

Skattebehandlingen i 2011 og 2012



Artikkelen er forfattet av:

Seksjonssjef
Monica Sivertsen
Skatt øst

Hun er DH-kandidat 1989, juridikum 1994, juridisk rådgiver v/Oslo likningskontor fra 1995–1998, seniorrådgiver i Skattedirektoratet 1999–2000, underdirektør v/Oslo likningskontor fra 1.6.2000 og seksjonssjef i Skatt Øst fra 1.1.08.

Skatteklagenemnda

Bosatt i USA etter skatteavtalen

Skattyter som var bosatt i Norge, jobbet i USA for et norsk selskap. Han hadde fast bopel der, og ikke bolig i Norge.

Skattyter mente at han var bosatt i USA etter skatteavtalen mellom Norge og USA artikkel 3, og at han følgelig bare skulle skattes i USA for inntekt og formue.



BOSATT I USA: Skattyter mente at han var bosatt i USA etter skatteavtalen mellom Norge og USA og at han bare skulle skattes i USA for inntekt og formue.

Artikkelen tar for seg utvalgte saker og problemstillinger fra skatte- og avgiftsbehandlingen i Skatt øst i 2011/2012. Del II av artikkelen tar for seg vedtak fra skatteklagenemnda.

Under ligningsbehandlingen ba skattekontoret skattyter om å sende inn bostedsbekreftelse, selvangivelse og skatteoppgjør fra USA. Skattekontoret ba også skattyter om å oppgi inntekt og eventuell formue i utlandet. Skattyter svarte ikke på brevet og han ble derfor lignet som bosatt i Norge etter skatteavtalen.

For at en skattyter skal bli ansett som bosatt i en annen stat etter en skatteavtale, er det et grunnvilkår at han må være skattepliktig som bosatt i den andre staten etter den interne lovgivningen¹. I de fleste tilfellene vil det være tilstrekkelig å levere en bekreftelse på at skattyter er bosatt der i henhold til bostedsartikkelen (Certificate of Residence). Bekreftelsen må være utstedt av det andre landets skattemyndigheter. Skattyter har da sannsynliggjort at grunnvilkåret er oppfylt. Skattemyndighetene i USA utsteder imidlertid ikke bostedsbekreftelser som viser til skatteavtalen. Det er i Lignings-ABC² gitt anvisning på at det i slike tilfeller kan være grunnlag for å kreve fremlagt ytterligere opplysninger og dokumentasjon. I praksis er det stilt krav om at skattyter må sende inn Form 6166 (bekreftelse på bosteds- skatteplikt i USA etter intern rett, men som ikke viser til skatteavtalen), kopi av amerikansk selvangivelse og skatteoppgjør som viser at skattyter har oppgitt sin globale inntekt i USA.

Skattyter påklaget ligningen. Vedlagt klagen fulgte kopi av amerikansk selvangivelse, Form 6166 og kopi av leiekontrakt for leilighet i USA gjeldende i to år. Den amerikanske selvangivelsen viste at skatt-

ter ikke hadde oppgitt sin globale inntekt/formue til USA. Da skattyter ikke hadde oppgitt sin globalinntekt, herunder renteinntekt med norsk kilde og utbytte, la skattekontoret til grunn at skattyter ikke i tilstrekkelig grad hadde godtgjort at han var bosatt i USA etter skatteavtalen. Skattekontoret kom derfor i sitt vedtak til at skattyteren var bosatt i Norge etter skatteavtalen.

Skattekontorets vedtak ble påklaget til skatteklagenemnda. I klagen ble det hevdet at renter med norsk kilde og utbytte fra norsk selskap ved en misforståelse ikke var tatt med i selvangivelsen til USA, og at det derfor var sendt inn korrigert selvangivelse. Skattyter fremla som vedlegg til klagen Form 6166 og korrigert selvangivelse til USA. Korrigert skatteoppgjør fra USA ble ettersendt.

Nemnda la til grunn at den dokumentasjonen skattyter nå hadde sendt inn var tilstrekkelig til å kunne fastslå at han var bosatt i USA. Da skattyter bare disponerte bolig i USA, ble han ansett bosatt i USA henhold til skatteavtalen artikkel 3.

Fastsettelse av inngangsverdi på aksjer ved konvertering av fordring

Fritidsbolig AS ble stiftet i 2005 med en aksjekapital på kr 100 000, fordelt på 100 000 aksjer pålydende kr 1. Fjellferie eide 50 % av aksjene i Fritidsbolig pr. 1. januar 2008, mens Folke Frid personlig eide de resterende 50 %. Fritidsbolig ble stiftet med henblikk på bygging av fritidsleiligheter på fjellet. Prosjektet hadde en beregnet kostnadsramme på 400 MNOK, hvorav 300 MNOK ble finansiert med

¹ Artikkel 3 pkt. 1.

² Lignings-ABC 2012/13 side 1285 pkt. 2.6.

banklån, mens de resterende 100 MNOK ble finansiert med lån fra Folke Frid. Prosjektet skulle ferdigstilles høsten 2008.

I februar 2008 inngikk Folke Frid en investeringsavtale med Hotell AS om at selskapet skulle kjøpe alle aksjene i Fritidsbolig for en pris lik prosjektets verdi, redusert med gjelden til banken. Det var en forutsetning i henhold til avtalen at hans fordring på Fritidsbolig skulle være konvertert til aksjer før overdragelsestidspunktet. Som et ledd i gjennomføringen av avtalen ervervet skattyter i april 2008 de resterende 50 % av aksjene i Fritidsbolig fra Fjellferie for pålydende kr 50 000.

I mai 2008 ble det inngått endelig avtale om overføring av 100 % av aksjene til Hotell, og vederlaget skulle gjøres opp ved aksjer i dette selskapet. Prosjektet var på dette tidspunktet ikke ferdigstilt, og konverteringen var ikke gjennomført.

Den formelle konverteringen ble først besluttet på ekstraordinær generalforsamling i desember 2008. På konverteringstidspunktet var prosjektet ferdigstilt, og verdien av Fritidsbolig hadde falt betydelig. Ved konverteringen mottok derfor skattyter kun 1000 aksjer pålydende kr 1, som representerte verdien i selskapet på konverteringstidspunktet. Aksjene i Fritidsbolig ble overført til Hotell samme dag.

I selvangivelsen krevde Folke Frid fradrag for tap ved realisasjon av aksjer basert på en inngangsverdi lik fordringens pålydende. Skattyter hevdet at han på tidspunktet for inngåelsen av investeringsavtalen med Hotell i februar 2008, og senest ved den endelige avtaleinngåelsen om overdragelse av aksjene i mai samme år, ble privatrettslig bundet til å konvertere fordringene til aksjer i Fritidsbolig. Skattyter hevdet derfor at ett av disse tidspunktene måtte legges til grunn for verdsettelsen av de konverterte aksjenes inngangsverdi.

I endringssaken konkluderte skattekontoret med at inngangsverdien på de konverterte aksjene måtte fastsettes til omsetningsverdien på tidspunktet for selskapets ekstraordinære generalforsamling, hvor den formelle gjennomføringen av konverteringen ble besluttet.

Ved skattekontorets behandling fikk skattyter ikke medhold i sin subsidiære anførsel om at fordringen var tapt i virksomhet, da skattekontoret i sitt vedtak la vekt på at

skattyter ikke hadde innrettet seg som personlig næringsdrivende, herunder ikke sendt inn pliktige skjemaer som vedlegg til selvangivelsen.

Vedtaket ble påklaget til skatteklagenemnda.

Skattyter anførte at det var feil å legge tidspunktet for generalforsamlingsvedtaket til grunn for realiseringen av fordringen. Skattyter viste til A Holding-dommen³ og Hålogaland lagmannsretts dom av 13. november 2002⁴.

Høyesterett uttalte i A Holding-dommen: «... Selv om kapitalforhøyelsen ikke kan anses endelig gjennomført rent selskapsrettslig før ved registreringen, kan dette ikke uten videre være avgjørende ved en skatterettslig vurdering. Generelt må det ledende synspunkt være fra hvilket tidspunkt skattyter ble privatrettslig bundet til å gjennomføre konverteringen....»

Skattyter trakk frem følgende uttalelse fra lagmannsrettsdommen: «... Det avgjørende for hans fradragrett bør – i hvert fall som et utgangspunkt – være fordringens verdi på det tidspunkt hvor han blir bundet til å gjennomføre konverteringen og derved mister sin rådighet over fordringen.»

Skattyter hevdet at han var bundet til å konvertere sin fordring på Fritidsbolig til aksjekapital etter at han hadde inngått investeringsavtalen med Hotell i februar 2008. Han hevdet dermed å ha mistet rådigheten over fordringen lenge før verdien var tapt og lenge før generalforsamlingsbeslutningen i desember 2008.

Subsidiært anførte skattyter at han måtte få fradrag på fordringen som tap i næring, da han hadde omfattende investeringer, og lånet til Fritidsbolig var ytt for å kunne gjennomføre og sikre denne investeringen.

Skatteklagenemnda var ikke enig i skattyters tolkning av rettspraksis, og viste til premiss 59 i A Holding-dommen hvor det ble uttrykt at: «... Overligningsnemnda har bygget på tidspunktet for den første ekstraordinære generalforsamling i AH 6. juni 1995, da det ble truffet vedtak om å konvertere fordringen til ansvarlig lånekapital. Men selv om det her er kommet til uttrykk en mulig etterfølgende videre konvertering til aksjekapital, er vedtaket betin-

get og forutsetter blant annet behandling og godkjenning i selskapets styrer.»

Skatteklagenemnda poengterte kort at en konvertering av fordring til aksjekapital var betinget av behandling og godkjenning i selskapets styre. Konverteringen ble først vedtatt på generalforsamling i desember 2008, og nemnda la til grunn at dette måtte være tidspunktet for verdsettelsen av aksjenes inngangsverdi.

Frdrag for tap på fordring i næring

Skatteklagenemnda ga imidlertid skattyter medhold i hans subsidiære anførsel vedrørende fradrag for tap på fordring i virksomhet.

Det ble poengtert at inntektsgivende aktivitet ikke automatisk er virksomhet i skattemessig forstand. Fordringen skattyter krevde fradrag for, hadde oppstått i forbindelse med utlån. Selv om skattyter ikke drev spesifikt med utlånsvirksomhet, mente nemnda at man måtte anse lånet som en naturlig del av skattyters totale investeringsvirksomhet. Virksomheten hadde en viss varighet og omfang, den var egnet til å gi overskudd og ble drevet for skattyters regning og risiko.

Etter skatteklagenemndas vurdering var det ikke avgjørende at skattyter hadde unnlatt å levere pliktige skjemaer for personlig næringsdrivende sammen med selvangivelsen, eller på andre måter tidligere gitt uttrykk for at han oppfattet seg selv som næringsdrivende. Skatteklagenemnda uttalte at det avgjørende var hvorvidt aktiviteten skattyter har utøvet etter en helhetsvurdering fremsto som virksomhet i skattemessig forstand.

Aksjeinntekt eller virksomhetsinntekt

Enterprise AS har som formål å kjøpe, selge, utvikle og forvalte eiendom, i tillegg til å eie aksjer. Skattekontoret avholdt ettersyn hos selskapet for inntektsåret 2009. Kontrollen var avgrenset til å gjelde fritaksmetoden.

Selskapet hadde en svært aktiv rolle i Timeshare AS som utviklet og solgte leiligheter i Syden.

Sammen med den andre aksjonæren solgte Enterprise alle aksjene i Timeshare i 2000. Kjøpesummen ble oppgjort kontant. I forhandlingene om salget ønsket Enterprise en skjevdeling av vederlaget siden selskapet hadde vært svært aktivt, både i

³ Utv. 2005 side 1085.

⁴ Utv. 2003 side 33.

utviklingen av Timeshares virksomhet og i salget av aksjene. Den andre aksjonæren var kun finansiell investor. Vederlaget ble fordelt etter eierandel, men det ble inngått en avtale om at dette skulle fordeles på en mer rettferdig måte senere.

Ni år senere, dvs. i 2009, lyktes det Enterprise å forhandle frem en omfordeling av vederlaget slik at selskapet mottok ytterligere 35 MNOK fra den andre selgeren. I selvangivelsen behandlet selskapet denne inntekten som salg av aksjer innenfor fritaksmetoden.

Skattekontoret var ikke umiddelbart enig i vurderingen, og fattet vedtak om endring av ligningen. Etter skattekontorets oppfatning kunne ikke inntekten klassifiseres som aksjeinntekt, men måtte anses som inntekt av virksomhet i 2009. Subsidiært hevdet skattekontoret at hvis inntekten skulle klassifiseres som gevinst ved salg av aksjer, måtte innvinningen anses å ha skjedd ved aksjesalget i 2000. Fritaksmetoden ville derfor ikke komme til anvendelse.

Ligningen ble påklaget til skatteklagenemnda.

Selskapet forklarte at Enterprise helt fra midten av 1970-tallet hadde vært involvert i utviklingen av timesharekonseptet. Dette hadde vært et svært omfattende og krevende oppdrag, hvor selskapet selv hadde hatt mange og lange prosesser med lokale planmyndigheter i Syden. Fra oppstarten på 70-tallet var Enterprise eneaksjonær i Timeshare. Flere utbygginger medførte imidlertid en betydelig økonomisk ekspansjon, og Enterprise fant det derfor fornuftig å trekke inn en finansiell partner. Halvparten av aksjene i Timeshare ble derfor solgt i 1987.

Gjennom hele perioden som aksjonær var Enterprise den aktive parten. Selskapet foresto bygging, salg og hadde all løpende kontakt med ulike myndigheter, mens den finansielle investoren kun hadde en passiv rolle. Enterprise sine innsatsfaktorer ble anerkjent av den passive aksjonæren, og sistnevnte oppnådde i forbindelse med salget en svært god avkastning på sin investering. Det var derfor en forutsetning at Enterprise skulle godtgjøres en ytterligere del av vederlaget. Det tok likevel mer enn ni år før deler av vederlaget faktisk ble omfordelt og overført.

Selskapet hevdet at inntektene utvilsomt stammet fra et aksjesalg som ble innvunnet

og tidfestet i 2009 slik at disse måtte omfattes av fritaksmetoden.

Saken ble behandlet av skatteklagenemnda i utvidet avdeling. Det var enighet om at inntektene tilfalt Enterprise på grunn av innsatsen med utviklingen og salget av eiendommene i Syden, samt den etterfølgende innsatsen med salget av aksjene i Timeshare. Inntektene måtte dermed anses vunnet ved aktiviteten i Enterprise i 2000 og tidligere år.

Da den etterfølgende omfordelingen av vederlaget skyldtes Enterprise sin aktivitet i prosjektet, uttalte skatteklagenemnda at det mest nærliggende ville være å klassifisere inntekten som vunnet ved virksomhet.

At en fordel omfattes av skattelovens inntektsbegrep, er ikke tilstrekkelig for å iverksette skattlegging. Et hovedvilkår for skattlegging er at fordelene er innvunnet⁵. Innvinningsbegrepet er knyttet til overgangen fra en inntektsmulighet til en faktisk inntekt. Et skattemessig utgangspunkt er at kun endelig oppptjente inntekter skattlegges, mens rene inntektsmuligheter ikke beskattes. Virksomhetsinntekter skal tidfestes til det år skattyteren får en ubetinget rett til ytelsen, dvs. i 2009.

Klassifiseringen var uten betydning for resultatet

Etter nemndas vurdering måtte disse inntektene enten klassifiseres som inntekt vunnet ved virksomhet, eller som inntekt vunnet ved realisasjonen av aksjene.

Nemnda uttalte videre at dersom inntekten skulle anses å være vunnet ved aksjer, måtte den uansett anses å være innvunnet ved aksjesalget i 2000. I denne forbindelse viste nemnda til lagmannsrettsdommen vedrørende Agder Energi⁶, hvor et tilleggsvederlag ble utbetalt selgerne to år etter at aksjesalgskontrakten ble inngått. I dommen prosederte en del kommuner på at det ikke var noe til hinder for at man kunne operere med flere innvinningstidspunkter for samme transaksjon. Dette bestred staten og fikk støtte fra lagmannsretten. Ved realisasjon av aksjer må det fastsettes ett innvinningstidspunkt som avgjør om gevinsten er skattepliktig eller ikke.

Skatteklagenemnda viste til at de selgende aksjonærene allerede ved overdragelsen i 2000 hadde en felles forståelse om at vederlaget skulle fordeles på en annen måte

enn i forhold til antall aksjer. Usikkerheten om fordelingen førte imidlertid til at tilleggsutbetalingen på 35 MNOK først kunne tidfestes på det tidspunktet beløpet ble avtalt, og det dermed oppsto en rett for Enterprise til å få beløpet utbetalt.

Nemnda bemerket forøvrig i korte trekk at det for selskapet ikke ville ha skattemessig betydning om inntekten ble ansett som virksomhetsinntekt eller gevinst ved salg av aksjer, da tilleggsvederlaget på 35 MNOK uansett ikke kunne anses omfattet av fritaksmetoden.

Hvordan sikre tilstrekkelig bevis i skjønnssaker

Quick vask er et enkeltpersonforetak som eies og drives av Kari. Virksomheten driver med bilpleie som bilvask, polering og dekkskift, samt klargjøring av biler for bilforretninger. Virksomheten drives fra leide lokaler og består av et kontor, en stor vaskehall og en poleringshall.

Quick vask har åpent mandag til fredag mellom klokken 08.00 og 17.00, lørdag mellom klokken 09.00 og 16.00 og har stengt på søndager.

Antall ansatte har variert i løpet av året. Kari forklarte at bilvask er tungt arbeid. Det er derfor ikke alle som egner seg for denne typen arbeid og det fører til at det er hyppige utskiftninger av ansatte. Kari kunne ikke huske hvem som hadde vært ansatt og i hvilke perioder de hadde vært ansatt. Hun har også selv vært fraværende fra virksomheten i lange perioder. I disse periodene har det vært flere daglige ledere. På forespørsel husket Kari kun to av navnene til de ansvarlige, hvorav den ene var der på praksisplass fra NAV. Under ett av sine utenlandsopphold hadde hun fått informasjon om driften via telefon, og mente at



BILPLEIE: Virksomheten driver med bilpleie som bilvask, polering og dekkskift, samt klargjøring av biler for bilforretninger.

⁵ Skatteloven § 10–31, jf. § 5–1.

⁶ Urv. 2009 side 8.

hun gjennom dette hadde full kontroll også i de periodene hun var fraværende.

Det forelå skjønnsadgang

Under bokettersynet ble det raskt konstatert at store deler av omsetningen ikke var innberettet verken skatte- eller avgiftsmessig.

Det forelå svært lite informasjon om virksomhetens inntektsside. Umiddelbart var det lett å konstatere skjønnsadgang både for skatte- og avgiftsfastsettelsen, men svært vanskelig å bygge opp et forsvarlig skjønn over inntektenes størrelse. Forholdet ble ansett som grovt og det var derfor viktig at skjønnet ikke ble satt for lavt. Videre var det viktig at skjønnsutøvelsen ble tilstrekkelig sannsynliggjort for å kunne ilegge skjerpet tilleggsatt. Erfaringsmessig har mange ansatte i bransjen ikke lovlig opphold i Norge. Det kan derfor ofte være vanskelig å identifisere alle ansatte.

Regnskapspålegg

Quick vask hadde også tidligere vært undergitt en såkalt undersøkelseskontroll hvor fokus var å vurdere hvorvidt virksom-

heten fulgte bokføringslovens krav. Undersøkelseskontrollen var adskillig mindre omfattende enn bokettersynet og hadde resultert i bokføringspålegg som følger:

- Virksomheten må innarbeide en fast rutine for når det tas ut elektronisk journal/summeringsstrimmel fra kassaapparatet, f.eks. daglig, ukentlig eller i et annet hensiktsmessig tidsintervall. Elektronisk journal/summeringsstrimlene må oppbevares på en betryggende måte⁷.
- Virksomheten må telle kassabeholdningen daglig og sammenholde denne daglig med dokumentasjonen av kontantsalg (z-rapporter). Det skal utarbeides dagsoppgjør som skal dateres og det skal fremgå hvem som har forestått avstemningen og eventuelle avvik skal forklares⁸.
- Virksomheten må sørge for at timebestillingsbøkene inneholder både tidspunkt for utførelsen av tjenesten og kundens navn⁹.

7 Bokføringsforskriften av 01.12.2004 § 5-3-2.

8 Bokføringsforskriften av 01.12.2004 § 5-3-3.

9 Bokføringsforskriften av 01.12.2004 § 8-4-2.

Quick vask hadde ikke innrettet regnskapet sitt etter bokføringspåleggene og skattekontoret varslet om tvangsmulkt for å få skattyter til å innrette regnskapene korrekt.

Hvordan bygge opp skjønn?

For å fremskaffe tilstrekkelig bevis i en sak om tilleggsatt og -avgift måtte kontrollørene finne en egnet metode for å fastsette inntektene. Kontrollørene valgte da å:

- Observere antall kunder og hvilke/hvor mange salg som ble registrert på kassaapparatet.
- Utføre observasjonene på et representativt utvalg ukedager og tidspunkt, fra innsiden ved kassa og fra utsiden.
- Kontrollere kassaapparatets innstillinger i forhold til soft- og hardware.

I foreliggende sak ble det foretatt en observasjon ute, to observasjoner inne og tre observasjoner hvor kontrolløren vekselvis har sittet ute og inne.

I bilpleiebransjen varierer omsetningen avhengig av vær og sesong. Enkelte perioder er det f.eks. mye dekkskift, mens det i andre perioder kan være en spesiell type

Could YOU represent us in Norway?

We are a global association of leading international accounting firms, and we are looking for a like-minded firm to represent us in Norway.

Ranked 9th globally, we have 92 firms in 66 countries and are well known for our highly selective recruitment process.

Our existing member firms' clients have an increasing need for advice in Norway; so if your firm is a quality focused, full service, internationally experienced accounting firm and you are interested in serving clients' international needs – contact:



Liza Robbins
CEO

Morison International

e: lrobbins@morisoninternational.com t: +44 207 638 4005

www.morisoninternational.com



vær som gjør at omsetningen er lavere eller høyere enn normalt. For å ta hensyn til slike vær- og sesongsvingninger ble observasjonene foretatt på forskjellige ukedager i både sol og regn, og spredt over en lengre tidsperiode.

Virksomheten hadde både privatkunder og firmakunder. Privatkundene betalte kontant, mens firmakundene ble fakturert. Kari har opplyst at hun selv som daglig leder noterte oppdragene fra firmakundene fortløpende i en egen timebok for hver enkelt kunde og fakturerte dem månedlig i etterkant. De fleste av firmakundene er bilfirmaer som ligger i nærområdet. For disse kundene utfører virksomheten for det meste klargjøring/polering av nye og brukte biler. Flere av disse bilene blir stående hos Quick vask i flere dager, og de ansatte jobber på disse innimellom arbeidet for de private kundene. Fakturadatoen blir da satt til den dagen bilen er klar for levering til kunden.

Under observasjonene både ute og inne noterte kontrollør Frantz hvor mange kunder som kjøpte tjenester av virksomheten. Frantz observerte at det ble arbeidet med bilene, f.eks. utvendig og/eller innvendig vask. Disse observasjonene ble så kontrollert mot virksomhetens z-rapporter, timebøker/kundebøker og mot utgående fakturaer. De av bilene som ble funnet i timebøkene/kundebøkene, enten på observasjonsdagen eller påfølgende dager, eller de bilene som ble funnet i utgående fakturaer for perioden, ble ansett å tilhøre kredittkundene.

Ved observasjonene ble det avdekket at klokkeslettet på kassaapparatet var stilt inn ca. en time senere enn reell tid. Videre kom det frem at virksomheten ikke registrerte all kontantbetaling fra kunder på kassaapparatet, selv ikke engang da kontrolløren sto ved siden av og observerte. Betalingen fra noen av kundene ble derfor holdt utenfor virksomhetens regnskap, og ble heller ikke oppgitt på innsendte omsetningsoppgaver.

Det viste seg også at z-rapporten ble kjørt ut to timer før stengt tid og inntektsføringsen ble da selvfølgelig ikke korrekt.

Kredittomsetningen ble deretter kontrollert mot innhentede leverandørspefisikasjoner fra de største fakturakundene.

Skjønnsutøvelsen

Kontrollør Frantz sto for langt unna til å se nøyaktig hvilken behandling bilene hadde gjennomgått, men på bakgrunn av tidsforbruket ble det lagt til grunn at bilene var blitt vasket både utvendig og innvendig, og støvsuget. Noen biler hadde også blitt polert. For å estimere inntektene brukte nemnda virksomhetens prisliste, og beregnet et gjennomsnitt av de vanligste tjenestene.

Regnskapene var ikke til å stole på, og nemnda la til grunn at Kari ikke kunne høres med at det kun var på observasjonsdager hun hadde unnlatt å oppgi kontantinntekter.

Nemnda tok utgangspunkt i virksomhetens åpningsdager som var mandag til og med lørdag. Det ble også opplyst at virksomheten ikke hadde stengt i ferieperioder. Antall åpningsdager ble kontrollert, og det ble innrømmet et skjønsmessig fradrag for dager med svært lav omsetning.

Tilleggsskatt

På bakgrunn av ovennevnte ble det konkludert med at det var bevist utover enhver rimelig tvil at det var unndratt omsetning og et minimums omfang av denne. Tilleggsskatt/skjerpet tilleggsskatt ble ilagt med tilsammen 60 %, og tilleggsavgift med tilsvarende proSENTSATS.

Aksjer som vederlag for arbeid

Tråbilen AS drev med salg av bruktbiler. Selskapet hadde betydelige økonomiske problemer, og styringen av driften var mangelfull. Det ble i slutten av 2007 tatt flere skritt i et forsøk på å redde selskapet, blant annet ved konvertering av fordringer til aksjekapital og en rettet emisjon mot aksjonærene. Selskapet så i tillegg behov for å innhente profesjonell organisatorisk hjelp. Herr Flinck hadde fra tidligere omfattende erfaring med opprydding i små og mellomstore selskaper, og sa seg villig til å bli arbeidende styreformann i Tråbilen. Det ble ikke avtalt honorar for hans bistand, men han krevde at 1/3 av aksjene vederlagsfritt skulle overføres til hans to barn. Aksjonærene aksepterte dette kravet, og overførte totalt 10 000 aksjer pålydende kr 100 til barna.

I vedtak fra skattekontoret ble fordelene ved aksjeervert ansett skattepliktig som lønn. Ved beregning av fordelens størrelse ble emisjonskursen på kr 100 pr. aksje lagt til

grunn, og skattyters inntekt ble forhøyet med 1 MNOK.

Aksjene var ikke verdiløse

Ligningen ble påklaget til skatteklagenemnda. Skattyter var enig i at en eventuell fordel måtte anses som lønn, men anførte at aksjene var verdiløse på ervervs-tidspunktet. Ved en fusjon i 2009 ble selskapet verdsatt til 2,5 MNOK, og det måtte være innlysende at verdien på dette tidspunktet var vesentlig høyere enn på ervervs-tidspunktet for aksjene, blant annet på bakgrunn av at selskapet for første gang på mange år hadde overskudd. Det var for øvrig en betydelig korrespondanse mellom skattekontoret og skattyter i forkant av vedtaket i skatteklagenemnda. Det ble blant annet fremlagt en verdsettelse, utarbeidet i ettertid, som viste at verdien på overtakelsestidspunktet for aksjene var kr 0, selv om selskapet hadde positiv egenkapital på kr 900 000.

Skatteklagenemnda fant ikke å kunne tillegge den fremlagte vurderingen for verdien på overtakelsestidspunktet særlig vekt. Denne var basert på historiske tall fra 2003 til 2007, men tok ikke høyde for en betydelig ekstraordinær kostnad for ett av årene. Det gjennomsnittlige driftsresultatet som dannet utgangspunkt for verddivurderingen, var derfor ikke korrekt.

Emisjonskursen i forkant av aksjeoverdragelsen på kr 100 kunne heller ikke legges til grunn. Emisjonen var rettet mot eksisterende aksjonærer, og kursen kunne derfor være påvirket av aksjonærenes ønske om å redde sine tidligere investeringer eller deler av disse.

Selskapet hadde på overtakelsestidspunktet en egenkapital pr. aksje på kr 30. Denne egenkapitalen besto av likvider og lett omsettelige aktiva hvor det også kunne foreligge merverdier. Den regnskapsmessige egenkapitalen var derfor etter nemndas oppfatning en nedre grense for verdien. I forkant av fusjonen i 2009 solgte barna aksjene for kr 50 pr. aksje. I begynnelsen av 2009 forsøkte skattyter å erverve aksjer i selskapet for kr 60 pr. aksje, men lyktes ikke. Ingen av disse hendelsene kunne isolert sett benyttes som parameter for å fastsette verdien på overtakelsestidspunktet, men var en indikasjon på at selskapet ikke var verdiløst. Skatteklagenemnda foretok i tillegg en konkret verddivurdering basert på prinsippene i den fremlagte verdsettelsesmodellen, men med en forutsetning om at fremtidige prognoser skulle

tillegges større vekt enn historiske tall. En forsiktig vurdering, hvor det også ble tatt hensyn til at regnskap og bokføring var beheftet med feil og mangler, indikerte en verdi pr. aksje på overtakelsestidspunktet på kr 40. Det hefter naturlig nok alltid noe usikkerhet ved verdsettelse av aksjer, og skatteklagenemnda fant derfor at verdien kunne fastsettes noe lavere enn beregningene indikerte. Etter et forsiktig skjønn hvor det både ble tatt hensyn til den faktiske egenkapitalen og beregningene av aksjeverdien, fant skatteklagenemnda at verdien kunne fastsettes til kr 35 pr. aksje. Den skattepliktige fordelten ble derfor nedsett til kr 350 000.

Fastsettelse av inngangsverdi på arvede aksjer

Tannlege Skrekken etablerte i 1999 Rotfylling AS, hvor hun og ektefellen var aksjonærer med 50 % hver. Ektefellen døde i desember 2002. Ekteparet hadde felleseie, og skattyter ble sittende i uskiftet bo. Virksomheten ble drevet videre av Fru Skrekken til innmaten i Rotfylling ble solgt i januar 2005 for 3,5 MNOK. Av salgssummen vedrørte 1,5 MNOK lokaler, inventar og utstyr, mens det resterende beløpet på 2 MNOK i henhold til avtalen var betaling for goodwill. Etter at forpliktelsene var oppgjort, ble selskapet likvidert. Ved likvidasjonen ble det utbetalt 2,5 MNOK til skattyter, som i selvangivelsen ble tatt med som vederlag for realisasjon av aksjer.

Inngangsverdien på de aksjene skattyter hadde eid siden stiftelsen var kr 800 000, mens inngangsverdien på de arvede aksjene ble påstått å være 2 MNOK, som tilsvarte omsetningsverdien på arvetidspunktet. Inngangsverdien ble basert på eiendelenes omsetningsverdi redusert med påhvilende gjeld, netto 1,5 MNOK, og goodwill på 2,5 MNOK. Tapet ved likvidasjonen av Rotfylling ble beregnet til kr 300 000.

Skattyter ble varslet om endring av ligningen. Etter en omfattende korrespondanse fattet skattekontoret vedtak om at den anførte verdien på de arvede aksjene ikke kunne legges til grunn. Det forelå uten tvil merverdier utover de bokførte, men ikke av en slik størrelse som skattyter anførte. Skattekontoret fant etter en konkret vurdering at den samlede goodwillen i virksomheten kunne fastsettes til 1 MNOK. Inngangsverdien på de arvede aksjene ble fastsett til 1,25 MNOK, og gevinsten ved realisasjonen til kr 450 000.

Var det skjønnsadgang?

Ligningen ble påklaget til skatteklagenemnda og Fru Skrekken fremla en omfattende redegjørelse med beregninger. For å kunne fravike de fremlagte beregningene måtte nemnda sannsynliggjøre at disse ikke var korrekte, og at det dermed forelå adgang til å fastsette goodwillen ved skjønn.

Skatteklagenemnda bemerket innledningsvis at sakens spørsmål gjaldt fastsettelse av inngangsverdien på 50 % av aksjene som ble ervervet ved arv etter ektefellens død i 2002. Arv etter ektefelle er ikke arveavgiftspliktig. Spesialbestemmelsen om begrenning av inngangsverdien i skatteloven § 9-7 kom ikke til anvendelse, og inngangsverdien for de arvede aksjene skulle derfor settes til omsetningsverdien på dødsfallstidspunktet.

Inntektene kom nå fra utleievirksomhet

Det forelå ingen objektiv verdivurdering på dette tidspunktet, og skattyter måtte derfor i utgangspunktet kunne påvise eventuell goodwill og størrelsen av denne. Den påståtte verdien ble basert på salget av innmaten mer enn to år i ettertid. Dette salget skjedde mellom uavhengige parter, og representerte derfor et armlengdeprinsipp. Forskjellen i beregningene av goodwill på salgstidspunktet og dødsfallstidspunktet skyldtes nedgang i EBITDA¹⁰. Denne nedgangen førte til at goodwillverdien ble oppjustert fra 2 MNOK på salgstidspunktet til 2,5 MNOK på dødsfallstidspunktet. Det ble fremlagt en vurdering, utarbeidet i ettertid, som bekreftet denne verdiberegningen. Nedgangen i fortjenesten fra tannlegevirksomheten kunne forklares ved at en av utøverne var død. Virksomhetens inntekter kom etter dødsfallet i større grad fra utleie av lokaler.

Skatteklagenemnda kunne ikke legge beregningsmetoden som var basert på en etterfølgende hendelse, til grunn. Skattyter hadde heller ikke lagt frem øvrig dokumentasjon som kunne sannsynliggjøre omsetningsverdien. Nemnda fant derfor at verdiene måtte fastsettes ved et konkret skjønn basert på de opplysningene om tidligere drift og fremtidige prognoser som forelå på dødsfallstidspunktet. Nemnda var i tvil, men fant ikke grunnlag for å fravike skattekontorets vurderinger i innstillingen om at verdien av lokalene, inventaret og utstyret kunne fastsettes i samsvar med

skattyters påstand. Det springende punktet ble derfor den anførte goodwillverdien.

Goodwill i tannlegevirksomhet

Ved vurderingene av goodwillens størrelse la nemnda vekt på følgende momenter:

I en tannlegepraksis vil det ofte foreligge et tillitsforhold mellom tannlegen og pasientene. Verdien av en praksis vil derfor i vesentlig grad være avhengig av at den tidligere virksomhetsutøveren fortsetter arbeidet etter en overdragelse av virksomheten. I henhold til høyesterettspraksis¹¹ skal det ses bort fra personavhengig goodwill. Den skattemessige goodwillen vil derfor måtte fastsettes til det beløpet en uavhengig kjøper ville betalt i tillegg til verdien av eiendelene. Goodwillen ville da representere verdien av å videreføre en igangværende innarbeidet virksomhet kontra å starte en ny. Ved overtakelse av en igangværende virksomhet vil kjøperen også få tilgang til f.eks. pasientkartotek.

I tillegg til tannlegepraksisen eide Rotfylling også lokaler som ble leid bort til andre tannleger. Denne utleien ga en viss avkastning, og de langvarige leiekontraktene ville selvfølgelig være av verdi for en kjøper. Skatteklagenemnda la likevel til grunn at den merverdien en kjøper ville betalt for lokalene, ikke kunne anses som skattemessig goodwill, men måtte tas hensyn til ved verdsettelsen av eiendelene.

Innen enkelte liberale yrker eksisterer det bransjenormer eller bransje anbefalinger for prisingen ved overdragelse av virksomheter. En verdsettelsesmetode er at goodwillen settes til 35 % av brutto omsetning fratrukket utgifter til tekniker, tenner, gull og lignende. Med utgangspunkt i regnskapene for 2001 og 2002 ville en slik beregningsmetode gi en goodwillverdi i selskapet på ca. 1,3 MNOK. Nemnda ønsket likevel ikke å legge avgjørende vekt på denne verdsettelsesmetoden, men den var ett av flere momenter som ble tatt med i vurderingene. Nemnda måtte i tillegg selvfølgelig også se hen til goodwillvurderingen ved det etterfølgende salget, men fant ingen indikasjoner på negative hendelser som kunne tilsa at goodwillverdien var blitt redusert i den angjeldende perioden.

Etter en totalvurdering fant skatteklagenemnda at virksomhetens samlede goodwill kunne fastsettes til 1,5 MNOK, dvs.

¹⁰ Selskapets totale driftsinntekter redusert med driftskostnader eksklusiv avskrivning.

¹¹ Paulsen-dommen, Utrv. 2000 side 722; Alst-dommen, Utrv. 2001 side 740; Skogli-dommen, Utrv. 2008 side 1537.

kr 500 000 høyere enn skattekontoret la til grunn i sitt vedtak. For skattyter førte denne forhøyelsen til at inngangsverdien på de arvede aksjene ble forhøyet med kr 250 000. Den korrigerte gevinsten ved likvidasjonen av Rotfylling ble beregnet til kr 200 000.

Idrettsanlegg – skattefri institusjon

Friskus Sportsanlegg AS driver alle Friskus Idrettsforenings idrettsanlegg som består av ishall, håndballhall, garderobeanlegg, kunstgressbane og gressbane.

Skille mellom anleggsdrift og idrettsaktiviteter

Friskus Sportsanlegg ble stiftet for å få et klarere skille mellom drift av anlegg og idrettsaktivitetene. Foreningen eier 100 % av aksjene i selskapet. Idrettsaktiviteten organiseres gjennom gruppene Friskus Fotball IF, Friskus Håndball IF, Friskus Idrettsskole IF og Friskus Isdans IF. Foreningen har ca. 1700 medlemmer.

Friskus Sportsanlegg ble ansett skattepliktig for inntektsårene 2008 og 2009. Ligningene ble påklaget, men skattekontoret konkluderte med at selskapet drev med erverv, forvaltning og utleie av fast eiendom. At eiendommene ble benyttet til idrett, som i mange sammenhenger er av samfunnsbyggende og allmenntilgjengelig karakter, kunne etter skattekontorets oppfatning likevel ikke likestilles med ikke-erhvervsmessig utleie¹².

Skattekontorets vedtak ble påklaget til skatteklagenemnda.

Aksjeselskaper skal generere inntekter for eierne

Skatteklagenemnda viste innledningsvis til at aksjeselskaper er skattepliktige¹³. Skatte- loven § 2–32 første ledd oppstiller et unntak for selskap eller innretning som ikke har erverv til formål.

Formålsvurderingen avgjøres ut fra en konkret helhetsvurdering. Sentrale momenter er selskapets vedtekter, organisering og den faktiske virksomheten som blir utøvet.

Det følger av selskapets vedtekter at formålet er erverv, utvikling, utbygging, drift og utleie av idrettsanlegg for nasjonal og lokal idrettsutøvelse. Selskapet skal kunne engasjere seg i andre kommersielle selskaper for å skaffe midler til å finansiere den primære

virksomheten. Det følger videre av vedtektene at virksomheten ikke har til formål å skaffe eierne økonomisk utbytte. Et eventuelt overskudd skal anvendes til investeringer, drift, vedlikehold og utvikling av idrettsanleggene.

Etter skatteklagenemndas oppfatning inneholdt vedtektene klare ervervsmessige elementer. De ga likevel klart uttrykk for at formålet med virksomheten ikke var å skaffe økonomisk utbytte for aksjonærene, men derimot å sikre driften av idrettsanleggene. Selskapets vedtekter trakk etter dette ikke entydig i retning av verken skattefrihet eller skatteplikt.

Dersom et aksjeselskap har annet formål enn økonomisk utbytte for eierne, skal vedtektene inneholde bestemmelser om dette¹⁴. I tillegg til vedtektenes bestemmelse om anvendelse av overskudd, inneholdt disse også en bestemmelse om anvendelse av overskudd ved oppløsning. Eventuelt overskudd ved oppløsning kunne ikke deles ut som utbytte, og eiendelene ville ikke tilfalle eierne. Dette var etter skatteklagenemndas oppfatning elementer som trakk i retning av skattefritak. Vedtektsbestemmelsene utelukket likevel ikke et ervervsmessig formål dersom selskapet genererer en ikke ubetydelig kapitaloppbygging, og virksomheten klart blir utøvet med henblikk på overskudd. At selskapet eies av en idrettsforening som gjennom sin virksomhet realiserer et allmenntilgjengelig formål, eller at virksomheten ville vært skattefri hvis den hadde vært drevet av eierforeningen selv, er ikke av betydning. Nemnda viste i denne forbindelse til Ernst G. Mortensen II-dommen¹⁵. Etter nemndas oppfatning trakk derfor heller ikke selskapets oppbygging og organisering entydig i retning av verken skattefrihet eller skatteplikt. Det avgjørende for skatteklagenemnda ville etter dette være hvordan selskapet i praksis hadde drevet sin virksomhet.

Nemnda viste til Lignings-ABC¹⁶ der det fremgår at organisering og fremme av interesse for idrett er et ideelt formål som trekker i retning av skattefritak, selv om virksomheten er organisert som aksjeselskap og går med overskudd.

I denne saken var selskapets hovedaktivitet drift og vedlikehold av idrettsanlegg. Spørsmålet nemnda måtte ta stilling til var om selskapet gjennom driften og utleien

faktisk tilgodeså et ideelt og ikke-erhvervsmessig formål, eller om selskapet utøvet alminnelig ervervsmessig utleievirksomhet.

Etter skatteklagenemndas syn kunne selskapet i utgangspunktet ikke identifiseres med den virksomheten som ble utøvet av idrettslagene som leietakere. Formålet og den faktiske virksomheten var å drive og forvalte en bygningsmasse stilt til disposisjon for ulike leietakere mot et vederlag. Nemnda kunne ikke se at dette skilte seg vesentlig fra annen type utleievirksomhet med et ervervsmessig formål.

Selskapets inntekter kom fra utleie av de ulike anleggene, hovedsakelig til grupper tilknyttet Friskus Idrettsforening, men også fra eksterne leietakere som skoler, barnehager og bedriftsidrettslag.

Selskapet gikk med overskudd

Regnskapene viste en årlig omsetning på ca. 7 MNOK. Driftsresultatene for de aktuelle årene var mellom ca. kr 1000 og kr 350 000. Etter skatteklagenemndas oppfatning var overskuddet marginalt for et selskap med en omsetning i denne størrelsesorden. Nemnda viste videre til at selskapet årlig mottok ca. 1,5 MNOK i offentlig støtte.

Selskapets økonomiske aktivitet hadde et ideelt formål

Etter nemndas vurdering valgte selskapet gjennom utleieaktiviteten å leie ut til idrettslag- og foreninger fremfor kommersielle aktører. Skatteklagenemnda kom derfor til at selskapets økonomiske aktivitet ikke siktet mot et ervervsmessig formål, men et ideelt formål om å fremme utøvelse av idrett på alle plan og i en bred del av befolkningen.

Ut fra en samlet vurdering av selskapets vedtekter, oppbygging og faktiske virksomhet, konkluderte skatteklagenemnda med at selskapet ikke hadde erverv til formål, og ble skattefritt etter skatteloven § 2–32 første ledd.

Avskjæring av underskudd etter skatteloven § 14–90

Vikar AS kjøpte alle aksjene i Kontorstøtte AS i 2006. Vikar var en del av et konsern som ekspanderte kraftig i årene før og etter oppkjøpet. Konsernet hadde begrenset kapasitet på kontorstøtte- og regnskapsfunksjoner på oppkjøpstidspunktet.

Kontorstøtte ble stiftet i 1997. Selskapet drev virksomhet innen regnskaps-, kontor-

12 Skatteloven § 2–32 første ledd.

13 Skatteloven § 2–2 første ledd bokstav a.

14 Aksjeloven § 2–2 annet ledd.

15 Urv. 2003 side 999.

16 Lignings-ABC 2012/13 side 1082 pkt. 3.4.16.

støtte-, og vikartjenester. Selskapet hadde økning i antall ansatte og omsetning frem til 2003, da selskapet hadde 170 ansatte og 100 MNOK i omsetning.

Virksomheten var under avvikling

Selskapet gikk senere år med betydelige underskudd og mottok overføringer fra eierne frem til oppkjøpet i 2006. Kontorstøtte hadde pr. 1. januar 2006 et fremførbart underskudd på 180 MNOK, mens antall ansatte på oppkjøpstidspunktet var 50. Antall ansatte ble ytterligere redusert i etterfølgende år, og var 25 i 2010.

Det fremførbare underskuddet ble utnyttet gjennom konsernbidrag fra Vikars søsterselskaper i perioden 2006 til 2010.

Skattekontoret var av den oppfatning at underskuddet i Kontorstøtte pr. 1. januar 2006 måtte avskjæres med hjemmel i skatteloven § 14–90. Etter en samlet vurdering kom kontoret til at det ikke var bedriftsøkonomiske hensyn som var hovedbegrunnelsen for Vikars oppkjøp av Kontorstøtte, men derimot muligheten for utnyttelse av skatteposisjonen.

Vedtaket ble påklaget til skatteklagenemnda. Kontorstøtte anførte at oppkjøpet var motivert ut fra en generell oppkjøpsbasert vekststrategi, synergieffekter og behov for å styrke kontorstøttetjenestene.

Skatteklagenemnda viste innledningsvis til at skatteloven § 14–90 innebærer at skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost, skal falle bort dersom det er sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motivet for transaksjonen og skatteposisjonen representerer en skattefordel.

Det var ikke tvilsomt at det fremførbare underskuddet var en skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost, og selskapet fikk også endret eierforhold som følge av fusjon, fisjon eller annen transaksjon. Skatteklagenemnda måtte derfor vurdere de forretningsmessige motivene for oppkjøpet sett i forhold til skattemotivet.

Det fremgår av forarbeidene at det er tilstrekkelig med sannsynlighetsovervekt ved vurderingen av de forretningsmessige motivene opp mot skattefordelene, og at kra-

vene til de forretningsmessige motivene vil være tyngre jo større skattefordelen er¹⁷.

Ingen forretningsmessig begrunnelse

Nemnda pekte også innledningsvis på at det foreligger svært begrenset rettspraksis knyttet til skatteloven § 14–90 og enda mindre praksis knyttet til saker med igangværende virksomhet.

Skatteklagenemnda bemerket at vekststrategi i seg selv neppe var tilstrekkelig som forretningsmessig begrunnelse for å erverve et selskap med et såpass betydelig underskudd.

Nemnda vurderte i hvilken grad Vikar-konsernets øvrige selskaper kunne øke sitt salg og fortjeneste gjennom å styrke tilgangen til Kontorstøttes tjenester. Skattekontoret anmodet flere ganger om at Vikar sannsynliggjorde synergier, kryssalg etc., men uten at det innkom noen forsøk på å påvise slike virkninger. Etter skatteklagenemndas oppfatning hadde selskapet ikke i

17 Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) pkt. 6.5.7.4.



IFR Academy

International Financial Reporting Academy

Et opplæringstilbud i IFRS (IAS)

Kursstart:
15. april 2013

Sted:
Oslo

Påmeldingsfrist:
2. april 2013

For mer informasjon
og påmelding:
regnskapsstiftelsen.no

IFRS ikke bare for børsnoterte selskaper!

Alle foretak i Norge kan velge å avlegge regnskap etter de internasjonale regnskapsstandardene (IFRS/IAS).

Opplæringsprogrammet holder et høyt faglig nivå og gir deltakerne en inngående forståelse for de internasjonale regnskapsstandardene og hvordan disse skal brukes.

Kurset går over syv dager. De første seks dagene går i perioden april til juni. Den siste dagen, samt mulighet for ytterligere fordypning på fem dager, går høsten 2013.



Norsk RegnskapsStiftelse

I samarbeid med:

ERNST & YOUNG
Quality In Everything We Do

Deloitte.

pwc

tilstrekkelig grad påvist synergier og/eller kryssalg.

Kontorstøtte hadde 50 ansatte på oppkjøpstidspunktet, men svært lite annet av verdier og eiendeler. I årene etter overtakelsen ble antall ansatte i kontorstøttetjenesten halvert samtidig som Vikar-konsernet som helhet vokste kraftig. Etter nemndas oppfatning var dette en klar indikasjon på at overtakelsen av selskapet førte til en betydelig overkapasitet på disse tjenestene i forhold til konsernets behov. Nemnda pekte videre på at kompetansen var knyttet til et begrenset antall ansatte og at disse ikke representerte noen kritisk eller verdi-full kompetanse for kjøper. Verdien måtte

derfor sies å ha vært begrenset for Vikar og konsernet som helhet.

Skatteposisjonens nominelle verdi var 180 MNOK, noe som tilsvarte en skattebesparelse på ca. 50,4 MNOK. Skatteklagenemnda viste til at neddiskontering og usikkerhet rundt muligheten til anvendelse av skatteposisjonen ville føre til at den reelle verdien var lavere enn den nominelle. Nemnda tok ikke direkte stilling til skatteposisjonens reelle verdi, men fant at denne uten tvil var betydelig. Det fremgikk blant annet av Kontorstøttes årsberetning for 2006 at selskapet forventet å kunne utnytte det skattemessige underskuddet til fremføring ved konsernbidrag. Skatteposisjonen

ble forøvrig også fullt utnyttet i årene 2006 til 2010.

Skatteklagenemnda konkluderte med at oppkjøpet var overveiende skattemessig motivert. Det fremførbare underskuddet på 180 MNOK ble derfor avskåret etter skatteloven § 14–90.

Tilleggsskatt ble ilagt.

Tidfesting av innbetalt pensjonspremie

Skatteklagenemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter behandlet nylig et spørsmål om tidfesting av pensjonspremier, som kan være av interesse for de som har premieinnbetalinger til ulike pensjonsordninger.

Dette er også et tidsaktuelt spørsmål, idet skatteloven har en særskilt tidsfrist knyttet til innbetalinger av pensjonspremier (31. mars). Spørsmålet som var til behandling gjaldt tidfesting av innbetalt premie, og var i hovedsak knyttet til den særskilte regelen i sktl. § 6–46 fjerde ledd.

Faktum i saken

En skattyter krevde i selvangivelsen for inntektsåret 2010 fradrag for hele innbetalingen av pensjonspremier til et livsforsikringselskap. Innbetalingen ble foretatt i januar 2011 og gjaldt en ytelsespensjonsordning. Premien ble innbetalt på forskudd og kun 1/12 av premien gjaldt 2010, mens resten knyttet seg til 2011. Selskapet la til grunn at hele premien var oppfret og tidfestet i 2010 med henvisning til sktl. § 6–46 fjerde ledd.

Skattyters klage

Skattyters hovedargument for tidfesting til 2010 var at premien var innbetalt med endelig virkning innen tre-måneders fristen i sktl. § 6–46 fjerde ledd. Dette måtte oppfattes som en spesialregel for tidfesting. Det følger av første ledd i samme bestemmelse at det foreligger fradragsrett for pensjonspremier. Både tidfestings- og oppføringskravet var dermed oppfylt, og hele premien kunne derfor fradragsføres i 2010.

Slik selskapet tolket bestemmelsen var kravet til tidfesting for 2010 oppfylt ved at premiebeløpet var betalt innen tre måneder etter inntektsårets utløp. Dette gjaldt selv om premiebeløpet også omfattet store deler av 2011. Selskapet la dermed til grunn at sktl. § 6–46 fjerde ledd ga en gunstigere

tidfesting enn det som følger av de alminnelige tidfestingsreglene i sktl. § 14–2.

Skatteklagenemndas vedtak (2010–026SKN)

Spørsmålet i saken dreide seg hovedsakelig om tolkningen av sktl. § 6–46, men nemnda måtte også knytte noen bemerkninger til de vanlige tidfestingsreglene i sktl. § 14–2. Sktl. § 6–46 fjerde ledd har følgende ordlyd:

«(4) Fradrag kan kreves når premien, tilskuddet eller innskuddet etter første og annet ledd er endelig betalt til pensjonsordningen innen tre måneder etter utgangen av vedkommende inntektsår.»

Hovedregelen om fradrag følger av sktl. § 6–1 første ledd: