

Endret standpunkt:

Konsernbidrag vedtatt på ekstraordinær generalforsamling i løpet av inntektsåret

Sentralskattekontoret for storbedrifter (sentralskattekontoret) kom 20. desember 2011 med en veiledende uttalelse vedrørende spørsmålet om skattemessig behandling av **konsernbidrag som vedtas på ekstraordinær generalforsamling før utgangen av inntektsåret**.

Ved uttalelsen endret sentralskattekontoret standpunkt i forhold til veiledende forhåndsuttalelse 2010–618SFS av 17. desember 2010. Sentralskattekontoret har kommet til at slikt konsernbidrag kan gi skattemessig fradrag hos giver og skatteplikt hos mottaker i samme år som vedtaket er fattet, når vilkårene for øvrig er oppfylt.

Generelt

Skatteloven §§ 10–1 til 10–4 innebærer at et selskap kan få fradrag i sin skattepliktige inntekt – «alminnelig inntekt» – for konsernbidrag til et annet selskap innen samme «skattekonsern» når visse vilkår er oppfylt. Et konsernbidrag kan ikke medføre at giverselskapet får et skattemessig underskudd. Dersom giverselskapet ikke har tilstrekkelig alminnelig inntekt til å dekke opp for konsernbidraget, settes inntekten hos giver til null. Konsernbidraget må føres som skattepliktig inntekt hos mottakerselskapet i den utstrekningen det er kommet til fradrag hos giver. Det kan gis konsernbidrag «uten skattemessig effekt», dvs. at det ytes bidrag uten at giverselskapet har alminnelig inntekt som konsernbidraget kan fradragføres mot. Ingen del av bidraget skal i disse tilfellene inntektsføres hos mottaker, så lenge øvrige vilkår for konsernbidrag er oppfylt.

Det er akseptert at det kan ytes flere konsernbidrag innenfor samme inntektsår, og videre at et selskap både kan være giver og mottaker av konsernbidrag samme år.

Sentralskattekontorets uttalelse

Utgangspunktet for sentralskattekontorets uttalelse var kontorets tidligere forhånds-

uttalelse 2010–618SFS hvor det ble lagt til grunn at et vedtak i desember 2010 om å yte konsernbidrag fra et datterselskap til et morselskap skattemessig måtte anses som et utbytte. Det ble bl.a. lagt særlig vekt på at konsernbidrag i utgangspunktet er ansett som en årsoppgjørdisposisjon.

Beløpet kunne dermed ikke komme til fradrag hos giver, og 3 % av beløpet måtte inntektsføres hos mottaker i samsvar med fritaksmetoden. Saken gjaldt inntektsåret 2010.

Sentralskattekontoret tok spørsmålet opp til ny vurdering etter en ny henvendelse fra samme konsern i 2011. Spørsmålet denne gangen gjaldt et konsernbidrag i desember 2011 fra et morselskap til et datterselskap, og virkningene av et slikt bidrag for inntektsåret 2011. En slik ytelse ville uansett være utenfor det skattemessige utbyttebegrepet, og 3 % inntektsføring var ikke relevant.

Sentralskattekontoret tok utgangspunkt i bakgrunnen for konsernbidragsreglene, som ble innført i aksjeskatteloven i 1979, videreført i selskapskatteloven, for nå å være regulert av skattelovens §§ 10–2 til 10–4. Forarbeidene til bestemmelsene er Ot.prp. nr. 16 (1979–80) og Innst.O. nr. 18 (1979–80).

Skattelovgivningen gir ingen definisjon av begrepet konsernbidrag, men Finansdepartementet har i sin omtale i Ot.prp. nr. 16 (1979–80) beskrevet konsernbidrag slik:

«ytelser av økonomisk karakter der yteren ikke betinger seg noe særskilt vederlag.

Ytelsen kan bestå i umiddelbar overføring av penger eller andre formuesverdier, som for eksempel driftsmidler. Men det vil være tilstrekkelig at giveren påtar seg å betale et bestemt beløp til mottakeren på et senere tidspunkt.»

Sentralskattekontoret tok utgangspunkt i formålet med reglene, som anses å være tosidig fra lovgivers side: Først og fremst skulle reglene åpne for en skattemessig inntektsutjevning mellom selskapene i konsernet (jf. Ot.prp. nr. 16 (1979–80)). Dernest ble det lagt vekt på at konsernene burde «stå relativt fritt med hensyn til fordelingen av nettooverskuddet». At konsernbidraget dekker begge de to formålene, har hatt betydning i flere uttalelser, jf. bl.a. Skattedirektoratets BFU 22/05 og saken ved Sentralskattekontoret for storbedrifter om sirkelkonsernbidrag (sak nr. 2002–018LN), som er omtalt i Almvik m.fl.: Bedriftsbeskatning i praksis, 3. utg., side 247.

Det er et vilkår for den skattemessige behandlingen at konsernbidraget er lovlig i forhold til aksje- og allmennaksjelovens regler. Det fremgår av aksjelovens § 8–5 at §§ 8–1 til 8–4 om beslutning og utdeling av utbytte gjelder tilsvarende for utdeling av konsernbidrag.

Etter uttalelse fra Justisdepartementet av 9. desember 1993 fremgår det at det er tillatt å fastsette utbytte på ekstraordinær generalforsamling – «ekstraordinært utbytte». Dette er også lagt til grunn skattemessig. Selskapsrettslig var det således heller ikke noe til hinder for å yte konsernbidrag ved vedtak i ekstraordinær general-

forsamling. Sentralskattekontoret mente likevel at dette ikke alene var tilstrekkelig til å konstatere at konsernbidrag vedtatt på ekstraordinær generalforsamling, skatterettslig kunne behandles som konsernbidrag.

De aksjeselskapsrettslige reglene om konsernbidrag ble innført som en direkte følge av innføringen av de skatterettslige reglene om konsernbidrag. Aksjelovgivningen inneholder ikke definisjon av konsernbidrag, men det fremgår av forarbeidene at det må ses hen til skattelovgivningen, jf. Ot.prp. nr. 16 (1979–80) bemerkningen til aksjeloven, side 13. Sentralskattekontoret la derfor til grunn at det er disposisjoner som etter skattelovgivningen godkjennes som konsernbidrag, som omfattes av aksjelovgivningens bestemmelse om konsernbidrag, jf. aksjeloven § 8–5.

Uttalelser i konsernbidragsreglenes forarbeider viser at man tenkte seg en normalsituasjon hvor konsernbidrag ble fastsatt i ordinær generalforsamling i året etter det aktuelle inntektsåret som en overskuddsdisponering. Sentralskattekontoret viste imidlertid til at det på det tidspunktet reglene om konsernbidrag var under utarbeidelse, fortsatt kan ha vært uklart om det var adgang til å yte ekstraordinært utbytte. Dette ble endelig avklart gjennom Justisdepartementets uttalelse av 9. desember 1993.

Det ble videre vist til at det er forskjeller mellom skatterettslige virkninger av utbytte og konsernbidrag. En viktig forskjell er at konsernbidrag kan gi skattemessig virkning i inntektsåret, selv om beslutningen er fattet ved generalforsamlingen det påfølgende året. Dette ble imidlertid ikke ansett som så tungtveiende at denne forskjellen skulle kunne medføre at man ikke kan beslutte konsernbidrag i ekstraordinær generalforsamling.

Det ble også påpekt at et selskap som beslutter konsernbidrag på ekstraordinær generalforsamling, må forholde seg til de aksjerettslige grensene for utdeling på grunnlag av årsregnskapet fra året før. På tidspunktet for ekstraordinær generalforsamling ville man for øvrig ikke ha full oversikt over om konsernbidragsyter og -mottaker ville oppfylle de skatterettslige kriteriene for konsernbidrag. Disse vilkårene måles ved årsskiftet. Det ville dermed ikke være sikkert på beslutningstidspunktet at konsernbidraget ville gi «skattemessig effekt» i form av inntektsutjevning. På bakgrunn av de to forskjellige formålene som konsernbidragsreglene er ment å ivareta, kunne imidlertid heller ikke denne usikkerheten medføre at selskapene skattemessig kunne være avskåret fra å fastsette konsernbidrag i ekstraordinær generalforsamling før utgangen av det aktuelle inntektsåret.

Sentralskattekontoret viste også til juridisk teori vedrørende spørsmålet om hvordan konsernbidrag må vedtas for at det skal legges til grunn som dette skattemessig. Både Zimmer (red.), *Bedrift, selskap og skatt*, 5. utgave side 437 og Gjems Onstad i *Norsk bedriftsskatterett*, 7. utg. side 564 legger til grunn at beslutning om konsernbidrag kan fattes i løpet av inntektsåret og med virkning fra det samme inntektsåret.

Selv om konsernbidrag har nær sammenheng med behandling av årsoppgjøret, kom sentralskattekontoret etter dette til at en beslutning om konsernbidrag på et tidspunkt etter ordinær generalforsamling og før 31.12 i inntektsåret, ikke i seg selv kunne utelukke ordinær skattemessig behandling av konsernbidraget så lenge øvrige vilkår er oppfylt.

Test oss
GRATIS
i 7 dager



forvalt.no



Lett og brukervennlig presentasjon av alle norske foretak



Regnskaps- og konkurrentanalyser



Roller og relasjoner i næringslivet



Kredittvurdering av foretak



Segmenteringsverktøy med eksport til Excel



Maler for juridiske dokumenter



Overvåking / e-postvarsling ved endringer og nyhetssaker



Finne oss på

forvalt.no

eller ta kontakt på

815 44 458

