

Del I:

Skattebehandlingen i 2009 og 2010

Artikkelen tar for seg utvalgte saker og problemstillinger fra skatte- og avgiftsbehandlingen i Skatt øst i 2009/2010. Del I og del II av artikkelen tar for seg vedtak fra skattekontoret.



Artikkelen er forfattet av:

Seksjonssjef
Monica Sivertsen
Skatt øst

Hun er DH-kandidat 1989, har

juridikum fra 1994, var juridisk rådgiver v/Oslo likningskontor fra 1995–1998, seniorrådgiver i Skattedirektoratet 1999–2000, underdirektør v/Oslo likningskontor fra 1.6.00 og seksjonssjef i Skatt Øst fra 1.1.08.

Skatt øst omfatter fylkene Hedmark, Oppland, Østfold, Akershus og Oslo. Alle lignings-, fylkesskatte- og skattefogdkontor i de nevnte fylkene er nå slått sammen. Skatt øst har sitt hovedkontor i Oslo, men er lokalisert i alle de nevnte fylkene. De enkelte kontorstedene er nå spesialisert slik at man ikke lenger vil finne alle funksjoner på alle kontorstedene. Det er vedtatt endringer i bestemmelsene om tilleggsskatt. Jeg har derfor valgt å omtale erfaringer knyttet til de nye tilleggsskattebestemmelsene i et eget avsnitt. For å unngå dobbeltbehandling vil det derfor under de enkelte sakene kun fremgå hvorvidt det ble ilagt tilleggsskatt og med hvilken sats, mens selve redegjørelsen kommer i et senere punkt.

Fradrag for tap ved svindel

Skattyter opplyste at hun hadde lidt et tap i forbindelse med «investering» i et utenlandsk lotteri og krevde fradrag for 2,5 MNOK. Fremlagte utskrifter viste at hun var blitt kontaktet fra utlandet via e-post om at hun hadde vunnet et betydelig beløp, som ville bli utbetalt dersom hun foretok innbetaling av et mindre beløp.

Etter at hun hadde innbetalt det første beløpet, fikk hun i løpet av 2004 til 2008 stadige henvendelser fra forskjellige personer med anmodning om ytterligere innbe-

talinger for hun kunne få utbetalt den angivelige gevinsten. Skattyter tok opp lån i banker og hos privatpersoner og overførte til sammen 2,5 MNOK i løpet av denne perioden. Gevinsten ble likevel ikke utbetalt.

Skattekontoret fant det ikke tvilsomt at skattyter hadde vært utsatt for ren svindel og la til grunn at hun hadde lidt et betydelig tap uten at det ble tatt stilling til tapets størrelse.

Skattekontoret kom til at denne typen svindel var av en annen karakter enn det Høyesterett behandlet i Samdal-dommen av 20. november 2009¹. Denne dommen løste derfor ikke spørsmålet om fradragrett i nærværende sak. Det kunne ikke sies å være noen «forretningsside» bak skattyters overføringer og høyst tvilsomt om dette kunne kalles investering for å oppnå inntekt.

Skattekontoret viste til beskatningsreglene ved tilfeldige gevinster i skatteloven § 5–50 der skatteplikt oppstår ved gevinst over kr 10 000. Når et lotteri ikke ga gevinst,



LOTTERI: Selv om deltakelse i lotteriet måtte ha vært gjort med sikte på å erverve skattepliktig inntekt, kan ikke tap trekkes fra i annen inntekt.

mente skattekontoret at innsatsen ikke kunne kreves til fradrag ved ligningen. Dette fulgte også av Skattedirektoratets uttalelse av 8. mars 2006². Selv om deltakelse i lotteriet helt klart måtte være gjort med sikte på å erverve skattepliktig inntekt, fulgte det videre av pkt. 3.2 i Skattedirektoratets uttalelse av 7. oktober 2004³ at tap ikke kunne trekkes fra i annen inntekt. Tapsfradrag ble følgelig ikke innrømmet.

Vedtaket er påklaget til skatteklagenemnda.

Krav om fradrag for tap på fordring

Nordisk Holding AS krevde fradrag for tap på fordringer på svenske datterselskaper med 100 MNOK. I vedlegg til selvangivelsen ble det forklart at tapene var fradragført da fordringene ble ansett som klart uerholdelige pga. betydelig risiko for konkurs hos debitorene.

Skattekontoret ba om en redegjørelse for hvordan fordringene oppsto, om det forelå en særlig og nær tilknytning mellom Nordisk Holding AS og virksomhetene i de svenske datterselskapene, og hvilken aktivitet Nordisk Holding AS selv utøvde og omfanget av denne aktiviteten. Det ble dessuten bedt om dokumentasjon på at tapet var endelig konstatert.

Nordisk Holding AS anførte at selskapet var et aktivt morselskap, og at selskapet via denne aktiviteten drev næring gjennom sine datterselskaper. Det ble videre anført at selskapet i realiteten utgjorde ledelsen i det som skulle være en samlet virksomhet, men som var organisert i flere selskaper. Dette ga

² Urv. 2006 side 495.

³ Urv. 2005 side 838.

¹ Urv. 2009 side 1467.

Nordisk Holding AS optimale muligheter for enhetlig styring, og det var derfor ikke behov for egen ledelse i holdingselskapet. Både stillingen som daglig leder og finansdirektør var besatt med medarbeidere i disse datterselskapene. Selskapets hovedformål hadde vært å samle de største håndverksvirksomhetene i Norge og Sverige til en felles virksomhet og å finansiere datterselskapene. Siden det ikke var mulig å fusjonere på tvers av landegrensene, måtte integreringen foretas ved hjelp av et felles morselskap. Selskapet sørget i tillegg for finansieringen av hele konsernets virksomhet ved å fronte kontakten overfor konsernets felles bankforbindelse. Alle selskapene oppnådde via dette bedre finansieringsbetingelser. Likviditetsforbedringen som ble oppnådd, ble bl.a. brukt til omlegging til felles profil og konsept. Styringen omfattet også nødvendige endringer i sortimentet i butikkene i Sverige.

Selskapet hevdet videre at selv om formålet med Nordisk Holding AS kun skulle ha vært finansiering av datterselskapene, ville dette likevel kunne utgjort en virksomhet i forhold til fradragretten for tap på fordringer. Selskapet viste i denne forbindelse til dommen om Norsk Sprængstofindustri AS⁴, som gjaldt spørsmålet om hvorvidt aksjer var eid i næring. Ett av vilkårene for å anse aksjer for eid i næring er at eieren selv driver virksomhet. Høyesterett kom i denne saken til at aksjonæren drev næring gjennom sine datterselskaper. Det var da ikke nødvendig at selskapet selv drev virksomhet så lenge integreringen mellom morselskapet og datterselskapene var sterk nok.

Selskapet viste i tillegg til dommen vedrørende Commercial Buildings⁵, og anførte at i tilfeller med sterk integrering mellom selskaper kan vilkåret om tilknytning være oppfylt selv om selskapenes virksomheter i utgangspunktet skal vurderes hver for seg. I denne dommen kom Høyesterett frem til at fradragretten var i behold selv om morselskapet ikke hadde hatt direkte fordeler i egen virksomhet av det lånet som var gitt. Det ble lagt avgjørende vekt på at selskapene var så integrerte at de i realiteten drev en sammenhengende virksomhet. Selskapet viste i tillegg til dommene vedrørende A Holding AS⁶ og Norsk Struts AS⁷, og anførte for øvrig at det pågikk en utvikling i retning av konsernligning.

KREVDE FRADRAG: Selskapet krevde fradrag for tap på fordringer på svenske datterselskaper med 100 MNOK.

Det ble avslutningsvis bemerket at Nordisk Holding AS oppnådde rabatter og andre stordriftsfordeler som ikke forelå i saken vedrørende Commercial Buildings.

Selskapet konkluderte derfor med at det måtte legges til grunn at Nordisk Holding AS drev virksomhet og at tapet på fordringer var oppstått i denne virksomheten. Alternativt ble det anført at det var tilstrekkelig integrering mellom Nordisk Holding AS og de svenske datterselskaper til at det forelå fradragrett for tapet.

Skattekontoret viste innledningsvis til skatteloven § 6–2 annet ledd som hjemler fradrag for annet tap i virksomhet, herunder endelig konstatert tap på fordring.

Bestemmelsen oppstiller tre vilkår for fradrag:

- den som har lidt tapet må drive virksomhet
- tapet må ha tilknytning til virksomheten
- tapet må være endelig konstatert

Det foreligger en relativt rikholdig rettspraksis i tilknytning til bestemmelsen. I tillegg er rettspraksis om de tidligere bestemmelser om aksjer i næring relevante.

Ifølge Lignings-ABC⁸ er vilkårene for å anse en inntektsgivende aktivitet for å være virksomhet at:

- aktiviteten tar sikte på å ha en viss varighet
- har et visst omfang
- er egnet til å gi overskudd
- drives for skattyterens regning og risiko

Ved vurderingen tok skattekontoret utgangspunkt i selskapets vedtektsfestede formål, som bl.a. var å inneha og forvalte eierinteresser i selskaper og annen virksomhet som distribuerte og solgte håndverks-tjenester og relaterte produkter og tjenester.

Selskapet var ikke et holdingselskap av typen investeringsselskap, som har som virksomhet å kjøpe og selge aksjer med sikte på fortjeneste. I bl.a. Lignings-ABC⁹ sonderes det mellom kapitalforvaltning som virksomhet og det som karakteriseres som passiv kapitalplassering. Ved sonderingen legges det vekt på om handelen med aksjer og andre verdipapirer er systematisk og vedvarende, samt antall transaksjoner og omsetningens størrelse. Videre er det av betydning om formålet med aktiviteten er å oppnå kortsiktige gevinster i motsetning til en passiv plassering ut fra et langsiktig mål.

Skattekontoret la til grunn at Nordisk Holding AS hadde et langsiktig investeringsperspektiv og ikke tok sikte på kortsiktige gevinster ved investeringer i datterselskapene. Investeringene var likevel på ingen måte passiv kapitalplassering, da Nordisk Holding AS utøvet en betydelig aktivitet overfor datterselskapene via styring av disse på et tildels detaljert nivå.

Spørsmålet ble derfor hvilken betydning styringen av datterselskapene skulle ha for spørsmålet om Nordisk Holding AS drev egen virksomhet. En relevant problemstilling i denne forbindelse var hvorvidt selskapet kunne sies å levere administrative tjenester til datterselskapene. Nordisk Holding hadde ingen egne ansatte, og fakturerte heller ikke datterselskapene for

4 Urv. 1971 side 786.

5 Urv. 2005 side 1075.

6 Urv. 2005 side 1085.

7 Urv. 2008 side 389.

8 Lignings-ABC 2009/10 side 1363.

9 Lignings-ABC 2009/10 side 1367.

tjenestene. Skattekontoret la derfor til grunn at aktiviteten artet seg mer som styring, ledelse og oppfølging av eierinteressene, som ikke kunne anses som virksomhet, enn ytelse av administrative fakturerbare tjenester til datterselskapene.

I tillegg til kravene om varighet og omfang er det også et vilkår at aktiviteten skal være egnet til å gå med overskudd. Mulighetene for overskudd i selskapets virksomhet kunne heller ikke ses å være til stede. Skattekontoret konkluderte derfor med at selskapets aktivitet isolert sett ikke kunne anses som virksomhet i skattelovens forstand.

Til støtte for anførselen om at Nordisk Holding AS drev virksomhet gjennom sine datterselskaper, dvs. at det skulle finne sted en identifikasjon mellom konsernspissen og datterselskapene, hadde selskapet påberopt seg dommen om Norsk Sprængstofindustri AS. Saksforholdet i denne saken var at Norsk Sprængstofindustri AS tok opp to lån sammen med fire av sine datterselskaper, som ble benyttet til å finansiere investeringer i disse. Høyesterett konkluderte som tidligere nevnt med at aksjonæren drev næring gjennom sine datterselskaper. Det var da ikke nødvendig at selskapet selv drev virksomhet så lenge integreringen mellom morselskapet og datterselskapene var sterk nok.

Etter skattekontorets vurdering ble imidlertid dommen langt på vei fraveket i Quatro-dommen¹⁰. Faktum i saken var at Quatro AS suksessivt hadde ervervet samtlige aksjer i et amerikansk selskap som hadde til oppgave å være operatør for en oljeborerigg eid av et datterselskap. Aksjene i det amerikanske selskapet ble solgt med gevinst.

Høyesterett tok i dommen det prinsipielle standpunktet at hver skattyter skulle bedømmes som en særskilt enhet, og konkluderte med at dette standpunktet også gjelder fullt ut i konsernforhold. Aksjesalgsgvinsten kunne derfor ikke beskattes etter de dagjeldende regler i skatteloven § 42 første ledd, som fordel vunnet ved virksomhet.

Høyesterett uttalte i denne forbindelsen bl.a.:

«Et aksjeselskap er et selvstendig skattesubjekt og skal ved beskatningen bedømmes ut fra sine egne forhold. Aksjonærene – hva enten de er en eller flere fysiske perso-

ner eller ett eller flere selskaper – kan ikke i skattemessig henseende tilregnes den virksomhet som selskapet driver, likegyldig om den har gitt vinning eller tap. Skal noe annet gjelde, må man ha særskilt grunnlag for det.»

Høyesterett uttalte videre at slikt grunnlag kan være særskilte lovhjemler eller praksis. Skattekontoret var ikke kjent med slik praksis.

I Quatro-dommen distanserte Høyesterett seg fra Norsk Sprængstofindustri ved å vise til at sistnevnte selskap var sterkt integrert i sine datterselskapers virksomhet, en økonomisk integrering som ikke forelå i Quatros tilfelle. Skattekontoret påpekte at Høyesterett ikke uttalte seg om konsekvensen av denne ulikheten, eller hva som ville blitt resultatet dersom den ikke var til stede.

Quatro-dommen gjaldt riktignok ikke spørsmålet om skattyteren drev næring, men etter skattekontorets vurdering hadde de prinsipielle uttalelsene like fullt betydning for dette spørsmålet.

Skattekontoret viste også til den manglende sammenhengen mellom inntekt og fradrag.inntekter ville bli innvunnet i datterselskapene, mens det korrespondende fradraget i tapstilfellene ville bli belastet morselskapet. En slik manglende sammenheng måtte i så fall vært avhjulpet ved egne disposisjoner, og ville etter skattekontorets vurdering innebære at skattemyndighetene ville gått et skritt lenger i forhold til konsernligning enn de lovgivende myndigheter hittil har lagt til grunn.

Med hensyn til selskapets henvisninger til dommene vedrørende Commercial Buildings, A Holding og Norske Struts bemerket skattekontoret at dommene er konkrete og basert på den faktiske integreringen i hver enkelt sak. Det er likevel gjennomgående lagt til grunn at det fortsatt er et krav om særlig og nær tilknytning/integrering for at fradrag for tap kan innrømmes.

Skattekontoret konkluderte med at vilkårene om virksomhet ikke var oppfylt, verken direkte eller via integrering med datterselskapene, og selskapet ble ikke innrømmet fradrag for tapet på fordringene. Inntekten ble derfor forhøyet med 100 MNOK.

Reversering av konsernbidrag

Ved ordinær generalforsamling for 2007 ble det vedtatt en utbytteutdeling fra Stort

og Smått AS med 2 MNOK og konsernbidrag med 1 MNOK.

Under kontroll ble det avdekket at kr 500 000 av det avsatte utbyttet ble ansett ulovlig på grunn av reglene i aksjeloven § 8–1.

Selskapet rettet da en anmodning til skattekontoret om reversering av deler av konsernbidraget, slik at det utdelte utbyttet ville bli lovlig etter aksjelovens regler.

Skattekontoret la til grunn at det er en relativt fast praksis at reversering av utbytte ikke kan godkjennes med skattemessig virkning, da dette for mottaker må anses endelig innvunnet på generalforsamlingstidspunktet, jf. bl.a. lagmannsrettsdom vedrørende Ragnar Evensen AS¹¹. Skattekontoret stilte likevel spørsmål om reglene kan praktiseres lempeligere ved omgjøring av konsernbidrag enn avsatt utbytte, da reglene om konsernbidrag kun er en «skatteutjevningsbestemmelse».

Ifølge aksjeloven § 8–5 kan ikke summen av utbytte og konsernbidrag overstige grensen i § 8–1. Det kan etter denne bestemmelsen neppe utledes noen rekkefølge for avsetninger. Konsekvensen måtte da bli at selskapet stod fritt til å velge hvorvidt konsernbidrag eller avsatt utbytte skulle reverseres slik at bruddet på aksjelovens regler ble reparert.

Skattekontoret vurderte deretter om det foreligger selskapsrettslige skranker for reversering av et avsatt konsernbidrag, men kom til at aksjeloven ikke kan ses å inneholde slike begrensninger. Skattekontoret så da hen til rettspraksis, f.eks. lagmannsrettsdommen vedrørende Skagen Invest & Consult AS¹², hvor retten la til grunn at det med henvisning til Aker Maritime-dommen ikke kunne utledes noen selskapsrettslige begrensninger. Skattekontoret la derfor til grunn at det i prinsippet ikke er selskapsrettslige hindringer for endring av et konsernbidrag.

Det neste spørsmålet ble da om tidsaspektet kunne ha betydning. Saken vedrørte inntektsåret 2007, men en eventuell reversering ville først bli foretatt i 2010.

I «Aksjeselskaper & Allmennaksjeselskaper»¹³ blir det anført som følger:

¹¹ Utrv. 2003 side 1139.

¹² Utrv. 2007 side 58.

¹³ Mads Henry Andenæs: «Aksjeselskaper & Allmennaksjeselskaper», 2. utgave 2006 side 465.

«Rt. 2004.1331 legger til grunn at skattyteren i utgangspunktet har rett til å endre konsernbidraget dersom selvangivelsen blir fraveket ved ligningen. Dommen inneholder imidlertid ingen drøftelse av forholdet til lovene om aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper § 8–1 første ledd, som krever at grunnlaget for konsernbidrag finnes i årsregnskapet for «siste regnskapsår». Hvis siste regnskapsår for eksempel er 2005, kan endret konsernbidrag for 2005 ikke utdeles i 2007, idet årsregnskapet for 2005 ikke lenger er årsregnskapet for siste regnskapsår. Avgjørelsens prejudikatverdi er derfor begrenset.»

Etter skattekontorets forståelse stiller Andenæs spørsmål om retten til å yte ytterligere konsernbidrag kan være avskåret, da en ytterligere avsetning ikke vil være basert på siste regnskapsår. I foreliggende sak var det imidlertid ikke spørsmål om økning, men om reversering/nedsettelse av et allerede gitt konsernbidrag. Aksjeloven § 8–1 første ledd kunne derfor neppe gis tilsvarende anvendelse, og skattekontoret konkluderte med at det selskapsrettslig ville være adgang til å reversere.

Etter skattekontorets vurdering har skattyter ikke krav på slik reversering, men endring av konsernbidrag er i praksis blitt akseptert i de tilfellene skattyter ikke har handlet illojalt. I foreliggende tilfelle hadde selskapet ikke på noe vis handlet illojalt. Skattekontoret konkluderte derfor med at selskapet kunne innrømmes adgang til å reversere deler av det avsatte konsernbidraget med skattemessig virkning, slik at det opprinnelige bruddet på aksjelovens regler ble reparert.

Indre selskap – omklassifisering til arbeidsgodtgjørelse

Virksomheten som det indre selskapet Finans IS driver, omfatter hovedmannen Finans AS' fondsmeglervirksomhet. Det indre selskapet er ikke registrert i Foretaksregisteret, og virksomheten drives utad i Finans AS' navn. Frem til 2006 eide hovedmannen Finans AS sammen med personlige, aktive stille deltakere alle andelen i det indre selskapet. I vedlegg til selskapets ligningspapirer for 2006 ble det opplyst om en endring i selskapsavtalen. De personlige aktive stille deltakerne hadde overført sine andeler til heleide aksjeselskaper. Vederlaget ble satt til andel av bokført egenkapital. De personlige deltakerne ble etter dette partnere, mens deres aksjeselskaper ble andelseiere.

I henhold til selskapsavtalen har partnerne ikke andel av selskapskapitalen, men en innskuddsforpliktelse i tilfelle underskudd. Partnerne har full arbeidsplikt i det indre selskapet. For arbeidet skulle de motta en del av overskuddet som arbeidsgodtgjørelse. Arbeidsgodtgjørelsen ble delt inn i en basisgodtgjørelse og en resultatavhengig godtgjørelse. Overskuddet skulle for øvrig fordeles mellom hovedmannen og andelseierne i henhold til eierandelene.

Selskapsavtalen fastslår at det er hovedmannens styre som treffer den endelige avgjørelsen om den innbyrdes fordelingen av resultatavhengig arbeidsgodtgjørelse. Hovedmannen kan kreve utløsning av selskapsandeler for andelseiere hvis eieren av det aktuelle aksjeselskapet trer ut eller blir utløst. Selskapsandelene kan ikke pantsettes eller overdras uten samtykke fra styret i hovedmannen.

Det indre selskapet ble varslet om at skattekontoret vurderte å forhøye personinntekten (arbeidsgodtgjørelsen) til partnerne for inntektsårene 2006 og 2007. Andelseierne skulle bli godskrevet en antatt normalavkastning på kapitalinnskuddene. Det resterende beløpet av overskuddsandelene ville bli tilordnet partnerne. Skattekontorets begrunnelse var at de upersonlige andelseiernes andeler av selskapets overskudd i all hovedsak var skapt av partnernes arbeidsinnsats, mens kun en liten del av overskuddet var et resultat av den kapi-

talen som var skutt inn i selskapet. Et viktig moment ved denne vurderingen var at kapitalavkastningen var meget høy i forhold til innskuddene og risikoen.

Selskapet anførte at det ved skattereformen i 2006 ble gjort sentrale endringer i beskatningen av bl.a. overskudd fra aksjeselskaper og deltakerlignede selskaper. Intensjonen med disse endringene var særlig å redusere forskjellen i marginal skattesats for arbeidsgodtgjørelse og eieravkastning. Selskapet viste til uttalelser i forarbeidene¹⁴, hvor det ble anført som følger:

«Departementet er enig med utvalget i at gjennomskjæring generelt vil være et lite hensiktsmessig virkemiddel for å bøte på systemsvakheter i form av betydelige ulikheter i satsstrukturen for ulike inntektsarter.»

Etter selskapets vurdering kunne ikke skattekontoret omklassifisere eieravkastning til arbeidsgodtgjørelse med den begrunnelse at arbeidsgodtgjørelsen var for lav.

Skattekontoret viste til høyesterettsdommen vedrørende Enskilda¹⁵ og fant at også omstendighetene i denne saken tilsa at de vesentligste av systemverdiene i virksomheten måtte tilordnes hovedmannen.

Skattekontoret presiserte at vurderingste-maet i saken ikke var gjennomskjæring,

¹⁴ Ot.prp. nr. 92 (2004–2005) side 36.
¹⁵ Utv. 2009 side 145.



SMARTERE INNRAPPORTERING

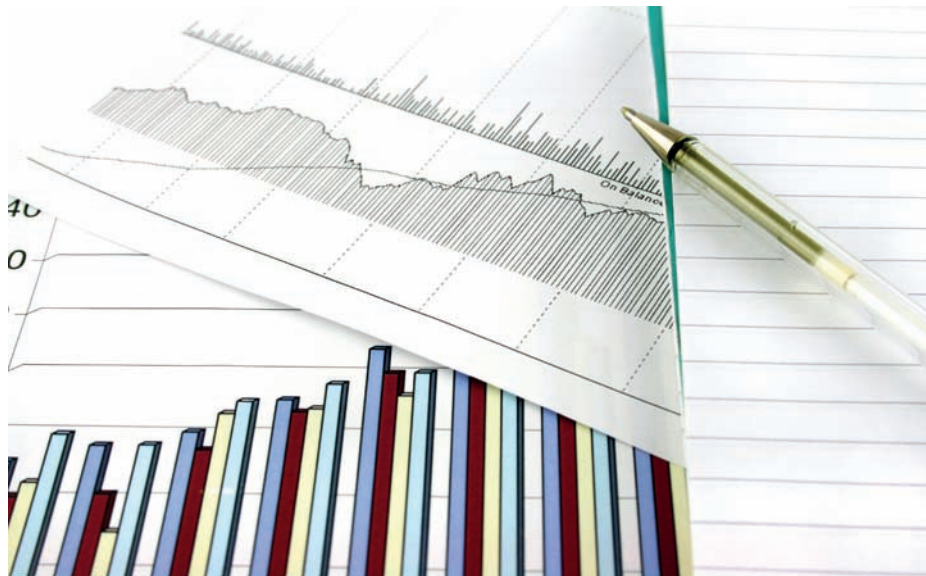


ett kort - én kode til Altinn



Glem passord og engangskoder - bruk Buypass Smartkort for sikker identifisering og signering i Altinn. En og samme løsning for enkel og sikker innrapportering.

Gå til www.buypass.no for mer informasjon og bestilling. Her finner du også oversikt over andre brukersteder.



INDRE SELSKAP: Virksomheten som det indre selskapet Finans IS driver, omfatter hovedmannen Finans AS' fondsmeglervirksomhet.

men tilordning av inntekt til rett subjekt. Valgfriheten som uttaksmodellen åpner for gjelder eiers klassifisering av uttaket og tidspunktet for beskatning, og ikke hvilket subjekt inntekten skal tilordnes. Det grunnleggende prinsippet i skatteretten er at inntekter og utgifter skal tilordnes rett skattesubjekt.

Skattekontoret påpekte videre at det tilligger ligningsmyndighetene å avgjøre hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn for ligningen.

Selskapsavtalen knyttet vilkårene mellom eierandeler og partners arbeidsplikt/presonasjoner nært sammen. Etter skattekontorets syn var det den aktive partner som etter de reelle forholdene var berettiget til den overveiende delen av overskuddet, og ikke vedkommende holdingselskap.

Ved den skjønsmessige fastsettelsen av overskuddet benyttet skattekontoret den metoden som Høyesterett ga tilslutning til i Enskilda-dommen. Det ble lagt til grunn at andelshaverne kunne beregne kapitalavkastning med 15 % av innskutt kapital. Den resterende andelen av overskuddet ble tilordnet partnerne som arbeidsgodtgjørelse.

For inntektsårene 2006 og 2007 ble det til sammen omklassifisert henholdsvis 58 MNOK og 36 MNOK.

I forbindelse med endring av ligningene for partnerne viste skattekontoret til at det skal være en stor grad av valgfrihet for arbeidende eiere om de vil ta ut arbeids-

godtgjørelse fra selskapet. Skattekontoret fikk en forespørsel om den inntekten som ble tilordnet partnerne fra deres personlige holdingselskaper, kunne tas ut uten utbyttebeskatning.

Skattekontoret viste til at inntektene ikke skulle vært tilordnet aksjeselskapet, og derfor skulle anses som aksjonærens midler. Skattekontoret la til grunn at omklassiferingen ikke burde medføre dobbeltbeskatning og at tilbakebetaling av innskutt beløp skattemessig ikke var å anse som utbetaling som kan defineres som utbytte etter skatteloven § 10–11 annet ledd. Tilbakebetaling av beløpene ville derfor ikke utløse skatteplikt for partnerne. Skattekontoret tok imidlertid ikke stilling til hvordan korreksjonene skulle føres i regnskapene til holdingselskapene.

Brudd på skattemessig kontinuitet – overgangsregel E

I fjorårets artikkel ble det omtalt en sak hvor vilkårene for å påberope overgangsregel E ikke var oppfylt pga. manglende kontinuitet på skatteposisjonen innbetalt aksjekapital, og at aksjene derfor måtte anses for å være realisert. I ettertid har skattekontoret kommet til en annen konklusjon i en tilsvarende sak.

Holding AS ble stiftet i september 2005 i henhold til overgangsregel E til skatteloven § 2–38. Selskapets aksjonærer benyttet aksjer i selskapet Energi AS som tingsinnskudd. Aksjonærene hadde gått sammen om å stifte Holding AS for å oppfylle vilkåret om at det mottakende selskapet

måtte bli eier av minst 10 % av aksjekapitalen i Energi AS.

Noen dager etter stiftelsen ble det besluttet å fisjonere Holding AS ved stiftelse av selskapene A Invest AS, B Invest AS og C Invest AS. Skattyter mottok 100 % av aksjene i C Invest, mot en forholdsmessig andel av aksjene i Energi AS som fisjonsvederlag.

Den skattemessige innbetalte kapitalen på aksjene i Energi AS var totalt 5 MNOK. Skattemessig innbetalt aksjekapital, inklusiv overkurs, ble i finansregnskapet oppgitt til virkelig verdi på 25 MNOK. Selskapet benyttet også virkelig verdi i RF-1052, avstemming av egenkapital.

De virkelige verdiene ble videreført som skattemessig innbetalt kapital i de nystiftede selskapene.

Forutsetningen for å kunne benytte overgangsregel E var skattemessig kontinuitet både på aksjonærnivå og på selskapsnivå.

Holding AS ble tilskrevet og anmodet om en redegjørelse for opprinnelig innbetalt kapital på de enkelte aksjonærens innskutte aksjeposter. Etter ytterligere korrespondanse sendte selskapet inn korrigerte ligningsoppgaver og aksjonærregisteroppgaver for A Invest AS, B Invest AS og C Invest AS.

Etter selskapets oppfatning måtte feilen i de opprinnelige innsendte oppgavene anses som en skrivefeil. I de personlige selvangivelsene ble det redegjort for at aksjene i Energi AS ble overført til Holding AS etter overgangsregel E og deretter overført til de respektive Invest-selskapene.

Aksjonærene i A Invest AS, B Invest AS og C Invest AS ble varslet om endring av ligningene for inntektsåret 2005, da det ble ansett å foreligge brudd på overgangsregel E ved stiftelsen av Holding AS, ved at selskapet i selvangivelsen ikke hadde oppgitt korrekt skattemessig innbetalt kapital. Følgelig ble aksjene i Energi AS ansett realisert etter de alminnelige reglene i skatteloven § 10–31. Gevinstene ville tilsvare differansen mellom skattemessig kostpris og virkelig verdi på stiftelsestidspunktet til Holding AS.

Skattekontoret bemerket at etter overgangsregel E annet ledd skal mottakende selskap videreføre overdragende aksjonærers skatte-

messige inngangsverdier og ervervstidspunkt knyttet til de overførte aksjene.

Om skattemessig kontinuitet heter det i lovforarbeidene¹⁶:

«Videre må overføringen skje med skattemessig kontinuitet, slik at inngangsverdier mv. på aksjene i det underliggende selskapet skal overføres til aksjene i det nystiftede selskapet.»

Skattekontoret viste også til Finansdepartementets uttalelse av 22. desember 2005¹⁷, der departementet uttalte at skatteposisjonen innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, som knytter seg til de overførte aksjene, skal overføres til vederlagsaksjene.

På bakgrunn av lovens ordlyd og lovforarbeidene la skattekontoret til grunn at det skulle være full videreføring/kontinuitet på både selskaps- og aksjonærnivå når det gjaldt de skattemessige verdiene. Etter skattekontorets oppfatning måtte vilkåret om skattemessig kontinuitet etter overgangsre-

gel E tolkes tilsvarende som for fusjon og fisjon etter skatteloven kapittel 11.

Under behandlingen kom skattekontoret til at det ikke var tvilsomt at skattyterne hadde hatt til hensikt å gjennomføre transaksjonene med kontinuitet slik det fremgikk både av fisjonsplanen og av de personlige aksjonærenes selvangivelser.

Skattekontoret la også stor vekt på at det ikke var foretatt noen utbetalinger av skattemessig innbetalt kapital.

De korrigerende oppgavene ble lagt til grunn, og realisasjonsbeskatning ble ikke gjennomført.

Skatteplikt for fisjon pga. kontinuitetsbrudd – ulovfestet gjennomskjæring

Datter Eiendom AS var heleid av Mor Eiendom AS. Selskapets virksomhet var utvikling og forvaltning av næringsseierdommer, herunder kjøp, salg og drift av egne og eksterne eiendommer. Datter Eiendom AS eide flere forretningseiendommer, herunder Portveien 2.

Finans Eiendom AS, som var en del av Finanskonsernet, viste høsten 2005 interesse for å kjøpe Portveien 2 av Datter Eiendom AS. I desember ble det inngått avtale mellom et annet selskap i Finanskonsernet, Kjøper AS, og Mor Eiendom AS om overdragelse av 10 % av aksjene i Datter Eiendom AS.

Kjøpesummen ble avtalt til 275 MNOK, hvorav overtakelse av lån var 175 MNOK og resten ble betalt kontant. I henhold til avtalen var formålet med overdragelsen at Kjøper AS ønsket å erverve eiendommen i Portveien 2.

Datter Eiendom AS gjennomførte deretter en utfisjonering av fem eiendommer til hvert sitt nystiftede single-purpose selskap. Portveien 2 ble overført til Portveien 2 AS. Det ble i desember 2005 utarbeidet en fisjonsplan, og fisjonen ble vedtatt i ekstraordinær generalforsamling i Datter Eiendom AS den 31.12.2005. Fisjonen ble først registrert i Foretaksregisteret i april 2006.

Fisjonen ble gjennomført som en skjevdelingsfisjon, der Kjøper AS som vederlag mottok samtlige aksjer i Portveien 2 AS.

16 Ot.prp. 92 (2004–05) side 113 pkt. 8.2.
17 Utv. 2006 side 118.

STILLING I DEN NORSKE REVISORFORENING

STATSAUTORISERT REVISOR/RÅDGIVER

Vi søker yngre statsautorisert revisor til spennende revisjonsfaglige oppgaver. Revisors rammebetingelser endres. Revisors rolle og tjenester for små og større foretak vil bli endret. Nye tjenester utvikles.

Stillingen vil omfatte faglig veiledning av våre medlemmer, videreutvikling av vår revisjonsmetodikk Descartes, deltakelse i arbeidet med rammebetingelser og utvikling av nye tjenester.

Stillingen vil ha selvstendige oppgaver og en bred kontaktflate både i og utenfor foreningen. En viktig del av

stillingen vil være oppfølging av den faglige utviklingen nasjonalt og internasjonalt. En faglig interessert og utadrettet person vil derfor passe til stillingen.

Søkere må ha noen års allsidig revisjonspraksis. Kjennskap til både privat og kommunal sektor er en fordel. Gode kunnskaper i engelsk er nødvendig.

Nærmere opplysninger om stillingen gis av fagsjef Oddvar Snipsøyr (telefon 905 60 020) eller fagdirektør Harald Brandsås (telefon 995 25 186).

RÅDGIVER MERVERDIAVGIFT

Vi søker yngre jurist med stor kompetanse på merverdiavgift. En yngre revisor med god avgiftskompetanse kan også komme i betraktning.

Stillingen vil omfatte faglig veiledning av våre medlemmer, utarbeiding av høringsvar, artikler til våre fagtidsskrifter, kontakt med offentlige myndigheter og foredragsvirksomhet. Stillingen vil ha selvstendige oppgaver og en bred kontaktflate både i og utenfor foreningen. En faglig interessert og utadrettet person vil derfor passe til stillingen.

Nærmere opplysninger om stillingen gis av fagsjef Tom Larsen (telefon 924 17 575) eller fagdirektør Harald Brandsås (telefon 995 25 186).

Den norske Revisorforening (DnR) har 4 700 medlemmer i privat og offentlig revisjon, i næringslivet, offentlig forvaltning og undervisning. DnR har 36 ansatte og holder til i moderne lokaler i Indeks-huset, Solli Plass i Oslo. Stillingene er plassert i Fagavdelingen som har 17 ansatte revisorer og advokater.

Søknader ønskes senest 1. desember. Nærmere opplysninger om oss finnes på www.revisorforeningen.no.

Søknad med CV sendes til: harald.brandsaas@revisorforeningen.no

revisorforeningen.no



VIRKSOMHETEN: Selskapets virksomhet var utvikling og forvaltning av nærings eiendommer, herunder kjøp, salg og drift av egne og eksterne eiendommer.

Mor Eiendom AS mottok samtlige aksjer i de øvrige fire selskapene, samt beholdt gjenværende aksjer i Datter AS. Etter fisjonen ble aksjene i de fire selskapene igjen skutt inn i Datter AS som tingsinnskudd. Etter denne transaksjonen var eiendelene i Datter AS tilsvarende eiendelene før fisjonen, med unntak for eiendommen i Portveien 2.

Regnskapsmessig ble fisjonen gjennomført pr. 31.12.2005. Fisjonen til Portveien 2 AS ble regnskapsmessig foretatt etter transaksjonsprinsippet, dvs. til virkelige verdier.

I Datter Eiendom AS' selvangivelse for 2006 ble det lagt til grunn at fisjonen skattemessig ble gjennomført som en skattefri fisjon. Overtakende selskap, Portveien 2 AS, opplyste i selvangivelse for 2006 at skattemessig verdi for eiendommen tilsvarte den regnskapsmessige verdien.

Etter et bokettersyn i Datter Eiendom AS ble det varslet om at skattekontoret vurderde å anse den delen av fisjonen som gjaldt Portveien 2 AS som skattepliktig. Skattekontoret var prinsipielt av den oppfatning at det forelå brudd på vilkåret om at fisjonen måtte gjennomføres med skattemessig kontinuitet, jf. skatteloven § 11–7.

Datter AS hevdet at selskapet hadde ment å gjennomføre fisjonen med skattemessig kontinuitet, hvilket også fremgikk av fisjonsplanen. Etter selskapets vurdering måtte det derfor legges til grunn at det utelukkende var gjort en skjemafeil, som ikke kunne få som konsekvens at fisjonen ble ansett skattepliktig. Det ble også vist til at det ikke var aktuelt å selge eiendommen

direkte, da dette vil føre til en gevinst på 200 MNOK.

Skattekontoret var av den oppfatning at bruddet på vilkåret om skattemessig kontinuitet var vesentlig. Ved å føre eiendommen til virkelig verdi oppnådde det overtakende selskapet et betydelig høyere avskrivningsgrunnlag enn om eiendommen var videreført med skattemessig kontinuitet.

Konsekvensen av feilen var at det ikke forelå skattemessig kontinuitet, og at den delen av fisjonen som gjaldt Portveien 2, ble ansett skattepliktig og utløste uttaksbeskatning på selskapets hånd¹⁸. Skattepliktig gevinst ble fastsatt til 200 MNOK.

Subsidiært ble det også vurdert om transaksjonen kunne settes til side etter den ulovfestede gjennomskjæringsnormen som er utviklet gjennom rettspraksis, bl.a. i Reitan-dommen¹⁹.

I forhold til grunnvilkåret om at det hovedsakelige formålet med transaksjonen har vært å spare skatt, var det et sentralt spørsmål om flere transaksjoner kunne ses i sammenheng ved vurderingen av om det forelå grunnlag for gjennomskjæring. Skattekontoret la til grunn at transaksjonsrekken medførte en betydelig skattebesparelse, og fant videre at det var utvilsomt at avtalen om kjøp av aksjer og den påfølgende skjevdelingsfisjonen inngikk som ledd i en forhåndsbestemt plan. Transaksjonene kunne derfor ses i sammenheng.

Spørsmålet var følgelig hva som var den klart viktigste motivasjonsfaktoren. Det ble tatt stilling til om det forelå et forretningsmessig motiv med tilstrekkelig økonomisk egenverdi. Fra selskapets side ble det anført at fisjonen var resultatet av en prosess som hadde pågått i lang tid. Det ble bl.a. vist til at det etter innføringen av fritaksmetoden var vanlig å legge eiendommer i single-purpose-selskaper med tanke på senere salg. Det ble også anført at fisjonen var fordelaktig med henblikk på å spare dokumentavgift.

Skattekontoret bestred ikke at det kunne foreligge gode forretningsmessige begrunnelser for å initiere en fisjonsprosess. Kontoret fant det imidlertid ikke sannsynliggjort at det ble vurdert å omorganisere virksomheten før forhandlingene om aksjesalget startet. Etter skattekontorets oppfatning fremsto avtalen om overdragelse av aksjene nærmest som formålsløs, med mindre man så hen til sluttresultatet som var en skattefri overføring av eiendommen i Portveien 2. At Kjøper AS kom inn på eiersiden i Eiendom AS før fisjonene hadde ingen reell betydning, når det allerede i avtalen var avtalt en skjevdelingsfisjon hvor partene skulle skille lag etter kort tid.

For skattekontoret fremsto det som lite tvilsomt at de aktuelle transaksjonene for det alt vesentligste hadde til formål å gjennomføre en skattefri overdragelse av eiendommen til Kjøper AS.

I tillegg til at grunnvilkåret må være oppfylt, er det også et krav om at transaksjonen må fremstå som illojal overfor skatte-reglene. Særlig sto formålet bak fisjonsreglene sentralt i vurderingen, da denne delen av transaksjonen sluttførte den skattefrie overføringen av eierinteressen som aksjesalget hadde tilrettelagt for. Det å la en fisjon inngå i en transaksjonsrekke som reelt sett fremsto som en regulær salgs-transaksjon, var etter skattekontorets oppfatning klart i strid med formålet bak fisjonsreglene.

Skattekontoret var derfor av den oppfatning at det subsidiært også kunne være grunnlag for å endre ligningen etter normen om ulovfestet gjennomskjæring.

Ligningen er påklaget til skatteklagenemnda.

¹⁸ Skatteloven § 5–2.

¹⁹ Utrv. 2008 side 1749.