

Finansdepartementet
Skattelovavdelingen
Postboks 8008 Dep.
0030 OSLO

Dato: 22.05.2023
Deres ref.: 23/1142

Høring om lovfesting av tre typetilfeller fra skattefritakspraksis

Finans Norge viser til Finansdepartementets brev av 24.02.23 vedrørende høring av et forslag om å endre skattelovens regler for skattefri omorganisering ved å lovfeste tre typetilfeller fra skattefritakspraksis.

1. Finans Norges hovedsynspunkter

- Vi støtter forslaget i høringsnotatet. Endringene bør etter vår oppfatning tre i kraft med virkning allerede for inntektsåret 2023.
- Vi mener at det bør foretas flere endringer i reglene for skattefri omorganisering enn de departementet foreslår i høringsnotatet.
- Vi mener at også skattefri grenseoverskridende fisjon av verdipapirfond som er UCITS-fond, der både overdragende og overtakende verdipapirfond er hjemmehørende i utlandet, bør inkluderes i den foreslåtte lovreguleringen.
- Vi mener at reglene om aksjebytte til skattemessig kontinuitet bør utvides til å også omfatte aksjebytte hvor aksjene i et norsk selskap byttes mot aksjer i et annet norsk selskap.
- Vi mener at regelverket vedrørende skattefrie overføringer av eiendeler/virksomhet mellom konsernselskaper bør endres slik at skatteplikten ved opphør av konserntilknytning faller bort.

2. Forslaget i høringsnotatet

I høringsnotatet foreslår Finansdepartementet at det lovfestes generelle skattefritak for tre typer omorganiseringer/transaksjoner som departementet i de senere årene har mottatt flere søknader om, og som det rutinemessig har blitt innvilget skattefritak for etter skatteloven § 11-21 og § 11-22.

Dette gjelder grenseoverskridende fusjon av verdipapirfond som er UCITS-fond, skattefri sammenslåing og deling av sparebanker i tilfeller der det opprettes en eller flere sparebankstiftelser i forbindelse med omorganiseringen og skattefri realisasjon av fusjons- og fusionsfordringer som har oppstått som ledd i trekantfusjoner eller -fisjoner.

Finans Norge støtter forslaget i høringsnotatet. Endringene bør etter vår oppfatning tre i kraft med virkning allerede for inntektsåret 2023, dvs. ett år tidligere enn foreslått.

3. Andre endringer i reglene for skattefri omorganisering

Finans Norge mener at det bør foretas flere endringer i reglene for skattefri omorganisering enn de departementet foreslår i høringsnotatet.

Fisjon av utenlandske verdipapirfond

Etter vårt syn bør også skattefrie grenseoverskridende fisjon av verdipapirfond som er UCITS-fond, der både overdragende og overtakende verdipapirfond er hjemmehørende i utlandet, inkluderes i den foreslåtte lovreguleringen. Det er de samme hensynene som ved en fusjon mellom to utenlandske verdipapirfond som gjør seg gjeldende, og det vil være av vesentlig betydning for norske andelshavere hvor dette er aktuelt at også fisjoner er inkludert.

Verdipapirfondloven åpner ikke for fisjon, kun fusjon og avvikling av verdipapirfond, jf. kapittel 5. Bakgrunnen for dette er at det ved implementeringen av UCITS IV-direktivet ble lagt til grunn at direktivet bare inneholder harmoniserte regler om fusjon av fond. Det kunne således fastsettes nasjonale regler om fisjon av UCITS-fond, men det var ikke påpekt som et særskilt behov at norske verdipapirfond skal kunne fisjonere, og slike regler ble ikke foreslått. Det ble imidlertid påpekt at fisjonsalternativet kan være aktuelt i andre land, noe det også er. F.eks. tillater både Finland og Luxembourg fisjon av fond/»sub-fund».

I høringsnotatet er det vist til tre typetilfeller av grenseoverskridende fusjon av UCITS-fond som kan medføre skatteplikt til Norge for norske andelseiere. Ettersom verdipapirfondloven ikke åpner for fisjon hvor norske verdipapirfond deltar enten som overdragende eller overtakende part, vil det kun være fisjon hvor overdragende og overtakende part er hjemmehørende i utlandet som vil være relevant for norske andelshavere.

Det fremgår av praksis og høringsnotatet at søknader om skattefritak ved grenseoverskridende fusjon av verdipapirfond regelmessig har blitt innvilget for andelseierne, på vilkår om skattemessig kontinuitet mv. På denne bakgrunn anser departementet det hensiktsmessig at den praksisen som er utviklet etter skatteloven § 11-22, lovfestes. Selv om det ikke er vist til noen praksis for tilsvarende søknader ved fisjon av utenlandske verdipapirfond, er vår oppfatning at problemstillingen likevel kan være relevant for norske andelseiere. I den senere tid har f.eks. utenlandske verdipapirfond med investeringer i det russiske markedet ønsket å separere disse investeringene, eksempelvis gjennom en fisjon. Det bør derfor åpnes for skattefritak for norske andelseiere også ved fisjon av utenlandske verdipapirfond.

Det vil, som nevnt over, være de samme hensynene som ved en fusjon mellom to utenlandske verdipapirfond som gjør seg gjeldende, og det vil gi bedre forutsigbarhet for andelshaverne at fisjon av utenlandske UCITS-fond inkluderes i lovreguleringen. Også ved en fisjon vil det stilles vilkår om skattemessig kontinuitet mv. på andelshavers hånd, samt at fisjonen skjer i henhold til nasjonal lovgivning.

Norske aksjebytter

Aksjebytte hvor både overdragende og overtakende selskap er hjemmehørende i Norge faller utenfor reglene om skattefritak ved aksjebytte. Slikt aksjebytte regnes som en realisasjon, men der aksjebyttet skjer mellom to selskapsaksjonærer innenfor fritaksmetoden vil en eventuell gevinst være fritatt fra beskatning.

Vi mener at reglene om aksjebytte til skattemessig kontinuitet bør utvides til å også omfatte aksjebytte hvor aksjene i et norsk selskap byttes mot aksjer i et annet norsk selskap. En slik endring av regelverket vil bidra til å forenkle en rekke omorganiseringsprosesser hvor fusjonsreglene, herunder

hjelpestelskaper, må benyttes i dag. Bl.a. vil det sjeldnere oppstå fusjonsfordringer, da antall omorganiseringer hvor reglene om konsernfusjon anvendes vil reduseres betraktelig.

En utvidelse av reglene om aksjebytte til skattemessig kontinuitet vil også bety at det ikke vil være nødvendig å benytte fritaksmetoden for å unngå negative skatteimplikasjoner i omorganiseringer hvor det gjennomføres norske aksjebytter. Unngåelse av negative skatteimplikasjoner ved omorganiseringer, hvor skattyter reelt sett ikke har realisert sine aksjer, bør ikke bero på skatteregler som har et annet formål.

Konserninterne overføringer - opphør av konserntilknytning

Skattefritak i henhold til skattelovforskriften ved konserninterne overføringer av eiendeler/virksomhet mellom konsernselskaper er betinget av at konserntilknytningen mellom overdragende og mottakende selskap opprettholdes. Litt forenklet, vil et brudd på konserntilknytningen innebære at den fritatte inntekten tas til beskatning hos det overdragende selskap i opphørsåret, mens det overtakende selskapet kan skrive opp skattemessige verdier.

Vi mener at regelverket vedrørende skattefrie overføringer av eiendeler/virksomhet mellom konsernselskaper bør endres slik at skatteplikten ved opphør av konserntilknytning faller bort.

Vilkåret om at konserntilknytningen mellom overdragende og mottakende selskap opprettholdes medfører at reglene om konsernintern overføring i liten grad benyttes, da tilsvarende overføring vanligvis kan gjennomføres til skattemessig kontinuitet etter andre regler der det ikke stilles krav om fortsatt konserntilknytning. En særlig utfordring knyttet til betingelsen om at konserntilknytningen opprettholdes er at den medfører en evigvarende innlåsingseffekt, som det er vanskelig å vurdere effekten av på overføringstidspunktet. Fra et forretningsmessig perspektiv vil man normalt velge løsninger som ikke innebærer begrensninger i fremtiden. Dette gjelder selv om omorganiseringen da vil gjennomføres på en mindre hensiktsmessig måte.

Hvis et morselskap f.eks. ønsker å overføre en eiendel/virksomhet til et datterselskap, vil dette i dag vanligvis gjennomføres gjennom en fisjon av morselskapet (ofte til et hjelpestelskap) og en etterfølgende konsernfusjon med datterselskapet. Det vil utgjøre en vesentlig forenkling for skattyter, skattemyndighetene og foretaksregisteret dersom en slik overføring istedenfor gjennomføres som en konsernintern overføring. Hvis morselskapet er børsnotert vil det oppnås ytterligere forenklingsgevinster, og antagelig bety at hensiktsmessige omorganiseringer i større grad kan gjennomføres, bl.a. som følge av en forenklet prosess og lavere kostnader knyttet til gjennomføring. For selskaper som er regulerte kan det også oppstå forenklingsgevinster, bl.a. som følge av en enklere omorganiseringsprosess og mindre påvirkning på balansen til det regulerte selskapet.

Med vennlig hilsen

Finans Norge

Nils Henrik Heen
juridisk direktør

Herborg Horvei
fagsjef

Dette dokumentet er elektronisk godkjent og inneholder derfor ingen signatur(er)