

Indre selskap etter skattereformen

I SEB Enskilda-dommen av 30. januar i år (Rt. 2009 s. 105), ble utbetalinger som opprinnelig var delt ut som kapitalavkastning fra indre selskap til stille deltakere i stor utstrekning isteden ansett for å være arbeidsgodtgjørelse etter skatteloven § 12–2 bokstav f.

Saken gjaldt inntektsårene 2002 og 2003, og dommen antas derfor generelt ikke å ha direkte betydning for om utbetalinger skal klassifiseres som arbeidsinntekt fra selskaper etter skattereformen. Etter innføring av skjermingsmetoden har stille deltagere i en rekke indre selskap stiftet holdingselskaper, og overført andelene i de indre selskapene til holdingselskapet etter overgangsregel E til skatteloven § 2–38. Avkastningen som tidligere tilfalt de stille deltagere, er overført til holdingselskapet, som kapitalavkastning på andelen i det indre selskapet. De personlige deltagere har fortsatt arbeidspålikt i virksomheten. Skatting av stille deltakere på bakgrunn av slike tilpasninger i indre selskaper etter skattereformen må vurderes konkret i hver enkelt sak. Fortsatt gjelder prinsippet om at inntekt skal tilordnes riktig skattesubjekt, og klassifiseres på

grunnlag av de underliggende realiteter. Vi antar at den arbeidsgenererte inntekten i mange tilfeller skal tilordnes aktiv eier, da det er aktiv eier som etter det underliggende forhold er den berettigede til inntekten.

Prinsippene i SEB Enskilda-dommen for fastsettelse av størrelsen på arbeidsinntekten vil da fortsatt kunne brukes.

Forholdet til arveavgiften

Aktiv eier kan ved å la være å ta ut lønn/arbeidsgodtgjørelse, overføre noe av overskuddet i selskapet til barna/arvinger som er passive medeiere. Overskudd som er skapt av arbeidsinnsats fra aktiv eier, og som på denne måten tilfaller arvingene indirekte, vil kunne bli ansett for å være arveavgiftspliktig etter arveavgiftsloven § 2 første ledd bokstav e, sammenholdt med syvende ledd i samme bestemmelse. Dette vil for øvrig også være avhengig av om giveren med endelig virkning har gitt fra seg rådigheten eller den vesentlige rådigheten over eierandelen, jf. arveavgiftsloven § 2 tredje ledd.

Forholdet til trygdeytelser

En persons (nedsatte) arbeidsevne er av vesentlig betydning for vedkommendes

rett til flere typer trygdeytelser. Dette gjelder for eksempel sykepenger, attføringspenger, rehabiliteringspenger, uførepensjon eller uførestønad samt foreldrepenger. Arbeidsledighetstrygd er avhengig av tapt arbeidsinntekt som følge av arbeidsløshet og av at vedkommende har fått redusert arbeidstid. Arbeidstakeren må også være reell arbeidssøker.

At aktiv eier ikke behøver å motta lønn eller arbeidsgodtgjørelse fra sitt selskap, kan tilsøre at arbeidsevnen fortsatt er intakt eller at vedkommende ikke reelt har tapt arbeidsinntekt som følge av arbeidsløshet. Det at man ikke oppgir de korrekte forholdene til trygdemyndighetene når de skal vurdere vedkommendes rett til de nevnte trygdeytelser, er i strid med folkestrygdloven og dens formål.

NAV vil måtte fastsette pliktige bidragsbeløp etter barneloven § 71 uten i samme grad å ha støtte i ligningsfastsatte arbeidsinntekter. NAV vil derfor i større utstrekning enn tidligere bruke skjønns hjemmelen i § 4 i Forskrift av 15. 1.2003 nr. 123 ved fastsettelsen av størrelsen på bidraget.

Overgang fra NOKUS til selvstendig selskap («§ 15b-selskap»):

Underskudd til fremføring

Når et tidligere NOKUS-beskattet selskap tas opp til beskatning som hjemmehørende i Norge, oppstår spørsmål om deltakernes gjestående underskudd til fremføring kan videreføres på selskapets hånd. Skatteklagenemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter har i en prinsipiell avgjørelse kommet til at det ikke lenger er rettslig **grunnlag for slik videreføring. (Sak 2006–009/010SKN)**

Problemstilling

Saken dreide seg om to selskaper som for inntektsåret 2005 ble NOKUS-beskattet som hjemmehørende på Bermuda. Med virkning fra 1. januar 2006 ble bestyrelsen flyttet til Norge, slik at selskapene fra dette tidspunkt ble ansett som hjemmehørende i Norge og dermed som selvstendige norske skattesubjekter etter skatteloven § 2–2 første ledd (såkalte § 15b-selskap).¹ Selskapene gikk med betydelige underskudd i 2005, slik at de norske aksjonærene pr. 31.

desember 2005 hadde underskudd til fremføring i henhold til skatteloven § 10–61.

I selvangivelsene for inntektsåret 2006 ble underskuddene behandlet som selskapenes egne underskudd. Det ene selskapet gikk med overskudd i 2006, og avregnet deler av det fremførbare underskuddet mot dette overskuddet. For øvrig ble underskuddene oppført som underskudd til fremføring pr. 1. januar 2007.

Sentralskattekontoret godtok ikke selskapenes behandling av underskuddene, og fravek selvangivelsene. Kontoret ga uttrykk

for at overgang fra NOKUS-beskatning til beskatning som selvstendig skattesubjekt, medfører at underskudd til fremføring faller bort. De fremførbare underskuddene ble således strøket, og selskapet som hadde foretatt avregning, fikk sin inntekt øket med det avregnede beløpet. Avgjørelsen ble særlig begrunnet med den innstramningen i fradragsretten som skjedde ved endringen av skatteloven § 10–61 i 2003.

Selskapene viste til at Sentralskattekontoret for storbedrifter i uttalelse inntatt i Utv. 2000 side 326 hadde tilkjennegitt at fremførbare underskudd kan videreføres i

¹ Betegnelsen henger igjen fra den tidligere skatteloven av 1911, der hjemmelen for beskatning var inntatt i § 15 første ledd bokstav b.

Skatt Sentralskattekontoret for storbedrifter

§ 15b-selskap ved overgang fra NOKUS-beskatning, og at det samme ble lagt til grunn i sak 2001–604 SFS.² De påpekte videre blant annet at kontorets syn hadde sin bakgrunn i at slik videreføring var mest i tråd med formålet bak reglene og realitetshensyn. Når det gjelder den innstramningen som ble foretatt i skatteloven § 10–61 i 2003, innvendte selskapene at verken ordlyden eller forarbeidene er til hinder for at underskuddene kan videreføres.

Skatteklagenemndas vurdering

Skatteklagenemnda tok utgangspunkt i at skatteloven bygger på et generelt prinsipp om at inntekter og utgifter tilknyttet det enkelte inntektsåret skal gjøres opp for seg. Hvis en skattyter samlet sett har underskudd i et inntektsår, kan han ikke trekke dette fra i et annet inntektsår med mindre det foreligger lovhjemmel eller eventuelt annet rettsgrunnlag. For så vidt gjelder underskudd, har vi en generell regel som tillater fremføring i skatteloven § 14–6. Bestemmelsen gjelder imidlertid bare for underskudd som «skattyteren» har hatt. Hvor vilkårene for NOKUS-beskatning er oppfylt, vil skattyteren være den norske deltakeren, mens underskuddet vil være oppstått på det NOKUS-beskattede selskaps hånd. Skatteloven § 14–6 gir således ikke hjemmel for underskuddsfremføring i det foreliggende tilfellet.

For selskap som omfattes av NOKUS-reglene er det imidlertid gitt en spesialregel i skatteloven § 10–61. Etter lovendring med virkning fra og med inntektsåret 2003 lyder § 10–61 slik:

«Eier m.v. som direkte eller indirekte eier eller kontrollerer selskap eller innretning som nevnt i § 10–60, er skattepliktig for sin forholdsmessige andel av selskapets eller innretningens overskudd, fastsatt etter reglene i § 10–65, uten hensyn til utdeling av verdier fra selskapet eller innretningen, jf. likevel 10–64. Underskudd fastsatt etter de samme regler, kan fremføres til fradrag i senere års inntekt fra selskapet. Reglene i § 14–6 gis anvendelse så langt de passer.»

I motsetning til § 14–6, som gir en fremføringsrett på selskapets hånd, gir altså § 10–61 en fremføringsrett på deltakerens hånd. Dette underskuddet kan deltakeren

kun benytte til fradrag i senere års inntekt fra samme selskap, og gjenstående underskudd ved eventuell realisasjon av aksjene bortfaller.

På bakgrunn av denne rettslige situasjonen, syntes det etter nemndas oppfatning ikke å være hjemmel for å videreføre underskuddet på § 15b-selskaps hånd.

Som begrunnelse for klagen var det særlig vist til sentralskattekontorets uttalelse gjen-gitt i Utv. 2000 side 326, som åpnet for at det fremførbare underskuddet ble videreført i det immigrerte selskapet. Nemnda bemerket at det på dette området hadde funnet sted en utvikling i lovverket. Selv om underskuddene i den foreliggende sak i sin helhet var oppstått *etter* lovendringen i 2003, bygde skattyterens argumentasjon på regelverket som gjaldt *før* 2003.

Skatteloven § 10–68 ble revidert samtidig med § 10–61. Endringen her bestod i at bestemmelsen om negativ RISK-regulering for skattemessig underskudd i det NOKUS-beskattede selskapet ble fjernet i sin helhet. Lovendringen var en konsekvens av at retten til fradrag i norsk inntekt for underskudd i NOKUS-beskattede selskap bortfalt, jf. nærmere Ot.prp. nr. 93 (2002–2003).

Ved lovendringene i 2003 ble således retten til fradrag i norsk inntekt for underskudd oppstått i NOKUS-beskattet selskap avskaffet, samtidig som beregning av negativ RISK for slike underskudd opphørte. Et formål med lovendringene var å foreta en innstramning av tidligere rett til fremføring av underskudd. Skatteklagenemnda sa seg imidlertid enig med skattyteren i at det verken i lovteksten i skatteloven § 10–61 eller i forarbeidene sies spesifikt at underskudd til fremføring ikke kan videreføres ved overgang fra NOKUS-beskattet selskap til norsk skattesubjekt.

Skatteklagenemnda påpekte at det i utgangspunktet ikke kan foretas fremføring av underskudd til fradrag i et annet inntektsår med mindre det foreligger særskilt hjemmel. Skattyteren viste i klagen særlig til de to sakene i Utv. 2000 side 326 og kontorets uttalelse 2001–604SFS. Som begrunnelse for kontorets syn i de to sakene var det først og fremst vist til formål og reelle hensyn. Disse hensyn hadde imidlertid endret seg etter lovendringen i § 10–61 fra og med inntektsåret 2003. Deltakeren, som etter lovens ordlyd er den eneste med fradragsrett, har fått sin fra-

dragsrett betydelig innsnevret og kan nå ikke føre underskuddet til fradrag i annen norsk inntekt. Det lar seg vanskelig innfortolke at selskapet som sådan da skal ha en egen fradragsrett i norsk inntekt. Skatteklagenemnda var således av den oppfatning at lovendringen i 2003 medførte at det standpunkt som kontoret tidligere hadde tilkjennegitt, for så vidt gjelder behandling av fremførbare underskudd, ikke lenger gir uttrykk for gjeldende rett.

De aktuelle selskapene tilhørte i dette tilfelle et konsern med flere norske selskaper. Selskapene mente at saken kunne løses ved at de fremførbare underskuddene bare ble tatt til fradrag i egen fremtidig inntekt. De fremla erklæring om at de aksepterte at de fremførbare underskuddene bare kunne anvendes til fradrag i inntekt fra samme selskap. Underskuddene ville således ikke bli anvendt mot konsernbidrag fra andre konsernselskaper og det ville ikke bli ytet konsernbidrag så lenge selskapene hadde igjen fremførbare underskudd fra NOKUS-perioden. Skatteklagenemnda fant det imidlertid klart at en løsning som foreslått, ville kreve ny lovgivning og at saken måtte avgjøres på grunnlag av gjeldende lovverk.

Klagen førte således ikke frem.

Sluttkommentar

Ved dette vedtaket har Skatteklagenemnda knesatt et annet og nytt prinsipp sammenlignet med hva som tidligere har vært uttalt å være gjeldende rett. Som det fremgår av vedtaket, må omleggingen av praksis ses på bakgrunn av så vel lovendringer som endringer i de underliggende økonomiske realiteter, slik at vurderingen fra og med inntektsåret 2003 blir annerledes enn tidligere.

Skatteklagenemnda har ved sin avgjørelse lagt atskillig vekt på at underskudd til fremføring er en skatteposisjon på deltakerens hånd. Her kan tilføyes at dette er et moment som nemnda synes å ha tillagt enda større vekt i en annen ny og ennå upublisert avgjørelse.³ Der ble aksjene i et NOKUS-beskattet selskap overdratt mellom to søsterselskaper i en konsernstruktur med en norsk eier på toppen. Likevel bortfalt fremføringsadgangen, fordi underskuddet ble ansett som en skatteposisjon på deltakerens hånd, og denne posisjonen følger ikke med ved overdragelse, ei heller ved konserninterne transaksjoner.

² Synspunktet er i tillegg publisert i boken «Rederibeskatning i praksis» (2000) side 94–95.

³ Sak 2005–011SKN.