

Skattedirektoratets domskomentarer

Det er positivt at Skattedirektoratet forsøker å gi rettledning om betydningen av avsagte Høyesterettsdommer. Det er imidlertid svært viktig at de uttalelsene som direktoratet kommer med, er nøye gjennomtenkt og ikke innebærer et «partsinnlegg».



Artikkelen er forfattet av:

Advokat
Njaal Arne Høyland
Bugge, Arentz-Hansen &
Rasmussen

I de senere år har Skattedirektoratet utarbeidet såkalte domskomentarer. Dette er gjengivelse/referat av viktige Høyesterettsdommer med Skattedirektoratets kommentarer, og de publiseres på skatteetaten.no. I en slik kommentar gir Skattedirektoratet blant annet veiledning om hvilke rettsspørsmål som er avgjort, og hvilken betydning dette kan få utover den konkrete saken. Dette er en naturlig og viktig del av Skattedirektoratets arbeid som veileder for både skatteetaten og skattyterne.

Det må være lov å forvente at Skattedirektoratet er noenlunde nøytrale i sine uttalelser i disse domskomentarene. Dessverre viser dette seg ikke alltid å være tilfelle – lysten til å begrense rekkevidden av en sak staten har tappt, eller øke rekkevidden av en sak staten har vunnet, tar tydeligvis overhånd enkelte ganger. Jeg skal nedenfor gi to eksempler på dette.

Dell-dommen (Rt. 2011 s. 1581)

I Dell-dommen (Rt. 2011 s. 1581) var spørsmålet om det irske selskapet Dell Products hadde fast driftssted i Norge etter artikkel 5 nr. 5 i skatteavtalen mellom Irland og Norge. Dell Products hadde inngått en kommisjonsavtale med sitt norske konsernselskap Dell AS, som innebar at Dell AS som kommisjonær solgte datamaskiner og utstyr i Norge i eget navn, men for Dell Products' regning og risiko. Dell AS var som et selskap hjemmehørende i Norge, skattepliktig hit for hele sin virksomhet. Spørsmålet i saken var om den virksomheten som Dell AS drev som

kommisjonær for Dell Products, førte til at Dell Products fikk fast driftssted i Norge. Dette måtte løses på bakgrunn av skatteloven § 2–3 første ledd b og skatteavtalen mellom Irland og Norge artikkel 5 nr. 5, hvor spørsmålet var om Dell AS hadde «fullmakt til å slutte kontrakter på vegne av» Dell Products. Det springende punktet var om denne passusen skulle forstås som et krav om at Dell Products måtte være *rettslig bundet* overfor de kundene som inngikk kontrakt med Dell AS, eller om det var tilstrekkelig at Dell Products var *reelt sett* bundet.

Rettslig bundet

Høyesterett gjennomgikk flere ulike rettskilder, herunder kommentarene til OECDs mønsteravtale og internasjonal praksis, og kom deretter enstemmig til at den aktuelle bestemmelsen i skatteavtalen måtte forstås som et krav om at Dell Products måtte være *rettslig bundet*. Dette kravet var ikke oppfylt i saken, og Dell Products hadde dermed ikke fast driftssted i Norge. I domskomentaren uttaler Skattedirektoratet at det oppfatter dommen slik at den avskjærer fast driftssted i de tilfellene hvor avtalen mellom kommittent og kommisjonær følger kommisjonslovens bestemmelser, og at dette gjelder selv om «kommisjonsinstituttet utelukkende benyttes for å unngå fast driftssted». Dette er det ingen grunn til å være uenig i.

Andre mellommannsforhold ikke «berørt»?

Avslutningsvis i kommentaren heter det at spørsmålet om det i andre mellommannssituasjoner kan anlegges en mer funksjonell tilnærming eller realitetsvurdering ikke ble «berørt» i Høyesterettsdommen. Deretter anføres det:

«Slik dommen er formulert forstår Skattedirektoratet det derfor slik at premissene ikke nødvendigvis vil ha betydning i de tilfeller hvor det foreligger agent- eller

mellommannsforhold som ikke er kommisjonærstrukturer. Dommen gjelder fast driftssted som følge av kommisjonsforhold, og rekkevidden er følgelig tilsvarende avgrenset. Etter Skattedirektoratets forståelse vil derfor argumentasjonen knyttet til for eksempel hovedmannens kontroll, prøving av avtaler, akseptavvisning av avtaler mv. – som ledd i vurderingen av om agenten er avhengig og hvorvidt vedkommende har tilstrekkelig fullmakt til å slutte kontrakter som er juridisk bindende for hovedmannen – fremdeles ha vesentlig relevans i øvrige agent- og mellommannssituasjoner.»

Fullmakt til å slutte kontrakter på vegne av

Dette er i beste fall upresist. Etter Høyesteretts dom er det på det rene at bruk av mellommann som ikke er uavhengige mellommann, bare etablerer fast driftssted etter skatteavtalen artikkel 5 nr. 5 i tilfeller hvor mellommannen har fullmakt til å inngå *rettslig bindende* kontrakter på vegne av hovedmannen. I premiss 38 formulerer førstvoterende problemstillingen i Dell-dommen slik:

«For Høyesterett er det ikkje omtvista at Dell AS ikkje er ein uavhengig mellommann. Spørsmålet er korleis uttrykka «på vegne av» og «har fullmakt til å slutte kontrakter på vegne av» i artikkel 5 nr. 5 skal forståast. Som eg har gjort greie for, meiner Dell Products at det i dette ligg eit krav om at kontraktane må vere rettsleg bindande. Staten meiner at det må leggjast til grunn ei funksjonell forståing mellom anna ut frå føremålet med skatteavtalen, og at det avgjerande må vere om det ligg føre ein avtale som reelt sett – men ikkje nødvendigvis rettsleg – er bindande. I det hovudsaklege har staten slutta seg til grunnivinga hos lagmannsretten. For ordens skuld legg eg til at staten verken har gjort gjeldande at det ligg føre proforma eller at det er grunnlag for skatterettsleg gjennomskjering.» (min utheving)

Førstvoterende går deretter gjennom blant annet kommentarene til OECDs mønsteravtale, herunder et nytt punkt 32.1 som ble inntatt i kommentarene i 2003, hvor det blant annet heter at «an agent may be considered to possess actual authority to conclude contracts where he solicits and receives (but does not formally finalise) orders which are sent directly to a warehouse from which goods are delivered and where the foreign enterprise routinely approves the transactions». Det uttales så følgende i premiss 50:

«Resten av punkt 32.1 gjeld mellommenn – «agents» – reint allment. Eg oppfattar det som blir sagt der som ei drøfting av beviskravet for andre situasjonar enn vår – særleg der ein salsagent tek opp ordrar for føretaket han er avhengig av. **Det er altså ikkje tale om ei endring i kva som må til for at ein avhengig mellommann skal binde føretaket vedkomande representerer, men om kva som reint konkret må til for at binding skal liggje føre.**» (min utheving)

Rettslig bundet av mellommannens disposisjoner

Samlet sett innebærer dette dermed at Dell-dommen har avgjørende betydning for forståelsen av uttrykket «fullmakt til å slutte kontrakter på vegne av foretaket» i alle mellommannsforhold. Det kreves at mellommannen har fullmakt til å inngå avtaler som er rettslig bindende for hovedmannen (reell binding er ikke tilstrekkelig). I et mellommannsforhold som bygger på kommisjonsloven, vil dette aldri være

oppfylt, siden kommisjonærens avtaler ikke er bindende for kommittenten.

I andre mellommannsforhold må man gå mer konkret inn i saken for å avgjøre om det foreligger en rettslig binding. Hvis en agent har stor grad av frihet til å forhandle på vegne av sin hovedmann, er det ikke nødvendigvis tilstrekkelig at de enkelte avtalene må godkjennes av hovedmannen. Men for at det skal foreligge fast driftssted, forutsetter skatteavtalen også i disse tilfellene at hovedmannen må være rettslig bundet av mellommannens disposisjoner.

Einar Rasmussen Invest-dommen (Rt. 2011 s. 1473)

Aksjeloven § 8–1 fastsetter hva som kan deles ut som utbytte. Etter første ledd er det «årsresultatet etter det godkjente resultatregnskapet for siste regnskapsår og annen egenkapital» med en del korrigeringer som kan deles ut som utbytte. Bestemmelsens annet ledd innebærer en ytterligere begrensning i utdelingsadgangen og lyder som følger:

«Selskapet kan ikke utdele utbytte dersom egenkapitalen etter balansen er mindre enn ti prosent av balansesummen, uten å følge en fremgangsmåte som fastsatt i §§ 12–4 og 12–6 for nedsetting av aksjekapitalen.»

I dommen om Einar Rasmussen Invest var det enighet om at vilkårene for utdeling av utbytte etter aksjeloven § 8–1 første ledd var oppfylt, og videre at bestemmelsen i fjerde ledd (som sier at det ikke kan utdeles mer enn det som er «forenlig med forsiktig

og god forretningskikk») heller ikke var brutt. Spørsmålet var imidlertid om den ovennevnte regelen i aksjeloven § 8–1 annet ledd var brutt, og om utbyttet av den grunn av ulovlig. Partene var enige om at vilkåret etter aksjeloven § 8–1 annet ledd ikke var oppfylt ved utløpet av året. Selskapet hadde imidlertid foretatt kapitalforhøyelser i tidspunktet mellom balansedagen og utdelingstidspunktet, og dersom det ble tatt hensyn til disse kapitalforhøyelsene, ville det ikke foreligge noe brudd på aksjeloven § 8–1 annet ledd.

Måletidspunktet

Den skatterettslige betydningen følger av skatteloven § 10–12, som på det tidspunktet saken gjaldt, oppstilte som vilkår for å få godtgjøringsfradrag at utbyttet var «lovlig utdelt». Denne bestemmelsen er senere endret, men slik at det samme vilkåret nå oppstilles som vilkår for å oppnå fradragrett for skjerming. Det bør også nevnes at det er et vilkår for skattefritak etter fritaksmetoden at utbytte er «lovlig utdelt», jf. skatteloven § 2–38 annet ledd a).

Høyesterett kom til at målingstidspunktet etter både aksjeloven § 8–1 første ledd og annet ledd var 31. desember i året før utdelingsåret, selv om ordlyden i de to bestemmelsene ikke var helt like. Skattyter hadde blant annet vist til at Skattedirektoratet i to bindende forhåndsuttalelser (BFU 73/02 og BFU 48/03) hadde lagt til grunn en mer lempelig fortolkning av lovlighetskravet i aksjeloven § 12–2 (som ved kapitalnedsettelse oppstiller krav om full dekning for gjenværende aksjekapital og bunden egenkapital etter § 8–1 første ledd). I disse to uttalelsene aksepterte Skattedirektoratet at kapitalnedsettelsen bygget på en åpningsbalanse i fisjonerte og fusjonerte selskaper som ikke hadde «balanse for siste regnskapsår». Høyesterett fant likevel ikke grunn til å legge avgjørende vekt på dette, og viste blant annet til at de to uttalelsene gjaldt en annen bestemmelse (aksjeloven § 12–2), og at denne bestemmelsen også senere var blitt endret, slik at det nå fremgår av aksjeloven § 12–2 at det er tillatt å bygge på mellombalanse.

Samme forståelse ved tolkning av asl. § 8–1 (1)

I Skattedirektoratets domskommentar heter det følgende:

«Dommer er i samsvar med statens anførsler overfor Høyesterett. Saken gjaldt kravet til lovlig utbytte i sktl. § 10–12 og anvendelsen av asl. § 8–1 (2). **Skattedirektoratet vil presisere at vi legger samme for-**



KOMMENTERTE GJENGIVELSER: Domskommentarer er gjengivelse/referat av viktige Høyesterettsdommer sammen med Skattedirektoratets kommentarer.

ståelse til grunn ved tolkningen av asl. § 8-1 (1)...» (min utheving)

Skattedirektoratet gir ingen begrunnelse for hvorfor den samme forståelsen skal legges til grunn for bestemmelsen i aksjeloven § 8-1 første ledd. Det er etter mitt syn langt fra opplagt at de to bestemmelsene må forstås på samme måte.

La oss tenke oss at et selskap etter balanse-dagen, men før en utbytteutdeling, har foretatt en nedsettelse av aksjekapital og overkurs med overføring til annen egenkapital, jf. aksjeloven § 12-1 første ledd nr. 3. Skattedirektoratets syn på aksjeloven § 8-1 første ledd innebærer at selskapet vil være avskåret fra å dele ut dette beløpet som lovlig utdeling senere samme år (fordi beløpet ikke vil inngå i selskapets frie

egenkapital 31.12.). I stedet må selskapet vente med utdelingen til årsregnskapet for det inneværende året er avlagt. Det er vanskelig å se at hensynet til å beskytte kreditorene tilsier en så streng fortolkning – selskapets kreditorer fikk varsel om omklassifisering av den bundne kapitalen gjennom kreditorvarsel. Når selskapet har anledning til å beslutte nedsettelse av aksjekapital/overkurs med direkte utbetaling til selskapets aksjonærer, jf. aksjeloven § 12-1 første ledd nr. 2, har jeg også vondt for å se at andre hensyn med styrke taler for Skattedirektoratets syn.

Unødvendig usikkerhet

Høyesterett viser i dommen til de to bindende forhåndsuttalelsene fra Skattedirektoratet og sier at disse kan tas til inntekt for «en viss fleksibilitet i tolkningen». Etter

min oppfatning er det naturlig å forstå dette slik at Høyesterett mener at hensynene bak aksjeloven § 12-2 ikke nødvendigvis er de samme som i forhold til aksjeloven § 8-1 annet ledd. Skattedirektoratets uttalelse om at aksjeloven § 8-1 første ledd skal forstås på samme måte som § 8-1 annet ledd, innebærer at direktoratet ser bort fra disse reservasjonene i dommen. Dette har skapt en helt unødvendig usikkerhet med hensyn til om resultatet i de to bindende forhåndsuttalelsene fortsatt kan legges til grunn.

Som de to eksemplene overfor viser, synes det som om Skattedirektoratets uttalelser i disse domskomentarene ikke alltid er godt nok gjennomarbeidet.

Endringer i reglene om skattefri omdanning



Artikkelen er forfattet av:

Rådgiver skatt
Børge Busvold
Den norske Revisorforening

Forskriften om skattefri omdanning er endret med virkning fra 1. januar 2012. På noen punkter er forskriften endret i forhold til de tidligere forskriftsbestemmelsene og også i forhold til forslagene i forarbeidene (Prop. 78 L (2010–2011)).

Utvidelse av adgangen til skattefri omdanning

Det er innført en viss utvidelse av adgangen til skattefri omdanning ved at interkommunalt selskap, statsforetak og samvirkeforetak kan omdannes til aksjeselskap eller allmennaksjeselskap i medhold av forskriften.

Finansdepartementet skriver i Prop. 78 L (2010–2011) at selskaper med begrenset ansvar (BA) som ikke drives etter samvirkeprinsipper, og som derfor ikke kan registreres som samvirkeforetak (SA), vil være å anse som aksjeselskap selskapsrettslig, med mindre selskapene er omfattet av særlov-givning. Det fremgår også at slike selskaper kan omregistreres til aksjeselskap med nød-

vendige tilpasninger til aksjeloven uten at dette skal anses som skattepliktig realisasjon.

Dokumentavgift

Det viser seg at Statens kartverk legger til grunn at omregistrering fra BA til AS for slike selskaper er en form for «omdanning». Så lenge dette ikke er regulert i lov, utløser omregistreringen fra BA til AS dokumentavgift ved overskjøting av fast eiendom, hevder kartverket.

Samvirkeforetak som drives etter samvirkeprinsippene, skal omgjøres fra BA til SA etter reglene i samvirkeoven § 163 ved vedtektsendring innen utløpet av 2012. Dette utløser ikke dokumentavgift. Selska-

per som er registrert som SA, kan senere omdannes til AS eller ASA etter reglene i samvirkeoven kapittel 11. I og med at dette er en omdanning som bygger på selskapsrettslige kontinuitetsregler, aksepterer kartverket at det ikke utløses dokumentavgift ved slik omdanning, jf. Justisdepartementets rundskriv G-06/2005.

Justisdepartementet har tidligere uttalt at det må svares dokumentavgift ved omdanning fra enkeltpersonforetak eller deltakerlignet selskap til aksjeselskap. Slike omdanninger bygger ikke på selskapsrettslige kontinuitetsregler, selv om de gjennomføres med skattemessig kontinuitet med hjemmel i skatteloven § 11–20.