

Del I:

Skattefri omorganisering mv. over landegrensene

Nye regler gir krav på skattefritak ved grenseoverskridende omorganiseringer mv. og **ved utflytting av selskaper. Artikkelen redegjør nærmere for reglernes innhold og anvendelsesområde.**



Artikkelen er forfattet av:

Advokat
Lars Hallvard Walby
PwC

1 Innledning

Gjennom endringer i skatteloven som ble vedtatt i juni 2011, har norske skattytere fått en lovfestet rett til blant annet å kunne gjennomføre grenseoverskridende fusjoner og fisjoner innenfor EØS og foreta utflytting av selskaper til andre EØS-stater uten beskatning. I tillegg er det gitt nye skatteregler for omorganiseringer mv. i utenlandsforhold som også kan benyttes i tilfeller der noen eller alle involverte selskaper er hjemmehørende utenfor EØS.

Oversiktsmessig kan de nye lovfestede skattefritaksreglene som omtales i denne artikkelen og deres geografiske virkeområde, angis som følger:

Helt overordnet kan man si at de nye reglene baserer seg på et kompromiss mellom det ikke å legge hindringer i veien for grenseoverskridende omorganiseringer og utflyttinger mv., samtidig som norske provenyehensyn er tenkt ivaretatt gjennom anvendelse av exitreglene i sktl. § 9–14 for eiendeler som flyttes ut av Norge i forbindelse med omorganisering/utflyttingen.

De sentrale forarbeidene til bestemmelsene er inntatt i Prop. 78 L (2010–2011), som i stor grad bygger på forslagene i høringsnotat av 18. januar 2010. I tillegg avga Finansdepartementet den 19. august 2011 en særskilt tolkningsuttale om kravet til

| | Innenfor EØS ¹ | Utenfor EØS ² |
|--|---------------------------|--------------------------|
| Grenseoverskridende fusjon/fisjon som involverer norsk selskap. | X | |
| Grenseoverskridende aksjebytte som involverer norsk selskap. | X ³ | X |
| Fusjon og fisjon av utenlandske selskaper og bytte av aksjer i slike selskaper. | X | X |
| Flytting av hovedkontor. | X | |
| Europeisk selskap (SE-selskap) og samvirkeforetak (SCE-foretak): – Stiftelse av SE-selskap og SCE-foretak ved fusjon. – Fusjon og fisjon av SE-selskaper. – Omdanning av allmennaksjeselskaper og samvirkeforetak til SE-selskap/SCE-foretak. | X | |
| Overføring av eiendeler: – fra filial til AS/ASA, – fra filial til utenlandsk selskap med begrenset ansvar – mellom filialer. ⁴ | X | X |

skattemessig kontinuitet ved grenseoverskridende fusjon mv. Reglene trådte i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2011, med unntak for utflyttingsreglene som trådte i kraft fra og med sanksjoneringsreglene i Statsråd, 10. juni 2011.

2 Bakgrunn for regelendringene og videre fremstilling

Der er liten tvil om at det er EØS-avtalen, og ESAs innvending til de norske skattereglene, som har foranlediget sentrale deler av de vedtatte utjevninger av forskjellene mellom den skattemessige behandlingen av

nasjonale og grenseoverskridende omorganiseringer mv.

Reguleringen av skattekonskvensene knyttet til å foreta grenseoverskridende disposisjoner hører til de mer prinsipielle og omtvistede spørsmålene i norsk skatterett i dag, hvor provenyehensyn og nasjonalstatens rett til å foreta beskatning støter mot de overnasjonale EØS-reglernes krav til etableringsfrihet. Det var imidlertid lite prinsipielt over debatten i Stortinget der Christian Tybring-Gjedde (Frp) fremhevet behovet for å ha mest mulig identiske «regnskapsprosedyrer» ved disposisjoner på tvers av landegrensene, mens Gunnar Gundersen (H) uttalte om Innst. 322 L (2010–2011) at «det er rimelig teknisk det meste den dreier seg om.» Finansdepartementet forventer på sin side at reglene ikke vil ha vesentlig provenymessig effekt, og synes heller ikke å være spesielt bekymret

1 For selskaper som er hjemmehørende i et lavskatteland innenfor EØS, kommer reglene bare til anvendelse dersom selskapet er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i etableringsstaten.

2 Reglene omfatter ikke selskaper hjemmehørende i et lavskatteland, for overføring av eiendeler mellom subjekter som angitt nederst i tabellen er det oppstilt egne vilkår, jf. punkt II i del II.

3 Aksjebytte mellom norske selskaper omfattes ikke av reglene.

4 Overføring fra datterselskap til filial er ikke omfattet av reglene.

over tilpasningsmulighetene og risikoen for at reglene må liberaliseres ytterligere.

I artikkelen redegjøres det i punkt 3 for grenseoverskridende fisjoner og fusjoner som involverer norske selskaper. Punkt 4 tar for seg aksjebytte hvor norske selskaper er involvert. Punkt 5 tar for seg fusjon, fisjon og aksjebytte i utlandet. Utflytting av selskaper er behandlet i punkt 6, og reglene for SE-selskaper og SCE-foretak er omtalt i artikkelens del II punkt 1. Punkt 2 i del II omhandler grenseoverskridende overføringer i konsernforhold. I punkt 3 i del II behandles utvalgte problemstillinger, herunder uttak av driftsmidler fra norsk beskatningsområde, skattlegging ved likvidasjon og opphør av norsk skatteplikt, samt kontinuitet som vilkår for skattefrihet. Avslutningsvis i punkt 4 i del II gis det en oppsummering av hovedpunktene i artikkelen.

3 Grenseoverskridende fusjon og fisjon som involverer norsk selskap

3.1 Utgangspunkt

Selskapsrettslig ble det åpnet opp for grenseoverskridende fusjoner av aksje-/allmennaksjeselskaper og selskaper hjemmehørende innenfor EØS i 2007, ved at EUs tiende selskapsdirektiv ble implementert i allmennaksjeloven §§ 13–25 følgende.⁵ Parallelt med dette ble det lagt til rette for gjennomføring av grenseoverskridende fisjoner innenfor EØS, gjennom vedtaket av allmennaksjeloven § 14–12.

Skatterettslig anses imidlertid formelt sett både gjennomføring av nasjonale og grenseoverskridende fusjoner og fisjoner som realisasjon av både selskapets eiendeler, rettigheter og forpliktelser, og av aksjonærens aksjer i det overdragende selskap. Den reelle hovedregelen har imidlertid vært at *nasjonale* fisjoner og fusjoner kan gjennomføres uten realisasjonsbeskatning, så lenge sammenslåingen eller delingen skjer med skattemessig kontinuitet, og de øvrige vilkår er oppfylt, herunder at reglene i aksje-/allmennaksjeloven følges, jf. sktl. § 11–1 andre ledd.

I henhold til den her omhandlede lovendring skal nå også *grenseoverskridende* fusjoner og fisjoner av aksje-/allmennaksjeselskaper og selskaper med begrenset ansvar hjemmehørende innenfor EØS kunne skje uten beskatning, jf. sktl. §§ 11–1 andre ledd siste punktum og § 11–1 første ledd bokstav a og b og sjettede ledd. Dersom et

eller flere av selskapene som deltar i fusjonen eller fisjonen er hjemmehørende i et lavskattelands innenfor EØS, er det imidlertid en forutsetning for skattefritaket at selskapene er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i hjemstaten, jf. sktl. § 11–11 syvende ledd.

Skattytere som ønsker å gjennomføre nevnte grenseoverskridende sammenslåinger eller oppdelinger av selskaper, vil heretter ha et lovfestet skattefritaksregime å forholde seg til, og slipper å måtte gå veien om skattelempe etter sktl. § 11–22, som var den fremgangsmåten som ble benyttet tidligere. De nye reglene gjelder tilsvarende for SE-selskaper, forretningsbanker, forsikrings(allmenn)aksjeselskaper og verdipapirforetak organisert som aksje-/allmennaksjeselskaper. Reglene omfatter ikke øvrige selskapstyper som skatterettslig er likestilt med aksjeselskaper, samt deltakerlignede selskaper.⁶

Grenseoverskridende fusjoner og fisjoner der det er det utenlandske selskapet som er det overtakende selskapet, er regulert i sktl. § 11–11 første ledd bokstav a og b. I slike tilfeller vil det normalt være behov for skattefritak både på selskaps- og aksjonærnivå.

Situasjoner der det norske selskapet er det overtakende selskap, er regulert i bestemmelsens sjettede ledd. Med norsk overtakende selskap er det normalt bare behov for skattefritak knyttet til norske aksjonærs ombytting av aksjer i overdragende selskap, med aksjer i overtakende selskap. For det tilfellet at det overdragende selskapet driver virksomhet i Norge gjennom en filial, vil imidlertid overføring av eiendeler, rettigheter og forpliktelser fra filialen til overtakende selskap være undergitt norsk beskatning. I henhold til sjettede ledd innrømmes det således skattefritak både på selskaps- og aksjonærnivå også i slike tilfeller.

3.2 Hovedvilkår for skattefrihet

For at en grenseoverskridende fusjon eller fisjon skal kunne gjennomføres uten beskatning, er det i likhet med nasjonale fusjoner og fisjoner, en rekke hovedvilkår som må være oppfylt.

For det første må fusjonen eller fisjonen gjennomføres etter reglene i aksje-/allmennaksjeloven. I den forbindelse kan det oppstå særskilte utfordringer i grenseoverskridende tilfeller, fordi enten overdra-

gende eller overtakende selskap vil være undergitt et annet lands selskapsrettslige regulering. For fusjoner vil imidlertid EUs tiende selskapsdirektiv kunne avhjelpe harmoniseringen av de ulike lands selskapsrettslige regler. At et tilsvarende overnasjonalt regelverk ikke foreligger for fisjoner, kan medføre problemer. Det kan også foreligge situasjoner der det aktuelle utland som omorganiseringen knytter seg til ikke har selskapsrettslige regler for fisjon, med den konsekvens at man vil måtte velge andre fremgangsmåter for å oppnå den ønskede oppdeling. Det kan for eksempel tenkes at man må gjennomføre omorganiseringen i to trinn, bestående av en fisjon som gjennomføres etter norske regler, og en etterfølgende fusjon av det utfisjonerte selskapet og det overtakende utenlandske selskapet.

I likhet med nasjonale fisjoner er det ikke lenger oppstilt noe særskilt selskapsrettslig (eller regnskapsrettslig) lovlighetskrav for at grenseoverskridende fusjoner eller fisjoner skal kunne gjennomføres uten beskatning. Det vises til at lovlighetskravet er tatt ut av sktl. § 11–1 andre ledd.

For det andre er det et vilkår for skattefrihet at fisjonen eller fusjonen gjennomføres med skattemessig kontinuitet. Kontinuitetsvilkåret behandles nærmere i artikkelens del II under punkt 3.3.

I likhet med nasjonale fusjoner og fisjoner er det for det tredje oppstilt et krav om at et eventuelt tilleggsvederlag ikke må overstige 20 %. Når det gjelder grenseoverskridende fusjoner, er skattereglene på dette punktet mer restriktive enn de aksjerettslige reglene. Allmennaksjeloven aksepterer, i tråd med det tiende selskapsdirektiv, i enkelte tilfeller et høyere tilleggsvederlag ved fusjon. Dette gjelder i situasjoner der lovgivningen ett av de deltakende selskapene er underlagt, gir adgang til å yte et høyere tilleggsvederlag. For grenseoverskridende fisjoners del, hvor det ikke foreligger overnasjonale regler, er tilleggsvederlaget både selskaps- og skatterettslig begrenset til 20 %.

Ved gjennomføring av grenseoverskridende *fisjoner* er det, på samme måte som ved gjennomføring av nasjonale fisjoner, et tilleggsvilkår at nominell og innbetalt aksjekapital skal fordeles i samme forhold som nettoverdiene fordeles mellom selskapene. Reglene om fordeling av skatteposisjoner gjelder også tilsvarende. Det vises til henvisningen til sktl. § 11–8, i sktl.

5 Direktiv 2005/56/EF.

6 Prop. 78 L (2010–2011).

§ 11–11 første ledd siste punktum og sjette ledd tredje punktum.

Som for nasjonale fisjoner, er det kun fordelingen av aksjekapitalen på overdragende selskaps hånd i fisjonsfusjoner som reguleres av sktl. § 11–8.⁷ Antallet aksjer som skal utstedes på overtakende norsk eller utenlandsk selskaps hånd, vil således bero på forholdet mellom hva selskapet var verdt fra før og det selskapet blir tilført ved fusjonsfisjonen.

Forutsatt at selskapsrettsreglene i overdragende utenlandsk selskaps hjemstat er samsvarende med norske når det gjelder kapitalnedsettelse i forbindelse med fisjon, bør ikke kravet om deling av nominell og innbetalt aksjekapital by på særskilte problemer for gjennomføring av grenseoverskridende fisjoner. For det tilfellet at det ikke er mulig å gjennomføre fisjonen ved kapitalnedsettelse og -forhøyelse etter utenlandsk rett, for eksempel fordi de utenlandske selskapsreglene gir anvisning på at fisjonen skal belastes overdragende selskaps frie egenkapital (såkalt spin-off), blir spørsmålet om det kan være aktuelt å tillempe reglene på dette punkt. EØS-reglene kan gi støtte for en tillempe, så lenge fremgangsmåten ikke innvirker på fordelingen av verdier og eierkontinuiteten.

For grenseoverskridende fusjoner og fisjoner med utenlandsk overtakende selskap (hvor problemstillingen er aktuell), er det i tillegg oppstilt som vilkår for full skattefrihet at ingen eiendeler, rettigheter og forpliktelser tas ut av norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 11–11 tredje ledd. Eiendeler, rettigheter og forpliktelser som tas ut, anses realisert og skal beskattes i henhold til eksitkattreglene i sktl. § 9–14. Helt eller delvis uttak av eiendeler, rettigheter og forpliktelser, påvirker imidlertid ikke skattefritaket for fisjonen eller fusjonen som sådan, jf. Prop. 78 L (2010–2011) punkt 8.5.1.2, der dette er sagt uttrykkelig. Det vises til nærmere redegjørelse for uttaksreglene i artikkelens del II punkt 3.1.

3.3 Virkningstidspunktet for grenseoverskridende fusjoner og fisjoner

Virkningstidspunktet for grenseoverskridende fusjoner eller fisjoner er i likhet med tilsvarende nasjonale omorganiseringer, regulert i sktl. § 11–10. Det fremgår her at fusjoner og fisjoner av aksjeselskaper



SKATTEFRITAK: Nye regler gir krav på skattefritak ved grenseoverskridende omorganiseringer mv. og ved utflytting av selskaper.

får virkning fra det tidspunktet da virkningene av fisjonen eller fusjonen selskapsrettslig er inntrådt etter bestemmelsene i aksje-/allmennaksjeloven §§ 13–16 og 13–17 for fusjon og § 14–8 for fisjon. Selve virkningstidspunktet for grenseoverskridende fusjoner og fisjoner er imidlertid ikke regulert i nevnte bestemmelser i aksje-/allmennaksjeloven, men i den særskilte ikrafttredelsesbestemmelsen i allmennaksjeloven § 13–33 med videre henvisninger, jf. allmennaksjeloven § 14–12 fjerde ledd nr. 9 hva gjelder fisjon.

At sktl. § 11–10 peker på det sentrale prinsippet om at det skatterettslige virkningstidspunktet skal være sammenfallende med det selskapsrettslige, gjør imidlertid at upresisheten i sktl. § 11–10 ikke bør tillegges betydning i praksis. Det sentrale må være når fusjonen eller fisjonen selskapsrettslig trer i kraft, enten dette følger norske selskapsrettsregler fordi overtakende selskap er norsk, eller utenlandske selskapsrettsregler i de tilfeller der overtakende selskap er utenlandsk.

4 Aksjeutbytte som involverer norske selskaper

4.1 Fremgangsmåte og vilkår for aksjebytte
I henhold til sktl. § 11–11 fjerde ledd innrømmes det også skattefritak ved såkalt aksjebytte, der aksjonærene i et selskap overfører aksjene til overtakende selskap, med aksjer i det overtakende selskapet som vederlag. Fremgangsmåten med bytte av aksjer innebærer at det etableres en mor-/

datterstruktur. Dette i motsetning til fusjoner der overdragende selskap fullt ut innlemmes i overtakende selskap.

Lovfesting av skattefritak ved aksjebytte er særlig relevant for personlig eide aksjer, men det er også av betydning for selskapsaksjonærer. For selskapsaksjonærer er skattefritaket særlig viktig når fritaksmetoden ikke kommer til anvendelse fordi eiertidskravet i sktl. § 2–38 tredje ledd bokstav ikke er oppfylt. At fritaksmetoden (enn så lenge) ikke gir fullt skattefritak, øker også betydningen av skattefritaksregelen. I alle tilfeller er det en fordel for skattyterne å slippe å måtte søke om skattelempe etter sktl. § 11–22.

Det er som utgangspunkt ingen begrensninger knyttet til hvor selskapene som deltar i et aksjebytte kan høre hjemme. Så vel aksjer i norske selskaper som aksjer i utenlandske selskaper innenfor og utenfor EØS, kan inngå i et aksjebytte. På dette punkt har det skjedd en oppmykning i forhold til høringsnotatet, hvor EØS-selskaper ikke var omfattet av virkeområde for aksjebyttereglene. Ingen av selskapene som deltar i aksjebytte, kan imidlertid være hjemmehørende i et lavskattelands utenfor EØS og er et av selskapene hjemmehørende i et lavskattelands innenfor EØS, er det en forutsetning for skattefritak at selskapet er reelt etablert og driver reell virksomhet i hjemstaten. Det kan heller ikke foretas aksjebytte etter de nye reglene hvor kun norske selskaper inngår.

⁷ Zimmer, Frederik (red.): Bedrift, selskap og skatt. 5. utgave. Oslo 2010, s. 608.

Ønsker man å lage en mor-/datterstruktur av norske selskaper, kan man benytte en trekantfusjon hvor overdragende selskap fusjoneres inn i et (tomt) datterselskap av det nye morselskapet, med utstedelse av vederlagsaksjer i morselskapet.

På eiersiden er det et vilkår for skattefritak at minst 90 % av aksjene i det overdragende selskap overføres. Også på dette punkt har det skjedd en liberalisering i forhold til høringsnotatet, der det var oppstilt et krav om at alle aksjene i overdragende selskap måtte overføres. I likhet med fisjoner og fusjoner, er det et vilkår at et eventuelt tilleggsvederlag ikke overstiger 20 % av det samlede vederlaget.

Om eierandelsvilkåret vil kunne oppfylles av flere skattytere som i fellesskap ønsker å bytte inn sine samlede eierandeler på over 90 %, er ikke omtalt i forarbeidene. Bruken av flertallsformen «aksjonærene» i sktl. § 11–11 fjerde ledd, gir holdepunkter for at eierandelsvilkåret skal vurderes under ett, slik at en felles overføring må godtas.

Tilsvarende som for grenseoverskridende fusjoner og fisjoner er det også for aksje-

bytte oppstilt som vilkår for skattefritak at overføringen skjer til kontinuitet. Kontinuitetsvilkåret behandles nærmere i artikkelens del II punkt 3.3.

I fritakspraksis etter sktl. § 11–22 har det blitt oppstilt som vilkår for skattefritak at aksjebytte medfører en reell integrasjon av de involverte selskaper (hva nå dette måtte bety ettersom selskapene videreføres som selvstendige skattesubjekter). Vilkåret er ikke oppstilt etter nye regler.

Såkalt filialisering, hvoretter et norsk selskap likvideres og eiendelene skytes inn i et utenlandsk selskap mot utstedelse av vederlagsaksjer i dette selskapet, åpnes det ikke for. Som tidligere må det søkes om skattefritak etter sktl. § 11–22 i disse tilfellene. Formodentlig vil det være lettere å oppnå fritak for filialiseringprosesser hvor et selskap utenfor EØS er overtakende selskap, enn i situasjoner der overtakende selskap er hjemmehørende innenfor EØS. Dette fordi selskaper utenfor EØS, i motsetning til selskaper innenfor EØS, ikke kan oppnå den ønskede filialstruktur gjennom en grenseoverskridende fusjon.

4.2 Alternative anvendelsesområder for aksjebytte

Aksjebytte kan være en hensiktsmessig måte å etablere konsernstrukturer på. Selskapet som det overdras aksjer i, blir innlemmet i morselskapet som et datterselskap, og man vil kunne unngå krevende grenseoverskridende fusjonsmodeller der ulike lands selskapsrett må koordineres. For tilfeller hvor det aktuelle utland (utenfor EØS) ikke har regler for fusjon, eller ikke tillater grenseoverskridende fusjoner, kan aksjebytte være særlig praktisk.

Aksjebytte har også andre aktuelle anvendelsesområder. Det kan eksempelvis benyttes som fremgangsmåte for å komme inn under fritaksmetoden, eller tilsvarende utenlandske skattefritaksmetoder ved at personlig eide aksjer byttes inn i aksjer i et (nyetablert) morselskap. Samme fremgangsmåte kan benyttes for å redusere kildeskatt eller helt unngå denne. Det nye morselskapet vil normalt kunne selge aksjene skattefritt, eller med en svært begrenset beskatning. Morselskapet vil som oftest også kunne motta utbytter på samme vilkår, samtidig som kildeskatten

ADVOKATER OG ADVOKATFULLMEKTIGER



Steenstrup Stordrange er blant landets største advokatfirmaer. Vi utvider vår skatteavdeling ved vårt kontor i Oslo og søker advokat/fullmektig med erfaring innen beskatning av næringsvirksomhet.

Arbeidsoppgavene vil primært bestå av skatterettslige forhold knyttet til omorganisering;

- fusjoner
- fisjoner og omdanninger
- omstrukturering
- kjøp/salg av virksomheter
- due diligence m.m.

I tillegg kommer alminnelig skatterådgivning, administrativ klagebehandling og prosedyre for domstoler i skattesaker.

Søknaden sendes til jobb@steenstrup.no og merkes med "skatt". Spørsmål rettes til partner Ove-Marthin Granlund, ove@steenstrup.no.

Les mer om våre ledige stillinger på: www.steenstrup.no

**STEENSTRUP
STORDRANGE**

kan reduseres eller helt unngås gjennom regulering i skatteavtale eller intern rett.

Å foreta et aksjebytte kan også være hensiktsmessig som alternativ til utflytting av norsk aksjeselskap i forbindelse med personlig utflytting, jf. punkt 6 nedenfor der det redegjøres nærmere for utflytting av selskaper. Riktignok vil utflyttingsskattereglene i sktl. § 10–70 komme til anvendelse også ved aksjebytte, men så lenge vilkårene for utsettelse med betaling av skatten oppfylles og vederlagsaksjene beholdes, utgjør normalt ikke disse reglene noe stort problem. De opprinnelig eide aksjene kan sågar normalt selges av overtakende selskap, uten at dette utløser skatt.

5 Fusjon og fisjon – aksjebytte i utlandet

I henhold til sktl. § 11–11 femte ledd, kan så vel nasjonale som grenseoverskridende fusjoner, fisjoner og aksjebytter foretas mellom utenlandske selskaper, som har norske aksjonærer eller filial mv. i Norge, uten å utløse beskatning. Det vil således ikke lenger være nødvendig å søke om skattefritak etter sktl. § 11–22 ved slike transaksjoner.

Det er som ved de øvrige skattefrie omorganiseringsformer, oppstilt vilkår om at transaksjonen må gjennomføres i samsvar med prinsipper for skattemessig kontinuitet. Kontinuitetsvilkåret behandles nærmere i artikkelens del II punkt 3.3.

Noen begrensning for et eventuelt tilleggsvederlag er ikke oppstilt i sktl. § 11–11 femte ledd. Også fusjoner og fisjoner der tilleggsvederlaget overstiger 20 % må således kunne gjennomføres uten realisasjonsbeskatning for norsk aksjonær, så lenge transaksjonen er i tråd med prinsippene for skattemessig kontinuitet i den staten overdragende selskap er hjemmehørende. For aksjebytter må imidlertid 20 %-begrensningen gjelde, ettersom sktl. § 11–11 femte ledd andre punktum angir at det er aksjebytter som nevnt i bestemmelsens fjerde ledd som kan gjennomføres uten beskatning. Lovlig utdelt tilleggsvederlaget vil på ordinært vis måtte tas opp til beskatning i henhold til sktl. § 11–6. Dette må gjelde selv om det ikke er noen uttrykkelig henvisning til sktl. § 11–6 i sktl. § 11–11 femte ledd.

På lik linje med grenseoverskridende fusjoner, fisjoner og aksjebytte som involverer norske selskaper, omfatter ikke skattefritak for utenlandske fusjoner, fisjoner og aksjebytte situasjoner der ett eller flere av de involverte selskaper, enten er hjemmehørende

i et lavskatteland utenfor EØS, eller er hjemmehørende i et lavskatteland innenfor EØS og ikke driver reell økonomisk aktivitet der.

I fritakspraksis for aksjebytter har det, som nevnt i punkt 4.1 ovenfor, blitt oppstilt et krav om reell integrasjon. Tilsvarende som for aksjebytter som involverer norske selskaper, er kravet om reell integrasjon også frafalt for aksjebytter av rent utenlandske selskaper.

Har noen av de involverte utenlandske selskaper eiendeler, rettigheter og forpliktelser tilknyttet norsk beskatningsområde, skal uttaksbestemmelsen i sktl. § 11–11 tredje ledd gjelde tilsvarende, jf. nærmere omtale i artikkelens del II punkt 3.1.

6 Utflytting av selskaper

6.1 Utgangspunkt

Parallelt med at det er lovfestet skattefritak for grenseoverskridende fusjoner og fisjoner, er det vedtatt endringer i reglene for utflytting av selskaper. Reglene gjør det mulig å flytte et norsk selskap til en annen EØS-stat uten beskatning verken på eier- eller selskapsnivå. Tilsvarende skal ikke likvidasjon i forbindelse med flytting av et selskap fra en EØS-stat til en annen medføre realisasjonsbeskatning for norsk aksjonær eller for eiendeler, rettigheter og forpliktelser med tilknytning til norsk beskatningsområde.

Muligheten til å foreta utflytting av selskaper er en vesentlig nyvinning som i tillegg til å legge til rette for hensiktsmessige eierstrukturer, gir store muligheter for selskaper til å komme inn under gunstigere beskatningsregimer i andre EØS-land. I tillegg kan regelendringen gjøre det betydelig enklere og mer attraktivt for personer å flytte ut av Norge, ettersom det nå også er mulig å foreta utflytting av personlig eiet selskap uten å måtte svare skatt.

6.2 Lovgrunnlag og hovedvilkår

For å sørge for at utflytting til annen EØS-stat, eller mellom EØS-stater, ikke utløser skatt, er det for det første gjennomført endringer i sktl. § 10–37, som regulerer beskatningen på eiernivå. For det andre er virkeområdet for sktl. § 10–71, som regulerer skatteplikten på selskapsnivå for gevinst på eiendeler mv. ved utflytting av selskap, innsnevret.

Langt på vei er det oppstilt tilsvarende vilkår for skattefrihet ved utflytting som ved gjennomføring av grenseoverskridende fusjoner og fisjoner der norske selskaper er involvert.

For det første er det ved utflytting til lavskatteland innenfor EØS oppstilt som tilleggsvilkår at selskapet må bli reelt etablert og drive reell økonomisk aktivitet i den andre EØS-staten, jf. sktl. § 10–37 tredje ledd, og § 10–71 andre ledd. Det samme gjelder for tilfeller der et EØS-selskap flytter til en annen EØS-stat, jf. sktl. § 10–37 femte ledd og § 10–71 femte ledd.

For det andre forutsetter fullt skattefritak at eiendeler, rettigheter og forpliktelser med tilknytning til norsk beskatningsområde, beholdes innenfor norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 10–71 tredje ledd. Eiendeler som tas ut, skattlegges i henhold til sktl. § 9–14. I likhet med situasjonen for grenseoverskridende fusjoner og fisjoner, får imidlertid ikke uttak av driftsmidler konsekvenser for skattefritaket for utflyttingen som sådan. Det er redegjort nærmere for uttaksregelen i artikkelens del II punkt 3.1.

Det fremgår uttrykkelig av sktl. § 10–37 fjerde ledd og § 10–71 fjerde ledd at likvidasjon av et utflyttet norsk selskap etter norsk selskapslovgivning ikke skal anses som realisasjon. Etterfølgende likvidasjon av det utflyttede selskapet etter tilflyttingsstatens selskapsrettslige regler, vil imidlertid innebære realisasjon både på eier og selskapsnivå. På selskapsnivå vil likvidasjonen innebære skatteplikt for eiendeler mv. som fortsatt har tilknytning til norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 2–3. For eiendeler mv. som allerede er tatt ut av norsk beskatningsområde, men der betaling av skatten er utsatt med grunnlag i sktl. § 9–14, vil likvidasjonen medføre at det ikke lenger gis rett til utsettelse slik at skatten må betales inn, jf. Prop. 78 L (2010–2011) punkt 10.5.1. Et utflyttet selskap må imidlertid, på lik linje med andre EØS-selskaper, kunne likvideres i forbindelse med flytting til en annen EØS-stat etter de særskilte fritaksreglene for dette, uten at dette utløser beskatning av den opprinnelig fritatte gevinsten på selskaps- eller eiernivå.

Noe særskilt kontinuitetskrav i forbindelse med utflyttingen er ikke oppstilt. Det er imidlertid oppstilt kontinuitetsvilkår knyttet til likvidasjon av det norske utflyttede selskapet. Kontinuitetsvilkåret behandles nærmere i artikkelens del II punkt 3.3.

Når det gjelder opphør av tomme skatteposisjoner i forbindelse med likvidasjonen av det utflyttede norske selskapet, vises det til redegjørelsen i artikkelens del II punkt 3.2.