

Innenlandske skattefrie omorganiseringer

Finansdepartementets høringsnotat om skattefrie omorganiseringer av 18. januar behandler først og fremst omorganiseringer over landegrensene. Det foreslås imidlertid også enkelte viktige endringer og presiseringer i reglene om innenlandske skattefrie omdanninger, fusjoner og fisjoner.



Artikkelen er forfattet av:

Rådgiver skatt
Børge Busvold
Den norske Revisorforening

Forslagene som gjelder omorganiseringer over landegrensene, ble omtalt i en egen artikkel i Revisjon og Regnskap nr. 2–2010. I denne artikkelen omtales forslagene til endringer i reglene om innenlandske fusjoner, fisjoner og omdanninger.

Innenlandske fusjoner og fisjoner Lovlighetskravet

Både etter ordlyden i skatteloven § 11–1 (2) og forarbeidene til bestemmelsene¹ er det tilsynelatende et absolutt vilkår for skattefrihet at fusjonen eller fisjonen er gjennomført lovlig etter de selskapsrettslige og regnskapsrettslige reglene. Finansdepartementet har imidlertid uttalt at det ikke skal praktiseres et absolutt lovlighetskrav som vilkår for skattefrihet for en fusjon eller fisjon.² Det kan ses bort fra mindre vesentlige feil. Dette gjelder i hvert fall for brudd på selskapsrettslige saksbehandlingsregler som ikke i seg selv medfører ugyldighet. Feil i den regnskapsmessige behandlingen, for eksempel at fusjonen feilaktig er blitt regnskapsført til regnskapsmessig kontinuitet i stedet for som transaksjon, har imidlertid gjort at fusjonen eller fisjonen er blitt skattepliktig.³

I høringsnotatet foreslår departementet å fjerne det generelle lovlighetskravet som vilkår for skattefrihet ved en fusjon eller

fisjon. De kravene som departementet mener er mest sentrale ved den skattemessige vurderingen, er kravet til lovlige fusjons- og fisjonstyper, kravet om skattemessig kontinuitet for selskaper og aksjonærer og reglene om tilleggsvederlag. Dette er vilkår som står uttrykkelig i andre paragrafer enn i § 11–1 der det generelle lovlighetskravet står. Brudd på disse vilkårene vil fortsatt medføre skatteplikt.

Trekantfusjoner

Etter aksjeloven kan et selskap fusjoneres og fisjoneres med et annet selskap mot at aksjonærene i det overdragende selskapet får vederlag i form av aksjer i det overtakende selskapets morselskap, såkalte trekantfusjoner og trekantfisjoner. Trekantfusjoner og -fisjoner gjennomføres vanligvis etter den såkalte fordringsmodellen, som innebærer at det overtakende selskapet utsteder en fordring på morselskapet som tilsvarer egenkapitalen det overtakende selskapet tilføres ved fusjonen eller fisjonen. Denne fordringen benyttes som aksjeinnskudd for aksjene som utstedes i det overtakende selskapets morselskap. Fordringsmodellen er ikke obligatorisk.

Fusjons- og fisjonsfordringer reiser særlige spørsmål. Skattemessig verdi på slike fordringer tilsvarer skattemessig verdi på egenkapitalen som skytes inn fra det overdragende selskapet ved fusjon eller fisjon. Dette har betydning for beregning av eventuell korreksjonsinntekt ved utdelinger fra morselskapet samt beregning av skattemessig gevinst på fordringen. Det er skatteplikt (eventuelt fradragsrett) for gevinst (tap) ved innløsning, realisasjon eller konvertering av fusjonsfordringer og tilsvarende er det fradragsrett (skatteplikt) på den motsvarende gjelden for datterselskapet. I dag er det vanlig at den skattemessige gevinsten på morselskapets fusjonsfordring møtes med et konsernbidrag

til datter som har fått et tilsvarende fradrag ved realisasjon av fusjonsgjelden. Departementet foreslår å lovfeste disse prinsippene.

I høringsnotatet foreslår departementet at gevinst og tap skal føres over gevinst- og tapskontoen. Dette gjelder både for datterselskapet og morselskapet. I dag tidfestes gevinst på fusjonsfordringer det år fordringen innfris eller realiseres. Da oppløses også de midlertidige forskjellene på fusjonsfordringen og morselskapet kan dele ut gevinsten som utbytte uten å måtte beregne korreksjonsinntekt. Det er denne virkningen departementet vil motvirke ved å føre gevinsten over gevinst- og tapskontoen. Departementets forslag innebærer en klar skjerpelse i forhold til dagens praksis.

Omdanning – endring av selskapsform

Med omdanning menes endring av juridisk organisasjonsform. Det foreslås ikke vesentlige endringer i reglene om skattefrie omdanning, men det foreslås at også statsforetak, interkommunale selskap og samvirkeforetak skal kunne omdannes til aksjeselskap eller allmennaksjeselskap etter omdannelsesforskriften.

For kredittforeninger, gjensidige forsikringselskaper og sparebanker er det et krav etter finansvirksomhetsloven at ved en omdanning skal aksjene helt eller delvis overføres til en nyopprettet finansstiftelse. Omdanning av slike foretak bør derfor fortsatt bare skje etter særskilt søknad om skattefritak på vilkår etter skatteloven § 11–22 (som i dag).

Ved omdanning av enkeltpersonforetak og deltakerlignede selskaper er det i dag ingen begrensning på størrelsen av kontantvederlaget ved omdanningen. I høringsnotatet foreslår departementet å begrense adgangen til å yte kontantvederlag til 20 % av

1 Ot.prp. nr. 71 (1995–96) side 70.

2 Brev av 9. april 2003, Utv. 2003 side 796.

3 Se for eksempel Borgarting lagmannsretts dom av 3. april 2009, Utv. 2009 side 693.

det totale vederlaget. Kontantvederlag vil være skattepliktig inntekt for deltakere i deltakerlignede selskaper og beskattes som uttak etter deltakermodellen. For innehaver av enkeltpersonforetak vil ikke kontantvederlag være skattepliktig. Det er uklart om innehaverens etablering av fordring på selskapet i forbindelse med omdanningen skal regnes som kontantvederlag etter departementets forslag. I så fall innebærer forslaget en betydelig innstramning i forhold til i dag hvor innehaveren fritt kan etablere en slik fordring, forutsatt at de skattemessige nettoverdiene overstiger kravet til minimum aksjekapital.⁴

Etter dagens regler kan inntil 20 % av aksjene tegnes av arvinger eller andre med særlig tilknytning til virksomheten (ansatte). Departementet foreslår å oppheve kravet til hvem som skal kunne tegne disse 20 %.

Lojalitetsvurdering

Etter skatteloven § 14–90 avskjæres adgangen til å utnytte generelle skatteposisjoner uten tilknytning til en konkret eiendel eller gjeld dersom utnyttelse av skatteposisjonen er det overveiende motivet for en fusjon, fisjon, aksjesalg eller annen endring i eierforholdene i et selskap. Slike generelle skatteposisjoner kan bl.a. være underskudd til fremføring, gevinst- og tapskonto, tom positiv saldo, negativ saldo og ubenyttet skjermingsfradrag.

⁴ Finansdepartementets kommentarer til § 3 i forskrift om skattefri omdannelse, Utv. 1991 side 420.

Terskelen for å avskjære skatteposisjoner etter skatteloven § 14–90 er lavere enn for å bruke ulovfestet gjennomskjæring på transaksjonen. Til gjengjeld er virkningene mildere. Selve fusjonen, eller fisjonen står seg skattemessig, men retten til å fremføre underskuddet eller fradragssføre skatteposisjonen mistes. Eventuelt må skatteposisjonen inntektsføres hvis det dreier seg om en skatteposisjon som skal inntektsføres.

I høringsnotatet foreslår departementet at regelen utvides til å gjelde ved alle typer omorganiseringer. Departementet argumenterer i høringsnotatet videre for at det kan fremstå som uklart hva det egentlig skal legges vekt på ved bruk av bestemmelsen og foreslår derfor at kriteriene for bruk av avskjæringsbestemmelsen klargjøres. Dette gjøres ved å legge inn et krav om kontinuitet med hensyn til virksomhet/aktivitet direkte i bestemmelsen. Det presiseres imidlertid at det ikke siktes til «virksomhet» i skattemessig forstand og ordet «aktivitet» brukes derfor i forslaget til nytt tredje ledd i skatteloven § 14–90.

Ifølge forslaget til ny § 14–90–1 i Finansdepartementets forskrift til skatteloven kreves det at:

- aktiviteten skal ha hovedsakelig samme innhold og omfang før og etter transaksjonen, men det kan gjennomføres naturlige driftsendringer som følge av omorganiseringen, og
- aktiviteten må ha et ikke ubetydelig omfang i forhold til den kapitalen som er investert

I forarbeidene til skattreglene om fusjon og fisjon ble spørsmålet om det burde innføres et krav om videreføring av virksomhet ved fusjon eller fisjon drøftet og avvist⁵. Det samme gjaldt spørsmålet om det burde lovfestes en lojalitetsstandard som vilkår for skattefrihet. Departementet konkluderte da med at det var mer hensiktsmessig å innføre en regel om avskjæring av skatteposisjoner ved skattemotiverte fusjoner og fisjoner lik den som i dag finnes i skatteloven § 14–90⁶. Departementets forslag i høringsnotatet gjeninnfører tilsynelatende et virksomhetskrav, men med et noe uklart innhold. På den annen side er det klart at videreføring av aktiviteten i det overdragende selskapet er et sentralt moment ved vurderingen av om skatteloven § 14–90 kommer til anvendelse.

Det skal gjelde unntak fra kravet om videreføring av aktivitet i følgende tilfeller:

- Holdingselskaper og andre selskaper uten aktivitet, som inngår i en selskapsstruktur hvor det utøves økonomisk aktivitet, skal kunne omorganiseres som ledd i en opprydding av selskapsstrukturen
- Et selskap skal kunne fisjoneres ut i en del som ikke viderefører aktiviteten, men aktiviteten videreføres i andre utfisjonerte selskap.

⁵ Ot.prp. nr. 71 (1995–96) side 28–29.

⁶ Ot.prp. nr. 71 (1995–96) side 29–33.

Salg av aksjer og tildeling av bonusaksjer til egne ansatte

Sentralskattekontoret for storbedrifter (heretter Sentralskattekontoret) har i et kontorvedtak fra 2009 (2003–084KV) behandlet en sak vedrørende skattemessig behandling av salg av aksjer til ansatte til underpris, samt tildeling av bonusaksjer til egne ansatte.

I et konsern ervervet de ansatte i hhv. morselskapet og flere av datterselskapene aksjer i morselskapet til 20 % rabatt under markedspris (heretter omtalt som aksjerabattordning) fra arbeidsgiveren. Det var enighet om at denne rabattordningen var en skattefri fordel for ansatte med generell skatteplikt til Norge iht. sktl. § 5–14 første ledd.

De ansatte som deltok i ovennevnte aksjerabattordning, fikk også på visse vilkår rett til bonusaksjer i morselskapet (heretter omtalt som bonusordningen). Bonusaksjene ble tildelt de ansatte uten ytterligere vederlag enn den innbetalingen som ble foretatt i forbindelse med aksjerabattordningen. Vilklårene var at de aksjene som ble ervervet

iht. aksjerabattordningen var i behold året etter ervervsen, at den ansatte fortsatt var ansatt i konsernet og at aksjekursen hadde utviklet seg iht. bestemte kriterier.

Både aksjerabatten og verdien av de tildelte bonusaksjene ble belastet det selskapet hvor den ansatte var ansatt (lønnskostnad).