foreslås utvidet adgang til å gi forskrift om skattefri overføring av virksomhet mv. i grenseoverskridende tilfeller. Det er gjennom fritakspraksis dokumentert behov for regler om skattefritak også for slike overføringer. Overføring av virksomhet i filial til aksjeselskap mv. vil etter forslaget kunne foretas uten at umiddelbar skatteplikt utløses. Fullmakten i § 11-21 om skattefri overføring av eiendeler mellom selskaper mv. foreslås derfor utvidet slik at det også kan gis forskriftsbestemmelser om følgende tilfeller:

- Overføring av virksomhet i norsk selskaps filial i utlandet til aksjeselskap i samme stat.
- Overføring av virksomhet i norsk filial av utenlandsk selskap til norsk aksjeselskap.
- Overføring mellom filialer av tilknyttede eiendeler, gjeld og virksomhet, forutsatt at de utenlandske eierselskapene inngår i et konsern.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 11-21 første ledd. Se proposisjonens kapittel 12.

LEMPNING ETTER SØKNAD

Det foreslås en språklig justering av ordlyden i skatteloven § 11-22. Etter skatteloven § 11-22 kan departementet i konkrete tilfeller samtykke til fritak for gevinstbeskatning ved omorganisering av virksomhet. Ordningen er forutsatt benyttet dersom de generelle fritaksreglene ved fusjon og fisjon av selskaper, omdanning av virksomhet og konserninterne overføringer ikke kan anvendes, og beskatning vil hindre en ønskelig omorganisering, som tar sikte på rasjonalisering og effektivisering av virksomheten. Departementet foreslår at skattefritaksordningen videreføres uten de innstramninger som ble foreslått i høringsnotatet, men med en språklig oppdatering.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 11-22. Se proposisjonens kapittel 13.

LOJALITETSBESTEMMELSEN

Skatteloven § 14-90 om bortfall eller oppgjør av skatteposisjoner ved skattemotiverte transaksjoner videreføres, men det foreslås noen endringer i bestemmelsen. Bestemmelsens anvendelsesområde utvides til også å omfatte statsforetak og interkommunale selskaper. Det presiseres at bestemmelsen også skal gjelde for deltakerlignede selskaper. Videre utvides anvendelsesområdet fra å gjelde fusjon og

fisjon mv., til å gjelde all omorganisering etter skatteloven kapittel 11.

I motsetning til i høringsnotatet foreslås ikke lovfesting av et aktivitetskrav.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 14-90. Se proposisjonens kapittel 14.

1.1.3 Høring

De viktigste avvikene mellom forslagene i høringsnotatet og i proposisjonen er:

- Gevinst og tap på fusjons-/fijnsjonsfordring:

I høringsnotatet ble det også foreslått at gevinst og tap ved realisasjon eller innfrielse av fusjons-/fijnsjonsfordringer skulle føres på gevinst- og tapskonto. Dette forslaget fremmes ikke. Det vises til nærmere omtale i proposisjonens kapittel 7.

- Grenseoverskridende fusjon, fisjon og aksjebytte:

I høringsnotatet ble det foreslått at det bare kan gjennomføres skattefritt aksjebytte mellom norske selskaper og utenlandske selskaper utenfor EØS. Departementet foreslår i proposisjonen at adgangen til skattefritt aksjebytte utvides til også å gjelde for selskaper innenfor EØS. Det vises til nærmere omtale i proposisjonens kapittel 8.

- Flytting av selskap, herunder SE-selskap og SCE-foretak:

Det foreslås skattefritak på eier- og selskapsnivå ved flytting av andre typer selskaper enn SE-selskaper og SCE-foretak til normalskatteland i EØS. Det vises til nærmere omtale i proposisjonens kapittel 10.

- Skatteloven § 14-90 om bortfall eller oppgjør av generelle skatteposisjoner ved skattemotiverte transaksjoner:

I denne proposisjonen foreslås et videre anvendelsesområde for bestemmelsen enn i høringsnotatet. Anvendelsesområdet utvides til å omfatte statsforetak og interkommunale selskaper. Videre presiseres det at bestemmelsen også gjelder for deltakerlignede selskaper.

I motsetning til i høringsnotatet foreslås det ikke noen lovfesting av et aktivitetskrav i proposisjonen. Det vises til nærmere omtale i proposisjonens kapittel 14.

Utkast til endringer i reglene om skattemessig behandling av omorganisering og omdanning ble sendt på høring 18. januar 2010. Notatet ble sendt til i alt 50 høringsinstanser. Av disse mottok departementet svar fra 32 instanser, hvorav 11 hadde synspunkter til høringsnotatet. I tillegg fikk departemen-

tet uttalelser med synspunkter fra 11 instanser som ikke stod på høringslisten.

Nedenfor gjengis det fra proposisjonens punkt 4.2 der det redegjøres for hovedtrekkene i høringsinstansenes synspunkter på forslagene i høringsnotatet:

Instansene som uttaler seg, er i hovedsak positive til forslagene i høringsnotatet. Det vises særlig til at forslagene om lovfesting av skatteregler for skattefrie grenseoverskridende omorganiseringer bidrar til forenkling og økt forutberegnelighet på praktisk viktige områder. Det samme gjelder forslaget om å oppheve skattefritaksvilkåret om at omorganiseringen må være selskaps- og regnskapsrettslig lovlig gjennomført, jf. kapittel 11 i høringsnotatet. Høringsinstansene uttaler seg videre gjennomgående positivt til forslaget i notatets kapittel 7, om å klargjøre at vilkåret om skattemessig kontinuitet ved omdanning gjelder både inngangsverdi og ervervstidspunkt.

Forslaget i høringsnotatet punkt 16.5.1, om å åpne for at fusjonslignende transaksjoner (aksjebytte) mellom et norsk aksjeselskap/allmennaksjeselskap og ett eller flere selskaper hjemmehørende utenfor EØS kan skje skattefritt, får bred støtte. Enkelte instanser uttaler imidlertid at det også bør åpnes for slike transaksjoner med selskap hjemmehørende innenfor EØS, herunder også mellom selskap hjemmehørende i Norge.

Mange instanser støtter også forslaget om å utvide anvendelsesområdet for reglene i skatteloven § 14-90 om oppgjør eller bortfall av generelle skatteposisjoner ved skattemotiverte transaksjoner, slik at de gjelder for alle omorganiseringer etter skatteloven kapittel 11. Flere instanser er imidlertid kritiske til forslaget om å lovfeste et aktivitetskrav i denne bestemmelsen. Det anføres blant annet at en slik lovfesting trolig ikke vil innebære noen klargjøring og forenkling, og at den i tillegg kan reise nye problemstillinger.

Flere instanser uttaler at forslaget om å innskrenke anvendelsesområdet for skatteloven § 11-22 vil være uheldig. Det vises blant annet til at det ikke alltid vil være hensiktsmessig å gjennomføre en omorganisering innenfor rammene av de skattefrie løsningene som er lovregulert, selv om det er teknisk gjennomførbart.

Noen instanser er også negative til forslaget i høringsnotatet om at gevinst og tap ved realisasjon av fusjons- og fusjonsfordring skal føres på gevinst- og tapskonto, blant annet fordi dette anses som en unødvendig innstramning, som også kan ha en innlånseffekt.

Det blir også reist spørsmål ved vurderingene i høringsnotatet om forholdet til Norges folkerettslige forpliktelser etter EØS-avtalen og skatteavtaler. Det argumenteres for at vurderingene i større grad bør knyttes opp mot de generelle forpliktelsene etter

EØS-avtalen, herunder de fire friheter, og i mindre grad mot særskilte EU-direktiver (sekundærlovgivning). Det anføres at enkelte av de foreslåtte løsnin-
gene kan være i strid med disse forpliktelsene.

Enkeltuttalelser, og uttalelser som gjelder mer avgrensede eller spesielle forhold, blir omtalt nær-
mere i tilknytning til behandlingen av de aktuelle spørsmålene i proposisjonen.

1.2 Komiteens merknader

Komiteen, medlemmene fra Arbeiderpartiet, Thomas Breen, Irene Johansen, Gerd Janne Kristoffersen, lederen Torgeir Micaelsen, Torfinn Opheim, Anita Orlund og Dag Ole Teigen, fra Fremskrittspartiet, Ulf Leirstein, Jørund Rytman, Kenneth Svendsen og Christian Tybring-Gjedde, fra Høyre, Gunnar Gundersen, Arve Kambe og Jan Tore Sanner, fra Sosialistisk Venstreparti, Inga Marte Thorkildsen, fra Senterpartiet, Per Olaf Lundteigen, fra Kristelig Folkeparti, Hans Olav Syversen, og fra Venstre, Borghild Tenden, viser til rettebrev av 4. mai 2011 til proposisjonen fra finansminister Sigbjørn Johnsen. Brevet følger som vedlegg til denne innstillingen.

Komiteen viser til forslag om en rekke endringer i skattelovens bestemmelser om skattefri omorganisering av selskaper og næringsvirksomhet. Forslagene vil legge mer til rette for omorganisering av næringsvirksomhet, og bidra til at virksomhet blir organisert på en mest mulig hensiktsmessig måte. Endringene bidrar også til å klargjøre vilkårene for skattefri omorganisering, og øker forutberegneligheten for skattyterne.

Komiteen har merket seg at de fleste høringsinstansene har uttalt seg positivt til forslagene i høringsnotatet. Det vises særlig til at forslagene om lovfesting av skatteregler for skattefrie grenseoverskridende omorganiseringer bidrar til forenkling og økt forutberegnelighet på praktisk viktige områder.

Komiteens flertall, medlemmene fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti og Senterpartiet, mener forslaget vil bidra til å frigjøre tid og ressurser for næringslivet. Dette føyer seg inn i rekken av gode næringspolitiske grep som forenkler hverdagen for bedriftene, og er god rød-grønn politikk.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet, Høyre, Kristelig Folkeparti og Venstre mener det er fornuftig at skattereglene endelig tilpasses regnskapsreglene når det gjelder omdannelse, fusjon og fisjon, eller omorgani-

sering for øvrig. Disse medlemmer mener imidlertid regjeringen har brukt unødig lang tid på å fremme regelendringene.

Disse medlemmer finner også flertallets skryt av regelendringene noe underlig, ettersom det er EFTAs overvåkningsorgan (ESA) som har tatt opp problemene med norske skatteregler ved utflytting av selskap og ved grenseoverskridende fusjon og fisjon. Det er altså ikke primært regjeringens fokus på forenkling av bedriftenes hverdag som er bakgrunnen for proposisjonen, slik saksordfører og flertallet forsøker å gi inntrykk av.

Disse medlemmer ser det for øvrig som positivt at Finansdepartementet uttaler en konstruktiv holdning til slike problemstillinger ettersom de skriver:

«Dersom det skulle vise seg å forekomme bestemte typer transaksjoner som faller utenfor lovregulerte fritak, og som derfor nødvendiggjør søknad etter § 11-22, vil departementet vurdere å fremme lovforslag for å innlemme disse transaksjonene i fritaksreglene.»

Disse medlemmer er fornøyd med at regjeringen ikke foreslår de innstramminger i ordningen som gikk frem av høringsnotatet.

Disse medlemmer er også fornøyd med at regjeringen ikke foreslår at gevinst og tap ved realisasjon eller innfrielse av fusjons- og fisjonsfordringer skal føres på gevinst- og tapskonto. Dette ville vært en innstramming i forhold til dagens praksis, noe som kunne ført til uheldige innlåsnings effekter.

Disse medlemmer viser til at flere høringsinstanser har uttalt at det bør åpnes for et enklere omorganiseringsalternativ for NUF for de som ønsker å flytte virksomheten skattefritt fra en filial til et aksjeselskap. Disse medlemmer kan ikke se at dette er tilfredsstillende ivarettatt gjennom proposisjonen. Omdannelse fra NUF til aksjeselskap skal fortsatt skje etter en relativt tungvint metode gjennom reglene om konserninterne overføringer, og disse medlemmer anbefaler derfor regjeringen å komme tilbake med klare regler for omorganisering av NUF.

Disse medlemmer viser til Revisorforeningens høringsuttalelse der de uttaler at det må være en fordel både for eiere av NUN-NUF, for rådgivere, for revisorer som reviderer filialene som er underlagt revisjonsplikt, og for ulike myndigheter som må forholde seg til NUF, at det åpnes for et enklere omorganiseringsalternativ for de som ønsker å flytte virksomheten skattefritt fra en filial til et aksjeselskap, slik at antallet NUN-NUF går ned.

Disse medlemmer fremmer følgende forslag:

«Stortinget ber regjeringen fremme lovforslag for Stortinget om omdannelse av NUF til aksjeselskap slik at dette blir en enklere prosess enn det regjeringen legger opp til gjennom Prop. 78 L (2010–2011).»

Når det gjelder endringen og omtalen av skatteloven § 14-90, mener disse medlemmer det er riktig med likebehandling av ulike selskapsformer. Disse medlemmer ønsker imidlertid en mer liberal adgang til å omsette skatteposisjoner enn etter gjeldende rett. Disse medlemmer viser til at flere høringsinstanser, blant annet Advokatfirmaet Hjort DA, har uttalt seg kritisk til gjennomskjæringsregelen i skatteloven § 14-90 og blant annet aktivitetskravet. Disse medlemmer ønsker følgelig en mindre streng praktisering enn det departementet legger opp til.

2. Fusjon og fisjon mellom norske selskaper

2.1 Sammendrag

Skatteloven § 11-1 annet ledd har vilkår om at fusjoner og fisjoner må gjennomføres på lovlig måte etter selskapsrettslige og regnskapsrettslige regler for å omfattes av reglene om skattefri fusjon eller fisjon. I dette kapittelet foreslås det å oppheve dette vilkåret for skattefrie fusjoner og fisjoner.

Konsernfusjoner og -fisjoner kjennetegnes ved at aksjonærene i det overdragende selskapet ikke mottar vederlagsaksjer i det overtakende selskapet, men i et selskap i samme konsern som det overtakende selskapet. Konsernfusjoner og -fisjoner kan gjennomføres uten beskatning såfremt aksjonærene i det overdragende selskapet mottar vederlagsaksjer i det overtakende selskapets morselskap, jf. skatteloven §§ 11-2 første ledd og 11-4 første ledd med henvisning til de relevante bestemmelser i aksjeloven og allmennaksjeloven. Slike konsernfusjoner og -fisjoner omtales i det følgende som trekantfusjoner og -fisjoner.

Trekantfusjoner og -fisjoner gjennomføres normalt etter den såkalte fordringsmodellen. Det innebærer at det overtakende selskapet utsteder en fordring som tilsvare egenkapitalen som det overtakende selskapet tilføres ved fusjonen eller fisjonen. Denne fordringen benyttes som aksjekapitalinnskudd for aksjene som utstedes i det overtakende selskapets morselskap.

Ved trekantfusjoner og -fisjoner som gjennomføres etter fordringsmodellen, oppstår det spørsmål om den skattemessige behandlingen av fusjons- eller fisjonsfordringen. I dette kapittelet foreslås det å presisere i skatteloven § 11-7 at skattemessig verdi på fordringen skal tilsvare skattemessig verdi av den

egenkapitalen som overføres til det overtakende selskapet ved trekantfusjonen eller -fisjonen. Det foreslås videre å lovfeste at gevinst eller tap ved realisasjon eller innfrielse av fusjons- og fisjonsfordringer skal være skattepliktig/fradragsberettiget for morselskapet og datterselskapet. Dette er etter departementets syn i samsvar med gjeldende ulovfestet rett.

I høringsnotatet ble det også foreslått at gevinst og tap ved realisasjon eller innfrielse av fusjons- og fisjonsfordringer skulle føres på gevinst- og tapskonto. Etter en ny vurdering er departementet kommet til at dette endringsforslaget ikke fremmes.

Gjeldende rett, forslag i høringsnotatet, høringsinstansenes synspunkter og departementets vurderinger og forslag er nærmere omtalt i proposisjonens kapittel 7.

Departementet foreslår at endringene i § 11-1 annet ledd og § 11-7 annet og tredje ledd trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2011.

2.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til regjeringens forslag.

3. Grenseoverskridende fusjon, fisjon og aksjebytte

3.1 Sammendrag

Etter skatteloven § 11-1 annet ledd gjelder bestemmelsene om skattefri fusjon og fisjon bare når alle selskapene som deltar i fusjonen eller fisjonen er hjemmehørende i Norge.

Grenseoverskridende fusjon, fisjon og aksjebytte utløser etter gjeldende rett beskatning etter skattelovens alminnelige regler. For at fusjonen, fisjonen eller aksjebyttet skal kunne gjennomføres skattefritt, har det derfor vært nødvendig å søke om fritak etter skatteloven § 11-22. Departementet har vurdert om det er behov for å endre skattereglene knyttet til grenseoverskridende fusjon, fisjon og aksjebytte slik at det lovfestes skattefritak for slike transaksjoner på nærmere vilkår.

Departementet foreslår i hovedsak å følge opp forslagene i høringsnotatet. Hovedpunktene i forslagene er:

- Grenseoverskridende fusjon og fisjon mellom norske aksjeselskap/allmennaksjeselskap og utenlandske selskap med begrenset ansvar hjemmehørende innenfor EØS, skal kunne gjennomføres uten skattemessige konsekvenser for aksjonærene og selskapene. Skattefritak for eiendeler, rettigheter og forpliktelser i overdragende norsk selskap forutsetter imidlertid at eiendelene, rettighetene og forpliktelsene ikke tas ut av norsk beskatningsområde ved fusjonen eller fisjonen.

- Aksjebytte ved overføring av minst 90 prosent av aksjene i overdragende aksjeselskap/allmennaksjeselskap hjemmehørende i Norge mot aksjer i overtakende selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i en annen stat, skal kunne gjennomføres uten skattlegging av aksjonærene. Tilsvarende gjelder også der overtakende aksjeselskap/allmennaksjeselskap er hjemmehørende i Norge og overdragende selskap med begrenset ansvar er hjemmehørende i en annen stat.
- Fusjon, fisjon og aksjebytte i utlandet skal på nærmere vilkår kunne gjennomføres skattefritt for norske aksjonærer i utenlandsk selskap og for eiendeler, rettigheter og forpliktelser i utenlandsk selskap som har tilknytning til norsk beskatningsområde, for eksempel gjennom filial i Norge.

Gjeldende rett, forslag i høringsnotatet, høringsinstansenes synspunkter og departementets vurderinger og forslag er nærmere omtalt i proposisjonens kapittel 8.

Departementet foreslår at endringene i skatteloven § 11-1 annet ledd nytt annet punktum og § 11-11 trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2011.

3.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til regjeringens forslag.

4. Stiftelse av SE-selskap og SCE-foretak

4.1 Sammendrag

I proposisjonens kapittel 9 gis det en omtale av skatteregler for stiftelse av europeisk selskap (SE) og europeisk samvirkeforetak (SCE). Skattemessig regulering av dette området er aktuelt etter innføring av selskapsrettslige regler knyttet til disse selskapsformene, jf. hhv. lov 1. april 2005 nr. 14 om europeiske selskaper ved gjennomføring av EØS-avtalen vedlegg XXII nr. 10a (rådsforordning (EF) nr. 2157/2001) (SE-loven) og lov 30. juni 2006 nr. 50 om europeiske samvirkeforetak ved gjennomføring av EØS-avtalen vedlegg XXII nr. 10c (rådsforordning (EF) nr. 1435/2003) (SCE-loven).

Gjeldende rett, forslag i høringsnotatet, høringsinstansenes synspunkter og departementets vurderinger og forslag er nærmere omtalt i proposisjonens kapittel 9.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 11-11 annet ledd.

Departementet foreslår at endringene i skatteloven § 11-11 annet ledd trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2011.

4.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til regjeringens forslag.

5. Utflytting av selskaper mv.

5.1 Sammendrag

Departementet foreslår endringer i reglene om skattlegging ved utflytting av selskaper mv. Skatteplikten for gevinst på eiendeler (herunder rettigheter) og forpliktelser ved utflytting av selskaper foreslås avvirket ved flytting til normalskatteland innenfor EØS, og ved flytting til lavskatteland innenfor EØS der selskapet blir reelt etablert med reell økonomisk aktivitet i den andre EØS-staten. For eiendeler, rettigheter og forpliktelser som mister tilknytning til norsk beskatningsområde ved utflyttingen, vil reglene om beskatning ved uttak fra norsk beskatningsområde gjelde.

Det foreslås også å avvikle skatteplikten for gevinst på aksjer og andre eierandeler i selskaper som flytter ut av Norge. Også avviklingen av skatteplikten på eiernivå skal gjelde selskapsutflyttinger til normalskatteland innenfor EØS, og til lavskatteland innenfor EØS der selskapet blir reelt etablert med reell økonomisk aktivitet i den andre EØS-staten. Skattemessige verdier og andre skatteposisjoner knyttet til eierandelene skal videreføres med kontinuitet.

Bakgrunnen for endringsforslagene er de foreslåtte endringene i skattereglene for grenseoverskridende fusjoner og fisjoner i kapittel 8. Departementet legger til grunn at det er hensiktsmessig med en større grad av skattemessig likebehandling av ulike typer utflytting og uttak til andre stater i EØS. Etter forslagene i denne proposisjonen vil uttak av eiendeler og forpliktelser fra norsk beskatningsområde til annen stat i EØS i det vesentlige behandles likt, uavhengig av om det skjer ved en selskapsutflytting, ved uttak av enkelte eiendeler og forpliktelser, eller ved en grenseoverskridende fusjon/fisjon innenfor EØS.

Gjeldende rett, forslag i høringsnotatet, høringsinstansenes synspunkter og departementets vurderinger og forslag er nærmere omtalt i proposisjonens kapittel 10.

Det vises til forslag til skatteloven § 10-71 nytt annet til femte ledd og forslag til endring av skatteloven § 10-37 tredje og fjerde ledd samt nytt femte ledd.

Departementet foreslår at endringene i skatteloven § 10-37 tredje og fjerde ledd samt nytt femte ledd og § 10-71 nytt annet til femte ledd trer i kraft straks.

5.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til regjeringens forslag.

6. Omdanning av virksomhet i Norge

6.1 Sammendrag

Endring av juridisk organisasjonsform der virksomhet og tilhørende eiendeler og gjeld overdras til et nytt selskap eller foretak med en annen organisasjonsform enn det opprinnelige foretaket, betegnes gjerne som omdanning. Med hjemmel i skatteloven § 11-20 er det i Finansdepartementets skattelovforskrift gitt bestemmelser om skattefri omdanning av enkeltpersonforetak og deltakerlignet selskap til aksjeselskap.

Departementet foreslår at anvendelsesområdet for skattefri omdanning etter skatteloven § 11-20, jf. skattelovforskriften § 11-20, utvides til å gjelde omdanning til aksjeselskap eller allmennaksjeselskap fra statsforetak, interkommunalt selskap og samvirkeforetak.

Gjeldende rett, forslag i høringsnotatet, høringsinstansenes synspunkter og departementets vurderinger og forslag er nærmere omtalt i proposisjonens kapittel 11.

Det vises til forslag til endringer av skatteloven § 11-20.

Departementet foreslår at endringene i skatteloven § 11-20 trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2011.

6.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til regjeringens forslag.

7. Andre grenseoverskridende omorganiseringer

7.1 Sammendrag

Bestemmelsene om konserninterne overføringer er nå plassert i skatteloven § 11-21 med ytterligere regulering i skattelovforskriften § 11-21. Forslaget går ut på å utvide adgangen til å gi forskrifter til også å omfatte tre grenseoverskridende transaksjonsformer. Dette er hensiktsmessig fordi vilkårene i forskriften, som i dag i utgangspunktet bare gjelder for innenlandske konserninterne overføringer, også bør anvendes så langt de passer på grenseoverskridende tilfeller.

I dette kapitlet foreslås det således å utvide anvendelsesområdet for reglene om skattefrihet for konserninterne overføringer av eiendeler mv. Nå gjelder reglene i utgangspunktet bare for overføringer som gjennomføres mellom selskaper hjemmehørende i Norge. Det foreslås skattefrihet på nærmere vilkår også ved gjennomføring av tre ulike former for grenseoverskridende transaksjoner:

- Overføring av virksomhet i norsk selskaps filial i utlandet til nystiftet datterselskap i samme stat.
- Overføring av virksomhet i norsk filial av utenlandsk selskap til norsk aksjeselskap i samme konsern.
- Overføring av eiendeler, gjeld og virksomhet mellom filialer i Norge av utenlandske selskaper som inngår i samme konsern.

Det skal fortsatt ikke være anledning til å overføre underskudd mellom filialer eller konsernselskaper etter disse reglene. Det foreslås imidlertid adgang til å overføre skatteposisjoner ved overføring av hel virksomhet fra norsk filial av utenlandsk selskap til selskap hjemmehørende i Norge og ved overføring mellom utenlandske konsernselskaper av hel virksomhet knyttet til filial i Norge.

Departementet har i denne proposisjonen ikke hatt til hensikt å foreta en fullstendig gjennomgang av reglene om skattefrihet ved konserninterne overføringer i skatteloven § 11-21. Siktemålet er begrenset til å legge til rette for skattefrihet for noen grenseoverskridende transaksjonsformer som i praksis har forekommet i en viss utstrekning.

Gjeldende rett, forslag i høringsnotatet, høringsinstansenes synspunkter og departementets vurderinger og forslag er nærmere omtalt i proposisjonens kapittel 12.

Det vises til forslag til skatteloven § 11-21 første ledd.

Departementet foreslår at endringene i skatteloven § 11-21 trer i kraft straks.

7.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til regjeringens forslag.

8. Fritak eller nedsettelse av skatt etter søknad

8.1 Sammendrag

Gevinst ved realisasjon av formuesobjekt er som hovedregel skattepliktig inntekt.

Skatteloven § 11-22 gir departementet myndighet til å gi fritak fra denne skatteplikten. Bestemmelsen supplerer generelle fritaksregler blant annet ved fusjon og fisjon av selskaper, omdanning av virksomhet og konserninterne overføringer, og er forutsatt benyttet i tilfeller der skattereglene hindrer en ønskelig omorganisering med sikte på rasjonalisering og effektivisering av virksomhet. Fritakshjemmelen ble opprinnelig innført ved lov 9. juni 1961 nr. 16.

Bakgrunnen var at den dagjeldende regel om skatteplikt ved «betydelige aksjesalg» ble ansett som et hinder for nødvendige omorganiseringer og etablering av større enheter i norsk næringsliv. Departementet

mentet fant ikke grunnlag for å foreslå et generelt unntak for beskatning for slike tilfeller, men mente at fritak måtte bygge på en vurdering av de konkrete omstendigheter i den enkelte sak. Det ble derfor foreslått regler som ga Kongen adgang til å samtykke til skattefritak i nærmere tilfeller, jf. Ot.prp. nr. 30 (1960–1961). Finanskomiteen sluttet seg til forslaget i Innst. O. XIII (1960–1961), men understreket de prinsipielle betenkeligheter ved å ha en samtykkeordning som kunne frita eller lempe beskatningen. Det ble uttalt at spørsmålet om skatteplikt og omfanget av den i størst mulig utstrekning bør gå direkte fram av lovgivningen.

I høringsnotatet foreslo departementet en innstramning av fritakshjemmelen i skatteloven § 11-22. En rekke høringsinstanser har uttalt seg kritisk om dette forslaget. Etter en nærmere vurdering har departementet valgt å ta høringsinstansenes innvendinger til følge. Det foreslås derfor en videreføring av departementets fullmakt til å samtykke til skattefritak ved omorganisering av virksomhet.

Gjeldende rett, forslag i høringsnotatet, høringsinstansenes synspunkter og departementets vurderinger og forslag er nærmere omtalt i proposisjonens kapittel 13.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 11-22.

Departementet foreslår at endringen i skatteloven § 11-22 trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2011.

8.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til regjeringens forslag.

9. Lojalitetsvurdering

9.1 Sammendrag

I skatteloven finnes en egen bestemmelse som begrenser virkningene av skattemotivert fusjon og fisjon mv. i § 14-90. Som ledd i gjennomgangen av reglene om skattefri omorganisering har departementet vurdert grunnlaget for § 14-90, og om det er behov for å justere innholdet i bestemmelsen.

Formålet med reglene om skattefri omdanning, fusjon og fisjon er å legge til rette for at virksomhet blir organisert på en optimal måte, jf. nærmere omtale i proposisjonens kapittel 3. Det er imidlertid en risiko for at reglene brukes i transaksjoner som ikke tar sikte på å gi virksomheten optimale organisatoriske rammer, men som har som hovedformål å overføre verdien av skatteposisjoner mellom skattytere. En slik bruk vil være i strid med intensjonene bak reglene, og bør ikke gi grunnlag for skattefrihet.

Skatteposisjoner det kan være aktuelt å overføre i forbindelse med en omorganisering, er særlig:

- underskudd
- tom positiv saldo
- negativ gevinst- og tapskonto (GTK).

Disse skatteposisjonene vil redusere framtidig skattepliktig inntekt, og kan ha stor verdi. Ved avviking og likvidasjon av et selskap vil posisjonene bortfalle. I stedet for å avvike eller selge en ulønnsom virksomhet med slike skatteposisjoner kan partene forsøke å oppnå at skatteposisjonene videreføres ved bruk av reglene om skattefri omorganisering. Det vil også utsette beskatningstidspunktet. Det primære med transaksjonen vil da være å utnytte verdien av skatteposisjonene, ikke å videreføre virksomheten.

Etter departementets vurdering er det behov for en særskilt lovbestemmelse for å begrense virkningen av en slik utnyttelse av reglene om skattefri omorganisering. Departementet foreslår at § 14-90 videreføres, men med enkelte endringer i bestemmelsen. Bestemmelsen bygger på en lojalitetsvurdering, hvor aktivitet før og etter omorganiseringen inngår som et sentralt moment. Men i motsetning til i høringsnotatet foreslås det ikke noen lov- eller forskriftsfesting av et slikt aktivitetskrav.

Gjeldende rett, vurderinger og forslag i høringsnotatet, høringsinstansenes synspunkter og departementets vurderinger og forslag er nærmere omtalt i proposisjonens kapittel 14.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 14-90.

Departementet foreslår at endringene i skatteloven § 14-90 trer i kraft straks og får virkning fra og med inntektsåret 2012.

9.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til regjeringens forslag.

10. Administrative og økonomiske konsekvenser

10.1 Sammendrag

Administrative konsekvenser

I proposisjonen foreslås justeringer i bestemmelsene om skattefri omorganisering på områder hvor det i dag er lovfestet adgang til å gjennomføre skattefri omorganisering. Det gjelder særlig forslagene om å fjerne kravet om selskapsrettslig og regnskapsrettslig lovlig gjennomføring for skattefri fusjon og fisjon, og om å tilrettelegge for trekantfusjon/-fisjon. Gjennomføring av disse presiseringene antas ikke å ville få administrative konsekvenser av særlig betydning for skatteetaten.

I proposisjonen foreslås også en utvidelse av den lovregulerte adgangen til å omdanne virksomhet. Utgangspunktet blir større grad av lovfesting av fri-

taksvilkårene, uten behov for å søke om fritak. Gjennom endringene legges det også til rette for grenseoverskridende omorganisering, i tilfeller hvor det i dag har vært nødvendig med søknad om skattefritak. I tillegg foreslås å lovfeste adgangen til grenseoverskridende skattefri fusjon og fisjon, og fusjons-/fijonslignende transaksjoner (aksjebytte). Disse endringene vil innebære at departementet får færre individuelle søknader til behandling. Samtidig kan de innebære at antall grenseoverskridende transaksjoner øker. De siste årene har antall søknader om skattefritak vært noe lavere enn tidligere, noe som også må ses i sammenheng med innføring av fritaksmetoden. I gjennomsnitt de siste fem årene har det vært 20–30 søknader per år, og omtrent halvparten av disse gjaldt grenseoverskridende transaksjoner. I departementet vil det bli frigjort administrative ressurser ved at individuell søknadsbehandling som utgangspunkt bortfaller i de regulerte tilfellene. På den annen side vil en økning i antall grenseoverskridende transaksjoner medføre et større behov for skatteetatens kontroller med at transaksjonene skjer i henhold til regelverket. Totalt sett forventes heller ikke disse forslagene å få vesentlige konsekvenser for ressursbehovet i skatte-
staten.

For skattyterne vil de foreslåtte endringene kunne ha stor betydning, ved at det blir mindre usikkerhet omkring de skattemessige konsekvensene av konkrete transaksjoner. For skattyterne blir ressurser frigjort ved at det som utgangspunkt blir unødvendig å søke om fritak. Endringene vil gi grunnlag for å treffe beslutninger uten å avvente utfallet av søknader om fritak.

Økonomiske konsekvenser

Forslagene i proposisjonen innebærer at det blir lettere å gjennomføre skattefri omorganisering ved at vilkårene klargjøres og lovfestes, og at søknad om skattefritak som utgangspunkt ikke vil være nødvendig. I tillegg vil området for skattefri omorganisering bli utvidet. En slik tilrettelegging for skattefri omorganisering kan innebære at disse øker noe i antall.

Skattefri omorganisering gir ikke grunnlag for noe varig skattefritak, men kun en utsettelse av beskatningen. Selv om antall skattefrie omorganiseringer skulle øke, er det mye som taler for at det ikke vil oppstå noe betydelig provenytap i den forbindelse.

På den annen side må det tas i betraktning at reglene om skattefri omorganisering bidrar til at næringsvirksomhet blir hensiktsmessig organisert. Tilrettelegging for skattefri omorganisering vil derfor også kunne gi en effektiviseringsgevinst, og mulighet for økte skatteinntekter.

Totalt sett er det mye som taler for at de endringene som foreslås i denne proposisjonen, ikke vil ha

noen vesentlig provenymessig virkning. Departementet har ikke grunnlag for å anslå provenyeffekten ut over dette.

10.2 Komiteens merknader

Komiteen tar redegjørelsen til orientering.

11. Svalbard

11.1 Sammendrag

Svalbard er en del av Kongeriket Norge, men er gjort til eget beskatningsområde. Den alminnelige norske skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 gjelder ikke direkte på Svalbard. For skatt til Svalbard gjelder en egen lov, jf. lov om skatt til Svalbard 29. november 1996 nr. 68 (svalbardskatteloven). Svalbardskatteloven inneholder bestemmelser om vilkårene for skatteplikt til Svalbard, om fastsettelse av skattepliktig inntekt og formue og om ligningsforvaltning og skattebetaling.

Inntektsbeskatning på Svalbard skjer dels gjennom en egen lønnstrekkordning og dels på grunnlag av ordinær ligning. Lønnstrekkordningen innebærer at arbeidsgiver på utbetalingstidspunktet holder tilbake en prosentvis del av lønnen som et endelig skatteoppgjør. Lønnstrekkordningen omfatter lønn, pensjoner og enkelte ytelser etter folketrygdloven. Skattlegging av annen inntekt og formue gjennomføres på grunnlag av ligning.

Skattlegging ved ligning er regulert i svalbardskatteloven § 3-1. Etter første ledd i denne bestemmelsen er utgangspunktet at formue og annen inntekt enn lønn skattlegges etter bestemmelsene i skatteloven. I annet ledd i samme paragraf er det oppstilt unntak fra dette utgangspunktet for enkeltbestemmelser eller grupper av bestemmelser i skatteloven. Det er ikke gjort unntak for de gjeldende bestemmelsene om skattefri omorganisering og omdanning mv. i skatteloven kapittel 11, slik at disse bestemmelsene også gjelder på Svalbard.

Forholdet til Svalbard ble ikke direkte berørt i høringsnotatet. Det er heller ingen av høringsinstansene som har kommentert bruk av bestemmelsene på Svalbard.

Etter departementets vurdering er det ikke noe som tilsier at de endringene som foreslås i denne proposisjonen, ikke også skal gjelde på Svalbard. På grunn av den henvisningsteknikken som er benyttet i svalbardskatteloven, vil de endringene som foreslås gjennomført i skatteloven, automatisk gjelde på Svalbard. Det gjelder så langt annet ikke blir særskilt bestemt.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at de foreslåtte endringene i reglene om omorganisering også skal gjelde på Svalbard. På grunn av henvis-

ningsteknikken vil ikrafttredelse skje til samme tid som i det ordinære norske skattesystemet.

11.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til regjeringens forslag.

12. Forslag fra mindretall

Forslag fra Fremskrittspartiet, Høyre, Kristelig Folkeparti og Venstre:

Forslag 1

Stortinget ber regjeringen fremme lovforslag for Stortinget om omdannelse av NUF til aksjeselskap slik at dette blir en enklere prosess enn det regjeringen legger opp til gjennom Prop. 78 L (2010–2011).

13. Komiteens tilråding

Komiteen har for øvrig ingen merknader, viser til proposisjonen og rår Stortinget til å gjøre slikt

vedtak til lov

om endringer i skatteloven
(skattefri omorganisering mv.)

I

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt gjøres følgende endringer:

§ 11-1 annet ledd skal lyde:

(2) Bestemmelsene i § 11-2 til 11-10 gjelder hvor selskapene som inngår i fusjonen eller fisjonen, er hjemmehørende i Norge. Bestemmelsen i § 11-11 gjelder for grenseoverskridende fusjon, fisjon og aksjebytte.

§ 11-7 annet og tredje ledd skal lyde:

(2) Ved fusjon i konsern etter aksjeloven og allmennaksjeloven § 13-2 annet ledd og fisjon i konsern etter aksjeloven og allmennaksjeloven § 14-2 tredje ledd, der vederlaget er aksjer i overtakende selskaps morselskap, og der kapitalforhøyelsen i morselskapet gjennomføres ved at en fordring utstedt av overtakende selskap nyttes som aksjeinnskudd, skal skattemessig verdi på fordringen settes lik skattemessig verdi av egenkapitalen som overføres ved fusjonen eller fisjonen.

(3) Gevinst ved realisasjon av fordring som nevnt i annet ledd, anses som skattepliktig inntekt for morselskapet. Det gis fradrag for tap. Tap eller gevinst som følge av at fordringen innfris til en annen verdi enn skattemessig verdi, er fradragsberettiget eller skattepliktig for det overtakende selskap.

Nåværende annet til fjerde ledd blir fjerde ledd og nytt femte og sjette ledd.

§ 11-11 skal lyde:

§ 11-11 Grenseoverskridende fusjon, fisjon og aksjebytte

(1) Ett eller flere aksjeselskaper eller allmennaksjeselskaper hjemmehørende i Norge kan

- fusjonere med overtakende selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i annen EØS-stat uten skattlegging av selskapene og aksjonærene når fusjonen skjer etter kapittel 13 i aksjeloven eller kapittel 13 i allmennaksjeloven,
- utfisjoneres til overtakende selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i annen eller andre EØS-stater uten skattlegging av selskapene og aksjonærene når fisjonen skjer etter kapittel 14 i aksjeloven eller kapittel 14 i allmennaksjeloven.

Annet vederlag enn aksjer i selskap som direkte deltar i fusjonen eller fisjonen, må ikke overstige 20 prosent av det samlede vederlaget. Bestemmelsene i §§ 11-6 til 11-10 gjelder tilsvarende.

(2) Stiftelse av europeisk samvirkeforetak (SCE-foretak) ved fusjon etter § 5 i SCE-loven kan gjennomføres skattefritt på de samme vilkår som gjelder for fusjon etter første ledd.

(3) Ved skattefri fusjon og fisjon som nevnt i første og annet ledd gjelder §§ 9-14 og 14-27 for eiere, rettigheter og forpliktelser i det overdragende selskapet som tas ut av norsk beskatningsområde ved fusjonen eller fisjonen, jf. § 9-14 annet ledd.

(4) Aksjebytte ved overføring av minst 90 prosent av aksjene i overdragende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap hjemmehørende i Norge mot aksjer i overtakende selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i annen stat kan gjennomføres uten skattlegging av aksjonærene når transaksjonen gjennomføres i samsvar med prinsipper for skattemessig kontinuitet for slike transaksjoner i den stat hvor det overtakende selskap er hjemmehørende. Tilsvarende gjelder der overtakende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap er hjemmehørende i Norge og overdragende selskap med begrenset ansvar er hjemmehørende i annen stat. Annet vederlag enn aksjer i selskap som direkte deltar i aksjebyttet, må ikke overstige 20 prosent av det samlede vederlaget. Bestemmelsene i §§ 11-6, 11-7 og 11-10 gjelder tilsvarende.

(5) Fusjon og fisjon av selskaper med begrenset ansvar hjemmehørende i en eller flere andre stater gjennomføres uten beskatning av selskapet og aksjonærene når transaksjonen gjennomføres i samsvar med prinsipper for skattemessig kontinuitet for slike transaksjoner i den stat hvor det overdragende selskap er hjemmehørende og etter de prinsipper som følger av § 11-7. Tilsvarende kan aksjebytte som nevnt i fjerde ledd mellom selskaper hjemmehørende

i en eller flere andre stater, gjennomføres uten beskatning av aksjonærene. Dersom overdragende selskap i fusjon eller fisjon som nevnt i første punktum har eiendeler, rettigheter og forpliktelser tilknyttet norsk beskatningsområde, gjelder tredje ledd tilsvarende.

(6) Fusjon mellom overtakende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap hjemmehørende i Norge og selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i annen EØS-stat gjennomføres uten skattlegging av selskapene og aksjonærene når fusjonen skjer etter kapittel 13 i aksjeloven eller kapittel 13 i allmennaksjeloven. Transaksjonen må gjennomføres i samsvar med prinsipper for skattemessig kontinuitet for slike transaksjoner i den stat hvor det overdragende selskap er hjemmehørende. Bestemmelsene i §§ 11-6 til 11-10 gjelder tilsvarende. Annet vederlag enn aksjer i selskap som direkte deltar i fusjonen, må ikke overstige 20 prosent av det samlede vederlaget. Tilsvarende gjelder ved fisjon av selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i annen EØS-stat når overtakende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap er hjemmehørende i Norge og fisjonen skjer etter kapittel 14 i aksjeloven eller kapittel 14 i allmennaksjeloven.

(7) Skattefritak etter denne paragraf gjelder ikke når ett eller flere av selskapene som deltar i fusjonen, fisjonen eller aksjebyttet er hjemmehørende i et lavskatteland utenfor EØS, jf. § 10-63. Det samme gjelder når ett eller flere selskaper er hjemmehørende i et lavskatteland innenfor EØS dersom selskapet eller selskapene ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i den EØS-staten, jf. § 10-64 bokstav b.

§ 11-20 skal lyde:

§ 11-20 Skattefri omdanning av virksomhet

(1) Departementet kan gi forskrift om at følgende selskap eller foretak kan omdannes til aksjeselskap eller allmennaksjeselskap uten å utløse skattlegging:

- a. enkeltpersonforetak,
- b. virksomhet drevet av kommune eller fylkeskommune,
- c. interkommunalt selskap,
- d. deltakerlignet selskap som omfattes av § 10-40,
- e. samvirkeforetak,
- f. statsforetak.

Departementet kan også gi forskrift om omdanning fra enkeltpersonforetak til deltakerlignet selskap som omfattes av § 10-40.

(2) Ved omdanning etter foregående ledd skal skattemessige inngangsverdier og ervervstidspunkt videreføres, og skatteposisjoner knyttet til virksomheten overføres uendret til selskapet.

§ 11-22 annet ledd skal lyde:

(2) Fritak eller nedsettelse kan bare gis når særlige grunner taler for det, og fritaket eller nedsettelsen klart vil lette omorganiseringen eller omleggingen.

II

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt gjøres følgende endringer:

§ 10-37 tredje og fjerde ledd samt nytt femte ledd skal lyde:

(3) Ved utflytting av selskap mv., jf. § 10-71, anses aksje mv. i selskapet mv. realisert på det tidspunkt skatteplikten til riket opphører etter § 2-2 første ledd eller da selskapet mv. skal anses som hjemmehørende i en annen stat etter skatteavtale, dersom selskapet mv. blir hjemmehørende i stat utenfor EØS eller i lavskatteland innenfor EØS og etter utflyttingen ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet der, på tilsvarende vilkår som fastsatt i § 10-64 bokstav b.

(4) Bestemmelsen i første ledd gjelder ikke der et utflyttet selskap mv., jf. § 10-71, likvideres etter norsk selskapslovgivning. Ved likvidasjon av et utflyttet selskap mv. etter norsk selskapslovgivning skal inngangsverdi, ervervstidspunkter og øvrige skatteposisjoner knyttet til aksjene mv. i det utflyttede selskapet videreføres uendret.

(5) Ved flytting av selskap mv. hjemmehørende i en annen EØS-stat gjelder fjerde ledd tilsvarende, unntatt når selskapet blir hjemmehørende i stat utenfor EØS eller i lavskatteland innenfor EØS og etter flyttingen ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet der, på tilsvarende vilkår som fastsatt i § 10-64 bokstav b.

Nåværende § 10-37 fjerde ledd blir nytt sjette ledd.

§ 10-71 nytt annet til femte ledd skal lyde:

(2) Skatteplikt etter første ledd gjelder bare i tilfeller der selskapet mv. blir hjemmehørende i stat utenfor EØS, eller blir hjemmehørende i et lavskatteland, jf. § 10-63, innenfor EØS og selskapet mv. etter utflyttingen ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet der, på tilsvarende vilkår som fastsatt i § 10-64 bokstav b.

(3) Ved skattefri utflytting etter annet ledd gjelder § 9-14 for eiendeler og forpliktelser som tas ut av norsk beskatningsområde ved utflyttingen.

(4) Likvidasjon etter norsk selskapslovgivning av selskap mv. som tidligere er utflyttet, jf. første ledd, anses ikke som realisasjon. Ved likvidasjon av et utflyttet selskap mv. etter norsk selskapslovgivning skal skattemessige verdier og ervervstidspunkter for eiendeler og forpliktelser videreføres uendret.

(5) Ved flytting av selskap mv. hjemmehørende i en annen EØS-stat gjelder fjerde ledd tilsvarende, unntatt når selskapet blir hjemmehørende i stat utenfor EØS eller i lavskatteland innenfor EØS og etter flyttingen ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet der, på tilsvarende vilkår som fastsatt i § 10-64 bokstav b.

Overskriften til kapittel 11 skal lyde:

Kapittel 11. Omorganisering

Deloverskriften til §§ 11-20 til 11-22 skal lyde:

Omdanning mv.

Overskriften til § 11-21 skal lyde:

Skattefri overføring av eiendeler mv. mellom selskaper

§ 11-21 første ledd første punktum skal lyde:

Departementet kan gi forskrift om at eiendeler og forpliktelser i virksomhet kan overføres uten å utløse skattlegging i følgende tilfeller:

§ 11-21 første ledd ny bokstav c, d, e og siste setning skal lyde:

- c. Når et aksjeselskap eller allmennaksjeselskap overfører eiendeler og forpliktelser ved fast driftssted skattepliktig til annen stat til nystiftet datterselskap i denne staten og vederlaget i sin helhet er aksjer i det nystiftede selskapet.
- d. Når et selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i en stat Norge har inngått skatteavtale med, som gir Norge rett til å kreve utlevert opplysninger om skattyterens inntekts- og formuesforhold samt få bistand til innfordring, overfører eiendeler og forpliktelser med tilknytning til virksomhet skattepliktig til Norge etter § 2-3 til selskap med begrenset ansvar i samme konsern hjemmehørende i Norge.

- e. Når et selskap med begrenset ansvar overfører eiendeler og forpliktelser med tilknytning til virksomhet som er skattepliktig til Norge etter § 2-3 til annet konsernselskaps virksomhet med tilsvarende skatteplikt til Norge og konsernselskapene er hjemmehørende i en stat Norge har inngått skatteavtale med.

I tilfeller som nevnt i bokstav d og e kan det gis bestemmelser om at skatteposisjoner knyttet til virksomheten, skal overføres.

III

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt gjøres følgende endringer:

§ 14-90 skal lyde:

§ 14-90 *Bortfall eller oppgjør av generelle skatteposisjoner ved skattemotiverte transaksjoner*

Denne paragraf gjelder selskap eller sammenslutning som nevnt i § 2-2 første og annet ledd, og som har skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost. Når slikt selskap mv. er part i omorganisering etter kapittel 11 eller får endret eierforhold som følge av slik omorganisering eller annen transaksjon, og det er sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen, skal posisjonen

- a. falle bort dersom den representerer en skattefordel, eller
- b. inntektsføres uten rett til avregning mot underskudd dersom den representerer en skatteforpliktelse.

IV

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2011. Endringene under II trer i kraft straks. Endringene under III trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2012.

Oslo, i finanskomiteen, den 10. mai 2011

Torgeir Micaelsen

leder

Thomas Breen

ordfører

Vedlegg

**Brev fra Finansdepartementet v/statsråden til Stortingets presidentskap,
datert 4. mai 2011**

Rettebrev Prop. 78 L (2010-2011) Endringer i skatteloven (skattefri omorganisering mv.)

Jeg gjør oppmerksom på at det i Prop. 78 L (2010–2011) Endringer i skatteloven (skattefri omorganisering mv.) er oppdaget tre feil i utkastet til lovtekst. Feilene kan rettes opp som angitt i gjennomgangen nedenfor.

Forslag til skatteloven § 11-11 tredje ledd på side 72:

Jeg viser til at det i utkastet til § 11-11 tredje ledd er henvist til skatteloven §§ 9-14 og 14-26. Henvisningen til § 14-26 er feil. Den bestemmelse det korrekt skulle vært henvist til er § 14-27 som regulerer tidfesting av inntekts- eller fradragsføring for inntekter eller fradrag som er skattepliktige/fradragsberettigete etter skatteloven § 9-14.

Feilen kan rettes opp ved at bestemmelsen formuleres slik:

”§ 11-11 tredje ledd skal lyde:

Ved skattefri fusjon og fisjon som nevnt i første og annet ledd gjelder §§ 9-14 og 14-27 for eiendeler, rettigheter og forpliktelser i det overdragende selskapet som tas ut av norsk beskatningsområde ved fusjonen eller fisjonen, jf. § 9-14 annet ledd.”

Forslag til skatteloven § 11-11 syvende ledd på side 73:

Jeg viser til at det i utkastet til § 11-11 syvende ledd siste punktum er anvendt ubestemt form, jf. min kursivering, ved angivelse av lavskattelandunntaket ved at det står:

”Det samme gjelder når ett eller flere selskaper er hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS dersom selskapet eller selskapene ikke er reelt etablert eller driver reell økonomisk aktivitet i en EØS-stat, jf. § 10-64 bokstav b.”

I tråd med hvordan reglen er omtalt i motivene på side 28 første spalte fjerde avsnitt i proposisjonen,

skal regelen oppfattes slik at skattefritaket ikke vil gjelde dersom det overtakende selskapet ved transaksjonen ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i den stat selskapet er hjemmehørende. Det er derfor riktige å anvende bestemt form slik at det skulle stått: ”...aktivitet i den EØS-staten, jf. § 10-64 bokstav b.”

Feilen kan rettes opp ved at bestemmelsen formuleres slik:

”§ 11-11 syvende ledd annet punktum skal lyde:

Det samme gjelder når ett eller flere selskaper er hjemmehørende i et lavskatteland innenfor EØS dersom selskapet eller selskapene ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i den EØS-staten, jf. § 10-64 bokstav b.”

Forslag til skatteloven § 10-71 nytt annet ledd på side 73:

Jeg viser til at det i utkastet til § 10-71 nytt annet ledd er vist til § 10-63. Denne henvisningen er plassert feil i bestemmelsen. Riktig plassering skulle vært som angitt her med kursiv:

”Skatteplikt etter første ledd gjelder bare i tilfeller der selskapet mv. blir hjemmehørende i stat utenfor EØS, eller blir hjemmehørende i et lavskatteland, jf. § 10-63, innenfor EØS og selskapet mv. etter utflyttingen ...”.

Feilen kan rettes opp ved at bestemmelsen formuleres slik:

”§ 10-71 annet ledd skal lyde:

Skatteplikt etter første ledd gjelder bare i tilfeller der selskapet mv. blir hjemmehørende i stat utenfor EØS eller blir hjemmehørende i et lavskatteland, jf. § 10-63, innenfor EØS og selskapet mv. etter utflyttingen ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet der, på tilsvarende vilkår som fastsatt i § 10-64 bokstav b.”

