

Utvidelse av området for lovfestet skattefri omorganisering:

Skatterettslig regulering av fusjon og fisjon over landegrensene

I et høringsnotat foreslår Finansdepartementet utvidelse av området for lovfestet skattefri omorganisering. Forslaget innebærer et vesentlig bidrag til forenkling og forutsigbarhet for selskaper og aksjonærer. I tillegg gir det økt fleksibilitet i forhold til utøvelse av næringsvirksomhet på tvers av landegrensene.

Artikkelen er forfattet av:



Advokatfullmektig
Anders Lindseth
Advokatfirmaet Selmer DA



Advokat
Gudrun Bugge Andvord
Advokatfirmaet Selmer DA

Forslaget som Finansdepartementet sendte ut 18. januar 2010 omfatter blant annet regulering av fusjon og fisjon over landegrensene og andre grenseoverskridende omorganiseringer og omdanninger. Høringsfristen er 1. juni 2010. Nedenfor

omtales forslagene i tilknytning til fusjon og fisjon på tvers av landegrensene.

Bakgrunn for forslagene

Bakgrunnen for forslagene i høringsnotatet som gjelder fusjon og fisjon, er behovet for tilpasning av skattereglene til selskapsreglene i EØS som tillater fusjon og fisjon over landegrensene. Selskapsreglene er implementert i norsk selskapslovgivning ved lov av 21.12.2007 nr. 129 (aksjeselskap, allmennaksjeselskaper, forretningsbanker, forsikringsaksjeselskaper og verdipapirselskaper som er organisert som aksjeselskaper, samt europeisk selskap, SE-selskap, og europeisk samvirkeforetak, SCE-foretak). Videre begrunnes forslagene med at det er et mål å redusere individuelle søknader til Finansdepartementet om skattefritak ved omorgani-

seringer. Skattereglene bør ikke være til hinder for omorganiseringer som gir bedre organisatoriske rammer for ulike virksomheter, og derfor er samfunnsmessig ønskelige. En ytterligere, og etter vår oppfatning tungtveiende begrunnelse, er å gjøre regelverket og rettsstilstanden forutsigbar og mer tilgjengelig for skattyterne.

Selskaps- og regnskapsrettslige forhold

Det foreslås generelt for alle fusjoner og fisjoner at dagens krav etter skatteloven § 11-1 (2) om at fusjonen eller fisjonen må være gjennomført på lovlig måte både selskapsrettslig og regnskapsrettslig, oppheves. Dette innebærer at en feil ved gjennomføringen i forhold til disse reglene ikke uten videre får noen virkning for den skattemessige behandlingen av transaksjonen, med mindre feilen fører til at transaksjonen nektes registrert. Hovedbegrunnelsen for denne endringen er at selskapsrettslige og regnskapsrettslige krav er fastsatt ut fra andre hensyn enn de skattemessige, og de bør derfor ikke ha noen selvstendig betydning for den skattemessige behandlingen. Dette innebærer, slik vi ser det, at skatteloven uttømmende vil regulere den skattemessige behandlingen av fusjon og fisjon. Dette vil også gjelde grenseoverskridende fusjoner og fisjoner.

Hensyn og rammer for lovforslagene

Departementet synes å ha tillagt følgende særlig vekt ved utformingen av forslagene til nye regler:

Fusjon og fisjon over landegrensene

Fusjon og fisjon over landegrensene hvor selskap og/eller eiere av et selskap i transaksjonen har skatteplikt til Norge, kan i dag ikke gjennomføres uten at det utløser beskatning på selskapets og/eller eiernes hånd etter reglene om realisasjon, likvidasjon, uttak eller utbytte. For norske aksjonærer eller selskapsdeltakere gjelder fritaksmetoden dersom transaksjonen skjer innenfor EØS-området.

Aktuelle transaksjoner som utløser beskatning i Norge av selskapet og/eller eierne, kan være:

- Fusjon eller fisjon av et norsk og utenlandsk selskap med det norske selskapet som overdragende selskap.
- Fusjon eller fisjon av norsk og utenlandsk selskap hvor det norske selskapet er overtakende og det overdragende utenlandske selskapet har eiere som er skattepliktige til Norge.
- Fusjon eller fisjon av utenlandske selskap hvor et eller flere av de involverte selskapene har eiere som er skattepliktige til Norge.
- Fusjon eller fisjon av utenlandsk selskap som har filial i Norge.

- Samfunnsmessig ønskelige fusjoner og fusjoner på tvers av landegrensene bør ikke hindres unødige av skattereglene.
- Transaksjonen skal gjennomføres med skattemessig kontinuitet både på selskaps- og eiernivå, basert på en utsettelse av beskatningen og med videreføring av skatteposisjoner som forelå før transaksjonen.
- Norsk beskatningsrett skal sikres ved at norske skattefundamenter ikke overføres til utlandet uten beskatning.
- Skattemessig tilpasning til norsk selskapslovgivning om selskapsrettslig omorganisering over landegrensene.
- EØS-avtalens generelle regler om de fire friheter har betydning for innhold og praktisering av nasjonale skatteregler. Reglene må ikke medføre at interne transaksjoner behandles mer fordelaktig enn grenseoverskridende transaksjoner.
- EUs fusjonsskattedirektiv (90/434/EEC av 23.7.1990) gir rammer for en felles beskatningsordning som sikrer at grenseoverskridende fusjoner/fisjoner mv. ikke utløser umiddelbar beskatning, og ivaretar medlemsstatenes provenymessige interesser. Direktivet er ikke en del av EØS-avtalen, men departementet legger til grunn at dersom de norske reglene er i overensstemmelse med reglene innenfor EU, vil de også være i overensstemmelse med forpliktelsene etter EØS-avtalen.

Nærmere om forslagene

Departementet foreslår en betydelig utvidelse av skattefriheten ved fusjoner og fisjoner over landegrensene sammenlignet med dagens situasjon. Forslaget innebærer i hovedsak en lovfesting av dagens fritakspraksis etter skatteloven § 11–22.

I høringsnotatet sonderer departementet mellom fusjoner og fisjoner innenfor og utenfor EØS-området. Dette skyldes blant annet at de forpliktelser Norge har etter EØS-avtalen innebærer at Norge er forpliktet til å «tåle» større grad av skattefrihet innenfor EØS-området enn utenfor. Videre sondres det mellom lavskatteland og ikke-lavskatteland utenfor EØS-området, og mellom fusjoner og fisjoner utenfor EØS-området.

Innenfor EØS-området

Innenfor EØS foreslår departementet at fusjoner og fisjoner skal kunne gjennomføres med skattefrihet forutsatt at transaksjonen bygger på full skattemessig kontinuitet, både på selskaps- og eiernivå. Departe-



FORSLAGET: Finansdepartementets forslag omfatter blant annet regulering av fusjon og fisjon over landegrensene og andre grenseoverskridende omorganiseringer og omdanninger.

mentet uttaler imidlertid at kravet til skattemessig kontinuitet må tilpasses i de grenseoverskridende tilfellene av hensyn til det norske skattefundamentet. Det skiller derfor mellom tilfeller hvor norske selskaper er overdragende eller overtakende.

Uten tilpasninger kan en fusjon eller fisjon hvor det norske selskapet er overdragende, innebære at skattefundamenter flyttes til det overtakende selskaps hjemland, og at skatteplikten til Norge bortfaller. For å unngå dette foreslår departementet at det settes som vilkår at det utenlandske overtakende selskapet viderefører det overdragende selskaps eiendeler, rettigheter og forpliktelser, herunder skattemessige verdier, i en filial hjemmehørende i Norge, såkalt filialisering.

I tilfeller hvor det norske selskapet er overtakende, vil Norge opprettholde sin beskatningsrett, slik at det ikke er nødvendig med tilpasninger.

Når det gjelder kravet til kontinuitet på eiernivå, finner departementet at det ikke er behov for særlig regulering, og det legges til grunn samme krav som ved interne fusjoner og fisjoner, jf. skatteloven § 11–7.

Ved interne fisjoner er det i skatteloven § 11–8 lagt til grunn at nominell og innbetalt aksjekapital skal fordeles i samme forhold som nettoverdiene fordeles mellom selskapene. I tillegg er det angitt hvordan skatteposisjoner skal fordeles mellom selskapene. Departementet foreslår at skatteloven § 11–8 skal gjelde tilsvarende så langt det passer på de grenseoverskridende tilfellene.

Med bakgrunn i at trekantfusjoner ikke er tillatt selskapsrettslig i de grenseoverskridende tilfellene, ønsker departementet ikke å gi regler som innebærer at slike fusjoner

kan gjennomføres over landegrensene uten å utløse beskatning.

Det foreslås videre at det i forskriftsform kan gis regler om opplysningsplikt både for norske overdragende selskaper og aksjonærer som er skattepliktige til Norge. Dette skal sikre at norske myndigheter får tilstrekkelige opplysninger om transaksjonen slik at det kan føres nødvendig kontroll med at kravene i skatteloven er oppfylt.

Utenfor EØS-området

Grenseoverskridende fusjoner utenfor EØS er ikke regulert selskapsrettslig. Departementet ser likevel at det kan være ønskelig at fusjonslignende transaksjoner med selskaper utenfor EØS kan gjennomføres uten skattlegging av selskapene eller aksjonærene. Etter søknad har departementet på nærmere vilkår fritatt for beskatning både i aksjebyttetilfellene/konserndannelse (aksjonærer i norske selskaper bytter sine aksjer med aksjer i et utenlandsk selskap mot at det utenlandske selskapet får aksjene i det norske selskapet), og i filialiseringstilfellene (overføring av eiendeler mot vederlag i aksjer).

Gjennom vilkårene oppstilt i fritakspraksis, har departementet ansett norsk beskatningsrett ivaretatt. Departementet foreslår imidlertid at det bare er aksjebyttetilfellene som skal tillates gjennomført uten beskatning. Filialiseringstilfellene omfattes ikke av departementets forslag. Begrunnelsen er at norske skattemyndigheter vil stå i en svakere stilling overfor en norsk filial av utenlandsk selskap enn et norsk datterselskap av et utenlandsk morselskap. Departementet foreslår videre at det heller ikke skal være anledning til å søke om skattefritak i filialiseringstilfellene.

At norske myndigheter vil stå svakere overfor en norsk filial av et utenlandsk selskap enn overfor et norsk datterselskap av et utenlandsk morselskap, er nok riktig. Når det likevel aksepteres filialisering innenfor EØS, synes en slik geografisk begrensning etter vår oppfatning svakt begrunnet. Myndighetene vil kunne pålegge aksjonærene og/eller selskapene opplysningsplikt. I praksis har også departementet innvilget søknader om fritak i slike tilfeller, mens man nå generelt signaliserer en mer restriktiv holding. Dette anser vi uheldig, da det kan forekomme tilfeller hvor en slik transaksjon kan være godt begrunnet, slik at den bør kunne gjennomføres med skattemessig kontinuitet også på selskapsnivå.

Som et ledd i «kampen mot» lavskatteland foreslår departementet at skattefrie «fusjon» heller ikke skal være tillatt med selskaper hjemmehørende i lavskatteland. Dette begrunnes med at departementet ikke ønsker å bidra til å etablere virksomhet i stater med lav eller ingen selskapsbeskatning.

Endelig ønsker departementet ikke å tillate at fisjonslignende transaksjoner kan gjennomføres skattefritt med selskaper hjemmehørende utenfor EØS. Det gis etter vår oppfatning ikke noen god begrunnelse for dette. Departementet viser til at Norge ikke er forpliktet til dette utenfor EØS, og at det ikke har vært fritakspraksis knyttet til fisjonslignende transaksjoner utenfor EØS. Dette innebærer likevel ikke at det ikke kan forekomme behov å kunne gjennomføre slike transaksjoner.

Når det tillates skattefrie fisjoner (og fusjoner) innenfor EØS og skattefrie fusjonslignende transaksjoner utenfor EØS, virker det ikke tilstrekkelig begrunnet at fisjon med selskaper utenfor EØS ikke skal kunne gjennomføres med skattefrihet. Det finnes gode samfunnsøkonomiske og bedriftsøkonomiske grunner for at slike fisjoner burde aksepteres, og det norske skattefundamentet vil kunne ivaretas på samme måte som ved fisjoner innenfor EØS.

Selskaper skattemessig likestilt med aksjeselskaper og deltakerlignede selskaper

Departementet sonderer i forslaget mellom deltakerlignede selskaper og selskaper med begrenset ansvar som er likestilt med aksjeselskaper.

Selskaper med begrenset ansvar som er skattemessig likestilt med aksjeselskaper

Det er ikke gitt selskapsrettslige regler som tillater grenseoverskridende fusjoner og fisjoner for andre selskaper med begrenset ansvar enn aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper, herunder forretningsbanker, forsikringselskap, forsikringsallmennaksjeselskaper og verdipapirforetak organisert som aksjeselskap eller allmennaksjeselskap. Det er derfor etter departementets vurdering naturlig å legge tilsvarende til grunn skatterettslig.

Deltakerlignede selskaper

Deltakerlignede selskaper faller utenfor fusjonsselskapsdirektivets virkeområde. Norge er dermed ikke forpliktet til å gi

regler om grenseoverskridende fusjoner for slike selskaper. Det foreligger heller ikke fritakspraksis som tilsier at det er noe særlig behov for slike regler. Departementet er derfor av den oppfatning at det ikke skal foreslås regler om skattefrie fusjon over landegrensene av deltakerlignede selskaper. Slike transaksjoner må etter vår oppfatning likevel kunne gjennomføres ved en forutgående skattefrie omdanning til aksjeselskap.

Fusjon eller fisjon av utenlandske selskaper med norske eiere eller filial i Norge

Fusjon eller fisjon av selskaper hjemmehørende i utlandet er transaksjoner som utløser realisasjonsbeskatning av aksjonærer i overdragende selskap med skatteplikt til Norge. Dette gjelder selv om fusjonen eller fisjonen er skattefrie etter intern rett i det aktuelle landet.

For norske selskapsaksjonærer som er omfattet av fritaksmetoden, har dette liten betydning. For personlige aksjonærer og andre skattesubjekter som ikke er omfattet av fritaksmetoden, kan imidlertid skattebelastningen bli svært tyngende. Disse blir skattepliktige uten at de tilføres likvide midler til å dekke skatteforpliktelsen.

I henhold til fritakspraksis etter skatteloven § 11–22 er det gitt fritak for beskatning av aksjonærene forutsatt at de samme prinsipper og vilkår som legges til grunn ved fusjoner og fisjoner i Norge følges. Departementet foreslår at fritakspraksis lovfestes ved en generell fritaksregel med disse vilkårene. Inngangsverdi og ervervs-tidspunkt på aksjene i overdragende selskap må videreføres på vederlagsaksjene. Det ikke er tilstrekkelig at sammenslåingen gjennomføres i tråd med regelsettet i det aktuelle landet dersom dette avviker fra kravet til skattemessig kontinuitet på selskapsnivå. Et vilkår om hvordan transaksjonen skattemessig må gjennomføres på selskapsnivå, har etter det vi kan se ikke noen virkning for beskatningen av aksjonærene som er skattepliktige til Norge. Dette vilkåret virker derfor unødig kompliserende. Aksjonærene i det overdragende selskap må også kunne godtgjøre at transaksjonen er gjennomført med skattemessig kontinuitet på selskapsnivå.

Fordi departementet ser at dette behovet ikke bare eksisterer innenfor EØS, foreslås at tilsvarende skal gjelde utenfor EØS, men likevel slik at fusjoner og fisjoner i lavskatteland faller utenfor.

Enkelte land har ikke selskapsrettslige regler for fusjon, slik at eventuell sammen-slåing må gjennomføres ved aksjebytte. For aksjonærer som er skattepliktige til Norge, anses aksjebytte som en skattepliktig realisasjon. Etter departementets mening bør det også for slike tilfeller aksepteres skattefritak, og dette har også vært fritakspraksis. Forutsetningen er imidlertid at aksjebyttet i det vesentlige skjer etter de samme prinsipper og vilkår som oppstilles i skatteloven kapittel 11, og at dette kan godtgjøres overfor de norske skattemyndigheter. Også her virker det unødig kompliserende at aksjebyttet må gjennomføres med skattemessig kontinuitet på selskapsnivå, da dette vanskelig kan sees å få betydning for beskatningen av aksjonærer med skatteplikt til Norge.

I de tilfeller hvor et utenlandsk overdragende selskap har filial i Norge, vil filialen ved en fusjon eller fisjon anses realisert. Det innebærer at eventuell gevinst blir skattepliktig til Norge på selskapsnivå. Dersom transaksjonen gjennomføres med skattemessig kontinuitet på selskaps- og eiernivå, det overtakende selskapet viderefører virksomheten i Norge, og transaksjonen for øvrig gjennomføres etter de prinsipper som gjelder i overtakende selskaps hjemstat, foreslår departementet at transaksjonen ikke skal utløse skatt til Norge.

SE-selskap og SCE-foretak

SE-forordningen om europeiske selskaper og SCE-forordningen om europeiske samvirkeforetak er implementert i norsk rett gjennom SE-loven og SCE-loven. Forordningene er gitt for å legge til rette for at selskaper og samvirkeforetak som har mer enn en medlemsstat som sitt marked, skal kunne drive grenseoverskridende virksomhet, for eksempel å flytte hovedkontor eller å omorganisere uten hinder av grensene.

Beskatning av SE-selskaper og SCE-foretak følger den nasjonale skattelovgivningen.

SE-selskaper og SCE-foretak fra forskjellige medlemsstater kan etableres ved fusjon, enten ved nystiftelse eller ved overtakelse. Den skattemessige behandlingen av det norske selskapet eller foretaket vil avhenge av hvorvidt dette er overdragende eller overtakende selskap i fusjonen. Dersom det norske selskapet/foretaket er overdragende i fusjonen, vil overføringen av eiendeler, rettigheter og forpliktelse anses som en realisasjon som utløser beskatning på selskapsnivå. Videre vil den etterføl-

gende likvidasjonen av overdragende selskap/foretak innebære en realisasjon på eiernivå med beskatning av eiere som er skattemessig hjemmehørende i Norge.

Dersom det norske selskapet/foretaket er det overtakende, utløses ikke skatt på selskapsnivå. Eventuelle norske eiere i overdragende selskap vil likevel være skattepliktige til Norge.

Departementet har innvilget skattefritak i medhold av skatteloven § 11–22 blant annet i et tilfelle av filialisering. Det ble satt vilkår om kontinuitet på de skattemessige verdier, avskrivningsgrunnlag mv. knyttet til den virksomhet som ble overført fra det norske selskapet til filialen i Norge.

Fordi det er innført selskapsrettslige regler for fusjon av SE-selskaper og SCE-foretak, er det etter departementets vurdering også behov for nærmere skatterettslig regulering av fusjoner mellom slike selskaper/foretak. Ettersom slike fusjoner kan medføre at norske selskaper flytter ut fra norsk beskatningsområde, er det etter departementets mening viktig at reglene ivaretar det norske skattefundamentet. På denne bakgrunn foreslår departementet at slike fusjoner tillates gjennomført på tilsvarende vilkår som foreslått for andre grenseoverskridende fusjoner innenfor EØS. Det innebærer at stiftelsen av et selskap/foretak ved fusjon ikke skal utløse beskatning av selskapene eller aksjonærene forutsatt at fusjonen gjennomføres med skattemessig kontinuitet på selskaps- og eiernivå.

Departementets dispensasjonsadgang

Departementets dispensasjonsadgang ved fusjon mellom et norsk og utenlandsk selskap i skatteloven § 11–11 (2) foreslås opphevet. Bestemmelsen har ikke hatt praktisk betydning, og departementet har lagt til grunn at bestemmelsen bare gir hjemmel for å dispensere fra skatteplikt for aksjonærene ved fusjon med et norsk selskap som overtakende.

Ved grenseoverskridende transaksjoner har, som det fremgår ovenfor, dispensasjonsadgangen i skatteloven § 11–22 vært benyttet for fusjons- og fisjonstilfellene. En lovregulering som erstatter søknadsbehandling, gir bedre forutberegnelighet og kontroll for skattyterne.

I forslaget § 11–11 henvises det til bestemmelsene i §§ 11–6, 11–7, 11–9 og

11–10. Dette innebærer at også andre skatteposisjoner enn latente gevinster på eiendeler kan overføres (underskudd, gevinst- og tapskonto, saldo og ubenyttet skjerming). Dette likestiller dermed innenlandske fusjoner med grenseoverskridende transaksjoner, og innebærer en utvidelse i forhold til departementets samtykkeadgang, som bare gjelder fritak for realisasjonsbeskatning av latente gevinster.

Departementet forutsetter at skatteloven § 11–22 ikke skal benyttes dersom transaksjonen kan gjennomføres i medhold av de nye reglene, og at det ikke er aktuelt med dispensasjon fra vilkårene for utsatt beskatning som er angitt i loven. Dispensasjon vil heller ikke være aktuelt dersom omorganiseringen kan gjennomføres ved en kombinasjon av for eksempel omdanning og fusjon eller fisjon. For deltakerliggerte selskaper og andre selskaper med begrenset ansvar, hvor det ikke foreligger selskapsrettslig regulering av transaksjoner over landegrensene, vil det ikke være anledning til skattefri fusjon eller fisjon. Departementet anfører at det ikke foreligger fritakspraksis for slike tilfeller, hvilket tilsier at det ikke er behov for skatteregler som hjemler fritak. Vi noterer oss at departementet likevel ikke vil oppheve søknadsadgangen, slik at det kan tenkes spesielle tilfeller av «skreddersøm», forutsatt at øvrige vilkår i dispensasjonsbestemmelsen er oppfylt. Dette kan for eksempel være aktuelt ved grenseoverskridende transaksjoner utenfor EØS.

Skattemotiverte transaksjoner – forslag til ny lojalitetsnorm

Etter skatteloven § 14–90 kan skatteposisjoner uten tilknytning til eiendeler eller gjeld avskjæres ved fusjon og fisjon når utnyttelsen av skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen. Departementet foreslår at avskjæringsbestemmelsen klargjøres ved at et krav om virksomhet/aktivitet tas inn i ordlyden, og at bestemmelsen utvides til å gjelde alle former for omorganisering. Etter departementets oppfatning vil det være en «klar presumsjon for at utnyttelse av skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen», dersom det ikke foreligger virksomhet eller aktivitet. Det fremholdes at det ikke siktes til det tradisjonelle virksomhetsbegrepet i skatteretten, og at en derfor benytter begrepet aktivitet. Vurderingen skal primært rette seg mot den konkrete aktivitetens art og omfang før transaksjonen, sammenholdt med aktiviteten etter transaksjonen.

I skattelovforskriften § 14–90–1 foreslås en ytterligere presisering av aktivitetskravet. Selv om det legges opp til at naturlige driftsendringer som følge av at omorganiseringen skal aksepteres, vil det bero på skjønnsmessige vurderinger hvilke driftsomlegginger som skal aksepteres, hvor lang tid etter transaksjonen aktiviteten må opprettholdes, omfanget av aktiviteten i forhold til investert kapital mv. En viktig praktisk presisering er at holdingselskaper eller «annet selskap uten egen aktivitet» skal kunne omorganiseres med skattemessig kontinuitet når selskapet inngår i en selskapsstruktur hvor det utøves økonomisk aktivitet, og omorganiseringen innebærer en tilrettelegging av den økonomiske aktiviteten i andre selskaper i konsernet.

Ved fisjon foreslås en presisering for det tilfellet at aksjonærer som ønsker det kan skille lag. Det stilles krav om at virksomheten i det overdragende selskapet videreføres, og at det utfisjonerte selskapet starter ny virksomhet. Det sies ikke noe om hva slags aktivitet sistnevnte selskap må utøve. Før dette er nærmere klarlagt, må man etter vår oppfatning anta at det gjelder betydelig grad av frihet i forhold til dette selskapets aktivitet både av art og omfang.

Det foreslåtte aktivitetskravet er skjønnsmessig. Skjønnsmessige kriterier innebærer usikkerhet for skattyterne, og kan være vanskelig å praktisere for ligningsmyndighetene. Dersom det foreslåtte aktivitetskravet blir lovfestet, innebærer de omtalte presiseringene for holdingselskaper og konsernselskaper «uten egen aktivitet», likevel praktisk viktige unntak fra aktivitetskravet. Det samme gjelder unntaket fra kontinuitet med hensyn til aktiviteten i det overdragende selskap i fisjonstilfellene.

Avsluttende bemerkninger

Departementets forslag er langt på vei en lovfesting av gjeldende fritakspraksis, og departementet går også i enkelte tilfeller lenger enn hva Norge er forpliktet til etter EØS-avtalen. Det foreslås imidlertid noen innsnevring i forhold til gjeldende fritakspraksis, som etter vår oppfatning ikke er godt begrunnet. Vi vil i denne forbindelse særlig fremheve at departementet i større grad burde kunne akseptere transaksjoner utenfor EØS på samme vilkår som innenfor EØS.