

SKATTELOVEN § 11-22

**Skattefritak ved realisasjon som ledd i rasjonalisering av virksomhet,
jfr. skatteloven § 11-22.**

Leveringsfrist 25.04.03

Til sammen 17893 ord

25.04.03

Innholdsfortegnelse

1	INNLEDNING	4
1.1	Tema og avgrensning	4
1.2	Bakgrunn for valg av tema – aktualitet	6
1.3	Oppbygging av oppgaven	6
2	RETTSLIGE RAMMER SETT I SAMMENHENG	8
2.1	Lovens rettslige rammer	8
2.2	Omdannelseslovens avsnitt II	9
2.3	Omdannelseslovens avsnitt I	12
2.4	Skattelovens regler for fusjon og fisjon	14
3	SKATTELOVEN § 11-22	17
3.1	Nærmere om hovedregelen	17
3.2	Om at finansdepartementet ”kan”	19
3.3	Om fritak for skattelegging, eller skattelegging etter lavere sats	21
3.4	Om inntekt ved realisasjon	25
3.5	Om lovbestemmelsens vilkår for skattelempning	30
3.6	Om finansdepartementets adgang til å stille vilkår	35
3.7	Om skattelempning ved tilskudd	38
4	FINANSDEPARTEMENTETS PRAKSIS	40
4.1	Utviklingen siden 1996, systematisert og klargjort	40
4.2	Omstrukturering av innenlandsk virksomhet	41
4.2.1	Salg av aksjer, eiendom og virksomhet mot vederlag hoved- sakelig i form av eiendeler i det overtakende selskapet	42
4.2.2	Salg av aksjer, eiendom og virksomhet mot vederlag i kontanter	43
4.2.3	Omdanning	45

4.2.4	Likvidasjon av selskap	46
4.2.5	Fusjon og fisjon av selskaper som er skattemessig hjemmehørende i Norge	47
4.3	Transaksjon med virkning over landegrensene	48
4.3.1	Konserndannelse i utlandet ved bytte av aksjer i selskap hjemmehørende i Norge mot aksjer i selskap hjemmehørende i utlandet, ved bytte av aksjer i selskaper hjemmehørende i utlandet	51
4.3.2	Fusjon eller fisjon mellom utenlandske selskaper med norske eierinteresser	54
4.3.3	Omdanning fra aksjeselskap til filial av utenlandsk selskap, og omdanning fra filial av utenlandsk selskap til aksjeselskap	55
4.3.4	Likvidasjon av selskap hjemmehørende i utlandet	55
5	SKAUGE-UTVALGETS SKATTEFORSLAG	57
6	OPPSUMMERING, OVERVEIELSER OG KONKLUSJON	60
7	FORKORTELSER	63
8	LITTERATURLISTE	64
8.1	Juridisk litteratur som grunnlag for avhandlingen	64
8.2	Forarbeider anvendt som grunnlag for avhandlingen	64
8.3	Lover som særlig er behandlet i avhandlingen	64
8.4	Forskrifter som særlig er behandlet i avhandlingen	65

1. INNLEDNING

1.1 Tema og avgrensning

Gjeldende skatteregler bygger som hovedregel på at overføringer av en eiendel eller virksomhet fra ett skattesubjekt til et annet er en skattepliktig realisasjon. Vi sier vanligvis at de alminnelige reglene om skattelegging av gevinster i Norge har en generell karakter. De gjelder også andre transaksjoner enn vanlige salg, som makeskifte, skifte av foretaksform og overføring av aktiva fra et foretak til et annet. Hovedreglene er her skatteloven kapittel 5 og da særskilt § 5-1 om inntekt, og § 5-2 om uttak. En omorganisering vil derfor som utgangspunkt utløse skattekostnader når det ligger merverdier i de overførte eiendeler ut over de ligningsmessig bokførte verdier. I mange slike tilfeller kan skattelegging være så tyngende at den hindrer en rasjonell organisering av den aktuelle næringsvirksomhet. Skattesystemet inneholder visse lempningsmekanismer som skal motvirke dette. Slike lempningsmekanismer finnes i skattelovens¹ kapittel 11 og tilhørende forskrift.²

Denne oppgaven skal ta for seg den adgang finansdepartementet har til ved enkeltvedtak helt eller delvis, å gi unntak fra den vanlige skatteplikten ved en planlagt omorganisering. Skattelovens kapittel 11 annen del om ”annen omdanning” inneholder to slike lempningsmekanismer, i henholdsvis § 11-21 (3) og § 11-22. Skatteloven § 11-21 (3)³ inneholder regler om skattefri overføring av eiendeler mellom selskaper, såkalte konserninterne overføringer. Denne bestemmelsen er ikke i seg selv tema for oppgaven, men vil bli gjennomgått under punkt 2.3 hvor den blir satt i sammenheng med lovens øvrige bestemmelser for omdanning.

Skatteloven § 11-22 gjelder skattefritak ved realisasjon som ledd i rasjonalisering av virksomhet. Denne bestemmelsen er en videreføring av lov av 19. juni 1961 nr. 16.

¹ Lov av 26. mars 1999 nr. 14

² Forskrift av 19. nov 1999 nr 1158 FSFIN

³ Se tekst under fotnote 7.

Finansdepartementets praksis på dette området er unntatt offentligheten, noe som i stor grad begrenser muligheten til å belyse alle sider av bestemmelsen. Oppgaven må derfor leses med disse begrensninger for øye.

Jeg vil konsentrere meg om å belyse de forskjellige enkelthetene ved og omkring skattelovens bestemmelser angående skattefritak ved realisasjon som ledd i rasjonalisering av virksomhet, jf. skatteloven § 11-22.

Skatteloven § 11-22 oppstiller en rekke krav og vilkår som i seg selv kan virke uklare og flertydige. Det vil være av interesse å få fremstilt hvilke vilkår som stilles av paragrafen selv, hvilken bakgrunn det er for disse, og hvordan selskaper som er i en prosess hvor omdanning kan bli aktuelt bør forholde seg til disse.

Jeg vil søke å belyse hvilke vilkår finansdepartementet selv kan oppstille for å samtykke i skattelempling, med hjemmel i sktl. § 11-22 tredje ledd. Vilkår som i ettertid vil måtte oppfylles av selskapene for at skattelempling skal finne sted. Her kan det være interessant å se på hvilke vilkår som har vært aktuelle i forskjellige situasjoner, og hva som har vært bakgrunnen for at vilkårene har blitt stilt. Fremstillingen vil søke å få klarhet i disse, finne ut hvilke grenser som settes opp, hvordan disse kan og har blitt forstått og hvilken bakgrunn de har.

Av interesse vil også være hvilke rettslige rammer som begrenser paragrafen og hvordan den står i forhold til andre bestemmelser. Jeg vil søke å klargjøre bestemmelsen betydning ikke bare i dag, men også den betydning den vil kunne ha i årene som kommer.

Ved en lovendring 21. desember 2001 ble det inntatt en bestemmelse i sktl. § 11-22 tredje ledd annen setning om overføring av kraftverk. En rekke søknader om skattelempling etter skatteloven § 11-22 har omhandlet overføringer i kraftsektoren. Selv om dette i dag har fått et stort omfang og betydelige beløp er involvert, er dette fagområdet både nytt og ukjent. Svært lite faglitteratur finnes over temaet. Oppgaven vil derfor ikke gå nærmere inn på aktuelle problemstillinger omkring dette tema.

1.2 Bakgrunn for valg av tema - aktualitet

I dag står næringslivet overfor en stadig økende konkurranse ikke bare nasjonalt, men også internasjonalt. Landegrensene utviskes og blir uklare i et voksende marked hvor tilpasning og dynamikk blir viktige stikkord for virksomheter som fortsatt ønsker å være konkurransedyktige. Gjennom organisasjonsendringer og restruktureringstiltak kan virksomhetene møte stadig økende krav til lønnsomhet og effektivitet. Kravene til organisasjonsform endres over tid i takt med markedet. Derfor er det av stor betydning at virksomhetene har frihet til å kunne organisere sine driftsmidler og aktiva på en slik måte at det sikrer maksimal avkastning.

Vi er nå inne i en tid med store konjunkturedringer innen enkelte bransjer. Varierende arbeidsledighet og svingende kronekurs gir signaler om fortsatt uklare forutsetninger hos eksportbedriftene. Stilt ovenfor slike utsikter er det viktig at man er seg bevisst de virkemidler som finnes for å kunne maksimalisere de ulike innsatsfaktorer i en virksomhet.

De senere år har det vært en merkbar økning i antallet søknader om individuell skattelempling. Tall fra finansdepartementet viser en økning fra 20 behandlede saker i 1998 til 65 saker i 2001.⁴ Dette bærer bud om økt interesse og behov for slik individuell lempning i næringslivet. Dette gjør det interessant å se nærmere på hvordan gjeldende rett er og blir praktisert. Både for myndighetene og skatteyter vil økt forståelse for gjeldende bestemmelser kunne innebære sparte kostnader.

1.3 Oppbygning av oppgaven

Jeg vil starte med å fremstille utviklingen frem til i dag, og gå inn på hvorfor den har blitt forandret gjennom tidene. Videre er det også nødvendig for forståelsen av lovbestemmelsen at man ser den sammenheng det er mellom denne og blant annet skattelovens regler for fusjon og fisjon, om konserninterne overføringer, og

⁴ Jfr. Ot.prp.nr 1 (2002-2003) pkt 15.7.

internasjonale forhold. I fremstillingens del 2 vil jeg se på historikken og til dels trekke paralleller til de andre reglene for omdanning.

I tillegg vil jeg søke å belyse en videre forståelse av sammenhengen i innledende kapitler i del 3 og i del 4 med dens to hoveddeler. I del 3 vil jeg presentere skatteloven § 11-22, og gå nærmere inn på dens enkeltheter. Punktvis vil jeg ta for meg hovedprinsippene i bestemmelsen.

I del 4 vil jeg ta for meg Finansdepartementets praktisering av skatteloven § 11-22 i tiden 1997 til og med 2001.

Del 5 vil ta for seg Skauge-utvalgets skatteforslag. Denne inneholder enkelte kommentarer angående transaksjoner over landegrensene.

Del 6 vil inneholde en forsiktig konkludering av rettsforholdene i dag, og hvordan disse kan tenkes forandret i årene fremover.

2. RETTSLIGE RAMMER SETT I SAMMENHENG

2.1 Lovens rettslige rammer

For å få en god forståelse av dagens regelverk på dette området er det viktig å kunne sette det hele i et historisk perspektiv. Hva bestemmelsene er i dag er jo nettopp et resultat av en langvarig utvikling både rettslig og samfunnsmessig. Derfor vil fremstillingen i punktene 2.2 til 2.3 omtale forgjengeren til dagens bestemmelse, nemlig omdanningsloven av 1961. Fremstillingen søker å gi en kort innsikt i utviklingen fra lovens vedtakelse i begynnelsen av 60-tallet og frem til i dag. Som det vil fremgå har de rettslige rammene for omdanningsloven gjennom årene stadig blitt snevret inn ved at man har fått en rekke nye bestemmelser som i større grad har overtatt dennes rolle. Her tenkes det første og fremst på reglene for fusjon og fisjon som ble lovfestet på begynnelsen av 90-tallet⁵, reglene for konserninterne overføringer og omdannelse av virksomhet fra personlig eid virksomhet til aksjeselskap.⁶

Ha her for øye de rettslige rammene mellom § 11-22 på den ene siden, og de nevnte paragrafer på den andre siden. Skillet går på at dette er to forskjellige lempningsmekanismer som avskjærer de alminnelige gevinstbeskatningsreglene i skatteloven. Begge mekanismer vil kunne føre til skattelempning, men de er forskjellige i sin tilnæringsmåte.

Den ene mekanismen er generelle fritak gitt i lov eller forskrift med en nærmere regulering av vilkårene for skattelempning. Slik kan man innrette seg etter forskriften, og man behøver ikke å søke om lempning i det enkelte tilfellet. Reglene for fusjon og fisjon etter sktl. §§ 11-1 til 11-11, reglene om konserninterne overføringer etter sktl. § 11-21⁷ og reglene for omdannelse av virksomhet etter § 11-20 er alle slike regler. Er fusjonen eller fisjonen, overføringen eller omdanningen

⁵ Sktl. §§ 11-1 til og med 11-11.

⁶ Sktl. § 11-20 og § 11-21.

⁷ Sktl. § 11-21 tredje ledd inneholder en bestemmelse som gir adgang for finansdepartementet ved enkeltvedtak å samtykke til overføringer som av ulike årsaker må gjennomføres på annen måte enn fastsatt i forskriften. Dette gjelder bare for selskaper nevnt i paragrafens første ledd pkt. a. Utenfor

ikke mulig etter de nevnte paragrafer, faller man tilbake på de alminnelige reglene for skattelegging av gevinster. Det vil si reglene for gevinst-, uttaks- og/eller utbyttebeskatning.

Da står man igjen med en siste mulighet for å kunne oppnå skattelempning, nemlig skatteloven § 11-22. Denne paragrafen utgjør den andre lempningsmekanismen, nemlig å få skattelempning ved enkeltvedtak etter søknad til finansdepartementet, for dermed å unngå beskatningen etter skattelovens alminnelige regler.

Det er derfor viktig ikke bare å kjenne til de rettslige rammene for sktl. § 11-22, men like viktig er det å kjenne de rettslige rammene for fusjon og fisjonsbestemmelsene, for konserninterne overføringer og for omdanning av personlig eid virksomhet til aksjeselskap. Faller man utenfor disse er siste og eneste mulighet søknad etter skatteloven § 11-22.

Fremstillingens punkt 2.2 vil først presentere omdannelseslovens del II som er den direkte forgjengeren til dagens § 11-22. Videre vil den i punkt 2.3 omtale fremveksten av omdannelseslovens del I som senere ble delt i to deler og som i dag har sine etterkommere i sktl. §§ 11-20 og 11-21. Til sist vil fremstillingen i punkt 2.4 omtale dagens lovbestemmelser for fusjon og fisjon. Men først en innføring i forgjengeren til dagen lovbestemmelse, nemlig omdanningsloven.

2.2 Omdannelseslovens avsnitt II

Den såkalte omdanningsloven ble vedtatt den 9. juni 1961 med virkning fra og med 1. januar samme år. Pådriver for den nye lovbestemmelsen var det daværende Industridepartementet, som over tid hadde registrert en stadig stigende tendens til omdannelser innen næringslivet. Utviklingen gikk mot større og mer konkurransedyktige enheter innen industri og næring. Mer avansert teknologi med større krav til investeringer og hardere konkurranse innenlands så vel utenlands, medførte at mange innen næringslivet så behovet for nye næringsstrukturer. De

dette vil muligheten for skattelempning etter sktl. § 11-22 fortsatt stå åpen, for eksempel ved overføring av eiendeler fra selskap i Norge til selskap hjemmehørende i utlandet.

daværende skattebestemmelsene i landsskattelovens § 54⁸ og byskattelovens § 46⁹, ble ansett å hindre den nødvendige omorganisering og etablering av større enheter i næringslivet. Dette var regler om skattelegging av den ”selgende gruppe”¹⁰, som ble innført i frykt for at fradrag for aksjetap etter første verdenskrig skulle undergrave skattefundamentene i en del kommuner i Norge. Dette innebar at aksjegevinster ikke ble beskattet etter de alminnelige reglene for skattelegging av gevinster.

Finansdepartementet tok regelen om inntektsbeskatning av ”selgende gruppe” opp til revisjon for å imøtekomme kritikken. Departementet fant ikke grunnlag for alminnelige fritak fra ”selgende gruppe” beskatning for visse tilfeller. Derimot kom departementet til at avgjørelsen måtte bygge på en konkret vurdering av de aktuelle forhold i hver enkelt sak. Departementets forslag var derfor å gi Kongen adgang til innenfor visse rammer å kunne samtykke i skattefritak eller skattelempning i enkelttilfeller etter nærmere søknad.

Stortingets finanskomité var i det store og hele enig i finansdepartementets forslag til lovtekst, og loven ble vedtatt med følgende ordlyd:

-Kongen kan samtykke i, at gevinst ved avhendelse av fast eiendom, næring eller virksomhet skal være fritatt for inntektsbeskatning, eller at gevinsten skal skattlegges etter lavere satser enn de som er fastsatt i Stortingets og kommunestyrets vedtak, når avhendelsen er ledd i omorganisering eller omlegging av næringsvirksomhet med sikte på å få denne mer rasjonell og effektiv. Samtykke kan også gis når skatteplikten følger av landsskattelovens § 54, byskattelovens § 46, begges andre ledd.

⁸ Lov av 18. aug. 1911 nr. 8.

⁹ Lov av 18. aug. 1911 nr. 9.

¹⁰ Fra 1921 har det vært regler om selgende gruppe beskatning (senere kalt ”betydelig aksjesalg”) ved visse aksjesalg i landsskatteloven § 54, byskatteloven § 42, senere skatteloven § 54 annet ledd. Disse reglene ble endret ved lovendring i 1983. Reglene fanget opp til beskatning salg av større deler av aksjene i et selskap. Selgende aksjonærer ble ansett som en gruppe og som et eget skattesubjekt. Selgende gruppe beskatning ble utløst ved aksjesalg ” under sådanne omstendigheter, at det er sannsynlig, at der i virkeligheten tilsiktes salg av selskapets eiendeler eller den av selskapet drevne virksomhet- helt eller for en vesentlig del”. Den fastsatte selgende gruppesalgsgjevinst ble utlignet for de selgende aksjonærer under ett og ble undergitt progressiv beskatning. Gevinsten ble også beregnet uavhengig av hva selger hadde betalt for aksjene.

-Fritakelse eller nedsettelse kan bare innrømmes når omstendighetene i særlig grad taler for det og det tillige er påtagelig at fritakelsen eller nedsettelsen vil lette omorganiseringen eller omleggingen.

-Til fritakelsen eller nedsettelsen kan det knyttes vilkår, derunder med hensyn til anvendelsen av salgsgevinsten eller deler av denne.

Finanskomiteen understreket sine prinsipielle betenkeligheter med å skulle innrømme skattelem্পninger uten at dette gikk direkte frem av lovgivningen. Likevel fant komiteen å kunne støtte forslaget av hensyn til næringslivets behov. Komiteen ønsket likevel at det på sikt ble funnet frem til en mer varig løsning av de spørsmål det her var snakk om. De ønsket at fullmaktsloven på sikt ble avløst av en generelt virkende lov.

Lite visste nok komiteen da at dette fortsatt ville være et aktuelt tema mer enn 40 år senere. Da som nå var det behovet for differensierte løsninger som var avhengig av omstendighetene i det enkelte tilfellet som vanskeliggjorde arbeidet.

Gjennom flere endringslover og kongelige resolusjoner de etterfølgende tiår, ble det foretatt enkelte endringer av lovbestemmelsen.¹¹ Ved Kgl res 06.02.76 ble lempningsfullmakten i medhold av omdanningslovens avsnitt II overført til Finans- og tolldepartementet. Begrunnelsen var at det etter hvert hadde dannet seg en rikholdig praksis som gjorde det unødvendig å forelegge alle sakene for Kongen, og at det derfor var mest praktisk å la finansdepartementet få fullmakt til å innrømme skattelem্পing.

Ved en lovendring i 1979¹² ble det etter forslag fra finansdepartementet inntatt ett fjerde ledd til lovbestemmelsen. Det lød som følgende:

-Bestemmelsen foran gjelder tilsvarende for skattepliktig tilskudd som ytes den skattepliktige mot at han som ledd i strukturrasjonalisering eller lignende nedlegger sin virksomhet eller deler av denne.

¹¹ St.meld. nr. 45 (1965-66), Endringslov av 9. juni 1972 nr 38.

¹² Endringslov av 8.juni 1979 nr. 29.

Denne bestemmelsen ble innført med det formål å støtte opp under nødvendige strukturrasjonaliseringer innen sildemelindustrien. Inntil da var tilskudd som skulle tilrettelegge for forsvarlig drift av gjenværende bedrifter etter nedlegging skattepliktige etter skatteloven § 42 første ledd. Tilskudd av denne typen var ikke omfattet av den dagjeldende lempningshjemmelen i omdanningsloven, da det ikke var vederlag for avhendelse av virksomhet. Departementet ønsket at omdanningsloven skulle få anvendelse på slike tilskudd til alle næringer, og videre også å omfatte nedleggingstilskudd selv hvor reinvesteringsbehov eller muligheter for nedskrivning på gjenværende driftsmidler ikke var til stede for skatteyter. Stortingets finanskomité støttet endringsforslaget i Innst O nr 76 (1978-79), og vedtaket trådte i kraft 08.06.79.

2.3 Omdannelseslovens avsnitt I

Det var etter hvert ønskelig å få en enklere saksbehandling for tilfeller hvor aktiva ble overført mellom selskaper innen samme konsern. Finansdepartementet var etter hvert av den oppfatning at det var unødvendig å kreve redegjørelse for sannsynlige effektiviseringsgevinster eller vurdere andre næringspolitiske aspekter for transaksjoner mellom skattesubjekter som har samme eiere, når skatteposisjonene for eierfellesskapet som helhet ikke ble endret. Dette gjaldt tilfeller hvor konsernet som helhet ikke kom bedre ut skattemessig enn om transaksjonen ikke var gjennomført.¹³ Det var derfor ikke noe behov for å kunne vise til noen effektiviseringsgevinst jfr omdanningslovens øvrige bestemmelser. Videre var det ikke noen hjemmel for skattelempning i lovens avsnitt II for tilfeller hvor driftsmidler ble overført til underpris fra datterselskap til morselskap. Dette fordi omdanningslovens avsnitt II gjaldt for gevinstbeskatning og ikke utbyttebeskatning som ville inntreffe i disse tilfellene. Endringsforslaget hadde følgende ordlyd:

¹³ I andre tilfeller kunne konsern komme bedre ut hvor verdioverføringen mellom selskapene innebar bruk av ”underpris”, ved at man overførte verdiene mot et vederlag tilsvarende ligningsmessige nettoverdier og ikke til omsetningsverdien av de samme aktiva som ofte lå høyere.

-Departementet kan samtykke i at næringsaktiva overføres fra et aksjeselskap til et annet uten at overføringen utløser beskatning slik at skatteposisjoner knyttet til vedkommende aktiva følger disse, forutsatt at selskapene tilhører samme konsern og forutsatt at morselskapet på transaksjonstidspunktet eier mer enn 90 pst. av aksjene i datterselskapene og har en tilsvarende del av de stemmer som kan avgis på generalforsamlingen. Det kan settes vilkår for samtykke etter denne bestemmelse. Departementet kan også i forskrift fastsette bestemmelser om skattefrie overføringer som nevnt.

Endringsforslaget ble vedtatt ved Endringslov av 15. juni 1990 nr. 21, med virkning fra og med inntektsåret 1990. Året etter ble det fastsatt en forskrift om skattefrie overføring mellom aksjeselskaper med hovedsakelig samme eierinteresser. Denne blir ofte omtalt under navnet konsernforskriften.¹⁴

Ved lovvedtak 15. juni 1990 nr. 21 ble det vedtatt en ny § 1 i lovens avsnitt I. Bestemmelsen ga finansdepartementet hjemmel til å fastsette forskrift om skattefrie omdanning av personlig eiet næringsvirksomhet til aksjeselskap. Den såkalte omdanningsforskriften¹⁵ ble senere fastsatt 17. januar 1991.

Fra og med inntektsåret 2000 er omdanningslovens avsnitt I avløst av tilsvarende bestemmelse i den nye skatteloven av 26. mars 1999. Omdanningslovens § 1 er i dag videreført i skatteloven § 11-20, mens § 2 i dag er videreført i skatteloven § 11-21. Innføringen av disse to bestemmelsene med påfølgende forskrifter medførte at større deler av skattesystemets lempningsmekanismer ble overført til generelle fritak gitt i forskrift i medhold av loven, i motsetning til skattesystemets andre lempningsmekanisme som er enkeltvedtak etter søknad til departementet.

Bestemmelsene sktl. § 11-20 og § 21 er ikke tema for denne oppgaven og vil ikke omtales nærmere unntatt hvor dette kan tjene som nærmere illustrasjon. Likevel er det viktig å ha for øye at disse bestemmelsene fortsatt i stor grad kan sette rammer for næringslivet som nødvendiggjør bruk av skatteloven § 11-22 og dens mulighet

¹⁴ FSFIN § 11-21-1 til § 11-21-10.

¹⁵ FSFIN § 11-20-1 til § 11-20-10.

for lemping etter enkeltvedtak fra departementet. Dette vil fremgå nærmere senere i oppgaven.

2.4 Skattelovens regler om fusjon og fisjon av selskaper

I dette avsnittet skal jeg gå kort inn på skattelovens regler for fusjon og fisjon. Som det har fremkommet i fremstillingen ovenfor, er det av avgjørende betydning for forståelsen av sktl. § 11-22 at man også kjenner til skattelovens andre regler for omdanning av virksomhet. Ved at sktl. § 11-22 først får sin betydning når vi støter på ytterkantene av de andre reglene for omdanning, er kjennskap til reglene for fusjon og fisjon i tillegg til reglene for konserninterne overføringer mv. nødvendig for en dypere forståelse. Jeg har derfor valgt å gi en kort oversikt over dagens regler for fusjon og fisjon i et eget avsnitt. Det vil ikke bli gitt en tilsvarende oversikt over reglene for skattefri omdanning av virksomhet i skatteloven § 11-20 eller konserninterne overføringer i skatteloven § 11-21.

Dagens regler for fusjon og fisjon mellom selskaper er inntatt i selskapsskatteloven 1991 kapittel 8 og er videreført i skatteloven kapittel 11.¹⁶ Inntil lovreguleringen av 20. desember 1996 nr 101, var dette området av jussen utviklet ved retts- og ligningspraksis gjennom ulovfestede prinsipper for skattefrihet ved fusjon og fisjon. Lovreguleringen innebar i hovedsak en lovfesting av tidligere praksis, men med en del utvidelser jfr rettstilstanden til da. Blant annet omfatter de nye reglene også deltakerlignede selskaper, og ikke bare aksjeselskaper som tidligere. De nye reglene innebærer også en utvidelse av de former for fusjon og fisjon som kan gjennomføres skattefritt.

Bestemmelsene regulerer vilkårene for at fusjon og fisjon kan foretas uten å utløse beskatning av selskapene eller eierne. Man taler gjerne om ”skattefri” fusjon eller fisjon, men dette er egentlig ikke helt riktig. Den latente skatteplikten faller ikke bort; prinsippet om skattemessig kontinuitet innebærer at den overføres til det overtakende selskap uten å falle bort.

¹⁶ §§ 11-1 til 11-11.

Selv om lovreguleringen innebar en generell liberalisering av området, er det fortsatt grenser for hvor langt bestemmelsene strekker seg. I følge skatteloven § 11-1, 2.ledd gjelder reglene for skattefri fusjon og fisjon bare når de aktuelle selskapene er skattemessig hjemmehørende i Norge, dvs. når selskapet er skattepliktig etter sktl. § 2-2, 1. ledd. Ved lovreguleringen av den skattemessige behandling av fusjon og fisjon ble det vurdert om skattefritaket skulle omfatte utenlandske selskaper med norske deltakere.¹⁷ Da man mente dette ville kunne åpne for muligheten for skattemotiverte tilpasninger og kontrollproblemer for ligningsmyndighetene ble dette til slutt ikke vedtatt.

Reglene for skattefri fusjon og fisjon gjelder bare når de aktuelle selskapene er skattemessig hjemmehørende i Norge, jfr. skatteloven § 11-1, annet ledd. Et selskap anses hjemmehørende i Norge når det er skattepliktig etter skatteloven § 2-2 første ledd. Forutsetningsvis må lovens uttrykk også omfatte selskaper som er stiftet etter utenlandsk rett, når de skattemessig skal anses hjemmehørende i Norge. Skattefritak innrømmes da uavhengig av om det er det overdragende eller overtakende selskapet eller begge som er registrert i utlandet.

En fusjon eller fisjon over landegrensene hvor det overtakende selskapet er norsk og det overdragende selskap utenlandsk, utløser ikke beskatning for det norske selskapet. Dette følger av reglene for fusjon og fisjon i skatteloven kapittel 11. Dersom det overtakende selskapet er utenlandsk og ikke har skatteplikt til Norge etter skatteloven § 2-2, utløser transaksjonen beskatning både på selskaps- og eiernivå etter de alminnelige regler om realisasjon, likvidasjon, uttak eller utbytte. Norske deltakere i utenlandske selskaper som ikke har alminnelig skatteplikt til Norge vil da fortsatt være henvist til å søke om skattelempning etter sktl. § 11-22.

I skatteloven § 11-11 er det vedtatt en bestemmelse som inneholder en hjemmel for Finansdepartementet til å dispensere fra skatteplikten for aksjonærer når selskap som er skattemessig hjemmehørende i Norge fusjoneres inn i et utenlandsk selskap.

¹⁷ Jfr. Ot.prp. nr.71 s66.

Sktl. § 11-11 hjemler ikke myndighet til å gi dispensasjon fra skatteplikten på selskapsnivå, men bare på eiernivå. Bestemmelsen må antas å ha liten praktisk betydning da det ikke har dannet seg noen dispensasjonspraksis i tilknytning til denne bestemmelsen. Bestemmelsen er likevel et mulig supplement til skattelovens andre dispensasjonsregler, herunder § 11-21 (3) og § 11-22. Bestemmelsen er ikke tema for denne oppgaven og vil ikke bli omtalt nærmere. Den er likevel nevnt da den kan ha selvstendig betydning i andre tilfeller.

En fullstendig gjennomgang av alle tekniske formaliteter av skattelovens regler for fusjon og fisjon vil være å gå langt ut over denne oppgaves grenser. Likevel vil jeg her kort omtale tre viktige forutsetninger for lovlig ”skattefri” fusjon eller fisjon etter skattelovens regler. Det er særlig en eller flere av disse tre forutsetningene man ønsker å omgå ved å søke om skattelempling etter skatteloven § 11-22. Dette gjelder for det første bare *nasjonale transaksjoner*, det vil si hvor selskapene er registrert i Norge eller hvor det overtakende selskap er registrert her.

Den andre forutsetningen er at skattelovens regler for fusjon og fisjon bare gjelder når det overdragende og det overtakende selskap har *samme selskapsform*. Dette fremkommer forutsetningsvis av sktl. § 11-2, 1.ledd for fusjon og § 11-4, 1.ledd for fisjon.

En annen viktig begrensning av adgangen til ”skattefri” fusjon er reglene i asl/asal § 13-2 første ledd¹⁸ om fusjon ved opptak. Her kan man ha et fusjonsvederlag som består av både kontanter og aksjer i det overtakende selskap. Begrensningen er her at fusjonsvederlaget må bestå av *minst 80 % aksjer*. Kontantdelen kan derfor ikke overskride 20 % av vederlagets totale verdi.

Nedenfor i fremstillingen vil det fremgå at alle disse tre forutsetningene for skattefri fusjon eller fisjon er hyppige årsaker til at det søkes om skattelempling etter skatteloven § 11-22 ved nasjonale transaksjoner.

¹⁸ Aksjeloven og allmennaksjeloven av 13. juni 1997 nr. 44 og 45. Jfr sktl. § 11-2 første ledd.

3. SKATTELOVEN § 11-22

3.1 Nærmere om hovedregelen

Omdanningsloven ble fra og med inntektsåret 2000 avløst av tilsvarende bestemmelser i den nye skatteloven av 26. mars 1999 nr.14. Under kapittel 11 om omdanning finner man bestemmelsene under overskriften ”annen omdanning”. Paragraf 11-22 avløser den tidligere del II i omdanningsloven. Lovteksten lyder i dag som følger:

(1) Departementet kan samtykke i at inntekt ved realisasjon av

- a. fast eiendom*
- b. virksomhet*
- c. aksjer, eller*
- d. andeler i selskap lignet etter § 10-40*

skal være fritatt for skattelegging, eller skattelegges etter lavere satser enn fastsatt i Stortingets og kommunestyrets skattevedtak, når realisasjonen er ledd i omorganisering eller omlegging av virksomhet med sikte på å gjøre den mer rasjonell og effektiv.

(2) Fritak eller nedsettelse kan bare gis når omstendighetene i særlig grad taler for det, og det er påtakelig at det vil lette omorganiseringen eller omleggingen.

(3) Til fritaket eller nedleggelsen kan det knyttes vilkår, herunder med hensyn til bruken av vederlaget eller deler av det. Overdragende skatteyters utlignede naturressursskatt til fremføring etter skattelovens § 18-2 fjerde ledd siste punktum og negative grunnrenteinntekt til fremføring etter skattelovens § 18-3 fjerde ledd på tidspunktet for overføring av kraftverk, kan tillates overført.

(4) Første til tredje ledd gjelder tilsvarende for skattepliktig tilskudd som ytes til skatteyter mot at virksomheten helt eller delvis blir nedlagt som ledd i strukturrasjonalisering eller lignende.

Utviklingen på området som lovbestemmelsen er ment å skulle regulere, har vært stor de siste årene. Til tross for dette valgte man ved innføringen av den nye skatteloven å la lovteksten stå tilnærmet uforandret. Dette har medført at anvenderen av lovteksten, som hovedsakelig¹⁹ er finansdepartementet, til en viss grad har tolket og anvendt denne på en måte som ut i fra en første gjennomlesning av paragrafen kan kunne fremstå som både vidtgående og dristig. Man kan derfor stille spørsmål ved hvorvidt finansdepartementets tolkning og anvendelse av paragrafen er heldig i alle tilfeller. Dette vil jeg komme nærmere inn på nedenfor i oppgaven.

Når man leser paragrafen for første gang får man lett inntrykk av at paragrafen er logisk og oversiktlig satt opp. Dessverre blir man skuffet etter hvert som man går grundigere inn på enkelthetene i paragrafen. Oppbygningen er vanskeligere enn det man først får inntrykk av, noe som muligens kan skyldes en viss lovkonservatisme fra lovgiverens side. Kanskje har man ønsket å forandre den opprinnelige lovteksten i så liten grad som mulig etter hvert som årene har gått. De forandringer som har funnet sted siden regelen først så dagens lys for mer enn 40 år siden har blitt tilføyd uten grunnleggende forandringer av strukturen. I sin gjennomgang av den daværende omdanningsloven av 1961 i St.meld.nr.16. av 1997-98, har finansdepartementet valgt å holde seg løst til lovstrukturen på den måten at man ofte hopper mellom enkeltdelene. På den måten har man maktet å presentere hovedspørsmålene på området på en heldigere måte enn det dagens lovstruktur tilsier.

De samme problemene oppstår ved utformingen av denne oppgaven. Jeg har derfor valgt en noe annen struktur på min gjennomgang av lovbestemmelsen enn det som naturlig følger av en gjennomlesning av denne. Grunnen er at det skal være enklere å få med seg hovedpoengene i bestemmelsen. Likevel er det viktig at man hele tiden har lovteksten tilgjengelig mens man leser, slik at man er à jour hvor i lovteksten temaet er regulert. Jeg har derfor valgt å ikke ta for meg lovtekstens enkeltheter punkt for punkt, men heller valgt å løfte meg over lovstrukturen. På den måten har jeg forsøkt å styrke forståelsen av hovedprinsippene som er grunnleggende for forståelsen.

¹⁹ Finansdepartementet er nok den viktigste anvenderen av paragrafen, men også andre departement og direktorater har betydning som høringsinstanser for respektive fagområder.

Dette kapittelet er videre delt inn i 6 underpunkt. I første underpunkt (pkt. 3.2) vil jeg komme inn på hva det innebærer at bestemmelsen er en ”kan-regel”. I andre underpunkt (pkt. 3.3) vil jeg komme inn på hva som menes med skattelempning, og i tredje underpunkt (pkt. 3.4) vil jeg gå nærmere inn på hva som menes med realisasjon. I fjerde underpunkt (pkt. 3.5) vil jeg gå nærmere inn på de vilkår som lovteksten stiller, med nøkkelordene omorganisering eller omlegging, rasjonalitet og effektivitet, om omstendighetene i særlig grad og om påtakelighet. Femte underpunkt (pkt. 3.6) vil omtale muligheten finansdepartementet har til å stille vilkår for positivt samtykke.

Sjette underpunkt (pkt. 3.7) vil omtale særbestemmelsen om tilskudd i § 11-22 (4) om skattelempning for selskaper der det også beregnes personinntekt.

3.2 Om at departementet ”kan”

Som det fremgår av lovteksten i skatteloven § 11-22 tales det om at finansdepartementet ”kan” samtykke i skattelempning. Det er her viktig å legge merke til at det ikke står ”skal”. Også i den tidligere omdanningsloven av 1961 talte man om at Kongen ”kan”. Betydningen av dette fremkommer når man ser sammenhengen med sktl. § 11-22 tredje ledd, som gir departementet adgang til, ved nok en ”kan-regel”, å sette vilkår for positivt samtykke. Bestemmelsens tredje ledd om denne adgangen vil bli gjennomgått nedenfor i fremstillingens punkt 3.6.

Strl. § 11-22 stiller selv opp en rekke vilkår som må være oppfylt for at positivt samtykke skal kunne foreligge. Men det er altså ikke nødvendigvis tilstrekkelig at disse lovfestede vilkår er oppfylt.

Ser vi tilbake til historikken bak reglene, ser vi at det var et ønske fra lovgiverens side at Finansdepartementet skulle ha anledning til å vurdere forholdene i den enkelte sak. Som nevnt innledningsvis var nettopp dette begrunnelsen for at man opprinnelig ikke vedtok generelle unntak fra reglene om ”selgende gruppe”, jf. over i pkt. 2.2. Ved å gi departementet anledning, men ikke plikt til å samtykke i skattelempning gav man departementet større mulighet til å ivareta det norske

skattefundamentet. Man ønsket derfor ikke å innføre generelle unntaksregler på dette området. Slike regler kan medføre mindre kontroll over utviklingen enn det som lovgiver har ønsket seg. Ved at det blir opp til de respektive lokale ligningsmyndighetene å føre kontroll i ettertid av omorganiseringene, vil praktiseringen i tenkte tilfeller kunne medføre at utviklingen beveger seg lengre og i en annen retning enn det som er tenkt fra de sentrale myndigheter.

Ser man på formålet bak omdanningsloven og den nåværende bestemmelse i skatteloven § 11-22, er den å lette omstillingen i norsk næringsliv. Videre er formålet at man samtidig skal ivareta distriktpolitiske og næringspolitiske hensyn. Ofte vil hovedformålet, som er å lette omstillingen i næringslivet, komme i konflikt med lovens to andre politiske formål. Ved å forme lovbestemmelsen som en ”kan-regel” oppnår man at det i større grad blir rom for utøvelse av skjønn fra departementets side. Samtidig vil dette kunne medføre vanskeligheter for næringslivet da det ofte kan være problematisk at man må vente med omorganiseringen mens søknadsprosessen foregår.

Lovregelen og anvendelsen av den i dag fremstår derfor som noe av en balansekunst. På den ene siden skal nærings- og distriktpolitiske hensyn ivaretas på best mulig måte i overensstemmelse med politiske føringer. På den andre siden skal man både lette omstillingen i næringslivet på en best mulig måte, noe som vil måtte innebære en så stor grad av forutberegnelighet og effektivitet i søknadsprosessen som mulig. Her ville generelle unntaksregler vanskelig kunne dekke alle behovene på en hensiktsmessig måte. Likevel kan man i dag kanskje snakke om en viss ”ubalanse”, da økningen i søknadsmassen har medført et stort press på lovgiveren for nettopp å lovfeste klare generelle unntaksregler. Dette for å få ned saksbehandlingstiden og lette presset på Finansdepartementet. Problemet er fortsatt å få til dette samtidig som man ikke øker faren for at dette kan svekke det norske skattefundamentet.

Et viktig spørsmål blir rekkevidden av kompetansen. Skatteretten er systematisk sett en del av forvaltningsretten, da skattelegging er en del av offentlig myndighetsutøvelse. Således vil de alminnelige forvaltningsrettslige prinsipper i utgangspunktet gjelde også på skatterettens område, til tross for at forvaltningsloven

i seg selv ikke får anvendelse på skattesaker.²⁰ Dermed er både legalitetsprinsippet, prinsippet om domstolskontroll med forvaltningen og forbudet mot usaklig forskjellsbehandling gjeldende her som ellers, jfr også ligningsloven som stort sett bygger på de samme prinsipper.

Ved en vurdering av finansdepartementets praktisering av bestemmelsen blir det ikke bare et spørsmål om hvordan departementet har forstått de lovfestede vilkår i paragrafens første og annet ledd. Forståelsen av disse må også ses i lys av de vilkår som departementet selv eventuelt har stilt med hjemmel i paragrafens tredje ledd. Som det fremgår av departementets egne uttalelser, er beskyttelsen av det norske skattefundamentet av avgjørende betydning. Det kan derfor tenkes at samtykke til skattelempning ikke innrømmes i de tilfeller hvor eventuelle vilkår stilt av departementet med hjemmel i sktl. § 11-22 tredje ledd i seg selv ikke er fullgod garantist for det norske skattefundamentet; til tross for at lovbestemmelsens vilkår i første og annen del kan tenkes oppfylt. Et praktisk eksempel er her transaksjoner over landegrensene til land hvor norske myndigheter bare har begrenset mulighet til å føre kontroll. Stilte vilkår vil her kunne vise seg å være til liten eller ingen nytte.

Dette er det viktig at man husker på i gjennomgangen nedenfor av lovbestemmelsens ulike deler. Finansdepartementets tolkning av de ulike begrepene (som gjennomgås i punktene 3.3 til og med 3.7) vil ha avgjørende betydning. Derfor blir en drøftelse av begrepene i seg selv viktige, men likevel utilstrekkelige uten en forståelse av departementets vurderinger. Jeg har derfor forsøkt å fremstille departementets forståelse gjennom langvarig praktisering, og i tillegg foretatt drøftelser av disse på selvstendig basis.

3.3 Om fritak for skattelegging, eller skattelegging etter lavere sats

Loven taler om at inntekt ved realisasjon av fast eiendom, virksomhet, aksjer, eller andeler i selskap lignet etter § 10-40 etter samtykke fra finansdepartementet skal kunne være ”fritatt for skattelegging eller skattelegges etter lavere satser enn fastsatt

²⁰ Jfr. lov av 13. juni 1980 nr 24 § 1-2. Ligningsloven

i Stortingets og kommunestyrets skattevedtak”. Øyensynlig skulle man her, etter en naturlig tolkning av ordlyden, tro at det handler om enten endelig skattefritak eller at man eventuelt får redusert skattesatsen fra dagens 28 prosent jfr Stortingets skattevedtak, til en lavere sats. En gjennomgang av praksis viser at dette ikke er en tolkning av lovparagrafen som er i overensstemmelse med finansdepartementets tolkning av samme paragraf.

Etter dagens faste praksis fra finansdepartementet gis det ikke lenger endelig skattefritak. I stedet blir det innrømmet utsettelse av skattelegging, typisk til en eventuell senere realisasjon. At departementet kun har innrømmet utsettelse av skatteleggingen har vært fast praksis siden skattereformen og vedtakelsen av selskapsskatteloven fra og med 1992.

Heller ikke før skattereformen av 1992 var det vanlig å innrømme fullt skattefritak fra departementets side. Helt siden innføringen av omdanningsloven har man kun i ytterst få tilfeller innrømmet endelig skattefritak, og dette er kun blitt gitt etter behandling av Kongen i statsråd. Dette er nok av så avgjørende betydning for det norske skattefundamentet at finansdepartementet alene ikke kan innrømme fullt skattefritak. Som det fremkommer av resolusjonen ²¹ som gav det daværende Finans- og tolldepartementet fullmakt til å innvilge skattelempning i medhold av omdanningsloven, skulle fortsatt ”saker av større betydning bli forelagt Kongen til avgjørelse”.

Den tidligere praksis med å innrømme skattelempning i form av redusert skattesats var derimot underlagt departementets kompetanse, og ble benyttet i stor grad frem til endringene ved skattereformen i 1992.

Selv om lovens ordlyd taler om både skattefritak og nedsettelse av skattesatsen er det fra departementets side kun aktuelt med *skatteutsettelse* i dag.²² Siden skattereformen i 1992 har utviklingen av praksis på dette punkt medført en tilnærming mot de generelle regler for konserninterne overføringer, omdanning, og fusjon og fisjon. Dette fordi en utsettelse av beskatning vil ha omtrent de samme

²¹ Kgl.res. av 6.feb.1976

²² Se St.meld.nr. 16 (1997-98) del 3. pkt. 3.2

effekter for søkerne av skattefritak etter skatteloven § 11-22, som de som følger av reglene for konserninterne overføringer osv. Fellesnevneren er at de alle bygger på det skatterettslige *kontinuitetsprinsipp*. Ved for eksempel en fusjon gjennomføres ikke noe inntektsoppgjør, men det overdragende selskap og dets eiere viderefører sine skatteposisjoner etter fusjonen innenfor det nye selskapet. Selv om man også gjerne taler om ”skattefri” fusjon, er dette egentlig ikke riktig, da den latente skatteplikten ikke faller bort. I stedet innebærer prinsippet om skattemessig kontinuitet at skatteplikten overføres til det overtakende selskap. Således kan man si at departementets tolkning og praktisering av skatteloven § 11-22 er en videreføring av skattelovens øvrige bestemmelser for omorganisering av virksomhet.

Et samtykke fra Finansdepartementets side etter skatteloven § 11-22 vil kunne ha avgjørende betydning for om de ønskede omorganiseringer vil bli gjennomført. Da realisasjonen ikke medfører øyeblikkelig skatteplikt, men innebærer at den aktuelle skatteposisjonen videreføres, innebærer dette at skatteyter ikke tvinges til å realisere en del av sine aksjer for å dekke inn en forpliktelse til skattemyndighetene. Dermed har man større frihet til å disponere sine midler på en så effektiv måte som mulig, uten at man blir hemmet i for stor grad av skattespørsmål. På den måten øker man spillerommet næringslivet i Norge har til å inngå samarbeid og forbindelser. Dette medfører at man ved et positivt samtykke fra departementets side står sterkere i eventuelle forhandlingssituasjoner med andre parter i næringslivet, for eksempel ved en fusjon eller en fisjon med implikasjoner over landegrensene. Likevel kan det ofte være et problem at man ikke vet hvor lang tid det tar å få innvilget skattelempning, og i noen situasjoner er det ikke alltid man har tid til å vente på svaret. Normal behandlingstid fra Finansdepartementets side for søknader etter skatteloven § 11-22 er av Skauge-utvalget oppgitt å være rundt tre måneder.

Likevel åpner *lovens ordlyd* fortsatt for skattefritak, enten helt eller delvis. Til tross for at avgjørelsesmyndigheten i dag formelt er lagt til finansdepartementet, kan man spørre seg om det ikke i spesielle tilfeller fortsatt kan være mulig å få innrømmet fullt skattefritak etter behandling av Kongen i statsråd. Langt ut på 1980-tallet ble fortsatt en stor del av søknadene forelagt den politiske ledelse og avgjort ved kongelig resolusjon, og så sent som i perioden 1987 til 1996 ble fem av i alt 120 søknader innvilget på samme måte. Selv om det store flertall av søknadene blir

behandlet av finansdepartementet alene etter fullmakten av 1976 (se fotnote 17), kan det fortsatt tenkes å oppstå ”saker av større betydning” som tilsier behandling ved kongelig resolusjon.

Det har ikke fremkommet noe som direkte avskjærer dette, og en forsiktig konklusjon vil kunne tilsi at muligheten for fullt skattefritak fortsatt er til stede i teorien. Men det er nok grunn til å tro at det skal svært mye til før man igjen vil ta stilling til en slik problemstilling.

Man kan også stille spørsmål ved hvorvidt finansdepartementets tolkning av lovbestemmelsen har god nok dekning i lovteksten, og om det ikke også kan tenkes andre tolkninger som har vel så mye for seg. Lovteksten taler om at inntekt ved realisasjon skal være ”fritatt for skattelegging, eller skattelegges etter lavere satser”. Er da finansdepartementets praksis i form av skatteutsettelse en tolkning med naturlig hjemmel i lovbestemmelsen? Spørsmålet blir om man ikke kan si at Finansdepartementet gir endelig skattefritak, men stiller vilkår i henhold til tredje ledd som gjør at vedtaket sett i den totale sammenheng bare innebærer en utsettelse av beskatningen. Et samtykke til skatteutsettelse fra departementets side medfører nok en situasjon som kan beskrives som et skattefritak ved realisasjonen. Selv om skatteplikten består til et senere tidspunkt ved at skatteposisjonene videreføres, kan man nok tolke situasjonen dit hen at man ved fusjonsøyeblikket har blitt ”fritatt for skattelegging”. Det utløses jo ingen øyeblikkelig forpliktelse til å betale skatt ved realisasjonen, den kommer eventuelt ved en senere realisasjon. En slik tolkning av bestemmelsens ordlyd kan vanskelig sies å stå i direkte motstrid med en naturlig tolkning etter ordlyden, selv om den kanskje ikke har de mest naturlige føringer for seg.

Man kan så vurdere i hvilken grad departementets tolkning av lovteksten er i overensstemmelse med formålet bak bestemmelsen. Lovens formål er å lette omstillingen i norsk næringsliv samtidig som man skal ivareta distrikts- og næringspolitiske hensyn og ikke svekke det norske skattefundamentet. På den ene siden vil en skatteutsettelse kunne virke negativt på omfanget av omorganiseringer i næringslivet i forhold til endelig skattefritak, da det blir mindre attraktivt å gjennomføre i mange tilfeller. På den annen side vil en skatteutsettelse etter dagens

system muligens medføre et sterkere vern om distrikts- og næringspolitiske hensyn og det norske skattefundament, enn hva et endelig skattefritak vil gjøre. Muligheten til å overføre store midler til utlandet for på den måten å unndra midlene for norsk beskatning vil da i større grad være til stede. Formålet bak bestemmelsen er derfor muligens best ivaretatt med dagens system med skatteutsettelse.

Slik skattesystemet etter lovreformen er oppbygd er det liten grunn til å tro at man vil se en annen tolkning av lovbestemmelsen fra finansdepartementets side enn den man har i dag. Dette fordi en alternativ tolkning klart vil bryte med det regelsystem som er innarbeidet gjennom lovfesting av de andre reglene for omdanning i skatteloven kapittel 11. Ved dagens tolkning av sktl. § 11-22 ligger man på linje med skattelovens øvrige bestemmelser, samtidig som man på en heldig måte støtter opp om det norske skattefundamentet.

3.4 Om inntekt ved realisasjon

Av skatteloven § 11-22 fremgår det at; ”departementet kan samtykke i at inntekt ved realisasjon av fast eiendom, virksomhet, aksjer, eller andeler i selskap lignet etter § 10-40 skal være fritatt for skattelegging” osv. Her skal det klargjøres hvordan lovteksten har blitt tolket av finansdepartementet, og i hvilken grad man kan si at dette har vært en naturlig tolkning av bestemmelsen. Og videre hva som menes med realisasjon, og av hva som kan realiseres i forbindelse med anvendelsen av bestemmelsen.

Finansdepartementet har tolket ordlyden dit hen at bestemmelsen gir adgang for lempning for beskatning av *gevinster* ved avhendelse eller realisasjon av aktuelle objekter i forbindelse med omdannelse eller omlegging av næringsvirksomhet. Dette kan man vel si følger naturlig av ordlyden.

Derimot finner finansdepartementet ikke at en tolkning av ordlyden innebærer at man kan gi lempningsadgang for den vanlig løpende inntektsbeskatning etter sktl. § 5-1 eller for utbyttebeskatning etter sktl. § 10-10 flg.²³

Dette innebærer en klar begrensning i Finansdepartementets anvendelsen av bestemmelsen. Ved at departementet finner at sktl. § 11-22 er begrenset til kun å gjelde gevinstbeskatning som oppstår ved realisasjon, har departementet derfor ikke funnet hjemmel for å lempe for andre skatteposisjoner. Disse andre skatteposisjonene kan derfor heller ikke overføres, for eksempel til et nytt selskap, med hjemmel i sktl. § 11-22.

Bestemmelsen har også blitt tolket dit hen av Finansdepartementet at den heller ikke gir hjemmel til å dispensere fra forbudet mot fortsatt fremføring av underskudd etter sktl. § 14-6 annet ledd. Bestemmelsen har videre blitt tolket slik at fritaksbestemmelsene ovenfor uttaks- og utbyttebeskatning ved fusjon og fisjon etter reglene i sktl. §§ 11-1 til og med 11-11, heller ikke kan innrømmes fra departementet når det gis samtykke til skattelempning ved fusjon eller fisjon etter sktl. § 11-22. Dette innebærer at man for eksempel ved en fusjon over landegrensene ikke kan dra nytte av disse fordelene som man ellers ville hatt ved en fusjon mellom to selskaper hjemmehørende i Norge.²⁴

Videre har Finansdepartementet tolket bestemmelsen dit hen at lempning også kan være aktuelt for beregnet gevinstbeskatning etter ”armlengdeprinsippet” hvor ligningsmyndighetene med hjemmel i sktl. § 13-1 kan gripe inn mot internprising som avviker fra markedsvilkår mellom parter med hovedsakelig samme bakenforliggende eierinteresser.

Ved konserninterne overføringer, ved skattefri transaksjon etter omdanningsforskriften og ved fusjon eller fisjon etter reglene i selskapsskatteloven kapittel 8, vil underskudd fra den omorganiserte virksomhet kunne føres videre forutsatt at vedkommende næring ikke opphører. Videre gjelder fritaksreglene også utbyttebeskatning. På grunn av de ovenfor nevnte begrensninger i

²³ Jfr. St.meld. nr. 16 (1997-98) pkt. 6.1.

²⁴ Jfr. St.meld. nr. 16 (1997-98) pkt. 6.1.1.

lempningsadgangen i skatteloven § 11-22 fra departementets side, vil et lempningsvedtak for denne type transaksjoner ikke medføre samme resultat i alle tilfeller som det som ville følge av de alminnelige unntaksreglene ellers i skatteloven kapittel 11.

Slik Finansdepartementet tolker bestemmelsen i dag, settes det altså klare begrensninger for hva departementet kan samtykke til skattelempning for. Det er derfor svært interessant å se nærmere på i hvilken grad departementet har dekning for sin tolkning i forhold til formålet bak bestemmelsen. De beskatningsreglene som Finansdepartementet ikke antar at de har hjemmel for å frita for vil nettopp i mange sammenhenger hindre ønskede omstruktureringer. Ved at departementet ikke vil gi skattelempning i samme grad som det følger av de alminnelige unntaksregler, vil man få et annet utgangspunkt i saker underlagt skatteloven § 11-22. Når hovedformålet bak bestemmelsen er å lette ønskede omstillinger i næringslivet, vil alle slike begrensninger kunne virke mot dette formålet.

Lovens ordlyd taler om ”inntekt ved realisasjon”, noe som klart omfatter gevinster ved avhendelse eller realisasjon av de aktuelle objektene. Det er liten tvil om at departementet har dekning for sin tolkning for hva det kan gi samtykke til skattelempning for.

Derimot er det kanskje ikke like opplagt i hvilken grad departementet kan sies å ha dekning i sin tolkning av bestemmelsen for hva det *ikke* kan samtykke i skattelempning for, herunder utbyttebeskatning og den løpende inntektsbeskatning. Selve *inntektsbegrepet* i skatteretten er ofte svært generelt formulert, se her først og fremst sktl. § 5-1. Videre er også *realisasjonsbegrepets* videre innhold noe løst formulert, til tross for at skatteloven § 9-2 inneholder en definisjon som langt på vei klargjør kjernen i begrepet. Sktl. § 9-2 er en lovbestemmelse som kom inn i loven av 1999 og som definerer realisasjonsbegrepets innhold. Bestemmelsen gir en svært generell karakteristik og regner så opp en del forhold som anses omfattet av realisasjonsbegrepet. Denne oppregningen er ikke uttømmende, og det var heller ikke meningen at bestemmelsen skulle gjøre endringer i rettstilstanden.²⁵ Ingen av

²⁵ Se her Zimmer, skatterett, pkt. 10-8.

disse begrepene vil i noen større grad bidra til å kaste et avgjørende lys over tolkningen av ordlyden.

En naturlig tolkning av ordlyden vil som jeg ser det, langt på vei falle sammen med Finansdepartementets tolkning. Lovteksten taler om ”inntekt ved realisasjon”, som i seg selv gir god støtte for at gevinster ved avhendelse eller realisasjon skal kunne inngå i lempningsadgangen etter skatteloven § 11-22. Derimot følger det ikke like naturlig å tolke ordlyden til også å omfatte det samme som de andre alminnelige unntaksreglene, for blant annet utbyttebeskatning og adgangen til å fremføre underskudd. Man kan godt spekulere i hvorfor de ikke er tatt med i lovteksten. Ved innføringen av den nye skatteloven i 1999 ble ordlyden overført tilnærmet uforandret. Etter nærmere 40 års praktisering av bestemmelsen ville det kanskje ha vært naturlig å klart tilkjennegi eventuelle ønsker om å presisere departementets praktisering fra lovgivernes side. Dette skjedde ikke, noe som muligens kan være en støtteerklæring for Finansdepartementets tolkning.

Derfor blir kanskje lovens *formål og funksjon* langt viktigere. I dag fungerer sktl. § 11-22 som en sikkerhetsventil som stadig oftere blir ”åpnet”, og da spesielt ved transaksjoner med implikasjoner over landegrensene. Slik virker bestemmelsen som et nødvendig redskap for et stadig mer nyansert og endrende næringsliv. Men som reglene anvendes i dag vil en fusjon med et utenlandsk selskap innebære andre spilleregler for et norsk selskap enn ved en tilsvarende nasjonal fusjon.²⁶ Slik sett virker bestemmelsen også som en hemsko, som til en viss grad begrenser mulighetene for endringer. Praktiseringen av bestemmelsen blir derfor raskt et spørsmål om næringspolitikk, om nasjonale interesser og distriktpolitikk.

Som tidligere omtalt er hovedprinsippet med bestemmelsen å lette nødvendige omorganiseringer i norsk næringsliv. Sett i lys av dette kan det derfor virke noe unaturlig når man for skattelempling etter skatteloven § 11-22 ikke også omfatter utbyttebeskatning m.fl. Spørsmålet blir dermed en avveining mellom ordlyden som i liten grad åpner for en videre tolkning, og formålet bak bestemmelsen som langt på vei tilsier en så nær tilnærming til de alminnelige unntaksregler i skatteloven ellers.

²⁶ Se ovenfor om fritaksregler for underskudd, for uttaks- og utbyttebeskatning ved fusjon og fisjon. Fritaksregler gjelder også ved konserninterne overføringer.

Men da skal man ikke glemme at det også er andre viktige formål bak bestemmelsen, nemlig distrikts- og næringspolitiske hensyn. Disse vil i noen grad tale for at man må være forsiktig med en for vid tolkning av ordlyden, da disse ofte står i direkte motsetning til ønsket om en så vid adgang til omorganisering som mulig.

Finansdepartementet må nok i sin praktisering av bestemmelsen balansere mellom ulike hensyn som stadig forandrer seg etter som tiden går. Å skulle endelig fastslå hva som ligger i lovbestemmelsens begrep om ”inntekt ved realisasjon” vil derfor være svært vanskelig. Likevel kan man nok fastslå at det finnes rom for videre tolkninger, som sett i lys av stadig endrende forhold i næringslivet åpner rom for at også andre løsninger enn de praktisert av finansdepartementet frem til i dag kan tenkes.

Både Finansdepartementet og Skauge-utvalget uttaler at de ser for seg en større grad av lovfestede unntaksbestemmelser som en erstatning for mange sider av skatteloven § 11-22 i fremtiden. Dette fordi søknadsmassen er økende og kravene fra næringslivet til større enn noen gang tidligere. Det kan derfor bli interessant å se i hvilken grad lovgiveren vil komme dette i møte, og i hvilken grad dette vil ha innvirkning for blant annet tolkningen av ”inntekt ved realisasjon”.

Om fast eiendom, virksomhet, aksjer eller andeler i selskap lignet etter § 10-40.

Videre nevner skatteloven § 11-22 første ledd i fire enkeltpunkter hva som kan realiseres med skattelempling. Begrepene er svært generelt formulert, og det er uklart i hvilken grad de er ment å skulle være uttømmende. Det vil her dreie seg om finansdepartementets forståelse og bruk av begrepene. Muligens kan det settes spørsmålstejn ved departementets forståelse i enkelttilfeller. Da det ikke er mulig å få innsyn i departementets anvendelse av disse begrepene på annet enn et generelt grunnlag, vanskeliggjør dette en solid drøftelse av begrepene.

Med *virksomhet* må det dreie seg om overføring av det alt vesentlige av den aktuelle virksomhet. Tidligere talte omdanningsloven om ”næring eller virksomhet”, men

ordet ”næring” forsvant ved loven av 1999. Tidligere ble det i teorien skilt mellom begrepene ”næring” og ”virksomhet”, hvor det tradisjonelt ble stilt strengere krav til en økonomisk aktivitets varighet og omfang for å karakterisere den som ”næring” enn som ”virksomhet”. Dette skilles synes i dag å være utvasket, og det stilles dermed ikke ulike krav til hva en ”virksomhet” er i forhold til ”næring”. En forutsetning synes å være at det drives virksomhet i skattelovens forstand, jf. skatteloven § 5-30 første ledd. Begrepet forutsetter at det dreier seg om omorganisering av næringsvirksomhet, herunder for eksempel overføring av andeler i kommandittselskaper eller andre deltakerlignede selskaper som driver virksomhet. Derimot er ikke oppløsning av et tingsrettslig sameie som ikke driver næringsvirksomhet omfattet av begrepet.

Ved inntekt ved realisasjon av *fast eiendom* oppstår det få problemer. En forutsetning er det nok at det dreier seg om overføringen av en eiendel med klare grenser hva gjelder rettigheter og plikter. Med *aksjer* menes hovedsakelige eierandeler i aksjeselskaper. Kjøpsopsjoner på aksjer, tegningsretter, konvertible fordringer og lignende må omgjøres til aksjer ved transaksjonen for at lempning skal bli aktuelt. Disse objektene vil da bli likestilt med eierandel i virksomhet. Med *andeler i selskap lignet etter § 10-40*, menes her de særskilte regler om beskatning av andeler i ansvarlige selskap, kommandittselskap mv. Det særegne for disse selskapene er at de i motsetning til aksjeselskaper ikke er egne skattesubjekt. Her er det deltakerne som skattelegges for et eventuelt overskudd selskapet oppbeholder. Realisasjon av andeler utløser beskatning av eierne, og vil derfor kunne hindre ønskelig omlegging.

3.5 Lovbestemmelsens vilkår for skattelempning

Skatteloven § 11-22 første og annet ledd oppstiller en rekke vilkår som skal tas med i vurderingen til finansdepartementet når samtykke til skattelempning skal vurderes.

Om at avhendelsen må være et ledd i en omorganisering eller omlegging av virksomhet med sikte på å få denne mer rasjonell og effektiv.

Loven stiller opp krav til resultatet av realisasjonen, nemlig at denne må medføre visse effektiviserings- eller rasjonaliseringseffekter. Av avgjørende betydning er virksomhetens framtidige vekst og inntjeningspotensiale. Finansdepartementet har med hjemmel i skatteloven § 11-22 gjennomført en rikholdig praktisering av bestemmelsen, og satt forholdsvis klare grenser for hvilke krav som stilles til virkningen av avhendelsen. Viktige vurderingstema har her vært virksomhetens fremtidige utvikling av kompetanse innenfor det virksomhetsfelt som det opereres i. Videre i hvilken grad det er sannsynlig med en øket produktivitet innen feltet. Her har et viktig moment vært en eventuell utvidelse av markedsandeler. Hver enkelt virksomhet har her blitt vurdert konkret for seg i forhold til den bransje den opererer i, og finansdepartementet har ofte hentet inn vurderinger fra aktuelle fagdepartement og andre fagetater.

Det er her viktig å merke seg at Finansdepartementet mener kravet til at virksomheten må bli mer rasjonell og effektiv gjelder for virksomheten som er aktuell for avhendelsen. Isolert sett er det derfor et krav at avhendelsen har positiv effekt for det overdragende. Dette medfører at finansdepartementet ikke tar hensyn til eventuelle effektiviserings- eller rasjonaliseringseffekter knyttet til den gjenværende virksomheten etter avhendelsen. At overdrager får frigitt kapital som effektivt kan rasjonalisere restvirksomheten er derfor i seg selv ikke en virkning som får betydning for søknaden.

Administrative og finansielle fordeler i seg selv har ikke vært tilstrekkelig for å oppfylle lovens minstekrav, til tross for at disse kan medføre lavere kostnader i form av redusert gjeld og lønnskostnader. En mulig grunn for dette kan være politisk motstand hos enkelte partier på Stortinget, herunder Senterpartiet og Sosialistisk Venstreparti. Finansdepartementet har nok vært klar over den debatt som har preget lovgivningen om omdanning siden omdanningsloven ble vedtatt i 1961.²⁷ De nevnte partier har vært skeptiske til å la lovgivningen stimulere til økt sentralisering og tiltak som vil kunne svekke den distriktsforankrede sysselsettingen. Man kan derfor spekulere i om ikke departementet i sin praktisering av lovbestemmelsen har vært forsiktig med å innrømme skattelempning i tilfeller hvor rasjonaliserings- og

²⁷ Se St.meld.nr.16 del 1, pkt. 1.1.

effektiviseringseffektene hovedsakelig har bestått i en reduksjon av antallet sysselsatte.

Likevel kan administrative og finansielle fordeler sett i sammenheng med andre positive virkninger ovenfor, for eksempel produktiviteten, være en medvirkende årsak til en innvilgelse av søknaden. Det har derfor ikke vært nok for å få søknaden innvilget at avhendelsen har medført rene administrative fordeler som at forvaltningen eller styret har blitt samlet, eller at det har blitt oppnådd lik skatte- og regnskapsmessig behandling av flere enheter. Det har heller ikke hatt betydning for departementet i hvilken grad man kan gjøre arbeidsplassen mer attraktiv ved avhendelsen. Endringer i virksomhetens eierstruktur har heller ikke alene vært et bærende moment, som når man for eksempel har ønsket å få ansatte inn i eierposisjoner i bedriften.

Finansielle fordeler som alene bedrer tilgangen på kapital, har heller ikke i seg selv vært tilstrekkelig for et positivt samtykke fra finansdepartementets side. Likevel er det verdt å merke seg at departementet har vært mer medgjørlig skulle den frigjorte kapitalen bli bundet opp til konkrete rasjonaliseringstiltak.

En direkte tolkning av ordlyden gir få ledetråder for omfanget av bestemmelsen. Lovteksten taler om ”mer rasjonell og effektiv”, noe som åpner for en lang rekke tolkninger. Rene subjektive tolkninger av ordlyden vil nok kunne føre til en rekke gode og mindre gode løsninger. Fra en bedriftseiers synspunkt kan det tenkes at enkelte rasjonaliseringstiltak har mye godt for seg, rasjonaliseringstiltak som i seg selv klart ligger innenfor en naturlig tolkning av ordlyden i bestemmelsen. Likevel kan rasjonaliseringstiltaket tenkes ha klare negative følger for lokalsamfunn eller ansatte. Dermed ser man at ordlyden i seg selv fører oss et stykke på vei, men blir hengende noe i luften isolert sett. Det blir derfor nødvendig å også se på formålet bak bestemmelsen fra lovgiverens side.

Ut i fra en vurdering over formålet ved bestemmelsen kan det virke noe merkelig at så mange virkninger som i seg selv vil kunne gjøre virksomheten mer ”rasjonell og effektiv” ikke blir godtatt av Finansdepartementet som tilstrekkelige for å oppfylle lovbestemmelsens vilkår. Dette vil jo langt på vei tale imot hovedformålet bak

bestemmelsen, som er å legge til rette for nødvendige omorganiseringer. Sett fra næringslivet side vil nok dette ofte kunne bli oppfattet som at bestemmelsen har den motsatte virkning, nemlig å motarbeide endringer i næringslivet.

Her er det nok andre formål bak bestemmelsen, som næringspolitiske og ikke minst distriktpolitiske hensyn, som har stor betydning. Slik sett er ikke departementets linje i direkte motstrid med bestemmelsens formål; igjen blir det et balansespørsmål hvor de ulike formålene blir veid opp mot hverandre. Slik sett blir det ganske illustrerende når departementet i enkelte tilfeller bruker nettopp distriktpolitiske hensyn som hovedbegrunnelse for å innrømme skattelempning i enkelttilfeller. For eksempel har Finansdepartementet i unntakstilfeller strukket seg langt i tilfeller hvor det på grunn av næringspolitiske hensyn har vært ønskelig å redde særlig utsatte virksomheter. I områder med svært ensidig næringsstruktur har departementet samtykket i lempning til tross for at effektiviserings- eller rasjonaliseringseffektene bar preg av å være rene finansielle fordeler når dette var avgjørende for fortsatt drift.

Det blir derfor vanskelig å skulle konkludere endelig. Jeg tror formålene bak loven i stor grad vil legge føringer for departementets tolkning hvor de ovenfor hverandre vil ha ulik betydning etter hvilket saksforhold det gjelder. Over dette igjen vil en naturlig tolkning av ordlyden legge videre begrensninger for hvilke effektiviserings- og rasjonaliseringseffekter som i enkelttilfeller vil kunne få betydning for lempningsadgangen.

Om omstendighetene i særlig grad.

At omstendighetene i særlig grad skal tale for lempning, er av finansdepartementet forstått som et vilkår om at det norske skattefundamentet ikke må svekkes ved transaksjonen. Dette er gjerne forsvart ved at det ved lempningsvedtaket er satt vilkår som sikrer kontinuitet med hensyn til den norske beskatningsretten.

Spesielt ved transaksjoner over landegrensene, hvor det norske skattefundamentet i større grad kan utvannes, har vilkåret gjort seg gjeldende. Ovenfor utenlandske aksjonærer ved salg over landegrensene er det derfor et krav at det er mulig å oppstille vilkår som sikrer fortsatt norsk gevinstbeskatning. Er dette ikke mulig vil lempning ikke kunne innrømmes av departementet.

Å påstå at departementets tolkning i stor grad følger av en naturlig tolkning av ordlyden er vanskelig i dette tilfellet. Sett isolert er begrepet ” bare når omstendighetene i særlig grad taler for det” svært kryptisk, det er vanskelig å skulle forsøke å snevre begrepet inn. Ordlyden i seg selv åpner for en meget streng praktisering fra departementets side, skulle dette være ønskelig. Ved å tolke begrepet som at det norske skattefundamentet ikke må svekkes ved transaksjonen legger man en føring i bunnen som langt på vei holder døren åpen for en rekke omorganiseringstiltak. Ser man på formålene bak bestemmelsen, kan det være enklere å se sammenhengen bak Finansdepartementets praktisering. Hovedformålet bak bestemmelsen er jo å legge forholdene til rette for nødvendige omstillinger i det norske næringslivet. Slik sett er det kanskje mye som taler for at en naturlig tolkning av ordlyden vil ligge nærmere opp til andre formål bak bestemmelsen, som ønsket om at det skal tas distriktpolitiske hensyn. Slik utviklingen er på dette feltet i dag, er det kanskje mulig å konkludere med at hensynet til å lette omstillingen for næringslivet vinner stadig større sympati enn tidligere.

Vilkåret har de siste årene blitt noe mer liberalt behandlet fra finansdepartementets side ovenfor transaksjoner over landegrensene, men bare så langt det ikke har svekket det norske skattefundamentet. Transaksjoner med implikasjoner over landegrensene innebærer at mer enn ett lands skattesystem er involvert. Oppmykningen følger en trend fra departementets side hvor også kravet til effektiviserings- og rasjonaliseringseffekter har blitt mer liberalt behandlet ved transaksjoner over landegrensene. Det kan derfor være grunn til å ha øynene åpne for en mulig fremvekst av et todelt system i fremtiden, hvor det klarere skilles mellom nasjonale transaksjoner og transaksjoner med implikasjoner over landegrensene.

Om påtakelighet.

Et annet vilkår er at det må være påtakelig at lempningen vil lette omorganiseringen eller omleggingen. Dette har av finansdepartementet blitt forstått som et krav om at det må søkes om skattelempning før transaksjonen vedtas eller iverksettes.

En søknad om skattelempning i etterkant vil i følge departementet stride i sin natur mot kravet om påtakelighet. De faktiske forhold vil da tilsi at tiltaket ville blitt gjennomført uansett om lempningsvedtak måtte bli fattet. Dette vil bli tolket som om at lempningsvedtak ikke er nødvendig for gjennomføringen, og det er da ikke ”påtakelig at fritakelsen eller nedsettelsen vil lette omorganiseringen eller omleggingen”.

Det er dog mulig å ta et reelt forbehold ved søknaden om at lempning er en forutsetning for gjennomføringen. At man så i behandlingstiden for å spare ressurser har begynt å innrette seg etter et eventuelt samtykke fra departementets side, vil i så fall ikke stride mot kravet til påtakelighet.

At transaksjonen allerede er vedtatt eller iverksatt før søknaden er behandlet av finansdepartementet, og uten at man på forhånd har tatt forbehold, kan i særlige tilfeller likevel føre til at det samtykkes i skattelempning. Det må da være forståelig at omorganiseringsprosessen ble vedtatt og igangsatt uten tilstrekkelig oppmerksomhet om mulige skattespørsmål. Sent innkomne søknader har derfor i noen tilfeller blitt innvilget skattelempning, men dette er kun i unntakstilfeller.

3.6 Om vilkår som stilles av finansdepartementet

Loven gir finansdepartementet en adgang til å stille vilkår som forutsetning for samtykke til skattelempning. Lovhjemmelen finner man i paragrafens tredje ledd som sier at ” til fritaket eller nedsettelsen kan det knyttes vilkår, herunder med hensyn til bruken av vederlaget eller deler av det”. Dette har departementet i stor grad gjort seg nytte av gjennom en langvarig og rikholdig praksis.

Et viktig skille går i praksis mellom nasjonale saker og saker med implikasjoner over landegrensene, det vil si hvor mer enn ett lands skattesystem er involvert. I den sistnevnte gruppen er det av særlig interesse for departementet at det norske skattefundamentet ikke svekkes eller bortfaller. Dette ønsker departementet å sikre seg mot gjennom å stille nødvendige vilkår. Finner departementet at aktuelle vilkår ikke i tilstrekkelig grad beskytter det norske skattefundamentet, vil departementet

ofte ikke samtykke til skattelempning. Dette gjelder spesielt når man søker om skattelempning for transaksjoner med selskaper i land som Norge ikke har skatteavtale med, og til land hvor norske myndigheter bare har begrenset mulighet til å føre kontroll. På den måten ønsker man å sikre seg mot at transaksjonen medfører endelig skattefritak for de involverte parter.

Hensynet til konsekvens og harmoni må her som i skatteloven forøvrig tillegges atskillig vekt. Dette er viktig av hensyn til forutberegneligheten for skatteyterne. Fra praktiseringen til Finansdepartementet av skatteloven § 11-22, er det få og klare vilkår som er gjennomgående for samtykke til skattelempning. Uten at det har vært mulig å få innsikt i departementets konkrete praktisering, er det mye som taler for at oversikten nedenfor om de vilkår som vanligvis stilles er noe nærmest uttømmende. Dette gir større sikkerhet for skatteyterne, som ved sin søknad til departementet ønsker en stor grad av forutberegnelighet. Samtidig er det i større grad en rettssikkerhetsgaranti for likebehandling og skattemessig symmetri, da det over tid danner seg visse tolkningsformer som i varierende grad blir bindende ved praktiseringen av lempningsadgangen.

Et prinsipp i skatteretten er kontinuitetsprinsippet, som noe upresist kan sies å innebære at de skattemessige verdier og andre skattemessige forhold som gjaldt før en omorganisering, videreføres også etter omorganiseringen hos et annet skattesubjekt. Sentralt i kontinuitetsprinsippet står videreføring av ligningsmessig bokførte verdier på selskapsnivå, ofte kalt skattemessige inngangsverdier. Overtakende selskap må legge til grunn de samme skattemessige verdier for overtatte eiendeler etc. som det overdragende selskap måtte ha lagt til grunn om ikke omorganiseringen hadde funnet sted. Dette gjelder blant annet avskrivningsgrunnlag for avskrivbare eiendeler og kostpris for ikke-avskrivbare eiendeler.

På eiernivå går kontinuitetsprinsippet først og fremst ut på at eierens skattemessige stilling må videreføres uendret etter omorganiseringen. Dette betyr at ved for eksempel en fusjon må inngangsverdien på aksjene i det overdragende selskap legges til grunn som inngangsverdi på de mottatte aksjene i det overtakende selskap. Ved omdannelse av personlig eiet næringsvirksomhet til aksjeselskap må

inngangsverdien på aksjene settes lik netto ligningsmessig verdi på overførte eiendeler, gjeld og skatteposisjoner.

Ved både nasjonale og internasjonale transaksjoner er det ved samtykke til skattelempning fra departementets side nesten alltid stilt vilkår om skattemessig kontinuitet, hvor erverver må videreføre de skattemessige inngangsverdiene på de overførte eiendelene, og at nevnte verdier må videreføres på vederlaget enten dette ytes i form av aksjer, fordringer eller annet. Det stilles videre vilkår om at eventuell tilbakebetaling av aksjekapital herunder overkurs ut over netto skattemessige verdier på det overførte skal skattelegges som utbytte.

Dette blir ofte uttrykt ved at det stilles vilkår om at den ønskede omorganiseringen gjennomføres etter de prinsipper som følger av de norske regler. Dette gjelder like mye for nasjonale transaksjoner. Ved for eksempel en ønsket fusjon mellom to norske selskaper som faller utenfor skattelovens regler for fusjon og fisjon i kapittel 11, vil man vanligvis fra departementets side stille som vilkår for samtykke til skattelempning med hjemmel i sktl. § 11-22, at overføringen gjennomføres på de vilkår som gjelder for skattefrihet ved fusjon, jf. kapittel 11.

For transaksjoner med implikasjoner over landegrensene er det også et vanlig vilkår at gevinst ved senere realisasjon av aksjene i overtakende selskap skal være skattepliktig til Norge, uten fradrag for utenlandsk skatt. På den måten søker man å unngå at aksjene overføres fra norske til utenlandske skattesubjekter, og at gevinst dermed ved senere realisasjon blir unntatt det norske beskatningsområdet.

Om særbestemmelsen i § 11-22 tredje ledd, annen og tredje setning

Bestemmelsene i tredje ledd, annen og tredje setning ble vedtatt ved lov av 21. juni 2002 nr. 32. Bestemmelsen har sammenheng med reglene om omdannelse av finansinstitusjoner til aksjeselskap og allmennaksjeselskap, jfr. lov av 10. juni 1988 nr. 40 om finansieringsvirksomhet og finansinstitusjoner, som ble vedtatt ved samme lovendring. Bestemmelsene er ifølge Innst. O. nr 57 (2001-02) pkt. 6 ment som en straksløsning, i påvente av at finansdepartementet utreder mulighetene for å lovfeste regler om skattefri omdannelse av gjensidig livsforsikringselskap eller

sparebank til aksjeselskap. Et slikt lovforslag forelå ikke ved denne oppgaves fullførelse.

Det er spesielt ved de store omdannelser innen kraftindustrien de siste årene som bestemmelsen har blitt anvendt. Det har her handlet om svært store verdier med store nasjonale ringvirkninger. Området er til dels svært uoversiktlig og komplisert, og kunne gitt nok materiale en avhandling i seg selv. Bestemmelsen er derfor ikke tema for denne oppgaven, og vil ikke bli nærmere omtalt.

3.7 Om skattelempning for tilskudd

Lovens fjerde ledd ble innført ved endringslov av 8. juni 1979 nr 29, og formålet var at omdanningsloven skulle få anvendelse på strukturrasjonaliseringstilskudd til alle næringer. Tilskudd ved nedlegging skulle tilrettelegge for forsvarlig drift av gjenværende bedrifter, men var før bestemmelsen kom skattepliktige etter skattelovens § 42 første ledd.

Fast praksis fram til skattereformen av 1992 var å gi delvis skattelempning. Tilskuddene ble regnet som næringsinntekter og skulle før reformen beskattes etter progressive satser. Tilskuddene ble med hjemmel i omdanningsloven fast beskattet med en redusert skattesats på 30 prosent, og de ble også regelmessig fritatt for toppskatt og avgifter til folketrygden.

Ved skattereformen av 1992 ble skattesatsen for næringsinntekt fastsatt til 28 prosent, noe som også omfatter tilskuddene. Dermed bortfalt behovet for mye av den tidligere faste praksis fra departementets side, og det har siden ikke blitt gitt lemping for tilskudd som har blitt beskattet etter den nye satsen.

Det har siden skattereformen ikke blitt foretatt noen endringer i bestemmelsen, da det fortsatt foreligger et begrenset lempningsbehov i de tilfeller hvor mottakerbedriften er undergitt delingsreglene, jfr. skatteloven § 12-10 til § 12-20

med utfyllende skatteforskrift FSFIN § 12-9 til § 12-20.²⁸ Her har finansdepartementet innrømmet skattelempling av toppskatten på den beregnede personinntekt hos selskaper der det også beregnes personinntekt. Men heller ikke her har skattesatsen for næringsinntekten blitt nedsatt under satsen på 28 prosent. Etter skattereformen av 1992 har bare et fåtall slike saker blitt behandlet, og disse har i all hovedsak dreid seg om skattelempling av næringsinntekt.

²⁸ Finansdepartementets forskrift til skatteloven 19. nov 1999 nr 1158.

4. FINANSDEPARTEMENTETS PRAKSIS

4.1 Utviklingen siden 1996, systematisert og klargjort

Regjeringen la i St.meld.nr.16 (1997-98) fram en orientering om departementets praksis etter omdanningsloven frem til og med 1996. Denne meldingen ga i stor grad innsikt i en rikholdig praksis gjennom 35 år, med stadige endringer av praksis etter hvert som nye lovbestemmelser og vedtak har trådt i kraft.

Bakgrunnen for meldingen var det arbeidet som ble foretatt av finanskomiteen i Innst O nr.36 (1996-97) om skatteregler for fusjon og fisjon av selskaper. Komiteen vurderte å lovfeste regler om skattefrihet ved fusjoner eller fisjoner mellom selskaper hjemmehørende i utlandet, da de ulovfestede regler som var gjeldende ble ansett som uklare med hensyn til rettstilstanden. Fra departementets side var det derimot et ønske om at skattefriheten fortsatt skulle avhenge av søknadsbehandling etter omdanningsloven bestemmelser. Dette ble etter hvert støttet av komiteens flertall, men likevel savnet disse en nærmere gjennomgang av hvordan reglene i omdanningsloven om skattefritak ble utøvet. Etter forslag fra komiteens medlemmer ble det fremlagt en egen orientering av regjeringen. Videre ble det bestemt at det årlig skulle legges frem en orientering til Stortinget om departementets praksis når det gjaldt saker behandlet med hjemmel i omdanningsloven.

Den første redegjørelsen var den nevnte stortingsmeldingen. Denne ble fremlagt som stortingsmelding fordi det var en svært omfattende praksis som måtte utledes, samtidig som dette ga rom for en mer grunnleggende karakter. Senere redegjørelser har blitt inntatt som budsjettdokumenter i de årlige Ot.prp.nr.1.

Skattereglene har hele tiden vært utsatt for mindre og større endringer. Dette har i stor grad påvirket departementets praksis gjennom årene som har gått. I et historisk perspektiv kan det være interessant å se hvordan departementet har behandlet temaet, men med tanke på dagens aktualitet har dette mindre betydning. Likevel er det viktig å ha kjennskap til tidligere praksis selv om man i dag har gått bort fra

området på grunn av nye lovfestede regler eller at de gamle reglene har falt bort eller blitt overflødige. Det kan fortsatt tenkes eksempler hvor aktuelle problemstillinger kan ha nytte av å vite hvordan tidligere praksis har vurdert lignende tilfeller.

Fremstillingen er delt inn i to hoveddeler, hhv. omstrukturering av innenlandsk virksomhet i punkt 4.2, og transaksjoner med implikasjoner over landegrensene i punkt 4.3. Som det vil fremgå av teksten er det både store likheter og ulikheter mellom de to delene. Del 4.2 om omstrukturering av innenlandsk virksomhet må ses i sammenheng med de øvrige bestemmelsene for omdanning i skatteloven kapittel 11, herunder reglene for fusjon og fisjon, om omdanning og konserninterne overføringer. Del 4.3 om transaksjoner med implikasjoner over landegrensene må derimot ses i lys av at skatteloven kapittel 11 ikke regulerer forhold mellom norske og utenlandske selskaper ved reorganiseringer over landegrensene. I sammenheng med dette blir skatteloven § 11-22 i slike forhold stående i et litt annerledes lys enn ved nasjonale transaksjoner. Mer om dette nedenfor.

4.2 Omstrukturering av innenlandsk virksomhet

Ved å gi en samlet gjennomgang av finansdepartementets praksis omkring enkeltsaksbehandling etter skatteloven § 11-22 siden 1996 er det et ønske at det skal være mulig for leseren å trekke ut særegenheter som kan være til nytte ved senere omorganiseringer. Det mest heldige hadde nok vært å kunne gitt en direkte innføring med praktiske eksempler fra departementets praksis. Dessverre er dette ikke mulig da departementet skjermer nøye for innsyn på dette felt. Sakene er unntatt offentlighet. Det eneste man har å forholde seg til er derfor departementets gjennomgang av sakene i de årlige Odelstingsproposisjoner.

Transaksjoner som vanlig salg, ombytting av eierposisjoner, skifte av foretaksform og overføring av aktiva fra et foretak til et annet kan i mange tilfeller innebære tyngende beskatning som en følge av at skattesystemet har en generell karakter. Dermed kan dette hindre rasjonell omorganisering av aktuelle næringsvirksomheter. Skatteloven inneholder derfor lempningsmekanismer som kan bøte på dette.

Disse reglene danner til sammen en helhetlig enhet som skal ivareta næringslivets behov for omdannelser, samtidig som i de i stor grad skal ivareta næringspolitiske føringer. Politisk har det vært ønskelig at nødvendige omorganiseringer i næringslivet skal medføre sterkere næringsenheter uten at dette i for stor grad skal gå ut over nødvendig sysselsetting særskilt i distriktene. Man har derfor søkt en balansert utvikling mellom disse to forhold.

4.2.1 *Salg av aksjer, eiendom og virksomhet mot vederlag hovedsakelig i form av eierandeler (aksjer og selskapsandeler) i det overtakende selskapet.*

På disse fem årene var det på det her omtalte området behandlet i alt 64 søknader etter skatteloven § 11-22. Som en illustrasjon over den utvikling som har foregått de seneste år, kan det nevnes at det i årene 1974 til 1996 i alt ble behandlet 60 søknader på samme felt.

45 søknader gjaldt *salg av aksjer til annet selskap eller nystiftet holdingselskap mot vederlagsaksjer i det overtakende selskapet*. 33 av disse søknadene ble innvilget. Fire søknader ble avslått med den begrunnelse at det var tale om en endring av eierstruktur uten påviselige rasjonaliserings- eller effektiviseringsgevinster. I fire av disse la Finansdepartementet til grunn at omorganiseringen hovedsakelig gav fordeler av administrativ karakter, som ikke er ansett som tilstrekkelig til å oppfylle lovens vilkår. Tre søknader ble avslått da den ønskede struktur man ønsket å oppnå i følge departementets mening kunne oppnås ved bruk av de lovfestede reglene om fusjon og fisjon, og eventuelt etterfølgende konserninterne overføringer. For eksempel gjaldt den ene søknaden et tilfelle hvor et fåtall personlige eiere eide flere aksjeselskaper. De ønsket å etablere konsern ved innskudd av aksjer i henholdsvis ett og to selskaper i et påtenkt holdingselskap mot vederlag i form av aksjer i dette. Begrunnelsen for søknaden var i hovedsak forenkling av eierstrukturen. Departementet fant at dette også kunne bli oppnådd ved skattefri fusjon etter de lovfestede reglene i skatteloven kapittel 11. Skatteloven § 11-22 forutsettes brukt når skattereglene hindrer ønskelige omorganiseringer, og det kan da ikke sies at skattereglene hindrer etablering av ønsket struktur.

Fem av søknadene ble avslått med den begrunnelse at det var søkt for sent. Bakgrunnen for avslag på dette grunnlag var lovens krav om at det må være ”påtakelig” at skattelempningen vil lette omorganiseringen.

To av søknadene gjaldt ønske om *overføring av personlig eide kommandittandeler* til et nystiftet aksjeselskap mot aksjer som vederlag. Begge søknadene ble avslått med den begrunnelse at en bedret tilgang på kapital isolert sett ikke var en tilstrekkelig lempningsgrunn.

I de tilfeller hvor departementet har avvist å gi samtykke til skattelempning, er nærmest alle avslagsbegrunnelsene av standardisert art. De følger de tolkninger som Finansdepartementet har innført for de lovfestede vilkår etter skatteloven § 11-22. Uten innsikt i sakenes nærmere innhold, er det vanskelig å skulle gi en vurdering av holdbarheten av Finansdepartementets tolkningspraksis. Når departementet oppgir at det ikke fant at nødvendige rasjonaliseringseffekter var til stede, kan dette vanskelig drøftes noe nærmere uten å ha saksinnholdet foran seg. Dette er som tidligere nevnt ikke mulig da disse er unntatt offentligheten. Derimot kan man fastslå at departementet ikke går ut over de momenter som det har innfortolket i skatteloven § 11-22, som er gjengitt og nærmere drøftet i oppgaven del 3.

Totalt 17 av søknadene gjaldt *omorganiseringer innen vannkraftsektoren*. Kun to søknader ble avvist, og disse ble avvist på grunn av at vilkårene ikke lengre var aktuelle etter lovendringen av § 11-22 tredje ledd annen og tredje setning. Som tidligere nevnt ovenfor er disse bestemmelsene ikke tema for denne avhandling, og jeg vil derfor ikke gå nærmere inn på dette.

4.2.2 *Salg av aksjer, eiendom og virksomhet mot vederlag i kontanter.*

I årene fra 1997 til og med 2001 ble det i alt innlevert syv søknader til behandling av finansdepartementet på dette felt. Alle syv ble avslått med den begrunnelse at det ”i henhold til departementets praksis ikke blir samtykket i skattelempning for gevinster der det ytes kontant vederlag”. Siden 1992 er det ikke funnet tilstrekkelig grunn for lempning ved salg av eiendom, næring eller aksjer til ekstern uavhengig kjøper mot

kontant vederlag.²⁹ Tidligere kunne man få innrømmet skattelempning i form av utsettelse med gevinstbeskatningen og krav om framtidig reinvestering av gevinsten innen en gitt frist med plikt til å nedskrive gevinsten uten inntektsfradrag. I forbindelse med skattereformen ble adgangen til avsetning av gevinst på næringsaksjer med sikte på fremtidige reinvesteringer opphevet. Departementet anså deretter at det var uheldig å åpne for skattelempning som ville innebære tilsvarende dispensasjon., og dette har vært departementets praksis siden.

Denne vurderingen fra departementets side kan nok langt på vei sies å være i harmoni med den tilnærming departementet har gjort i sine vurderinger av de alminnelige unntaksreglene ellers, det vil si de lovfestede reglene i skatteloven kapittel 11. Man har der søkt å skape harmoni mellom de alminnelige unntaksreglene og Finansdepartementets praktisering av skatteloven § 11-22. Dette har blant annet gitt seg uttrykk i at departementet har søkt å oppnå samme konsekvenser for de vilkår det har stilt med hjemmel i skatteloven § 11-22 tredje ledd, som det som ville ha inntruffet hadde man i stedet kunnet benytte de alminnelige unntaksreglene. Her er det naturlig å ha vilkåret om kontinuitet i tankene, et krav som nærmest alltid blir stilt av departementet ved positivt samtykke til skattelempning.

Det finnes likevel et unntak fra denne praktisering fra 1993, hvor et norsk morselskap solgte aksjer i et norsk datterselskap til et utenlandsk selskap i samme konsern. Det norske morselskapet fikk skattelempning for den del av gevinsten som umiddelbart gikk til reinvestering i aksjer i det utenlandske selskapet. Gevinsten ble nedskrevet uten inntektsfradrag på inngangsverdien på aksjene. Det er muligens grunn til å tro at dette var et unntak som ble gjort fordi det ble gjort kort tid etter at departementet forandret praksis. Det er derfor mindre grunn til å tro at departementet vil komme til en tilsvarende holdning i noen sak av ny dato.

²⁹ Se St. meld. Nr. 16. (1997-98) pkt. 6.2.2.4.

4.2.3 Omdanning

Skatteloven har i sin § 11-20 en spesialregel for omdanning av virksomhet, med utdypende bestemmelser i FSFIN. Det er bare personlig eiet virksomhet og deltakerlignet selskap som driver næringsvirksomhet i skattelovens forstand, og kraftforetak drevet av fylkeskommunene eller kommunene som driver slik virksomhet som omfattes av forskriften. Omdannelser som faller utenfor ordlyden i forskriften³⁰ vil innebære full realisasjonsbeskatning, men her kan en eventuell lempning skje etter søknad med hjemmel i sktl. § 11-22. Dette gjelder for andelslag, gjensidige selskap, foreninger, stiftelser m. m, men også for omdannelser ”andre veien”. Et eksempel på det siste er omdannelse fra aksjeselskap til for eksempel ANS.

To av søknadene gjaldt *omdanning av stiftelse til aksjeselskap*. Ved begge søknadene ble det samtykket i skattefri omdanning fra departementets side, men det ble satt som vilkår fra departementet i begge tilfellene at omdanningen måtte gjennomføres på samme vilkår som angitt i forskriften. Dette kan nok ses i lys av den generelle tilnærming departementet har ønsket mot de lovfestede regler, i dette tilfellet forskriften. Det ble krevd at skattemessige inngangsverdier og avskrivningsgrunnlag på de overførte eiendeler ble satt på det ervervende selskaps hånd lik de skattemessige verdier hos overdragende stiftelse på overdragelsestidspunktet, og at de nevnte verdier ble videreført på vederlagsaksjene. Videre måtte også aksjeselskapene overta de skattemessige forpliktelser som var knyttet til de overførte eiendeler.

En søknad om skattefri *omdanning av gjensidig selskap til aksjeselskap* ble også innrømmet lempning av departementet, med tilsvarende vilkår om skattemessig kontinuitet som ble stilt for stiftelsene.

Videre ble det samtykket i skattefri *omdanning av gjensidig forsikringselskap til aksjeselskap*. Her ble også vederlagsaksjene i det omdannede selskap overført til en næringsdrivende stiftelse uten umiddelbar beskatning, men da med det vilkår at

³⁰ FSFIN § 11-20-1

stiftelsen hadde alminnelig skatteplikt. Innbetalt aksjekapital med overkurs kunne ikke settes høyere enn netto skattemessig verdi av det overførte.

En søknad gjaldt *omdanning av interkommunal bedrift til aksjeselskap*.

Departementet ga sitt samtykke til skattefri omdanning på det vilkår at omdanningen ble gjennomført på samme vilkår som angitt i FSFIN. Likevel ble det her gjort et interessant unntak fra forskriftens krav om eierkontinuitet i § 11-20-9. Til tross for at forskriftens krav om eierandel ved emisjonen ikke var fullt oppfylt, ble det fra departementet side samtykket i skattefri omdanning. Dette kan i utgangspunktet synes å bryte med departementets praktisering generelt hvor man har forsøkt å tilnærme seg lovreglene så langt så mulig. Muligens kan man finne begrunnelsen for dette unntaket i at departementet har ment at formålet bak skatteloven § 11-22 tilsier et slikt resultat i dette tilfellet. Kanskje ble distriktpolitiske hensyn avgjørende, da det jo her handlet om en interkommunal bedrift.

Videre ble det samtykket i skattefri *omdanning av statsforetak til aksjeselskap*.

Heller ikke her kunne innbetalt aksjekapital settes høyere enn netto skattemessig verdi av det overførte. Et annet vilkår var at skattemessige inngangsverdier og avskrivningsgrunnlag for de eiendeler som ble overført, skulle videreføres i aksjeselskapet og at dette selskapet måtte tre inn i de skattemessige forpliktelsene som var knyttet til det overførte.

4.2.4 *Likvidasjon av selskap*

Det har siden 1996 blitt behandlet to søknader om skattelempning i forbindelse med likvidasjon av selskap for å forenkle kompliserte konsernstrukturer. Departementets praksis på dette området er etter eget utsagn liberal³¹ så lenge det kan settes vilkår som sikrer at skattepliktige gevinster ikke blir endelig fritatt for skatt. Denne liberale praksisen er ment som en videreføring av den lovfestede liberale praksis rundt konserninterne overføringer i skatteloven § 11-21, som også kommer til uttrykk i konsernforskriften ved at det ikke stilles krav om påvisning av rasjonaliseringseffekter ved overføringer mellom selskaper i slike strukturer. Heller

³¹ Se Ot.prp nr.1 1998-99 pkt. 19.3.8

ikke ved fusjon av selskaper blir krav til effektivisering og rasjonalisering tillagt avgjørende vekt.

Begge søknadene som har vært til behandling siden 1996 ble avslått.

Den første saken gjaldt *likvidasjon av et andelslag*. Ønske om lempning av skatt som var oppstått som følge av inntektsføring av tidligere avsetninger til et prisreguleringsfond ble avslått. Begrunnelsen var at departementet ikke fant at skattelovens § 11-22 var anvendelig i dette tilfellet.

Den andre saken gjaldt *oppløsning av et indre selskap*. Man ønsket å unngå likvidasjonsbeskatning ved at aktiva og passiva i selskapet ble overført til deltakerne i forhold til deres relative andeler og basert på kontinuitet. Departementet fant at omorganiseringen hovedsakelig ga fordeler av administrativ art, og søknaden ble avslått. Departementet mener at rene administrative fordeler i seg selv ikke er tilstrekkelig for å få innvilget lempning, da det i tillegg stiller krav om at effektene har positiv virkning for virksomhetens framtidige vekst og inntjeningspotensiale.

4.2.5 *Fusjon og fisjon av selskaper som er skattemessig hjemmehørende i Norge.*

Reglene for fusjon og fisjon er inntatt i skattelovens kapittel 11 om omdanning, §§ 11-1 til 11-11.

Totalt to saker har blitt forelagt departementet. Den første gjaldt *overføring av et interkommunalt selskap til tre nystiftede heleide aksjeselskap*. Søknad om skattelempning etter sktl. § 11-22 var nødvendig da lovreglene for fusjon og fisjon kun gjelder når det overdragende og det overtakende selskap har samme selskapsform. Departementet samtykket i skattelempning, men det ble satt vilkår om skattemessig kontinuitet og at overføringen måtte gjennomføres på de vilkår som gjelder for skattefrihet ved fisjon.

Den andre saken gjaldt en *konsernintern overføring etterfulgt av en emisjon og fusjon*. Produksjonsmidler skulle overføres fra et morselskap til et nystiftet datterselskap. Den etterfølgende emisjonen ville innebære at morselskapets eierandel i datterselskapet ble mindre enn de 90 prosentene som kreves etter

konsernforskriften § 11-21-1. Departementet fant at vilkårene for lempning ved enkeltvedtak var til stede, men at overføringen også kunne gjennomføres etter de regler og på de vilkår som er gitt i konsernforskriften.

Man kan spørre i hvilken grad departementets praktisering her står i overensstemmelse med de formål lovgiver har bak skatteloven § 11-22. I begge tilfellene ble skatteloven § 11-22 brukt parallelt med tilsvarende lovfestede regler. I tillegg ble det stilt tilsvarende vilkår som etter disse. Slik jeg ser det er dette i god overensstemmelse med hovedformålet bak skatteloven § 11-22, som er å lette omstillingen i norsk næringsliv. Ved at lempningsbestemmelsen blir benyttet hvor de lovfestede alminnelige unntaktsbestemmelsene ikke kan benyttes, underbygger man dette formålet.

4.3 Transaksjoner med virkning over landegrensene

En stor del av de søknader som innkommer til finansdepartementet har virkning over landegrensene, og veksten av slike saker i forhold til søknader som utelukkende gjelder omorganisering av virksomhet i selskaper hjemmehørende i Norge er stadig økende. Dette er nok et tegn i tiden som er kommet for å bli, da økende samhandel uavhengig av landegrensene øker år for år. Større og mer profesjonelle enheter vil i stadig større grad ønske å tilpasse seg endrede strukturforhold både nasjonalt og internasjonalt. Et resultat av dette kan enkelt leses ut av statistikken. I et par av de siste årene siden 1996 har flertallet av søknadene som har innkommet til departementet etter skatteloven § 11-22 hatt implikasjoner over landegrensene, det vil si hvor mer enn ett lands skattesystem har vært involvert.

Økningen i antallet søknader med implikasjoner over landegrensene kan også tilskrives skattelovgivningens struktur. Det foreligger på dette området et stort behov for å få vurdert lempning i forhold til skatteloven § 11-22. Dette fordi både skatteforskriftens bestemmelser om skattefri omdanning av virksomhet, konserninterne overføringer og reglene om skattefri fusjon og fisjon i skatteloven §§ 11-1 til 11-11, i utgangspunktet er avgrenset til å gjelde nasjonale transaksjoner

Hva gjelder *fusjon og fisjon* i skattelovens kapittel 11, fremkommer det av sktl. § 11-1 (2) at fritakene og begrensningene i loven bare gjelder når selskapene som deltar i fusjonen eller fisjonen er hjemmehørende i Norge. Dermed er reglene for det første ikke anvendelige i forhold til fusjon eller fisjon mellom selskap som er skatterettslig hjemmehørende i Norge og selskap hjemmehørende i utlandet. Reglene er heller ikke anvendelige ved fusjon eller fisjon mellom selskaper hjemmehørende i utlandet hvor norske skatteyttere har eierandeler i det overdragende selskap.

Når det gjelder skatteforskriftens bestemmelser om *skattefri omdanning av virksomhet*, fremkommer dette av sktl. § 11-20, jfr. FSFIN § 11-20-1. Her begrenses reglene til å gjelde for omdanning til ”aksjeselskap eller allmennaksjeselskap”. Reglene er begrenset til omdanning av foretak skattepliktig i Norge til selskap hjemmehørende her, eventuelt deltakerlignede selskap hvor deltakerne er skattepliktig til Norge.

For *konserninterne overføringer* fremgår dette av at konsernforskriftens virkeområde er begrenset til ”norske aksjeselskaper”, jfr. FSFIN § 11-21-1. Konsernbegrepet er i forskriften presisert slik at overføringer også kan skje mellom norske datterselskaper selv om morselskapet er hjemmehørende i utlandet.

En forutsetning for samtykke til lempning fra finansdepartementets side er at transaksjonen utløser skatteplikt til Norge for gevinster som realiseres ved transaksjonen. En eventuell lempning vil i alle tilfeller være begrenset til å gjelde skatteplikt som utløses til Norge, dersom og så langt denne utløses ved transaksjonen. Slik skatteplikt til Norge vil gjelde for personlige skatteyttere som er eller har vært bosatt her, for selskaper som er hjemmehørende her eller for skattytere som utøver eller deltar i næringsdrift som drives eller bestyres her i riket, jfr. sktl. §§ 2-1 til og med 2-4.

Salg av eierandeler i selskaper og virksomhet hjemmehørende i Norge til personer eller selskaper bosatt eller hjemmehørende i utlandet kan etter omstendighetene anses å medføre effektiviserings- og rasjonaliseringseffekter for virksomhet i Norge. Vilkårene for skattelempning kan da være oppfylt, og det vil være uheldig hvis

norske skatteregler skulle forhindre omorganiseringer som samfunnsmessig sett er hensiktsmessige og ønskelige. Dette gjelder tilsvarende for realisasjon av norske eierinteresser i utenlandske selskaper eller virksomheter. I begge tilfellene er det en forutsetning for samtykke fra departementet at skattelempningen ikke svekker det norske skattefundamentet. Dersom det ikke er mulig å sette vilkår som sikrer dette har søknadene blitt avslått.

Departementet har gjennom sin praksis i beskjeden grad lagt til grunn skattelovens krav om effektiviserings- og rasjonaliseringseffekter ved transaksjoner med implikasjoner over landegrensene, jfr. sktl. § 11-22 første ledd.³² Dette står i motsetning til departementets vektlegging av de nevnte momenter ved nasjonale transaksjoner. Finansdepartementet har videre i sin redegjørelse for året 2001³³ fastslått en tilsvarende liberal praktisering av lovens krav om at ”omstendighetene i særlig grad må tale for en lempning”. Muligens kan dette leses som en kritikk av lovbestemmelsens evne til å regulere transaksjoner over landegrensene. Lovens ordlyd har stort sett vært uforandret siden den først så dagens lys i 1961, og var den gang først og fremst tilpasset nasjonale transaksjoner. I dag ser vi at antallet søknader om skattelempning i stadig større grad har implikasjoner over landegrensene.

At finansdepartementet velger å nedtone betydningen av to av lovens vilkår ved transaksjoner over landegrensene, kan derfor muligens være en indikasjon på at lovteksten slik den står i dag ikke er fullt ut egnet til både å favne nasjonale og internasjonale transaksjoner. Muligens ser vi derfor konjunkturen av et fremvoksende tosporsystem, hvor lovens ordlyd blir tolket delvis forskjellig i forhold til om det er nasjonale transaksjoner eller transaksjoner med implikasjoner over landegrensene det gjelder.

I perioden 1997 til og med 2001 har finansdepartementet behandlet totalt 166 søknader etter skatteloven § 11-22. Av disse har 83 av sakene hatt implikasjoner over landegrensene. Som illustrasjon kan det nevnes at det i perioden fra 1974 til og med 1996 ble behandlet totalt 25 saker med implikasjoner over landegrensene. Dette

³² Jfr. St.meld.nr.16 (1997-98) pkt.7.5.1

³³ Ot.prp.nr.1.(2002-2003) pkt.15.6.2

utgjorde den gang noe over 9 % av samtlige saker som ble behandlet etter den daværende omdanningsloven avsnitt II. De siste årene har denne andelen økt betraktelig, og utgjør i dag nærmere halvparten av alle innkommende søknader.

4.3.1 *Konserndannelse i utlandet ved bytte av aksjer i selskap hjemmehørende i Norge mot aksjer i selskap hjemmehørende i utlandet, og ved bytte av aksjer i selskaper hjemmehørende i utlandet.*

Denne gruppen er den i særklasse mest omtalte, med totalt 64 behandlede søknader siden 1997. Det ble gitt samtykke i 48 av søknadene, mens søknadene om skattelempning ble avslått i 16 av sakene.

I utgangspunktet blir det satt samme vilkår for unnlatt skattelegging som settes i vedtak der alle parter er norske. I de aller fleste sakene som får samtykke til skattelempning etter skatteloven § 11-22 er det satt tradisjonelle vilkår om at skattemessige inngangsverdier på aksjene i det norske selskapet må videreføres på vederlagsaksjene, og at gevinst ved senere realisasjon av aksjene i utenlandske selskaper er skattepliktig til Norge uten fradrag for eventuell skatt som erlegges i utlandet. Dette vilkåret ble gjort gjeldende for eksempel i en sak vedrørende konserndannelse ved aksjebytte mellom norsk og utenlandsk selskap, hvor det norske selskapet ble datterselskap av det utenlandske selskapet etter aksjebytte. Samtlige aksjer i det norske selskapet ble overført til det utenlandske selskap mot vederlag i form av aksjer i sistnevnte selskap

I enkelte saker er det satt vilkår om at den betingede fritatte gevinsten som ble etablert i forbindelse med transaksjonen skal komme til beskatning dersom det norske selskapet mister sin konserntilknytning eller når vederlagsaksjene realiseres. Styret i det norske selskapet må i slike tilfeller overfor finansdepartementet avgi erklæring om at styret forplikter seg til å informere departementet dersom konserntilknytningen planlegges brutt. Skattlegging vil i tilfelle kunne medføre tilsvarende oppskrivning på aksjenes inngangsverdi for å hindre dobbelbeskatning.

Departementet har i andre saker i tillegg satt vilkår om at innbetalt aksjekapital med overkurs skal settes lik netto skattemessig verdi på det overførte og at tilbakebetaling av aksjekapital ut over innbetalt kapital skal beskattes som utbytte.

I enkelte søknader har det ikke uttrykkelig fremgått at vederlaget i sin helhet skal bestå av aksjer i det mottakene selskap. Her har det blitt satt som vilkår at minst 80 prosent av vederlaget må ytes i form av aksjer.

En rekke søknader har blitt avvist da det ikke i tilstrekkelig grad er påvist tilstrekkelige rasjonaliserings- eller effektiviseringsgevinster som følge av transaksjonene. I en sak ønsket man å stifte et nytt aksjeselskap i Sverige hvor aksjene i det norske selskapet var planlagt skutt inn som tingsinnskudd. Bakgrunnen for dette var at man ønsket å bli notert på svensk børs for å få tilgang til utenlandsk kapital. Søknaden ble avvist da departementet ikke anser rasjonaliseringskravet oppfylt i tilfeller hvor norsk virksomhet etablerer morselskap i utlandet utelukkende for å muliggjøre bedre kapitaltilgang.

Ofte blir søknadene avvist da en for stor del av vederlaget skal ytes i kontantbeløp. I en prinsipiell redegjørelse i St. meld. Nr. 16 (1997-98) pkt. 6.2.3 ble det ikke eksplisitt fastslått hvor stor del av vederlaget som etter praksis skal være ytet i form av aksjer. I redegjørelsen er praksis dog angitt som overføringer ”hovedsakelig mot vederlag i form av eierandeler”. Lempningskravet er senere blitt regulert nærmere av departementet gjennom praktisering. Kontantvederlag over 20 pst av det samlede vederlag ved den aktuelle transaksjon har i avgjørelser siden år 2000 blitt avslått. Denne praksis er blitt fulgt opp i senere saker. Likevel har departementet åpnet for unntak fra dette i spesielle overtakelsestransaksjoner.

En rekke søknader ble også avslått da det var søkt etter at transaksjonene var gjennomført. Dette strider mot departementets tolkning av kravet til ”påtakelighet”, da departementet tolker lovteksten dithen at man må søke før man gjennomfører omorganiseringen. Det forutsettes da at skattelempningen er nødvendig for at omorganiseringen kan gjennomføres

En søknad ble avslått fordi virksomheten var planlagt overført til en stat som Norge ikke har skatteavtale med, og der norske myndigheters mulighet til å føre kontroll var svært begrenset. Man kan muligens konkludere med at det er et underliggende vilkår at norske myndigheter har kontrollmuligheter ovenfor det andre landet det gjelder. Dette gjennom skatteavtaler eller tilsvarende.

Alle de overfor nevnte vilkår som er satt av Finansdepartementet med hjemmel i skatteloven § 11-22, kan ses i lys av de formål som ligger bak bestemmelsen. Gjennom enkeltsaksbehandling skal departementet både lette omstillingen i norsk næringsliv samtidig som det skal søke å beskytte det norske skattefundamentet. Det siste har avgjørende betydning når man som her har med to eller flere lands skattesystemer å gjøre.

Sett i lys av at departementet i enkelte tilfeller legger andre føringer til grunn enn hva det ville gjort ved nasjonale transaksjoner, kan man spørre seg om departementet har adgang til dette. Jeg tenker da i første rekke på at departementet i enkelte tilfeller stiller lavere krav til vilkåret om effektiviserings- og rasjonaliseringseffekter ved transaksjoner med implikasjoner over landegrensene. Likebehandling er jo et av flere grunnleggende prinsipper i skatteretten. Er det da i overensstemmelse med dette når departementet legger opp til ulike vurderinger etter om transaksjonen er nasjonal eller ikke? Dette kan jo medføre at det for et norsk selskap blir stilt strengere krav til rasjonaliseringseffekter ved en planlagt fusjon med et annet norsk selskap enn ved en tilsvarende fusjon med et utenlandsk selskap. Selve ordlyden i bestemmelsen legger ikke opp til et slikt "tospor-system". Derimot kan kanskje formålene bak bestemmelsen gi grunnlag for en slik tolkning. Nærings- og distriktpolitiske hensyn kan medføre at det er heldig at muligheten for transaksjoner over landegrensene i stor grad er til stede. For eksempel ved en fusjon av en produksjonsbedrift med et utenlandsk selskap hvor det norske selskapet er det overdragende, er det mulig at det etter fusjonen fortsatt ville finne sted produksjon i Norge. Det kan jo tenkes at det etter fusjonen er heldig at det finnes produksjon her, og at dette er mye av grunnen for at det utenlandske selskapet ønsket å fusjonere. Dette er kanskje ikke tilfelle i like stor grad ved nasjonale transaksjoner hvor man ofte ville være i en situasjon med dobbeldekning, for eksempel med to like produksjonsbedrifter.

4.3.2 *Fusjon eller fisjon mellom utenlandske selskaper med norske eierinteresser.*

I alt 16 saker gjaldt fusjon eller fisjon mellom utenlandske selskaper med norske eierinteresser. I kun to av sakene ble skattelempning avslått.

12 av sakene gjaldt fusjon og fisjon av utenlandske selskaper med norske aksjonærer som fikk vederlagsaksjer i det omorganiserte selskapet. Det ble satt vilkår om at fusjonen eller fisjonen måtte gjennomføres i samsvar med fusjoner og fisjoner mellom norske selskaper. Videre måtte skattemessige verdier på de overdratte aksjene videreføres på vederlagsaksjene. Eventuell gevinst ved senere realisasjon av vederlagsaksjene ville være skattepliktig til Norge uten fradrag for utenlandsk skatt. I en sak som ble avslått skulle virksomheten etter fusjonen flyttes til Cayman Islands, men da Norge mangler skatteavtale med dette skatteregimet var mulighetene for norske myndigheter til å føre kontroll svært begrensede. Søknaden ble derfor avslått.

To saker gjaldt fusjon av utenlandske datterselskaper av norske aksjeselskaper. Det ble i begge tilfellene stilt tilsvarende vilkår som ovenfor.

En sak gjaldt omstrukturering av et utenlandsk konsern ved fisjon med etterfølgende fusjon. Ingen norsk virksomhet var involvert, men aksjene var privat eiet av en person bosatt i Norge. Skattelempning ble innrømmet på tilsvarende vilkår som ovenfor. Saken er spesiell, og har medført at departementet har vurdert om det er behov for en tilpasning av lempningsreglene for nordmenns private aksjegevinster i utenlandske selskaper. Man fant at det at inngangsverdien på de aksjene aksjonæren måtte gi fra seg ble overført til vederlagsaksjene medførte et heldig resultat. Dette ved at gevinstbeskatningen ble utsatt til vederlagsaksjene eventuelt ble solgt.

Dette var en avgjørelse som normalt ikke ligger under formålet bak skatteloven § 11-22, som er å lette omstillingen i norsk næringsliv. Både i forhold til en naturlig tolkning av ordlyden og sett i lys av formålet bak bestemmelsen beveger departementet seg her nært grenselandet. Her ser vi at en bestemmelse som antageligvis er ment hovedsakelig å regulere nasjonale transaksjoner, er blitt tøyd etter som forholdene i næringslivet har forandret seg til også å omfatte alt videre

forhold som over tid har nådd en naturlig grense. Det her nevnte tilfellet er nok av en natur som vil bli stadig mer utbredt etter hvert som det å investere i utenlandske selskaper blir mer naturlig for norske selskaper og investorer. Slik sett vil departementets tolkning og anvendelse av skatteloven § 11-22 på dette området stemme overens med et av formålene bak bestemmelsen, nemlig det å legge forholdene til rette for omstilling i næringslivet. Problemet er at dette lett kommer i konflikt med de andre formålene³⁴, og at tolkningen i beskjedent grad går overens med ordlyden i bestemmelsen.

To av søknadene gjaldt fusjon mellom to eller flere NOKUS-selskaper.³⁵ Tilsvarende vilkår som nevnt ovenfor ble stilt, det vil si at fusjonene blant annet måtte gjennomføres etter de prinsipper som følger av norske regler, krav om videreføring av skattemessige verdier osv.

4.3.3 *Omdanning fra aksjeselskap til filial av utenlandsk selskap, og omdanning fra filial av utenlandsk selskap til aksjeselskap.*

Det har blitt behandlet to søknader vedrørende omdanning av norsk datterselskap av et utenlandsk morselskap til en norsk filial av det utenlandske selskapet. I begge tilfellene ble det samtykket i unnlatt uttaksbeskatning ved overføring av aktiva og passiva fra aksjeselskap til filial på vilkår om at de skattemessige inngangsverdier og avskrivningsgrunnlag på de overførte eiendelene ble videreført på filialenes hånd, og at filialene ble beskattet etter de samme regler og metoder som aksjeselskapene hadde vært underlagt.

4.3.4 *Likvidasjon av selskap hjemmehørende i utlandet*

Kun en søknad om skattelempning ved likvidasjon av selskap hjemmehørende i utlandet har siden 1996 blitt behandlet av departementet.

³⁴ Distriktpolitiske hensyn, næringspolitiske hensyn, beskyttelse av det norske skattefundamentet.

³⁵ NOKUS – norsk-kontrollerte selskaper hjemmehørende i lavskattelend, se sktl. §§ 10-60 til 10-68.

Det var her tale om likvidasjon av et utenlandsk holdingselskap som var eid av to norske aksjeselskaper. De ønsket videre å overføre selskapets aksjer til et nystiftet holdingselskap i Norge som skulle organiseres som et aksjeselskap.

Departementet samtykket i lempning etter en vurdering hvor det ble stilt vilkår med hjemmel i sktl. § 11-22 tredje ledd om skattemessig kontinuitet. Erververen måtte videreføre de skattemessige verdiene på de overførte eiendeler, og vederlaget måtte settes likt skattemessig verdi av det overførte.

5. SKAUGE-UTVALGETS SKATTEFORSLAG

Skauge-utvalget har våren 2003 kommet med sin utredning om endringer i skattesystemet på en del områder. I utredningens punkt 13.3 går utvalget nærmere inn på reorganisering av selskaper over landegrensene. Her vurderer utvalget om dagens regler for fusjon og fisjon av selskaper bør utvides til å omfatte også enkelte transaksjoner over landegrensene, og om en del av den praksis som har utviklet seg med lempning av skatteplikten i form av enkeltvedtak fra finansdepartementet bør lovfestes. Utvalget har også sett nærmere på muligheten for å kunne harmonisere nasjonale regler med de regler som gjelder ellers i Europa.

Utvalget legger i sin vurdering vekt på at det er problematisk at norske bedrifter og aksjonærer som vurderer sammenslutning eller samarbeid med utenlandske selskaper kan stå overfor andre rammebetingelser enn selskaper og aksjonærer i andre land. Når norske selskaper må søke om skattelempning fra finansdepartementet, vil dette innebære en tidkrevende prosess som kan virke uheldig i den prosessen de er inne i. Saksbehandlingstiden for slike søknader varierer sterkt og det er ikke uvanlig med tre måneders saksbehandlingstid.³⁶ Under saksbehandlingstiden vil det for de involverte norske skattytere være vanskelig å kunne ta stilling til tilbud fra utenlandske selskaper før departementet har vurdert om det kan gis skattelempning i forbindelse med en eventuell omorganisering. Dette kan i følge utvalget ikke bare vanskeliggjøre beslutningsprosessen i forbindelse med en eventuell sammenslutning, men vil også kunne stille de norske skattyterne i en ugunstig forhandlingsposisjon i forhold til andre utenlandske selskaper og aksjonærer.

Videre mener utvalget at det er uheldig både for selskapene og for departementet at det er et så stort behov for søknad om skattelempning ved enkeltvedtak. Finansdepartementet har i de siste årene opplevd en stor økning i antall søknader om skattelempning, noe som har medført at store ressurser har gått med til søknadsbehandling. Det er i tillegg vanlig å innhente faglige vurderinger fra aktuelle

³⁶ Se Skauge-utvalgets pkt. 13.3.2.

fagdepartement og direktorat hvor dette har blitt vurdert nødvendig i enkelttilfeller. Til sammen medfører dette store kostnader økonomisk, men også ressursmessig ved at ekspertise blir bundet opp i unødvendig grad.

Også for selskapene kan søknadsprosessen medføre bruk av store ressurser. Det kan være krevende både tidsmessig og økonomisk å innhente tilstrekkelig kunnskap for å kunne levere inn en søknad som oppfyller de krav som stilles av lovbestemmelsen. Videre kan det være ressurskrevende at man ikke på forhånd kan innrette seg etter de vilkår som kreves fra departementet. Først når avgjørelsen av søknaden foreligger kan man få oversikt over alle sider av omorganiseringen.

Skauge-utvalget finner derfor at det er et stort behov for et generelt regelverk som i større utstrekning enn gjeldende regler dekker foretakenes behov for skattelempling ved visse omorganiseringer. Skattelempningen bør derfor ikke forankres i konkrete vedtak fra finansdepartementet, men heller forankres i klare lovregler hvor det gis skattelempling for nærmere definerede transaksjoner.

I sin utredning vurderer utvalget EU direktiv 90/434 av 23. juli 1990 om en felles beskatningsordning ved fusjon, fisjon, overføring av eiendeler og ombytting av aksjer vedrørende selskap i forskjellige medlemsland, det såkalte fusjonsdirektivet.³⁷ Utvalget mener at hoveddelen av fusjonsdirektivet bør kunne innføres som gjeldende rett i Norge. I 1984 fremsatte Kommisjonen forslaget til et selskapsdirektiv om internasjonale fusjoner, men forslaget har ennå ikke blitt vedtatt, og er således ikke blitt en del av EØS-avtalen. Dersom forslaget blir vedtatt, er det mulig at det også vil bli vedtatt som en del av EØS-avtalen, slik at det vil kreve implementering i norsk nasjonal selskapsrett og skatterett.

Bakgrunnen for fusjonsdirektivet var ønsket om å skape et nøytralt og enhetlig indre marked i EU-området. Selskapsmessige omorganiseringer kan i stor utstrekning gjennomføres innenfor det enkelte medlemslands rettssystemer uten umiddelbare skattekonsekvenser for selskapene eller eierne. For å kunne oppnå en

³⁷ Fusjonsdirektivets artikkel 1 gir reglene anvendelse for selskaper i to eller flere medlemsstater. Viktige rammer for direktivets anvendelsesområde er fastlagt i definisjonene av visse sentrale begreper i artikkel 2. Herunder artikkel 2a om typetilfeller, 2b om fisjon, 2c om overføring av eiendeler, 2d om ombytting av aksjer.

konkurransemessig nøytralitet innenfor fellesskapet, er det imidlertid nødvendig med tilsvarende regler som gjelder for omorganisering over landegrensene. Til tross for at fusjonsdirektivet foreløpig ikke har blitt vedtatt, har en rekke EU-land valgt å tilpasse sitt eget regelverk slik at det gis skatteutsettelse ved fusjoner og fisjoner over landegrensene innenfor EU.

Skulle disse forslagene bli vedtatt vil de kunne innebære en betydelig forenkling av dagens ordning, da man i langt færre tilfeller vil måtte søke finansdepartementet om skattelempling ved enkeltvedtak. Forslaget vil innebære at allerede eksisterende muligheter for skattenøytrale selskapsomdannelser som bare involverer norske selskaper, blir utvidet slik at de i det minste også kan gjennomføres i forhold til selskaper hjemmehørende i EUs medlemsland. Skaugeutvalget ønsker at deler av fusjonsdirektivet bestemmelser også bør gjelde generelt ved omorganiseringer over landegrensene, slik at reglene blir gjeldende også for omorganiseringer i land utenfor EØS-området.

6. OPPSUMMERING, OVERVEIELSER OG KONKLUSJON

Utviklingen de siste årene har medført at omorganisering av virksomhet både nasjonalt og over landegrensene har bredt om seg i langt større grad enn tidligere. Dette har medført ikke bare større arbeidsbyrde for saksbehandlerne i Finansdepartementet, men det har også stilt større krav til skatteyterne som søker om skattelempning etter skatteloven § 11-22. Omorganisering er i dag ofte et spørsmål om å overleve som virksomhet. At man kan forholde seg til klare forutsetninger og regler kan derfor ha avgjørende betydning. Ved å ha god kjennskap til rettsforholdene og rettsstilstanden på de aktuelle områdene for omorganiseringen, kan unødvendige kostnader unngås.

Skattelempning er svært ofte, om ikke alltid, en forutsetning for at nødvendige omorganiseringer kan finne sted. At virksomheter må søke Finansdepartementet om skattelempning i en rekke saker er derfor i seg selv et onde. Ved god innsikt i praktiseringen av skatteloven § 11-22 kan unødvendige kostnader spares både ved at søknadsutformingen blir mer nøyaktig, og ved at søknadsbehandlingen hos departementet blir mer effektiv. Kunnskap om enkle forutsetninger, som at man må søke før man setter i gang, kunne ha spart enkelte aktører for betydelige omkostninger, ikke bare økonomisk men også tidsmessig.

Som det har fremkommet ovenfor i oppgaven, er det mye som taler for at vi i dag ser konturene av et tospor-system som vil vokse klarere frem i tiden som kommer. Dette gjelder som nevnt departementets forståelse av lovfestede vilkår i skatteloven § 11-22 første og andre ledd ved omorganiseringer over landegrensene. Kunnskap om dette vil kunne åpne muligheten for omorganiseringer over landegrensene som hittil kanskje har vært lagt til side.

Dagens regler er utsatt fra press fra alle kanter, og det ideelle hadde nok vært å få lovfestet alle forhold for omorganiseringer i egne lovbestemmelser. Det vil imidlertid neppe være mulig å lovfeste regler som omfatter alle former for

omorganiseringer, da mange av disse er svært sammensatte transaksjoner. Et eksempel er fusjoner og fisjoner med vederlag i form av aksjer i morselskap som får fordring mot det overtakende selskap. Skattereglene vil lett komme i etterkant for slike nye situasjoner, og adgangen til individuell søknadsbehandling av lempningsbehov synes derfor nødvendig også i fremtiden.

Likevel er det ønskelig og nødvendig å begrense enkeltsaksbehandlingen så langt som mulig. Ikke bare vil det spare Finansdepartementet for ressurser og tid, det vil også spare andre deler av statsadministrasjonen for det samme. Andre departement og direktorater blir i dag flittig brukt av Finansdepartementet i saksbehandlingen. Likeså vil det også spare næringslivet for ressurser og tid, da nødvendige omstruktureringer kan gjennomføres raskere etter lovfestede regler.

Nødvendige lovendringer vil nok med tiden tvinge seg fram. Det er vanskelig å skulle spå hvilke konkrete felt som vil kunne bli lovregulert først, men det er likevel tegn som tyder på at reglene for konserninterne overføringer vil bli revurdert i nær fremtid.³⁸ Dette er regler som har vært utsatt for sterk kritikk fra mange hold. EUs fusjonsdirektiv vil muligens med tiden få økende betydning i norsk rett, dette går for eksempel Skauge-utvalget inn for. Dette vil ha stor betydning for transaksjoner over landegrensene ikke bare mellom Norge og EU-land, men også ovenfor transaksjoner med andre land da direktivet vil skape kjøreregler også for disse.

Kun tiden vil vise oss hvilke forandringer som vil finne sted. Likevel kan utviklingen frem til i dag si oss mye om hva vi kan vente oss i fremtiden. Omorganiseringer vil nok fortsatt bli stadig mer omfattende, noe som etter hvert vil fremtvinge tiltak fra lovgivernes side. Kanskje vil vi se at de næringspolitiske hensynene vil forandre seg, hvor distriktspolitiske hensyn blir tonet noe ned ved nasjonale transaksjoner. Sterkere nasjonale enheter er i dag mer politisk korrekt enn for bare få år siden.

³⁸ Se Ot. prp. Nr. 1 (2002-2003) pkt 15.6.1

De forandringer som vil finne sted vil nok likevel ha sin forankring i dagens lovbestemmelser. Forståelsen av skatteloven § 11-22 vil nok derfor være av stor betydning også i årene som kommer. Da den tidligere omdanningsloven ble vedtatt på begynnelsen av 1960-tallet ble det uttalt at denne var en mellomløsning som over tid skulle erstattes av egne lovbestemmelser som skulle erstatte enkeltsaksbehandlingen hos Finansdepartementet. Muligens vil de en dag få rett, men de hadde nok ikke forutsett at bestemmelsen skulle være mer aktuell enn noen gang over 40 år senere. Kanskje lever den også om nye 40 år...

7. FORKORTELSER

Sktl. – lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr. 14.

Ot. prp. – Odelstingspreposisjon

FSFIN – finansdepartementets forskrift til skatteloven av 19 nov. 1999 nr 1158.

8. LITTERATURLISTE

8.1 Juridisk litteratur som grunnlag for avhandlingen

Zimmer, Fredrik. Lærebok i skatterett 4.utgave 2001

Zimmer, Fredrik (red.). Bedrift, selskap og skatt 3.utgave 2001

Didriksen, Skatterett, 1992.

8.2 Forarbeider og lignende anvendt som grunnlag for avhandlingen

Ot.prp.nr.1 (1998-99) Saker etter lov av 9. juni 1961 nr. 16 (Omdanningsloven)

-praksis i 1997 og lovendringsforslag.

Ot.prp.nr.1 (1999-00) -departementets praksis i 1998

Ot.prp.nr.1 (2000-01) -departementets praksis i 1999

Ot.prp.nr.1 (2001-02) -departementets praksis i 2000

Ot.prp.nr.1 (2002-03) -departementets praksis i 2001

St.meld.nr.16 (1997-98) -Orientering om departementets praksis når det gjelder saker behandlet med hjemmel i omdanningsloven.

EU direktiv 90/434 av 23.juli 1990 -om en felles beskatningsordning ved fusjon, fisjon, overføringer av eiendeler og ombytting av aksjer vedrørende selskap i forskjellige medlemsland.

Skatteutvalget NOU 2003: XX. -Forslag til endringer i skattesystemet. (Skaug-utvalgets utredning) Til FIN 6. feb. 2003.

8.3 Lover som særlig er behandlet i avhandlingen

1911 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 18. august nr.8

1961 Lov om tillegg til skatteloven av 1911 (omdanningsloven) 9. juni nr.16

1985 Lov om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper av 21. juni nr 83.

1991 Lov om særregler for beskatning osv. (selskapsskatteloven) av 20. juli nr 65.

1997 Lov om aksjeselskaper (aksjeloven) av 13. juni nr. 44.

1997 Lov om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven) av 13. juni nr. 45.

1999 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars nr.14.

8.4 Forskrifter som særlig er behandlet i avhandlingen

1999 Forskrift til utfylling og gjennomføring av skatteloven (FSFIN) 19.nov nr.1158