

Bindende forhåndsuttalelse:

Om konsernbidrag kan ytes til hovedmannen i et IS

Spørsmålet var om et konsernbidrag kunne gis fra datterselskapet Holding AS til Eiendom AS som var hovedmannen i det indre selskapet Eiendom IS. Faktum i saken var at det indre selskapet Eiendom IS var den reelle eier av aksjene i Holding AS, selv om hovedmannen i henhold til selskapsavtalen fremsto som eier. BFU 12/09. Avgitt 12.5.2009.

Skattedirektoratet la realiteten til grunn og kom til at skatteloven § 10–1 første ledd utelukker et deltagerlignet selskap som giver eller mottaker av konsernbidrag, selv om det formelt går via en hovedmann som er AS.

Innsenders fremstilling av faktum og jus

Bakgrunn

Eiendom AS er særskilt tilrettelagt med det formål å muliggjøre felles investeringer i fast eiendom. Selskapet og datterselskapene vil investere direkte og indirekte i eiendom.

Pr. i dag har investorer kommitert seg for en investering på NOK 50 mill. Ytterligere kommitteringer vil kunne skje frem til ca. 1. desember 2009, dog skal det maksimalt innhentes totalt NOK 200 mill. som skal investeres i eiendom.

Eiendom AS vil være hovedmannen i Eiendom IS, som er skattetransparent. Investorene vil være stille deltagere i Eiendom IS, samt eie proratarisk andel av aksjene i Eiendom AS. Eiendom AS vil eie 1 % av Eiendom IS.

Det som ønskes avklart, er om Holding AS kan yte konsernbidrag til Eiendom AS, og om konsernbidraget derved vil inngå i den inntekten som fordeles på de stille deltagerne i Eiendom IS.

Indre selskap

Indre selskap som selskapsform er regulert av selskapsloven av 21. juni 1985 nr. 83 («sel.»), og er definert i sel. § 1–2. Selskapsformen forutsetter at det utøves økonomisk virksomhet for deltagerens felles regning og risiko, og at minst en av deltagerne har ubegrenset, personlig ansvar for selskapets samlede forpliktelser, se sel. § 1–2.

Eiendom AS vil her være hovedmann og den av deltagerne som har ubegrenset ansvar for selskapets forpliktelser. Det er mulig å avtale at øvrige deltagere – som her vil være såkalte «stille deltagere» – har et begrenset personlig ansvar, noe som er avtalt i selskapsavtalen for Eiendom IS.

Det mest karakteristiske trekket ved et indre selskap, er at selskapet ikke opptrer som sådant overfor tredjemann, se sel. § 1–2, første ledd bokstav c. Et indre selskap er ikke et rettssubjekt. Dette innebærer blant annet at Eiendom IS ikke registreres i Foretaksregisteret, at det ikke kan være part i avtaler med tredjemenn og at det ikke kan opptre som eier eller oppnå rettsvern som eier av for eksempel aksjer eller eiendom. Selskapsformen forutsetter således at virksomheten kan drives gjennom en av deltagerne, og i denne deltagerens navn. Denne deltageren omtales normalt som hovedmann i det indre selskapet. At deltagerne i Eiendom IS, med unntak av hovedmannen, omtales som «stille deltagere», innebærer at deltakelsen ikke fremstår utad, se sel. § 1–2, første ledd bokstav d, at de stille deltagerne har et begrenset ansvar, og at de stille deltagerne heller ikke kan forplikte Eiendom IS på noen måte.

Eiendom AS er eier av eiendelene (herunder aksjene i Holding AS), og forenklet sett kan kapitalinnskuddene fra Eiendom IS anses som egenkapital i Eiendom AS. Eiendom AS vil herunder være innført som eier av aksjene i Holding AS i aksje-eierboken, og vil så vel privatrettslig, formuesrettslig og selskapsrettslig ha rett og legitimasjon til å råde over disse aksjene. Herunder kan Eiendom AS selge aksjene i Holding AS, utøve fulle aksjonærrettigheter i Holding AS' selskapsorganer, og Eiendom AS' kreditorer kan ta beslag i aksjene i Holding AS.

Ansvarer til de stille deltagerne vil være begrenset til andelen av kommitert kapital som er besluttet innkalt, uavhengig av om dette er forfalt eller ikke. De stille deltagerens kreditorer vil ikke ha beslagsrett i aksjene i Holding AS og deltagerne i Eiendom IS vil verken ha rett eller legitimasjon til å råde over disse aksjene.

Deltakelse i Eiendom IS innebærer således i realiteten en samarbeidsavtale om å dele det overskuddet/underskuddet, som virksomheten utøvd gjennom Eiendom AS resulterer i, etter en på forhånd fastsatt brøk. I dette tilfellet vil 99 % av resultatet i Eiendom AS fordeles på de stille deltagerne i Eiendom IS, mens den resterende 1 % vil beholdes av Eiendom AS, og eventuelt utdeles som tilbakebetaling av kapital eller utdeling av utbytte fra Eiendom AS til investorene.

Konsernbidrag fra Holding AS til Eiendom AS

I henhold til sktl. § 10–2 kan aksjeselskap og allmennaksjeselskap fradragsføre konsernbidrag innenfor skattepliktig alminnelig inntekt, dersom konsernbidraget er lovlig i forhold til aksjeloven og allmennaksjelovens regler. Etter sktl. § 10–4 må giver og mottaker være norske selskaper, og tilhøre samme konsern i henhold til aksjeloven («asl.») og allmennaksjelovens («asal.») § 1–3. Videre må morselskapet eie mer enn 9/10 av aksjene i datterselskapet og ha en tilsvarende del av stemmene jf. reglene om tvangsinnløsning av minoritetsaksjonær i asl. § 4–26 og asal. § 4–25. Villkårene knytter seg således til eie og stemmerett, uavhengig av f.eks. retten til overskudd. En aksjonær som kun innehar aksjer uten utbytterett, vil således kunne motta konsernbidrag så lenge eier- og stemmeandelen er tilstrekkelig.

SKATT Rettsavdelingen i skattedirektoratet

Aksjelovens eierbegrep tar utgangspunkt i aksjeeierboken/VPS-registeret og herunder hvem som kan utøve aksjonærrettighetene. I et indre selskap vil dette være hovedmannen, dvs. Eiendom AS. Om det er en minoritetsaksjonær i Holding AS, ville Eiendom AS etter sikker rett kunne kreve vedkommende tvangsinnløst i henhold til asl. § 4–26 i kraft av sin reelle og formelle eierposisjon.

I henhold til skattelovens ordlyd, som viser direkte til aksjeretten hva angår eierbegrepet, er således vilkårene for at Holding AS skal kunne yte konsernbidrag til Eiendom AS oppfylt, ifølge innsender.

Også på andre områder inneholder skatteretten direkte henvisning til aksjerettslige vilkår, f.eks. fisjonsreglene. Om slike bindinger fastslår Høyesterett i dom av 1. april 2008 (Rt. 2008 s. 438) i avsnitt (53) følgende:

«Etter dette er mitt syn at det aksjerettslige fisjonsbegrep er avgjørende for om transaksjonen er unntatt fra umiddelbar beskatning, og at det etter aksjelovens § 14–2, første ledd ikke er et vilkår for fisjon at det overføres verdier i tillegg til en fusjonsfordring. Jeg tilføyer at hvis lovgiver finner at den ulovfestede skatterettslige gjennomskjæringsregel ikke er tilstrekkelig til å unngå de uheldige skattemessige virkninger en slik lovtolkning måtte innebære, kan det vurderes å endre det aksjerettslige fisjonsbegrep eller løsne båndene mellom dette og vilkårene for skattefrihet.»

Etter innsenders syn er dette en parallell problemstilling.

Etter innsenders oppfatning må således Holding AS kunne yte konsernbidrag til Eiendom AS innenfor rammen av Holding AS' alminnelige inntekt uavhengig av hvorledes inntekten fordeles mellom hovedmannen og de stille deltagerne etter selskapsavtalen. Innsender kan ikke se at det skulle innebære en annen løsning fordi konsernbidraget skattemessig vil bli tilordnet deltagerne i ISet gjennom ligningen av strukturen, idet ISet er skattetransparent. Innsender kan heller ikke se at tilordningen av konsernbidraget til IS-deltagerne skulle få noen særskilte skattemessige effekter, men må behandles som enhver annen tilordning av nettoinntekter fra et IS, innvunnet via hovedmannens virksomhet, dvs. slik at overføringen ikke har skattemessige effekter.

Fordi muligheten til å overflytte inntekter fra Holding AS til Eiendom AS/IS har

avgjørende betydning i denne strukturen pga. investorenes skattesituasjon, ber innsender imidlertid om å få dette avklart.

Skattedirektoratets vurderinger

Skattedirektoratet forstår innsender slik at man ønsker avklart om Eiendom AS, i egenskap av hovedmann i Eiendom IS, kan motta konsernbidrag etter reglene i skatteloven, eventuelt om konsernbidraget derved vil inngå i den inntekten som fordeles på de stille deltagerne i Eiendom IS.

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved den skisserte transaksjonen ut over de spørsmål som er drøftet i det følgende. Skattedirektoratet forutsetter at premissene som er tatt inn ovenfor er fullstendige i forhold til de spørsmål som drøftes.

Vi legger til grunn som opplyst, at Eiendom IS opprettes med Eiendom AS som hovedmann, mens de øvrige deltagerne er stille deltagerne. Eiendom AS skal eie 1 %, mens de stille deltagerne eier 99 % av Eiendom IS. Deltagerne forplikter seg til å skyte inn inntil 200 mill. kr i Eiendom IS. Deretter skal Eiendom IS investere i selskapet Holding AS slik at aksjene blir eiendeler i Eiendom IS, og ikke eiendeler som Eiendom AS eier utenfor ISet. Som hovedmann skal Eiendom AS opptre på vegne av selskapet overfor tredjemann og forvalte aksjene i henhold til selskapsavtalen i Eiendom IS.

Eiendom AS vil derfor, overfor godtroende tredjemann, være legitimert som eier av alle aksjene i Holding AS, men ikke være reell eier av aksjene. Eiendom AS vil også utgjøre generalforsamlingen i Holding AS, og Holding AS vil således ha kunnskap om de reelle eierforhold.

Innsender har argumentert med at ordlyden i skatteloven § 10–2 og § 10–4 direkte viser til aksjeretten hva angår eierbegrepet, og at vilkårene for at Holding AS skal kunne yte konsernbidrag til Eiendom AS er oppfylt. Det anføres at aksjelovens eierbegrep tar utgangspunkt i aksjeeierboken/VPS-registeret og herunder hvem som kan utøve aksjonærrettighetene.

Skattedirektoratet finner det ikke nødvendig å gå inn på innsenders anførsler om at aksjelovens eierbegrep må være avgjørende etter de nevnte bestemmelser, fordi vi mener at reglene om konsernbidrag uansett ikke kommer til anvendelse. Vi vil

derfor se nærmere på hvilke selskaper som i det hele tatt kan benytte seg av konsernbidragsreglene i skatteloven §§ 10–1 til 10–4. Det er skatteloven § 10–1 som angir reglenes anvendelsesområde, og bestemmelsens første ledd har følgende ordlyd:

«§ 10–1. Anvendelsesområde for bestemmelsene om skattlegging av aksjeselskap, allmennaksjeselskap m.v.

(1) Bestemmelsene i §§ 10–2 til 10–6 gjelder for aksjeselskap og allmennaksjeselskap samt likestilt selskap og sammenslutning. Som likestilt med aksjeselskap regnes selskap mv. som nevnt i § 2–2 første ledd b til e. For selskap mv. som nevnt i § 2–2 første ledd f og g, gjelder bestemmelsene så langt de passer.»

Det følger av bestemmelsen at deltagerliggerte selskaper som nevnt i skatteloven § 2–2 annet ledd bokstav c, dvs. indre selskap, ikke omfattes av reglene om konsernbidrag.

Ole Gjems-Onstad skriver i Norsk bedriftsskatterett, 7. utg., side 566:

Stkl. § 10–1 avgrenser konsernbidragsreglene til aksjeselskaper/allmennaksjeselskaper og «likestilt selskap og sammenslutning», jf. stkl. § 2–2 første ledd b til e. Statsforetak inngår også under konsernbidragsreglene, jf. stkl. §§ 10–1 første ledd tredje punktum og 2–2 første ledd f. Det kan ikke kreves fradrag for konsernbidrag mellom et aksjeselskap/allmennaksjeselskap og et deltagerlignet selskap.

Bestemmelsen i skatteloven § 10–1 første ledd utelukker således et deltagerlignet selskap som giver eller mottaker av konsernbidrag. For vurderingen av hvilke selskaper som kan omfattes av konsernbidragsreglene vises det til skattelovens bestemmelser, ikke aksjelovens bestemmelser.

Ut fra den informasjon som er gitt, er det klart at et eventuelt konsernbidrag skal gå fra Holding AS til Eiendom IS, selv om pengene formelt går via Eiendom AS som hovedmann. Hovedmannen representerer bare Eiendom IS utad i overensstemmelse med selskapsavtalen. Det er som nevnt Eiendom IS som er den reelle eier av alle aksjene i Holding AS. Eiendom AS mottar et eventuelt konsernbidrag på vegne av det indre selskapet. Holding AS er gjennom sin generalforsamling også kjent med de reelle eierforholdene. Direktoratet legger til grunn at skattleggingen skal bygge på

de reelle forhold. Er det et sprik mellom realitet og det som fremstår utad, avgjøres skatteleggingen ut fra realiteten.

Allerede med hjemmel i skatteloven § 10–1 mener derfor Skattedirektoratet at bestemmelsene om konsernbidrag ikke kommer til anvendelse i denne saken, og at Holding AS ikke lovlig kan gi et konsernbidrag til Eiendom AS, fordi det ikke

er Eiendom AS som er den egentlige eier av aksjene i Holding AS, men Eiendom IS, og indre selskap omfattes ikke av konsernbidragsreglene. Det blir derfor ikke nødvendig å gå nærmere inn på vilkårene i skatteloven § 10–2 og § 10–4.

Etter Skattedirektoratets oppfatning avskjærer sktl. § 10–1 første ledd muligheten til å gi konsernbidrag fra et AS til et

IS, selv om det formelt går via en hovedmann som er AS.

Konklusjon

Skattedirektoratet mener at reglene om konsernbidrag ikke kommer til anvendelse ved utdeling fra Holding AS til Eiendom IS ved hovedmannen Eiendom AS, jf. skatteloven § 10–1 første ledd.

Merverdiavgift på vederlag for utleie av bygg eller anlegg:

Krav om særskilt søknad og registrering

Anslagsvis hver femte virksomhet – mellom 5000 og 6000 virksomheter på landsbasis – innberetter merverdiavgift ved utleie av bygg eller anlegg uten å være (frivillig) registrert i avgiftsmanntallet for slik utleie.

Ved revidering av klienter som driver utleievirksomhet, bør revisor innhente kopi av registreringsvedtak for å redusere risikoen for feil ved avgiftsbehandlingen. Dersom klienten ikke har arkivert vedtaket, kan det innhentes ved å kontakte skattekontoret.

Skatteetaten har siden merverdiavgiftsreformen i 2001 hatt fokus på kontroll av virksomheter som driver med utleie av bygg eller anlegg. En gjennomgang av bransjen viser at anslagsvis hver femte virksomhet – dvs. mellom 5000 og 6000 virksomheter på landsbasis – innberetter merverdiavgift ved utleie av bygg eller anlegg uten å være (frivillig) registrert i avgiftsmanntallet for slik utleie. Kartleggingen viser at manglende registrering fordeler seg jevnt i forhold til organisasjonsform, årsomsetning, balansestørrelser mv.

En registrering av virksomhet med utleie av bygg eller anlegg er en rettighet den

enkelte utleier kan benytte seg av, dersom vilkårene for slik registrering foreligger. Se forskrift om utleie av bygg eller anlegg til bruk i virksomhet som er registrert etter merverdiavgiftsloven (forskrift nr. 117). Utleier av bygg eller anlegg som ikke er særskilt registrert i merverdiavgiftsmanntallet for utleievirksomheten, har ikke rett eller plikt til å beregne utgående avgift av leievederlag, eller rett til fradrag for inngående avgift på anskaffelser til virksomheten. Dette gjelder også for næringsdrivende som på ordinær måte er registrert i avgiftsmanntallet. Bakgrunnen for dette er at utleie av fast eiendom som hovedregel er unntatt fra merverdiavgiftsloven.

Dersom det ved kontroll av en virksomhet avdekkes at det er innberettet merverdiav-

gift ved utleie av bygg eller anlegg uten at det er foretatt frivillig registrering, vil konsekvensen være etterberegning av inngående merverdiavgift, beregning av renter og eventuelt ileggelse av tilleggsavgift.

Ved revidering av klienter som driver utleievirksomhet, bør revisor innhente kopi av registreringsvedtak for å redusere risikoen for feil ved avgiftsbehandlingen. Dersom klienten ikke har arkivert vedtaket, kan det innhentes ved å kontakte skattekontoret. Utskrifter fra Brønnøysundregistrene og nøkkelopplysninger på www.brreg.no viser ikke om virksomheten er frivillig registrert.

Mer informasjon om regelverket kan hentes fra skatteetaten.no.

