

Del III:

Skattebehandlingen i 2009 og 2010

Artikkelen tar for seg utvalgte saker og problemstillinger fra skatte- og avgiftsbehandlingen i Skatt øst i 2009/2010. I denne del III omtales to forhåndsuttalelser og vedtak fra skatteklagenemnda. Del IV omhandler merverdiavgift og tilleggsatt.



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 1995–98, senior-rådgiver i Skattedirektoratet 1999–2000, underdirektør v/Oslo likningskontor fra 1.6.00 og seksjonssjef i Skatt øst fra 1.1.08.

Forhåndsuttalelser

Fremføring av underskudd ved sletting av norsk filial

God Handel NUF avvirket og overdro virksomheten i Norge i 2009, og etter overdragelsen er det ingen aktivitet i selskapet. På avviklingstidspunktet hadde selskapet et skattemessig underskudd på 50 MNOK. Eierne av God Handel NUF, Gute Handel GmbH, er skattemessig hjemmehørende i Tyskland. Det tyske selskapet utøver heller ingen virksomhet, da selskapets hovedoppgave var å drive handel via det norske NUF-et.

Selskapet stilte spørsmål om underskuddet ville være i behold for Gute Handel GmbH etter skatteloven § 14–6, selv om filialen ble slettet i Foretaksregisteret. Det ble i tillegg stilt spørsmål om underskuddet ville være i behold om Gute Handel GmbH starter opp med en annen type virksomhet i Norge.

Skattekontoret viste til Trinc & Trag-dommen¹, der Høyesterett fastslo at det avgjørende var om det sveitsiske selskapet som drev virksomhet gjennom et fast driftssted på norsk kontinentalsokkel, opphørte med selve næringen og ikke om skatteplikten til Norge opphørte.

De tidligere bestemmelsene om bortfall av underskudd ved opphør av virksomhet i skatteloven § 14–6 annet ledd, ble opphevet med virkning fra inntektsåret 2006. Underskudd som skriver seg fra virksomhet som opphørte i 2006 eller senere, vil dermed kunne fremføres på vanlig måte.

Ifølge Lignings-ABC² kan opphør av skatteplikt til Norge anses som opphør av virksomhet, slik at underskuddet kan tilbakeføres³, jf. lagmannsrettsdom av 22. september 2004⁴. Underskudd som ikke blir tilbakeført, kan eventuelt fremføres til fradrag i senere års inntekt hvis skattyteren igjen skulle bli skattepliktig til Norge.

Det er ingen forutsetning for fradragføring av tidligere års underskudd at dette er oppstått i samme type virksomhet. Skattekontoret la derfor til grunn at underskuddet fra God Handel NUF ville være i behold selv om Gute Handel GmbH skulle starte opp med annen type virksomhet i Norge.

Fusjon mellom norsk morselskap og svensk datterselskap skattemessig hjemmehørende i Norge

Medel Svensson AB er registrert i Sverige, men skattemessig hjemmehørende i Norge etter skatteloven § 2–1 første ledd. Selskapet er 100 % eid av Ola Nordmann AS.

Medel Svensson AB stilte spørsmål om selskapet etter ulovfestet rett kunne innfusjoneres i det norske morselskapet. Den planlagte transaksjonen ville bli gjennomført som en skattefri fusjon i henhold til skatteloven kapittel 11, ved at samtlige eiendeler og forpliktelser i Medel Svensson

AB ville bli overført med skattemessig kontinuitet til Ola Nordmann AS. Det svenske selskapet ville deretter bli likvidert i henhold til svenske selskapsrettslige regler. Da Medel Svensson AB var et heleid datterselskap av Ola Nordmann AS ville det ikke bli gjennomført kapitalforhøyelse i det overtakende selskapet i forbindelse med fusjonen, og transaksjonen ville derfor ikke bli gjennomført i samsvar med aksjeloven § 13–25.

Skattekontoret bemerket at aksjeloven kapittel 13 ikke ville komme til anvendelse, da Medel Svensson AB var registrert i Sverige.



MEDEL SVENSSON: Medel Svensson AB stilte spørsmål om selskapet etter ulovfestet rett kunne innfusjoneres i et norsk morselskap.

2 Lignings-ABC 2009/10 side 1234 pkt. 4.1.8.

3 skatteloven § 14–7 første ledd.

4 Utv. 2004 side 960.

1 Utv. 1998 side 1.

I henhold til Finansdepartementets uttalelse av 26. august 1997⁵ kan en fusjon gjennomføres skattefritt mellom et norsk morselskap og et utenlandsk datterselskap. Tilsvarende standpunkt er bl.a. inntatt i Lignings-ABC⁶, med henvisning til Finansdepartementets uttalelse, og i høringsnotat fra Finansdepartementet av 18. januar 2010.

Skattekontoret konkluderte med at Medel Svensson AB kunne innfusjoneres i det norske morselskapet etter den ulovfestede normen for skattefrie fusjoner.

Skatteklagenemnda

Bosted etter skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia

Skattyter arbeidet i Storbritannia for en norsk arbeidsgiver i perioden august 2002 til midten av juli 2004. Boligen i Norge ble utleid under størstedelen av utenlandsoppholdet. Boligen ble leid ut på en vanlig leiekontrakt med tre måneders oppsigelse. Skattyter leide bolig i Storbritannia. Skatteters familie bodde sammen med ham i Storbritannia under arbeidsoppholdet der.

Skattyter var bosatt i både Norge og Storbritannia etter landenes interne lovgivning. Det ble lagt til grunn at skattyter disponerte fast bolig i Storbritannia i henhold til skatteavtalen.

Spørsmålet var for det første om skattyter også disponerte fast bolig i Norge i henhold til artikkel 4 (2) i skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia. Skatteklagenemnda la i sitt vedtak til grunn at skattyter disponerte fast bolig i Norge. Skatteklagenemnda viste til Sølvik-dommen⁷, hvor Høyesterett i avsnitt 59 fastslo at en skattyter i skatteavtalens forstand disponerer en bolig som er «leigd bort på vilkår som gjør at skattyteren utan for store vanskar kan få faktisk rådvælde over bustaden.» Høyesterett har også i samme avsnitt konstatert at det samme vil gjelde «ved bortleige til nær familie eller andre som ikkje er på armlengdes avstand.» Nemnda viste videre til Skattedirektoratets brev av 9. oktober 2009 hvor det heter at bolig i Norge som leies ut på tidsbestemt leieavtale med tre måneders oppsigelsesfrist, ikke anses utleid på vilkår som innebærer for store vanskeligheter for utleier med å få rådighet over boligen. Nemnda kom derfor til at skattyter disponerte fast bolig i Norge i skatteavtalens

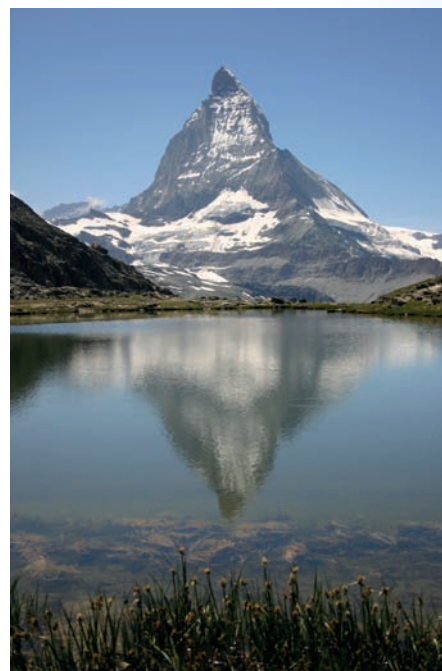
forstand. Dette innebar at skattyter disponerte fast bolig i begge landene.

Skatteklagenemnda vurderte deretter det neste kriteriet i skatteavtalen artikkel 4 (2), om hvor han hadde sentrum for livsinteressene. Nemnda kom til at skattyter hadde sentrum for livsinteressene i Norge, og at han derfor var bosatt der etter skatteavtalen artikkel 4. Nemnda foretok en helhetsvurdering hvor det forholdet at skattyter kun hadde et tidsbegrenset arbeidsopphold i Storbritannia og at familien hadde beholdt sin bolig i Norge, ble tillagt stor vekt. Videre ble det lagt vekt på at skattyter jobbet for en arbeidsgiver som var tilknyttet skatteters norske arbeidsgiver og familiens nære tilknytning til det norske samfunnet. Nemnda var enig med skattyter i at et viktig moment i vurderingen er hvor den nærmeste familien befinner seg. Nemnda la likevel til grunn at dette momentet ikke kunne tillegges avgjørende vekt i denne saken, da familiens opphold i Storbritannia var like tidsbegrenset som skatteters, og at alle hadde til hensikt å vende tilbake til boligen i Norge etter endt opphold i Storbritannia. Videre ble det antatt at et opphold i Storbritannia på ca. to år ikke medførte at familien hadde fått en sterkere tilknytning til Storbritannia enn til Norge. Skatteters økonomiske tilknytning til Storbritannia var først og fremst lønnsinntekten.

Skattyter ble etter en samlet vurdering ansett som bosatt i Norge i henhold til skatteavtalen.



BOSATT: Skattyter var bosatt i både Norge og Storbritannia etter landenes interne lovgivning.



SVEITS: Spørsmålet var om skattyter var bosatt i Sveits etter skatteavtalen, med den følge at norsk beskatningsrett var ytterligere begrenset.

Emigrasjon og spørsmål om skattyter var beskyttet av skatteavtalen med Sveits

Skattyter flyttet til Sveits i desember 2003. Skatteklagenemnda la til grunn at skattyter var skattemessig emigrert fra Norge. Skattyter hadde imidlertid inntekter som var skattepliktige til Norge etter skatteloven § 2–3. Spørsmålet var derfor om skattyter var bosatt i Sveits etter skatteavtalen med den følge at norsk beskatningsrett var ytterligere begrenset.

Skattyter hadde ikke lagt frem tilfredsstillende skatteavtalebekreftelse fra sveitsiske skattemyndigheter på at han var bosatt der etter skatteavtalen. Skattyter hadde kun bekreftelser på at han var kildebeskattet der, og ble derfor ikke ansett bosatt i Sveits etter skatteavtalen artikkel 4 (1), jf. artikkel 4 (4). Norge kunne derfor fullt ut beskatte inntektene som var skattepliktige hit etter skatteloven § 2–3.

Spørsmål om oppgrossing av nettolønn med norsk skatt

Skattyter jobbet i utlandet for sin norske arbeidsgiver i hele 2008. Skattyter hadde en nettolønnsavtale, dvs. at skattyter skulle få utbetalt en avtalt nettolønn og at arbeidsgiver skulle dekke eventuell utlignet skatt som falt på inntekten. En nettolønnsavtale er en avtale mellom arbeidsgiver og arbeidstaker, som ikke på noen måte involverer skattemyndighetene. Det

5 Urv. 1997 side 1093.

6 Lignings-ABC 2009/10 side 568 pkt. 5.

7 Urv. 2008 side 943.

er heller ikke egne regler i ligningsloven eller skatteloven som regulerer denne avlønningmåten med henblikk på skattetrekk, -plikt eller innberetning.

Arbeidsgiveren må i slike tilfeller regne seg frem til en bruttolønn som skal innberettes til skattemyndighetene etter ligningsloven § 6–2. Arbeidsgiveren hadde i den konkrete saken tatt utgangspunkt i den nettolønnen skattyter fikk utbetalt. Denne ble deretter oppgrosset med betalt utenlandsk skatt og norsk trygdeavgift. Arbeidsgiveren så det slik at han kun skulle innberette det han mente var arbeidstakerens skattepliktige fordel. Arbeidsgiveren la til grunn at arbeidstakeren hadde krav på skattenedsettelse etter ett-årsregelen i skatteloven § 2–1 tiende ledd, og at skatten i Norge på utenlandsinntekten derfor ville bli kr 0. Etter arbeidsgiverens beregning utgjorde bruttolønnen 1,2 MNOK.

Skatteklagenemnda la imidlertid til grunn at nettolønnen skulle oppgrosset med norsk skatt beregnet etter norske skatteregler for å komme frem til et riktig grunnlag for beregning av inntekt, trygdeavgift og arbeidsgiveravgift. Nettolønnen ble derfor oppgrosset etter norske skatteregler og skattesatser i klasse 1, inklusiv norsk trygdeavgift. Grunnlaget for oppgrossingen var arbeidstakerens samlede oppgitte nettolønnsytelser eksklusiv betalt utenlandsk skatt og trygdeavgift. Skatteklagenemnda var av den oppfatning at en ved beregningen av en skattepliktig bruttolønn ikke kunne ta hensyn til det forhold at skattyter hadde krav på skattenedsettelse etter ett-års-regelen. Det følger av skatteloven at lønnsinntekt som omfattes av skatteloven § 2–1 tiende ledd, er skattepliktig inntekt og skal tas med i selvangivelsen på vanlig måte. Deretter beregnes en eventuell skattenedsettelse på grunnlag av krav fra skattyter. Etter skattekontorets beregning utgjorde bruttolønnen 2 MNOK. Dette ble fastholdt av skatteklagenemnda.

Skatteklagenemnda bygget sin avgjørelse på en uttalelse fra Finansdepartementet av 28. juni 2004⁸. Finansdepartementet uttalte at innberetningsplikten gjelder uavhengig av arbeidstakerens skatteplikt. En arbeidsgiver med norske ansatte i utlandet plikter derfor å innberette brutto lønn, inklusive trekkpliktige naturalytelse og utgiftsgodtgjørelser, for arbeid som i løpet av inntektsåret er utbetalt arbeidstakeren i kontanter eller på annen måte.

Etter Finansdepartementets syn skal ikke arbeidsgiveren ta stilling til om arbeidsinntekten på noen måte er unntatt fra beskatning i Norge eller om arbeidstakeren har krav på skattenedsettelse/fradrag i norsk skatt etter skatteloven og/eller en skatteavtale.

Nedsettelse av forskuddsskatt i forbindelse med flytting til Storbritannia

Tidlig i 2010 mottok skattekontoret krav om nedsettelse av forskuddsskatt på bakgrunn av at skattyterne hadde flyttet fra Norge til Storbritannia i løpet av 2009 og måtte anses bosatt der i henhold til artikkel 4 i skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia. Skattyterne viste til skattebetalingsloven § 6–3 femte ledd og hevdet at utskrevet forskuddsskatt måtte endres/nedsettes da det var overveiende sannsynlig at de ville få en tilgodesum ved avregningen for vedkommende år som tilsvarte minst en femtedel av det utskrevne forskuddsbeløpet. Skattekontoret avviste i utgangspunktet kravet om endring med den begrunnelsen at skatteavtalene ikke gjaldt utskrivning av forskuddsskatt, og at det først var på et senere tidspunkt at skattyterne kunne dokumentere at de var bosatt i Storbritannia etter skatteavtalen. Skattekontoret henvendte seg samtidig til Skattedirektoratet om forholdet.

I brev datert 6. oktober 2010 svarte Skattedirektoratet. Direktoratet la til grunn at skatteavtalene bare gjelder for utlignet skatt og ikke regulerer betaling og innkreving av skatt. Skattedirektoratet uttalte videre at en stat likevel kan velge å legge til grunn de begrensninger for beskatningen som følger av skatteavtalen på forskuddsstadiet. Skatt øst måtte etter dette foreta en ny vurdering av om det var grunnlag for å endre forskuddsskatten i de enkelte sakene.

Fra Skattedirektoratets brev gjengis:

«En forutsetning for at forskuddsskatten skal kunne endres, må være at skattyter sannsynliggjør at han vil oppfylle vilkårene for å være bosatt i den andre staten etter skatteavtalen ved ligningen for det aktuelle inntektsåret, og at det derfor er overveiende sannsynlig at han vil få en tilgodesum ved avregningen for vedkommende år som tilsvare minst en femtedel av den utskrevne forskuddsskatten. Om forutsetningen er oppfylt, avhenger av hva som skal til for at skattyter kan godtgjøre at han er bosatt i en annen stat etter skatteavtalen og hva skatteavtalen med den aktu-

elle bostedsstaten bestemmer om hvor skattyters formue og inntekter skal beskattes.

Det fremgår av Lignings-ABC 2010 kapittel «Utland – allment om en person er bosatt/et selskap er hjemmehørende i Norge eller i utlandet» punkt 2.6 hva som skal til for å sannsynliggjøre avtalemessig bosted i en annen stat ved ligningen.

Kan skattyter på forskuddsstadiet levere samme dokumentasjon som kreves for å fastslå avtalemessig bosted ved ligningen, kan det legges til grunn at skattyter er bosatt i den andre staten ved endring av forskuddsskatt. I de tilfeller skattyter ikke kan legge frem slik dokumentasjon som anses tilstrekkelig ved ligningen, kan det etter en konkret vurdering være tilstrekkelig at han dokumenterer at han er bosatt i den annen stat etter statens interne rett og i tillegg at han er registrert eller på annen måte tatt opp i skattesystemet der.

I de tilfeller forskuddsskatten blir satt ned fordi skattyter har sannsynliggjort at han er bosatt i en annen stat etter skatteavtale, må det følges opp ved ligningen at skattyter på nytt sannsynliggjør at han er bosatt i den andre staten etter de retningslinjene som fremgår i Lignings-ABC.

For å få fastsatt og regulert forskuddsskatten kan Skattekontoret be skattyter om opplysninger etter skattebetalingsloven § 4–4. Hvis skattyter ikke gir opplysninger ved pålegg, eller gir uriktige eller ufullstendige opplysninger, har han ikke krav på å få endret skattekontorets avgjørelse vedrørende forskuddsskatten, jf. skattebetalingsloven § 4–4 (3).

I de tilfeller der skattyter har sannsynliggjort på forskuddsstadiet at han er bosatt i en annen stat etter skatteavtalen, må det ved endring av forskuddsskatten alltid kontrolleres om den aktuelle skatteavtalen gjelder skatt på formue. Hvis skatteavtalen ikke gjelder formuesskatt, begrenser den ikke Norges adgang til å iligne og oppkreve formuesskatt i henhold til norsk lovgivning. Eksempler på skatteavtaler som ikke omfatter skatt på formue, er skatteavtalene med Singapore, Thailand, Tsjekkia og Australia.

I den nordiske skatteavtalen er formue regulert i artikkel 23. Det følger av artikkel 23 punkt 7 at bestemmelsene i artikkelens punkt 1–6 kun får anvendelse i en kontraherende stat i forhold til en annen kontra-

8 Utv. 2004 side 807.

herende stat som ilegger en alminnelig skatt på formue. I dag er det ingen av de andre nordiske land som ilegger formuesskatt. I praksis vil derfor en person som er bosatt i et annet nordisk land etter skatteavtalen, men i Norge etter norsk intern rett, være skattepliktig til Norge for formue.

Ved endring av forskuddsskatten må Skattekontoret ta hensyn til hvilke inntekter/formue som er unntatt fra norsk beskatning etter skatteavtalens bestemmelser og hvilke inntekter/formue som kan beskattes i Norge. Det må også tas hensyn til om den aktuelle skatteavtalen inneholder særskilte regler som kan gi Norge beskatningsrett til inntekter som i utgangspunktet skal beskattes i den andre staten, se for eksempel skatteavtalen med Storbritannia artikkel 33.»

Overdragelse av legepraksis – goodwill/ immaterielle eiendeler

Ekteparet Frisk overdro i 2004 sine legepraksiser til et nystiftet aksjeselskap, Bli Frisk AS, hvor de til sammen eide 100 % av aksjene. Ved overdragelsen ble det avtalt vederlag på henholdsvis 1 MNOK og kr 700 000. Vederlaget ble i sin helhet ansett å representere goodwill.

Ved vedtak av skattekontoret ble virksomhetenes verdier skjønnsmessig redusert til henholdsvis kr 750 000 og kr 500 000. Differansen på henholdsvis kr 250 000 og kr 200 000 ble ansett som ulovlig aksjeutbytte for ekteparet Frisk uten rett til godtgjørelse.

Verdien av fastlegeavtalene måtte etter skattekontorets oppfatning betraktes som en immateriell eiendel, med fradragrett for avskrivninger etter skatteloven § 6–10 tredje ledd i den utstrekning verdifallet var åpenbart. Ved verdsettelsen av fastlegeavtalene ble det tatt utgangspunkt i antall pasienter multiplisert med ettårig basistilskudd. Ved ligningen av Bli Frisk AS ble derfor verdiene av fastlegeavtalene, henholdsvis kr 150 000 og kr 100 000, ansett som immaterielle eiendeler uten fradragrett for avskrivninger.

Ligningen for selskapet/ekteparet ble påklaget til skatteklagenemnda.

Med hensyn til vederlaget ved overdragelsene ble det anført at ligningsmyndighetene først måtte ta stilling til hvor mye en uavhengig tredjepart ville betalt for å overta legepraksisene. Det ble på bakgrunn



IMMATERIELLE EIENDELER: Ved ligningen av Bli Frisk AS ble verdiene av fastlegeavtalene, henholdsvis kr 150 000 og kr 100 000, ansett som immaterielle eiendeler uten fradragrett for avskrivninger.

av avholdte takster konkludert med at verdien ved overdragelsene var korrekte.

For å beregne goodwill måtte ligningsmyndighetene gjøre fradrag for verdien av eventuelle identifiserbare eiendeler i virksomhetene som ble overdratt. For at deler av vederlaget kunne anses som en immateriell eiendel, var det etter skattyters oppfatning ikke tilstrekkelig at verdien var identifiserbar. Verdien måtte også kunne kontrolleres av selskapet, jf. høyesterettsdom av 7. november 2007 vedrørende Scansales AS⁹. Dette vilkåret var ikke oppfylt, da pasientene fritt hadde adgang til å skifte fastlege.

Ved verdsettelsen av praksisene tok skatteklagenemnda utgangspunkt i registrerte overdragelser som var publisert på hjemmesiden til Den norske Legeforening. Taksten som ble fremlagt av selskapet, var basert på overdragelser i 2004 og etterfølgende år. Skatteklagenemnda tok derimot kun utgangspunkt i overdragelser det angjeldende året, da det var verdiene på

transaksjonstidspunktet som skulle fastsettes. En gjennomgang av overdragelsene viste at vederlagene var fastsatt noe for høyt i forhold til gjennomsnittet av øvrige registrerte praksisoverdragelser. Dette gjennomsnittet ble naturlig nok ikke lagt til grunn som en virkelig verdi, men korrigerert for individuelle forhold som f.eks. antall pasienter på fastlegelisten, generelt pasientgrunnlag, beliggenhet og en ledig fastlegehjemmel i kommunen. Skatteklagenemnda konkluderte etter en skjønnsmessig helhetsvurdering med at de vederlagene som ble fastsatt av skattekontoret, minst måtte anses å være av tilsvarende størrelse som ville blitt avtalt mellom uavhengige parter. Ligningen ble derfor fastholdt på dette punktet.

Med hensyn til forholdet mellom goodwill og immaterielle eiendeler bemerket skatteklagenemnda innledningsvis at skatteloven ikke inneholder noen skattemessig definisjon av begrepene. Det følger imidlertid av forarbeidene¹⁰ at begrepet forretningsverdi (goodwill) skal ha tilsvarende

⁹ Urv. 2007 side 1631.

¹⁰ Ot.prp. nr. 19 (1983–1984) side 16 og 17.

innhold som etter aksje- og regnskapslovgivningen.

I regnskapsloven § 5–7 er goodwill definert som «differansen mellom anskaffelseskost ved kjøp og virkelig verdi av identifiserbare eiendeler og gjeld i virksomheten.»

Nemnda viste til Foreløpig Norsk Regnskapsstandard Immaterielle eiendeler (NRS) pkt. 2.1.1 hvor det fremgår at:

«(...) Immaterielle eiendeler er ikke-pengeposter uten fysisk substans som foretaket benytter i tilvirkning eller salg av varer og tjenester, ved utleie til andre foretak, eller administrative formål, og som:

- er identifiserbare, og
- kontrolleres av foretaket slik at de representerer fremtidige økonomiske fordeler som forventes å tilflyte foretaket

(...) Definisjonen krever at en immateriell eiendel skal være identifiserbar slik at den kan skilles fra goodwill. Goodwill, i økonomisk forstand, er fremtidige økonomiske fordeler knyttet til immaterielle verdier eller samvirkningen mellom identifiserbare eiendeler og immaterielle verdier.»

Ved avgjørelsen la imidlertid nemnda avgjørende vekt på at fastlegepasienter ikke kunne sies å være under legeforetakenes kontroll. Nemnda viste da til høyesterettsdommen vedrørende Scansales AS hvor retten blant annet uttalte:

«Ut fra dette ser jeg det slik at agentretten etter omstendighetene kan være et identifiserbart immaterielt driftsmiddel etter skattelovens § 6–10 tredje ledd. Den rettslige beskyttelsen av agenten følger av avtalen i de tilfeller denne har enerett i et geografisk område. I slike tilfeller vil også retten til provisjon for alle salg i området normalt være vernet ved agentavtalen. Agentrettighet kan således tenkes å ha en selvstendig verdi under skattyters kontroll på linje med andre rettigheter som eksempelvis franchise eller husleie. En eventuell verdi av agentretten isolert sett må fastsettes og trekkes fra på samme måte som andre identifiserbare aktiva før forretningsverdien kan fastsettes.

Verdien av en opparbeidet kundekrets står imidlertid i en annen stilling. Verken selger, kjøper eller agent har kontroll over kundene, og kunder kan normalt ikke overføres som andre eiendeler eller rettigheter. I tillegg kommer at bare ved salg av virksomheten kan kjøperen dra nytte av

kundekretsen. I den utstrekning kundene måtte ha verdi for den som overtar en virksomhet, har dette i praksis vært ansett som goodwill med forretningsverdi i de tilfeller vederlaget for en virksomhet overstiger den virkelige verdi av identifiserbare eiendeler og gjeld.»

Verdien av en fastlegeavtale knytter seg til krav på basistilskudd fra kommunen. Basistilskuddet utbetales på grunnlag av det antall pasienter legen har på sin liste. Pasientene kan med visse begrensninger bytte fastlege når de måtte ønske. Fraværet av rettslig beskyttelse medfører, på samme måte som for en opparbeidet kundekrets, at verken kjøper eller selger av legepraksisen har kontroll over pasientene. Dette førte etter skatteklagenemndas oppfatning til at verdien av fastlegeavtalene ikke oppfylte vilkårene for å være en immateriell eiendel.

De beregnede vederlagene ved overdragelsene ble derfor i sin helhet ansett som goodwill.

Fradrag for emisjonskostnader

Spørsmålet i saken var om kostnader på ca. 40 MNOK, som var pådratt i forbindelse med en emisjon, var fradragsberettigede etter skatteloven § 6–1, eller om de skulle tilordnes kostpris på ervervede vederlagsaksjer. Som følge av fritaksmetoden vil anskaffelseskostnader på vederlagsaksjene ikke komme til fradrag på et senere tidspunkt¹¹.

Selskapet (A) anførte at formålet med en rettet emisjon var å få kontroll på aksjeposten som et annet selskap (B) eide i A. Bakgrunnen var at selskap B hadde en stor aksjepost i A, som A ønsket å spre på flere aksjonærer. Etter forhandlinger ble det enighet om at A skulle kjøpe B, mot at aksjonærene i B blant annet fikk vederlagsaksjer i A. Etter at transaksjonen var gjennomført, ble A eier av en stor aksjepost i eget selskap. Aksjene ble raskt solgt ut i markedet, og tilførte A ny kapital.

Selskapets prinsipale påstand var at samtlige kostnader knyttet til emisjonen var fradragsberettigede etter skatteloven § 6–1, da alle kostnadene måtte klassifiseres som emisjonskostnader.

Subsidiært anførte selskapet at det var direkte fradrag for kostnadene på grunnlag av at formålet med emisjonen var å rydde

opp i aksjestrukturen i A, samt å tilføre A ny kapital.

Atter subsidiært fremmet selskapet påstand om at det måtte trekkes parallell mellom emisjonskostnader og finansieringskostnader, og derigjennom være fradragsrett for alle kostnadene.

Selskapet viste til lagmannsrettsdommen vedrørende Aker Material Handling¹² og påpekte at kostnader til finansiering, uavhengig av formålet, i utgangspunktet skulle klassifiseres som løpende driftskostnader for selskapet og derfor ville være fradragsberettigede etter skatteloven § 6–1.

Skatteklagenemnda bestred ikke at det er direkte fradragsrett for kostnader til finansiering av aksjer etter skatteloven § 6–24 første ledd. Nemnda viste også til Aker Material Handling-dommen hvor retten konkluderte med at det måtte foretas en klassifisering ut fra formålet med hver enkelt kostnad. Spesifiserte kostnader med underbilag ble fremlagt, og nemnda tok stilling til hvorvidt hver enkelt kostnad skulle klassifiseres som finansieringskostnader eller ervervskostnader. Ut i fra en slik konkret vurdering konkluderte nemnda med at det var fradragsrett for i underkant av 20 % av de kostnadene det var krevet fradrag for. De øvrige kostnadene måtte aktiveres på aksjene.

Fradrag for tap på fordringer ved konvertering til aksjeeiertilskudd i svensk datterselskap

Et norsk selskap hadde en fordring på sitt svenske datterselskap på 40 MNOK. På slutten av året ble fordringen omgjort til «ovillkårat aktieägertilskott», som etter svensk rett ikke gir kreditor noe krav på tilbakebetaling.

I selvangivelsen for 2005 krevde morselskapet fradrag for tap på fordring med tilsvarende beløp.

Ved vedtak av skattekontoret ble selskapet ikke innrømmet fradrag for tapet på fordringen etter skatteloven § 6–2 annet ledd med den begrunnelsen at det ikke var tilstrekkelig sannsynliggjort at den aktuelle fordringen kunne anses for endelig tapt ved utgangen av året.

Ligningen ble påklaget til skatteklagenemnda. Selskapet argumenterte for fradragsrett etter skatteloven § 6–2, da konvertering av fordringen til et uvillkårlig

¹¹ Skatteloven § 6–24 annet ledd.

¹² Utv. 2002 side 1006.

aksjeeiertilskudd var en formell og endelig avståelse av fordringen mot datterselskapet. Selskapet anførte at det kunne dokumenteres at fordringen var tapt og verdiløs på konverteringstidspunktet. Det ble vist til at datterselskapet ved utgangen av året ikke hadde noen reell mulighet til å betjene rentene og tilbakebetale lånet til morselskapet. Dersom gjelden ikke hadde blitt ettergitt, eller datterselskapet hadde blitt tilført kapital på annen måte, ville selskapet gått konkurs. Selskapet anførte at dersom fradrag ikke ville bli innrømmet i det aktuelle inntektsåret, måtte selskapet kunne kreve fradrag for tapet i et senere år da fordringen også etter skattemyndighetene syn måtte anses tapt.

Skatteklagenemnda bemerket at aksjeeiertilskudd ikke eksisterer i norsk rett. I en bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet¹³ ble det innhentet uttalelse fra en svensk revisor for å få avklart hvordan aksjeeiertilskudd behandles i Sverige, samt forskjellen mellom et vilkårlig og uvilkårlig aksjeeiertilskudd. Ifølge svensk rett oppstår det ikke noe krav på tilbakebetaling når det ytes et uvilkårlig aksjeeiertilskudd. En eventuell tilbakebetaling vil etter svensk rett skje i form av vanlig utdeling av selskapets frie egenkapital og/eller nedsetting av aksjekapitalen. Et uvilkårlig aksjeeiertilskudd inngår ikke i selskapets ansvarsforpliktelser (gjeld). Etter svensk skatterett behandles uvilkårlig aksjeeiertilskudd som inngangsverdi på aksjene for de som yter tilskuddet.

Skatteklagenemnda viste til skatteloven § 10–32 annet ledd og til Finansdepartementets brev av 8.2.1995¹⁴ hvor departementet behandlet spørsmålet om tapsfradrag for uvilkårlig og vilkårlig aksjeeiertilskudd i et svensk datterselskap.

Nemnda konkluderte med at det uvilkårlige aksjeeiertilskuddet fra mor til datter ikke skjedde i forbindelse med erverv av aksjer eller forhøyelse av aksjekapitalen. Følgelig skulle det uvilkårlige aksjeeiertilskuddet ikke aktiveres på aksjenes inngangsverdi.

Det avgjørende spørsmålet i forhold til fradragsrett etter skatteloven § 6–2 annet ledd var om kravet til endelig konstatert tap var oppfylt på det tidspunktet fordringen ble konvertert til uvilkårlig aksjeeiertilskudd.

Konvertering av fordringen til uvilkårlig aksjeeiertilskudd medførte at skattyter oppga sin posisjon som kreditor i og med at selskapet ikke lenger hadde noe krav på å få tilbakebetalt fordringen. I utgangspunktet vil en oppgivelse av kreditorstatusen medføre at tapet blir endelig fordi kreditor ikke lenger har et krav mot debitor.

Problemstillingen i denne saken var hvorvidt tapet kunne anses endelig konstatert.

Skatteklagenemnda viste til Norse-dommen¹⁵, hvor Høyesterett presiserte: «... at en kreditor ettergir en fordring, kan riktignok etter forholdene være en indikator for at fordringen er uerholdelig, men ettergivelsen har liten vekt som bevismoment i så henseende når det skjer overfor et heleid datterselskap, hvor kreditor i egenskap av eneksjonær vil kunne få igjen det han gir avkall på som kreditor.»

Videre viste nemnda til Selmer-dommen¹⁶, Hydro-dommen¹⁷ og teori hvor det presiseres at det stilles strenge krav til villkårene for at et tap skal kunne anses som endelig.

Det fremgikk av selskapets årsrapporter at det i konverteringsåret fortsatt var full drift i det svenske datterselskapet, og uttrykt optimisme om datterselskapets fremtidsutsikter. På bakgrunn av at konserntilknytningen var i behold, og at det fortsatt var drift i datterselskapet, kom nemnda frem til at den ettergitte ford-

ringen ikke var endelig tapt i konverteringsåret.

Skatteklagenemnda var enig med skattyter i at situasjonen i det svenske datterselskapet, som hadde svært svak økonomi, kunne endre seg i fremtiden slik at tapet da må anses som endelig. I så tilfelle uttrykte nemnda at selskapet vil kunne fremme nytt krav om fradrag for tap i fordring på grunnlag av den nye situasjonen.

Prising av konserninterne tjenester

Skatteklagenemnda har behandlet flere saker om prising av tjenester mellom selskaper i multinasjonale konserner.

Salg og markedsføringstjenester mv.

I tilfeller der et norsk selskap i et internasjonalt konsern yter tjenester knyttet til salg og markedsføring av konsernets produkter i Norge, har skattekontoret i enkelte saker avdekket at vederlaget blir fastsatt til kostnadsdekning med et visst påslag som fortjeneste. Påslaget kan enten være beregnet med basis i de faktiske kostnadene eller via en lav prosentvis andel av omsetningen i det norske markedet. Det hevdes ofte at prisingsmetoden er benyttet fordi det norske selskapet kun utfører rutinefunksjoner og/eller ikke har nevneverdig risiko knyttet til utøvelsen av sine funksjoner. Ved flere anledninger har skattekontoret avdekket at avtalene om hvilke konserninterne tjenester som skal ytes og hvordan vederlaget skal fastsettes, avviker fra hvordan partene faktisk har opptrådt. Utføres det flere eller andre funksjoner/tjenester enn de som er avtalt og som beregningen av vederlaget

15 Utrv. 1991 side 143.
16 Utrv. 1993 side 1091.
17 Utrv. 2000 side 1.



SVAKHETER: Skattekontoret har saker der det er svakheter ved selskapenes internprisingsmetode.

13 BFU 11/02.
14 Utrv. 1995 side 482.

bygger på, kan det medføre at den avtalte prisingsmetoden ikke lenger gir et armlengdes vederlag ved at det ikke tas hensyn til alle funksjoner, risikoer og eiendeler som selskapet faktisk har benyttet. I tre saker er skatteklagenemnda kommet til at dette var tilfellet, og inntektene ble forhøyet med i overkant av 34 MNOK.

En av sakene som har vært til behandling, gjaldt markedsføring og salg av komplisert teknisk utstyr, samt etterfølgende oppfølging og service overfor de norske kundene. Selskapet utførte markedsundersøkelser og markedsførte produktene via annonser, utstillinger og kundebesøk. Selskapets ansatte deltok i salgsprosessen, men endelig avtale med kundene ble inngått av det utenlandske selskapet. Ordrene ble mottatt i Norge, men det utenlandske selskapet hadde ansvar for lager, varelevering, frakt og fortolling. Arbeidsoppgavene til servicepersonalet omfattet installasjon, vedlikehold og alle typer reparasjon av teknisk utstyr. Servicepersonalet fikk sin opplæring ved konsernets hovedanlegg i utlandet. Opplæringskostnadene ble dekket på samme måte som selskapets øvrige driftskostnader. Oppfølging av fakturaer mv. ble utført i Norge, men den økonomiske risikoen var lagt til det utenlandske konsernselskapet. Det norske selskapet var merverdiavgiftsrepresentant for det utenlandske selskapet.

Skatteklagenemnda pekte på svakheter ved selskapets internprisingsmetode. Ved at selskapet ifølge avtalen fikk dekket alle kostnadene pluss en liten provisjon av salget, ville driftsresultatet alltid tilsvare provisjonen og selskapet ville ikke tjene på å effektivisere driften for og redusere kostnadene. På bakgrunn av gjennomgangen av faktum la skatteklagenemnda til grunn at selskapet utførte flere funksjoner enn de som var avtalt i den konserninterne avtalen, og at dette var funksjoner som innebar bruk av immaterielle eiendeler (knowhow) og risikoer som ikke kunne være hensyntatt i provisjonen. Det medførte at det i realiteten ikke var avtalt et fortjenestelement for den delen av vederlaget som gjaldt funksjoner som ikke inngikk i avtalen.

Det ble gjennomført en sammenligningsanalyse med utgangspunkt i selskapets egen analyse. Bare tre av selskapene ble ansett sammenlignbare. Alle disse var utenlandske selskaper. Det ble derfor med henvisning til OECDs retningslinjer pkt. 1.30 gjort en tilsvarende analyse for å finne sammenlignbare selskaper i det norske markedet. Basert på analysene og foretatte justeringer for å

kompensere for noe lavere risikoprofil enn de selskapene det ble sammenlignet med, kom skatteklagenemnda til at en armlengdes driftsmargin skjønsmessig kunne fastsettes til 10 %. Det medførte en inntektsøkning på ca. 12 MNOK.

I et annet tilfelle som har sterke fellestrekk med tilfellet ovenfor, ble kontraktene inngått av det utenlandske selskapet, men produktene som ble omsatt var enklere og lettere tilgjengelige for kjøperen uten selgers bistand. Et salg innebar heller ikke slike ettersalgsaktiviteter som i det første tilfellet, men også her var det utført adskillig flere funksjoner enn det som var regulert i avtalen. Vederlaget ble beregnet til dekning av nødvendige og rimelige driftskostnader pluss en «markup» på 6 %, samt refusjon uten «markup» for utlegg til annonse-, reklame- og markedsføringstjenester på vegne av det utenlandske selskapet.

Skatteklagenemnda la til grunn at prisingen skulle gi et armlengdes vederlag i lys av de funksjonene som det nærstående selskapet hadde ytt, og de risikoer det hadde hatt i forbindelse med utøvelsen av funksjonene. Siktemålet for selskaper i samme konsern skal være å komme frem til et vederlag som ville vært avtalt mellom to uavhengige parter som har de samme funksjonene og risiko. Har et uavhengig selskap mange og omfattende funksjoner og risiko, vil selskapet også ta seg bedre betalt for tjenestene det utfører. Et armlengdes påslag vil derfor kunne variere alt etter hvor omfattende funksjonene og risikoene må anses å være i det konkrete tilfellet. Jo flere og mer omfattende funksjonene til et selskap er, desto større må påslaget være for å sikre et vederlag som er armlengdes. For at prisen skulle reflektere de økte oppgavene og fortsatt kunne karakteriseres som armlengdes, måtte prisen økes vesentlig. På dette grunnlaget, og med hjemmel i skatteloven § 13–1, ble inntekten økt med ca. 8 MNOK.

Administrative tjenester mv.

Det er mye som tyder på at de indirekte prisingsmetodene er mye benyttet – også for ulike administrative tjenester og kostnadsfordelingsmekanismer. For å kunne fastsette kostnader ved bruk av en indirekte fordelingsmetode må det forutsettes at den fordelingsnøkkelen som benyttes, gir et best mulig uttrykk for kostnadsfordelingen i forhold til nytten for det enkelte selskapet.

Et norsk konsernselskap mottok regnskapstjenester og andre administrative

tjenester fra et utenlandsk konsernselskap. Det utenlandske konsernselskapet hadde ansvar for utvikling og installasjon av et felles datasystem som flere konsernselskaper, deriblant det norske selskapet, hadde knyttet seg til. Det utenlandske selskapet leverte servicesystemer som skulle håndtere bokføring og bokføringsprosesser. Store deler av arbeidet i utlandet var derfor oppfølging av registreringer som var gjort av det norske selskapet. Det norske selskapet ble belastet for prosjekt-, implementerings- og transaksjonskostnader beregnet til kostnader pluss 5 %. Prosjekt- og implementeringskostnadene ble fordelt over tre år og basert på det enkelte selskaps «omsetning og kompleksitet».

Skatteklagenemnda la til grunn at datasystemet var kostnadsbesparende for konsernet som sådan, men ikke i samme grad for det norske selskapet. Beslutningen om å innføre et felles system ble tatt på konsernivå. Mulighetene for rapportering, innsyn i og mulighet for konsernledelsen til å hente ut informasjon f.eks. som grunnlag for å utarbeide styringsstrategier for konsernet, bar preg av å være aksjeeierrelaterte kostnader, og derfor ikke fradragberettigede for det norske selskapet.

Nemnda la til grunn at prosjekt- og implementeringskostnadene kunne fordeles i forhold til det enkelte mottakende selskaps omsetning. For de øvrige fordelingsnøkkelene som selskapet hadde foreslått, var det ikke tilstrekkelig dokumentert eller sannsynliggjort at de ville være armlengdes. Da selskapet var belastet for en vesentlig større andel enn omsetningen skulle tilsi, måtte inntekten anses redusert. Det var store forskjeller i prisingen av de enkelte elementene i transaksjonskostnadene uten at dette kunne forklares nærmere. Skatteklagenemnda la vekt på at kostnadene var vesentlig høyere enn før inngåelsen av tjenesteavtalen med utlandet. For etterfølgende år var prisingen endret og kostnadsnivået vesentlig redusert i forhold til de kontrollerte inntektsårene.

Nemnda fant ikke at selskapets opprinnelige prising av tjenestene var i samsvar med OECDs retningslinjer, og selskapet hadde heller ikke sannsynliggjort at prisen var markedsmessig. Skatteklagenemnda viste til OECDs retningslinjer pkt. 7.23 der det fremgår at en indirekte metode for allokering av kostnadene normalt må tillates, såfremt det er lagt tilstrekkelig vekt på den verdi tjenestene har for mottaker. Vederlaget må basere seg på en identifiserbar og

rimelig forutsigbar fordel. Nemnda la således til grunn at prosjekt- og implementeringskostnadene skulle fordeles i forhold til omsetning.

Transaksjonskostnadene var opprinnelig basert på total kostnad for hver transaksjonstype fordelt på antall transaksjoner, noe som ga til dels svært høy pris på enkelte transaksjonstyper. Skatteklagenemnda la til grunn selskapets nye metode, som tok utgangspunkt i hvor mange timer den enkelte medarbeider hos tjenesteyter brukte på det enkelte land, og ga et mer riktig resultat for det enkelte land. Skatteklagenemnda la til grunn at prisen kunne korrigeres med hjemmel i skatteloven § 13-1. Den skjønsmessige inntektsøkningen utgjorde ca. 14 MNOK.

Fast driftssted – skatteplikt – tilordning av inntekt

Spørsmålet i saken var om et norsk selskaps virksomhet som agent for et svensk søsterselskap medførte at det svenske selskapet måtte anses å disponere fast driftssted i Norge etter den nordiske skatteavtalen artikkel 5 (6). Det svenske selskapet

(prinsipalen) solgte sine produkter på det norske markedet, dels til grossister direkte og dels til detaljistmarkedet. Det forelå en agentavtale. Basert på en gjennomgang av faktum la skatteklagenemnda til grunn at agenten opptrådte på vegne av, og inngikk kontrakter som var bindende for prinsipalen, både kontrakter inngått i prinsipalens navn og kontrakter som formelt var inngått i agentens navn. Vilkåret om at agenten har «fullmakt til å slutte kontrakter på vegne av foretagende»¹ var således oppfylt.

Ved avgjørelsen av spørsmålet om agenten var avhengig eller uavhengig, la skatteklagenemnda, med henvisning til Finansdepartementets uttalelse av 4. april 2000², blant annet vekt på selskapets juridiske og økonomiske avhengighet av prinsipalen. Det var ikke avgjørende at selskapene inngikk i samme konsern. Administrerende direktør hos prinsipalen var styremedlem i selskapet og hadde derigjennom tilgang til selskapets budsjett, regnskap og forretningsførsel, og større muligheter for kontroll og styring av virksomheten (ramme-

1 Jf. nordisk skatteavtale art. 5 nr. 6.
2 Utv. 2000 side 949.

betingelser/drift). Det ble lagt vekt på at selskapet bare hadde én prinsipal. Ifølge agentavtalen hadde selskapet rett til eneagentur for prinsipalens samtlige produkter i Norge, og hadde derfor ikke noen myndighet til å bestemme hva de ønsket å selge og markedsføre. Prinsipalen og selskapet hadde dessuten samme firmanavn og samme logo, som også ble benyttet på alle typer dokumenter utstedt av selskapet. Disse forholdene talte for avhengighet. Det forelå også forhold som kunne trekke i retning av uavhengighet, men skatteklagenemnda kom etter en totalvurdering til at det norske selskapet måtte anses som en avhengig agent etter skatteavtalen artikkel 5 (6).

Det svenske selskapets skattepliktige inntekt i Norge ble med henvisning til skatteavtalens art. 7 og det faktum at det ikke forelå tilstrekkelige opplysninger om hvilke kostnader som kunne tilordnes det faste driftsstedet, fastsatt etter en indirekte metode til andel av det samlede overskuddet fordelt etter omsetningen i Norge i forhold til samlet omsetning.

Tynn kapitalisering – grumsete farvann

Lange og Flood i transfer pricing-teamet i Skattedirektoratet har i en artikkel i Revisjon og Regnskap nr. 8 2010 kommentert vår artikkel inntatt i Revisjon og Regnskap nr. 6 2010. Etter vårt syn holder ikke argumentasjonen til Lange og Flood, som beklageligvis også illustrerer manglende ivaretagelse av skattyters forventninger om forutberegnelighet.

Artikkelen er forfattet av:



Advokat/Partner
Svein G. Andresen
KPMG Law Advokatfirma DA



Advokatfullmektig/økonom
Per Daniel Nyberg
KPMG Law Advokatfirma DA

Artikkelen står for forfatternes egen regning og representerer ikke nødvendigvis synspunktene til KPMG.

Hva vi tilsynelatende er enige om?

Vi er enige med Lange og Flood om at det skal tas hensyn til virkelige verdier hva angår faktisk egenkapital for skattemessige forhold. Særlig for USD/EUR-baserte selskap vil valutafluktuasjoner kunne skape betydelige svingninger fra et år til et annet. Flere valutaselskap har likevel valgt norske kroner som regnskapsvaluta, jf. rskl. § 3-4.

I 2009 medførte fluktuasjonene mellom USD og NOK en betydelig urealisert agio

for flere selskap som slikt sett kunne skapt en kunstig høy egenkapital i regnskapet. I flere slike tilfeller forelå det en plikt til å nedskrive anleggsmidlene til virkelig verdi, jf. rskl. § 5-3 (3). Regnskapsreglene åpner imidlertid ikke for en tilsvarende oppskrivning av verdiene i år slik som 2008 hvor fluktuasjonene mellom USD og NOK, med ditto betydelige disagio-elementer i regnskapet, i flere tilfeller resulterte i en kunstig lav egenkapital. Det vil, slik vi ser det, åpenbart bli feil om skattekontoret