

Fra ett konsernselskap til et annet:

Overføring av kontrakter

Skatteetaten retter nå et spesielt søkelys på transaksjoner der kontrakter overføres fra ett konsernselskap til et annet. Dette er også et selvsagt sjekkpunkt i en skattemessig due diligence.



Artikkelen er forfattet av:

Advokat MNA
Petter Dragvold
Partner Arntzenlegal

Som ledd i mange konserns naturlige forretningsdrift overføres kontrakter fra ett konsernselskap til et annet. Ofte skjer det uten at konsernet har tilstrekkelig oversikt over de skattemessige konsekvensene av en slik overføring, noe som kan medføre uforutsette og unødvendige konsekvenser for konsernet.

Jeg vil først se på når en overføring av en kontrakt medfører skatteplikt og de skattemessige konsekvensene av dette. Deretter behandles spørsmålet om når det foreligger en skattemessig avhendelse. Til slutt ser jeg på typekontrakter varer og tjenester og om det er mulig å reparere skaden hvis en har trådt feil.

I fremstillingen nedenfor forutsetter vi at opprinnelig eier er et aksjeselskap og at kontrakten er et næringsaktivum. Videre legger jeg til grunn at «selger» er et norsk skattesubjekt og at «selger» og «kjøper» tilhører samme konsern. Artikkelen vil hovedsakelig behandle de skattemessige konsekvensene på selgers hånd, selv om ervervet reiser viktige problemstillinger for kjøper.

Når innebærer avståelse av kontrakter en skattemessig transaksjon mv.

En kontrakt anses skattemessig som et formuesobjekt. Det innebærer at en avstå-

else av en kontrakt kan være en skattemessig transaksjon. I så fall må det foretas en gevinstberegning.

Er kontrakten tilknyttet en virksomhet, er det reglene om virksomhetsinntekter som regulerer beskatningen. Begrepet «virksomhet» i skatteloven § 5-1 omfatter skattepliktige inntekter knyttet til både anleggs- og omsetningsaktiva. Bestemmelsen omfatter bl.a. avståelse av slike aktiva mot vederlag. Det foreligger også hjemmel for uttaksbeskatning når det ikke ytes vederlag etter skatteloven 5-1 og 5-2 (uttaksbestemmelsen).

Det er viktig å være klar over at enhver overføring av et formuesobjekt fra et aksjeselskap, uavhengig av om eiendelen har vært brukt i næring eller ikke, anses som en skattemessig transaksjon etter uttaksbestemmelsen. I utgangspunktet vil derfor en overdragelse av kontrakter til et annet

rettssubjekt anses som skattepliktig avståelse av eiendelen, uavhengig av om det ytes vederlag eller ikke.

«Vederlaget» skal settes til omsetningsverdi, se skatteloven § 5-3, dvs. hva uavhengig tredjemann er villig til å betale for kontrakten. Når det gjelder selve prisingen, kan det vises til skatteloven § 13-1. Hvem som skal «yte et vederlag», er avhengig av om kontrakten har positiv eller negativ verdi.

Har kontrakten vært et driftsmiddel på tidligere eiers hånd, skjer inntektsføringen over gevinst- og tapskonto, se sktl. § 14-44. Det vil for eksempel være tilfelle når leiekontrakten gjelder lokaler som skattyter har brukt i egen næring.

Hvis kontrakten ikke kan defineres som et driftsmiddel, kommer inntekten til beskatning eller tapet til fradrag straks. Det inne-



OVERFØRING: Det er vanlig at kontrakter overføres fra ett konsernselskap til et annet.

bærer at en entreprisekontrakt, for eksempel vedrørende bygging av en rigg, ikke kan føres over gevinst- og tapskonto da riggen ikke er tatt i bruk som driftsmiddel.

Når det ikke ytes vederlag ved overføring av en kontrakt, er det tvilsomt om det foreligger fradrag for et eventuelt tap. For driftsmidler som ikke er saldobjenstander, det vil bl.a. si kontrakter, taler formuleringen i sktl. § 14–52 for at det ikke foreligger fradragsrett for tap ved uttak for slike gjenstander. Det samme synspunktet legges til grunn i Lignings-ABC 2011 s. 1412, som generelt sier at det ikke skal innrømmes tapsfradrag ved uttak.

Foreligger det realisasjon til underpris, vil det imidlertid foreligge fradragsrett for det reelle tapet, dvs. differansen mellom den skattemessige inngangsverdien og markedsverdien. Som man ser, kan det ha store økonomiske konsekvenser for eier av en kontrakt, som har sunket i verdi siden ervervet, om han overfører kontakten vederlagsfritt eller foretar et gavesalg.

Skjer det en hel eller delvis vederlagsfri overføring av kontrakt innenfor et konsern, risikerer man i tillegg at ligningsmyndighetene hevder at den fordelene selskapet har oppnådd ved anskaffelse av en kontrakt til underpris i realiteten innebærer et skattepliktig kapitaltilskudd, som ikke vil være fradragsberettiget på «givers» hånd. Det medfører at beskatningen av underprisen på kjøpers hånd normalt vil utgjøre en merkostnad for konsernet.

Når foreligger en avhendelse

Tidspunktet for når en salgskontrakt er inngått, har betydning for når en skattepliktig fordel er innvunnet og hvem som er kontraktsmotparter. Det er på innvinningstidspunktet skattesubjektet blir bestemt og det er på dette tidspunktet det må foreligge hjemmel for beskatning. Videre er det en forutsetning for beskatning at fordelene er innvunnet mens skattyteren er skattepliktig til Norge. Her vil jeg se på noen sider av problemstillingene.

Hvilke lands privatrett skal legges til grunn?

Ved salg av varer og driftsmidler er den skattepliktige fordelene innvunnet når det foreligger en bindende avtale. Hva som objektivt regnes som en bindende avtale, gir skatteloven ingen nærmere regler om. Når det foreligger en avhendelse, vil være avhengig av den underliggende privatrett, se Aarbakke (1987) s. 25. Hvis partene har

valgt at avtalen skal reguleres av et annet lands rett, og lovvalget er naturlig, er det dette landets privatrett som skal danne grunnlag for vurderingen.

Dette synes ikke problematisert i «Transoceansaken», se Utv. 2010–947. I sistnevnte sak var avtalen regulert etter Cayman-rett. Dette var etter det jeg har fått opplyst et naturlig rettsvalg, og innvinningstidspunktet skulle derfor ha blitt vurdert etter dette landets rett, men ble av retten feilaktig vurdert etter norsk internrett.

I den videre drøftelsen forutsetter vi at avtalene reguleres etter norsk privatrett.

Nærmere om når avhendelse foreligger

For at det skal foreligge en avhendelse, må det foreligge grunnlag for definitiv avståelse. Begrepet er ikke utfyllende definert i skatteloven, men rettspraksis og teori har lagt visse føringer. Det må foreligge en bindende avtale. En bindende avtale om salg er ikke i seg selv tilstrekkelig til at det foreligger en realisasjon, se Rt. 1995 s. 872 og Rt. 2009 s. 1208. Høyesterett uttaler i Rt. 2009 s. 1208 at det avgjørende er på hvilket tidspunkt gevinsten er «klarlagt og sikret», og ga videre uttrykk for at kravet er strengt, og at det på avtaletidspunktet ikke kan være reell usikkerhet knyttet til om avtalen vil bli gjennomført etter sitt innhold. I den konkrete saken kom Høyesterett til at aksjesalgavtalen ikke medførte realisasjon, fordi utfallet av kjøpers undersøkelser (due diligence) og konkurransemyndighetenes behandling medførte en reell risiko for at avtalen ikke ville bli gjennomført.

De vesentligste av vilkårene for at erververen kan kreve formuesgjenstanden overført til seg selv, må være fastlagt, for eksempel vederlagets størrelse. Er ikke det tilfelle, må avtalen sees på som en avtale om fremtidig avhendelse. Det er imidlertid ikke alltid nødvendig at man eksakt vet vederlagets størrelse, hvis beregningsgrunnlaget er endelig avtalt.

Videre må avtalen være gyldig. Når det gjelder avtaler mellom aksjeselskaper i samme konsern, er det viktig å være oppmerksom på aksjeloven og allmennaksjeloven § 3–8. Kommer bestemmelsen til anvendelse, setter den krav om at styret skal redegjøre for avtalens verdi, revisor skal bekrefte den, avtalen skal registreres i Foretaksregisteret og generalforsamlingen må godkjenne den. Sørger ikke selskapet for at dette gjøres, er avtalen ikke bin-



Din rekrutteringspartner

Capus har bygd opp et solid fagmiljø innen økonomi, regnskap og finans. Dette kommer våre kunder til gode i form av økt treffsikkerhet og en fyldig kandidatbase.

Capus har lang erfaring med utleie av dyktige konsulenter. Vi opplever stor pågang fra våre kunder, spesielt til stillinger på høyere nivå.

Se vår nye hjemmeside www.capus.no og kontakt gjerne Jørgen Hole på 45 85 95 85 for en uforpliktende samtale.



www.capus.no

dende for selskapet. Når det gjelder redegjørelse av avtalens verdi, kan praksis i tilknytning til skatteloven § 13–1 gi veiledning.

Ugyldigheten kan ofte repareres med en etterfølgende godkjennelse. Da synes det mest riktig å anse at den opprinnelige avtalen setter skjæringstidspunktet for avhendelse i tid, se Aarbakke «Skatt på inntekt» (1987) s. 92.

På den annen side er det ikke nødvendig at avtalen er formelt underskrevet eller at partene har foretatt spesielle rettsvernakter som tinglysning eller annen registrering, se i den forbindelse Rt. 2011 s. 410. Høyesterett la her til grunn at det var inngått avtale til tross for at det ikke var undertegnet noen skriftlig kontrakt. Flertallet la vekt på at alle vesentlige forhold i avtalen var avklart og avtaletekst utformet.

Foreligger det en muntlig avtale eller partene på noen måte kan sies å ha bekreftet avtalen mv., foreligger det en bindende avtale. I konsernforhold må det i noen tilfeller anses tilstrekkelig at konsernet som sådan har besluttet at overføringen skal gjennomføres så lenge de vesentligste vilkårene er på plass.

Grensen mellom inngåelse og overdragelse
Etter lange forhandlinger mellom to parter inngås det en endelig bindende avtale fordi de sentrale vilkårene er på plass. Like før avtalen skal formaliseres, ønsker en av kontraktspartene at avtalen skal inngås i et annet subjekts navn, for eksempel i navnet til et annet selskap i eget konsern.

En slik overføring av avtalen innebærer en avståelse av kontrakten, noe som medfører realisasjon. Kontrakten vil vanligvis ha en verdi, normalt lik kostnadene ved å inngå kontrakten, men kan utgjøre store verdier hvis det har skjedd endringer i markedet mellom de to tidspunktene.

Overføring av kontrakter vedrørende salg av varer og tjenester

Vi skal her se nærmere på kontrakter vedrørende salg av varer og tjenester.

Varekontrakter

Fordelen knyttet til en varesalgskontrakt er innvunnet når det foreligger en bindende avtale. En overføring av kontrakten etter dette tidspunktet vil innebære en periodisering av «salget» på overdragers hånd, noe som innebærer at varesalget kommer til

beskatning. Verdien på varesalgskontrakten må settes til verdien på periodiserings-tidspunktet. Beskatning skal skje uavhengig av om kontrakten overføres sammen med varen eller ikke. Fordelen kommer til beskatning straks og kan ikke inntektsføres over gevinst og tapskonto da varesalgskontrakten ikke anses som et driftsmiddel. Hvor det ikke er ytet et vederlag, er det tvilsomt om et eventuelt tap kommer til fradrag, se ovenfor.

Tjenestekontrakter

En tjeneste er ikke innvunnet før arbeidet er utført, dvs. at innvinningen ikke er knyttet til tidspunktet for kontraktsinngåelsen. Hvis en bindende tjenestesalgskontrakt vedrørende en konkret og bestemt tjenesteytelse avstås, vil det likevel være en overføring av en formuesgjenstand. Kontrakten vil normalt ha en verdi selv om tjenesten ikke er levert. Verdien av kontrakten må anses innvunnet og periodisert ved transaksjonen, og den kommer til beskatning straks. Kontrakten kan vanskelig klassifiseres som et driftsmiddel da tjenesten er en gjenstand virksomheten etter sitt innhold ønsker å omsette, dvs. at kontrakten også må sies å være en omsetningsgjenstand.

Etter det jeg erfarer, har skattyter ikke alltid tilstrekkelig fokus på om det har skjedd en overføring av tjenestekontrakter eller ikke. En transport av kontrakten krever at kjøper av tjenesten har akseptert skifte av kontraktspart og at slikt skifte er gjennomført. Det er ikke tilstrekkelig for avståelse av kontrakten at vedkommende snur seg rundt og lar en annen utføre arbeidet. Har det ikke skjedd en overføring, skal den opprinnelige kontraktspartens inntektsbeskattes etter hvert som tjenestene blir levert. Hvis for eksempel et norsk datterselskap har fått et utenlandsk morselskap til å oppfylle kontraktsforpliktelsen, er det likevel det norske selskapet som har innvunnet fordelene knyttet til kontrakten, dvs. at fordelene skal skattlegges hit. En annen sak er at det utenlandske selskapet kan fakturere datterselskapet for sine tjenester. Bommer man her, risikerer man at fordelene blir beskattet fullt ut i begge land. I tillegg risikerer man at skattemyndighetene vil anvende tilleggs-skatt og at morselskapets hjemland ikke er villig til å endre tidligere ligning.

Reparasjon

Spørsmålet er om en eventuell uheldig håndtering av en konsernintern overføring kan repareres skattemessig.

Reglene om konserninterne overføringer gir anledning til å overføre eiendeler fra et norsk selskap til et annet norsk selskap uten at dette utløser beskatning, se skatteloven § 11–21 og fsfn. §§ 11–21–1 til 11–21–10. Vilklårene er bl.a. at vederlaget til det overdragende selskap må være lovlig etter de selskapsrettslige og regnskapsrettslige regler, og at overføringen skjer med skattemessig kontinuitet. Det må opplyses om den konserninterne overføringen senest ved innsendelsen av selvangivelsen. Dersom vilklårene ikke er oppfylt på dette tidspunktet, er utgangspunktet at det ikke er grunnlag for skattefritak.

Hvis det har skjedd en vederlagsfri overføring av en kontrakt, kan det reises spørsmål om overføringen kan repareres i relasjon til reglene om konserninterne overføringer ved at vederlaget korrigeres slik at vederlaget oppfyller vilklårene etter fsfn. § 11–21–6. Skjer dette før selvangivelsesfristen, bør dette antagelig aksepteres da vederlagets størrelse ikke er en grunnleggende bestemmelse for skattefritak.

Reversering av en allerede bindende kontrakt, er normalt ikke noe godt alternativ da dette vil innebære en ny transaksjon.

Selv om bordet måtte fange med hensyn til realisasjon og innvinning, kan det være verd å foreta en grundig analyse av prissettingen ved bruk av internpriseringsprinsippene i skatteloven § 13–1 for å kunne underbygge en markedspris som er så gunstig som mulig for skattyter.

Avsluttende bemerkninger

Jeg har ofte sett at det overføres kontrakter mellom konsernselskap uten at det ytes vederlag eller at aksjelovens bestemmelser følges. Hvis overføringen ikke håndteres korrekt, kan dette, som vist, kunne medføre betydelige skattemessige konsekvenser for konsernet.

Det er derfor viktig å ha i minne at enhver avståelse – også uten vederlag – av kontrakter fra et aksjeselskap, er en skattepliktig transaksjon på selskapets hånd. Før en eventuell transaksjon gjennomføres, bør det undersøkes om kontrakten har en verdi. Dette vil særlig gjelde hvor reglene om konserninterne overføringer ikke kan komme til anvendelse.