

osv. Slike generelle utgifter kan altså ikke inngå i kostnadsgrunnlaget for SkatteFUNN.

Ekstraordinære kostnader utløst av prosjektet og direkte knyttet til det, gir grunnlag for fradrag uten noen begrensninger så fremt det er tale om kostnader som er regnet opp i EUs gruppeunntaksforordning, jf. skatteforskriften § 16–40–6. Eksempler på dette er innkjøp av instrumenter, kjemikalier, materialer for øvrig, ulike tjenester, lisenser fra rettighetshavere osv. Har det vært nødvendig å leie tilleggslokaler for å gjennomføre prosjektet, inngår leien i kostnadsgrunnlaget. Det samme gjelder ekstraordinær administrativ støtte. Finansieringsutgifter som FoU-prosjektet har medført, kan også gi grunnlag for fradrag, se gruppeunntaksforskriften art. 31 femte ledd bokstav e og ligningspraksis. Er det tale om instrumenter som skal brukes i prosjektet og som har en restverdi ved prosjektavslutning, er det den årlige avskrivningen i samsvar med god regnskapskikk som kan kostnadsføres.

Skattyteren kan få fradrag for innkjøpt FoU. Det er ingen begrensninger her mht. hvilken timekostnad som betales for den innkjøpte FoU-innsatsen. Det er heller ikke noe vilkår at FoU-innsatsen finner sted i Norge. Det avgjørende er kun om prosjekteier er å anse som norsk skattyter. Ubetalt egeninnsats er ikke en kostnad, og

inngår derfor ikke i beregningsgrunnlaget for SkatteFUNN.

Et FoU-prosjekt kan føre til inntekter. Disse beskattes på vanlig måte, og kommer ikke til fradrag i kostnadsgrunnlaget ved beregning av SkatteFUNN-fradraget.

Om fremsettelse av krav på SkatteFUNN-fradrag

Den som har fått godkjent et SkatteFUNN-prosjekt, må gi årsrapport til Forskningsrådet og rapport ved avslutning av prosjektet. Ved manglende oppfyllelse av rapporteringsplikten kan godkjenningen trekkes tilbake.

Det er skattyter selv som må fremsette krav om SkatteFUNN-fradrag. Det gjøres i forbindelse med den årlige selvangivelsen på Skatteetatens skjema for fradrag i skatt for forskning og utvikling (RF-1053 b). Skjemaet er relativt enkelt og skal gi opplysninger om bl.a. hva slags FoU-prosjekt det er tale om, kostnader til egenutført og innkjøpt FoU og annen offentlig støtte som blir gitt til prosjektet. Skjemaet må underskrives av revisor som skal attestere kostnadene og bekrefte opplysningene om offentlig støtte. Kravet til revisorattestasjon gjelder selv om bedriften for øvrig ikke har plikt til å ha revisor.

Revisors attestasjon skal skje i samsvar med god revisjonsskikk. Det innebærer

bl.a. at revisor skal attestere at det er ført regnskap i samsvar med de reglene som gjelder for ordningen. I skatteforskriften § 16–40–8 er det fastsatt nærmere bestemmelser om dette. Der heter det bl.a. at det skal føres et eget prosjektrengskap og at det skal dokumentere både de beregnede og faktiske prosjektkostnadene. Videre skal prosjektrengskapet føres løpende gjennom året. Det må kunne fremlegges dokumentasjon av personell- og indirekte kostnader, herunder timelister pr. dag for FoU-personell, med opplysninger om navn på personen, antall timer og vedkommende årslønn. Bedrifter bør kontakte revisor tidlig, slik at korrekt prosjektrengskap føres helt fra begynnelsen av.

Ligningsmyndighetene behandler kravet om SkatteFUNN-fradrag på samme måte som andre sider av en skattyters selvangivelse. Det innebærer at de kan nekte fradrag hvis prosjektet ikke er en utgift til inntekts ervervelse, eller hvis det for eksempel mangler dokumentasjon på kostnader, eller kommer fremt at de som er oppført som prosjektmedarbeidere, i realiteten ikke har arbeidet på prosjektet. Ligningsmyndighetenes behandling av SkatteFUNN-krav følger ligningslovens bestemmelser. Forskningsrådet og ligningsmyndighetene har uten hinder av taushetsplikten som ellers gjelder, adgang til å utveksle informasjon.

Opphør av deltakerlignet selskap:

Tidspunkt for realisasjon av andeler

I vedtak av 26. juni 2012 (sak 2009-040SKN) tok skatteklagenemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter stilling til hvorvidt et deltakerlignet selskap var opphørt i 2009, slik at deltakernes andeler i selskapet skattemessig måtte anses å være realisert.

I så fall skulle det beregnes gevinst på andelene etter bestemmelsen i skatteloven § 10–44 første ledd:

«Gevinst ved realisasjon av andel, herunder innløsning av enkeltandeler eller

oppløsning av selskapet, er skattepliktig som alminnelig inntekt.»

Saken omhandlet flere problemstillinger. Etter innføringen av deltakermodellen fra inntektsåret 2006, vil personlige deltakere

som hovedregel bli beskattet både løpende og gjennom gevinst/tap ved realisasjon av andelen for inntekter som opptjenes i selskapet. Ved overgangen til deltakermodellen, ble det innført overgangsregler som innebar at de personlige deltakerne

måtte fastsette inngangsverdien på sine andeler tilsvarende den forholdsmessige andelen av selskapets skattemessige egenkapital pr. 1. januar 2006. Saken reiste i den forbindelse spørsmål om latente gevinster knyttet til bl.a. skip skulle medregnes ved fastsettelsen av inngangsverdien. Dersom de latente gevinstene ikke medgikk i inngangsverdien etter overgangsreglene, ville dette etter skattyters synspunkt være i strid med Grunnloven § 97 og forbudet mot tilbakevirkende lover.

Spørsmålet om fastsettelse av inngangsverdi ville først bli aktuelt ved realisasjon av andelene. Skatteklagenemnda måtte derfor først ta stilling til hvorvidt det deltakerlignede selskapet var opphørt i 2009. Omtalen omfatter bare denne delen av saken.

Faktum/ligningsbehandlingen

Saken gjaldt et deltakerlignet selskap som var organisert som et partrederi, og hvor deltakerne heftet for sin forholdsmessige andel av selskapets samlede forpliktelser, såkalt delt ansvar. I styremøte den 28. november 2008 ble det besluttet å avvikle selskapet så snart det var gjennomført avhendelse av selskapets skip. Avhendelsen av skipet ble gjennomført den 6. desember 2008. Selskapets midler ble deretter utdelt til deltakerne, og 29. desember 2008 ble det fastsatt et avviklingsregnskap. Avviklingsregnskapet ble formelt godkjent i et ordinært partrederimøte den 6. mars 2009. Samtidig ble oppløsning av partrederiet besluttet. Den endelige meldingen om sletting til Foretaksregisteret ble imidlertid ikke sendt.

I ligningsoppgavene for inntektsåret 2008 la selskapet til grunn at det ble foretatt avvikling i 2008. Det ble derfor foretatt en gevinst- og tapsberegning på de personlige deltakernes andeler, og hvor inngangsverdien på andelene var oppregulert med et betydelig beløp.

Ved ligningen la imidlertid sentralskattekontoret til grunn at selskapet ikke var slettet, og at deltakernes andeler dermed ikke var realisert. Utdelingen til deltakerne ble etter dette beskattet som en ordinær utdeling av selskapsmidler.

Selskapet ble senere varslet om at det i stedet måtte anses som skattemessig opphørt i 2009, og at det skulle beregnes gevinst/tap på andelene i henhold til skatteloven § 10–44 for dette inntektsåret.

I vedtak av 21. september 2011 kom sentralskattekontoret til at partrederiet måtte anses som skattemessig likvidert i 2009.

I klage til skatteklagenemnda ble det anført at partrederiet ikke kunne anses som likvidert i 2009 fordi beslutningen om oppløsning og avregistrering ikke var blitt fulgt opp. Det ble blant annet vist til at selskapet fremdeles var registrert i Foretaksregisteret, og at deltakerne i partrederimøte 8. desember 2009 traff beslutning om at partrederiet likevel ikke var oppløst. Selskapet anførte videre at det etter partrederimøtet i desember 2009 var utført aktiviteter knyttet til arbeid med nye skipsinvesteringer, samt aktivitet i forbindelse med klage på den ligningsmessige behandlingen av rederiet og dets deltakere. Videre har det vært avholdt ordinære partrederimøter i 2010 og 2011. I 2011 ble det vedtatt innkalling av kapital med NOK 600 000 til dekning av partrederiets løpende driftsutgifter. Når det gjelder nyinvesteringer, ventet selskapet på avgjørelsen i skatteetaten.

Skatteklagenemndas bemerkninger

Nemnda viste innledningsvis til de selskapsrettslige reglene om opphør av selskap. Det følger av selskapslovens regler at det som ledd i avviklingsprosessen skal sendes melding til Foretaksregisteret om at selskapet er avviklet. Partrederier behandles i utgangspunktet etter sjølovens bestemmelser, men selskapsloven tjener som supplement der partrederireglene ikke gir fullt svar.

Det ble vist til at hensynet til ivaretagelse av selskapskreditorene er fremtredende i forbindelse med avviklingsprosessen, jf. reglene om kunngjøring og varsling. Selskapets midler skal ikke kunne deles ut til deltakerne før selskapets forpliktelser overfor kreditorene er gjort opp. I foreliggende tilfelle var bestemmelsen i selskapsloven § 2–41 åttende ledd ikke fulgt opp:

«Når oppgjøret er godkjent skal den som forestår avviklingen melde til Foretaksregisteret at selskapet er avviklet. Dette gjelder ikke indre selskap.»

Nemnda la til grunn at regelen kun fremsto som en slutføring av avviklingsprosessen, idet meldingen skal sendes etter at selskapets forpliktelser overfor kreditorene er gjort opp, og etter at de resterende selskapsmidlene er delt ut. Nemnda kom likevel til at det er mye som tyder på at det endelige opphør i selskapsrettslig sammen-

heng er sammenfallende med datoen for avregistreringen i Foretaksregisteret.

Betydningen av registrering i Foretaksregisteret

Spørsmålet var etter dette om det selskapsrettslige tidspunktet for avregistrering i Foretaksregisteret også var avgjørende for hva som skal anses som realisasjon av andel etter sktl. § 10–44 første ledd.

Nemnda antok at bestemmelsen i selskapsloven § 2–41 åttende ledd ikke er et vilkår for å anse selskapet som skattemessig opphørt. Det ble vist til Aarbakke: *Skatt på inntekt*, 4. utg. 1990 s. 389, som gjelder likvidasjon av aksjeselskap:

«Når et aksjeselskap oppløses etter reglene i aksjeselskapslovens kap. 13, og når andre selskaper oppløses etter tilsvarende regler, jfr. sel. §§ 2–37 flg., vil gjennomført likvidasjon sette punktum for selskapets stilling som skattyter. (Om forhåndsligning, se lignl. § 8–10 jfr. § 4–7 nr. 6.) Men selv om likvidasjon har funnet sted, skal selskapet etter § 25 annet ledd lignedes hvis det senere dukker opp inntekter som måtte anses innvunnet for selskapet eller omkostninger som måtte anses pådratt selskapet om dette fremdeles eksisterte, se Rt. 1923 II s. 237, Rt. 1929 s. 1033.

At et aksjeselskap er besluttet oppløst og trådt i likvidasjon, er derimot uten betydning for selskapets skatterettslige stilling, se Rt. 1927 s. 413, Rt. 1933 s. 266. Det samme gjelder om det ellers inntreier en opphørsgrunn, se Utv. II s. 274 HRD (som gjelder en opphørsgrunn som ikke lenger er relevant). På den annen side opphører stillingen som skattyter (med den reservasjon som nevnt foran) når likvidasjon faktisk er gjennomført selv om opphøret ikke blir registrert i Foretaksregisteret før senere, Rt. 1917 s. 935.»

Nemnda viste videre til at Zimmer, Frederik: *Lærebok i skatterett*, 6. utg. 2009 s. 386, har gitt sin tilslutning til dette:

«Aksjeselskap oppløses (likvideres) etter reglene i asl. kap. 16. Parallelt med problemstillingen ved stiftelse oppstår spørsmålet om hvor langt i oppløsningsprosessen selskapet består som skattesubjekt. Av rettspraksis fremgår at selskapet består som skattesubjekt også i avviklingsfasen frem til den faktiske gjennomføringen av likvidasjonen, uavhengig av om oppløsningen er registrert i Foretaksregisteret. Se Aarbakke 1990 s. 389.»

Vedrørende betydningen av at selskapet fortsatt var registrert i Foretaksregisteret, hadde selskapet vist til Finansdepartementets brev av 31. mai 1995 (Utv. 1995 s. 1257). I brevet vises det til en uttalelse fra Justisdepartementet, hvor det ble antatt at et selskap normalt ikke kan anses for endelig oppløst uten at selskapslovens regler for avvikling er fulgt, og at opphør av selskaps økonomiske virksomhet er uten betydning for om det i selskapsrettslig forstand skal anses for oppløst. I tilknytning til skatterettslig oppløsning av deltakerlignet selskap, viste nemnda til følgende fra Finansdepartementets uttalelse:

«... Finansdepartementet tar Justisdepartementets uttalelse vedrørende det selskapsrettslige begrep «oppløsning» til etterretning. Ved fortolkningen av skatteloven § 44 A-10 annet ledd vil en følgelig legge til grunn at opphør av et selskaps virksomhet ikke i seg selv innebærer at selskapet må anses oppløst i selskapsrettslig forstand, selv om utgangspunktet er at det må utøves en økonomisk virksomhet for at et selskap skal foreligge, jf. selskapsloven § 1–2 nr. 1 bokstav a. En antar at Lignings-ABC må rettes opp på dette punkt...»

Nemnda viste til at dette er fulgt opp i Lignings-ABC 1995 s. 207 og Lignings-ABC 2010/11 s. 299, hvor følgende fremgår under punktet «Formell gjennomført oppløsning»:

«Oppløsning vil normalt foregå ved beslutning i selskapsmøte etter reglene i selskapsl. § 2–37 til § 2–42. Skattereglene for oppløsning gjelder for det inntektsåret avviklingen er gjennomført.»

I Lignings-ABC 1995 ble det i tillegg inn tatt en ny passus på s. 207 under punktet «Formell gjennomført oppløsning»:

«Det forhold at et deltakerlignet selskap opphører å drive næring, innebærer ikke i seg selv at selskapet skal anses som oppløst, jf. F.dept. utt. 31.5.1995 inntatt i Utv nr. 6/1995.»

Etter skatteklagenemndas vurdering kunne uttalelsene ikke overføres direkte til den foreliggende saken. Det ble vist til at uttalelsene gjaldt tilfeller hvor selskapet hadde opphørt å drive virksomhet, men hvor formell oppløsning og avvikling ikke var gjennomført. Dette i motsetning til foreliggende sak, hvor selskapet var besluttet

oppløst og avviklingsprosessen tilnærmet fullstendig gjennomført.

Til støtte for sitt syn om at det avgjørende var hvorvidt selskapet var slettet i Foretaksregisteret, hadde selskapet vist til Ot. prp. nr. 92 (2004–2005) pkt. 1.6.3:

«Det kan forekomme at aktiviteten i et registrert selskap opphører, uten at selskaps registrering bortfaller eller selskapet formelt avvikles. I slike tilfeller oppstår spørsmålet om registreringen skal være avgjørende i forhold til bruk av deltakermodellen, eller om ligningsmyndighetene skal foreta en nærmere vurdering av om de materielle vilkårene for å være selskap er oppfylt. Det er en klar presumsjon for at registrerte selskaper oppfyller de materielle vilkårene for å være selskap. Departementet legger til grunn at deltakermodellen vil bli benyttet på alle registrerte deltakerlignede selskaper, uten nærmere overprøving av om de materielle selskapsvilkårene er oppfylt.»

Løsningen i forarbeidene om å benytte deltakermodellen på alle registrerte deltakerlignede selskap, fremsto etter nemndas oppfatning som begrunnet i praktiske hensyn, og motivert av tilfeller hvor selskaps virksomhet har opphørt, men hvor oppløsning og avvikling ikke er gjennomført. Ved å legge en slik presumsjon til grunn, unngår man at det må foretas en materiell vurdering i hvert enkelt tilfelle av om det foreligger et selskap med delt ansvar. Presumsjonsbetraktningen rakk etter nemndas oppfatning ikke lenger enn for dette formålet, hvilket tilsa at det kunne forekomme unntak fra utgangspunktet.

Som eksempel på at registreringen ikke alltid vil være avgjørende, viste nemnda til at et deltakerlignet selskap regnes som oppløst dersom det foretas overdragelse av andeler slik at samtlige andeler blir samlet hos én og samme deltaker, jf. Ot.prp. nr. 35 (1990–91) pkt. 15.8.8. Oppløsningen av selskapet anses å ha funnet sted allerede på det tidspunkt det bare er én deltaker igjen i selskapet, uavhengig av registreringen i Foretaksregisteret.

Nemnda sammenfattet rettstilstanden med at melding om avvikling til Foretaksregisteret er et tilstrekkelig, men ikke nødvendig vilkår, for å anse selskapsandelen for å være realisert. Det skatterettslige realisasjonsbegrepet inneholder i utgangspunktet ikke noen formkrav for å komme til

anvendelse, men manglende registrering av avviklingen vil på den annen side innebære en presumsjon for at det deltakerlignede selskapet ikke kan anses som skatterettslig oppløst. Som hovedregel kan derfor ikke deltakernes andeler anses realisert før Foretaksregisteret har mottatt melding om sletting. Spørsmålet var etter dette om det i den foreliggende saken var grunnlag for å gjøre unntak fra hovedregelen.

Det nærmere innholdet i realisasjonsbegrepet

Nemnda viste til at realisasjonsbegrepet bygger på en realitetsbetraktning, hvor det ikke nødvendigvis er formelle krav som blir avgjørende. Dersom eierinteressen er videreført, foreligger ikke realisasjon. Nemnda viste bl.a. til Rt. 1998 s. 1425 (Utv. 1999 s. 477) *Troll Salmon*, som gjaldt et selskap hvor aksjekapitalen ble nedskrevet til null og aksjene innløst, samtidig som en av aksjonærene tegnet ny aksjekapital som ledd i refinansiering av selskapet. Høyesterett konkluderte med at disposisjonene ikke kunne anses som realisasjon fordi det ikke forelå reell oppgivelse av aksjonærens posisjon som aksjonær i selskapet, idet aksjonæren opprettholdt sine økonomiske og organisatoriske rettigheter i selskapet.

Spørsmålet var således om deltakerne i partrederiet hadde avstått interessen som deltakere. En slik interesse vil først og fremst gjelde økonomiske og organisatoriske rettigheter som utøves gjennom eie av andeler i et deltakerlignet selskap. Dersom disse rettighetene var endelig avstått, var det etter nemndas oppfatning grunnlag for å gjøre unntak fra hovedregelen om registrering.

Nemnda pekte videre på at realisasjonsvilkåret er et innvinningskriterium, som har som funksjon å skille aktuell inntekt fra det som kun er en inntektsmulighet. For at gevinst eller tap skal kunne anses som endelig fastlagt, må det foreligge sikkerhet både med hensyn til opphør av eiendomsrett, og med hensyn til størrelsen på gevinsten eller tapet.

Det ble i denne forbindelse vist til Rt. 2009 s. 1208 (Utv. 2009 s. 1297) *Hurtigruten*, som gjaldt spørsmål om inngåelse av aksjesalgavtale innebar at gevinsten var skattepliktig som innvunnet/realisert etter skatteloven § 10–31 på avtaletidspunktet. Det var knyttet betingelser for gjennomføring av avtalen i form av etterfølgende due diligence, samt godkjenning av Kon-

kurransetilsynet. Høyesterett viste bl.a. til Rt. 1995 side 872 (Utv. 1995 s. 915) *Eide*, og la til grunn at det måtte foreligge en bindende og endelig avtale om avståelse av aksjene. Det avgjørende var på hvilket tidspunkt gevinsten var klarlagt og sikret for selger, jf. premiss 37:

«Jeg legger på bakgrunn av redegjørelsen foran til grunn at dette må være det rettslige utgangspunktet også etter skatteloven § 10–31. Det blir da uten betydning på hvilket tidspunkt selgerne får et ubetinget krav på vederlag – periodiseringstidspunktet, jf. skatteloven § 14–2 – det avgjørende er på hvilket tidspunkt gevinsten var klarlagt og sikret for selger. Jeg tilføyer at dette kravet etter mitt syn er, og skal være, strengt. Riktignok må ikke alle enkeltheter i avtaleforholdet være klarlagt for at avtaletidspunktet skal anses som realisasjonstidspunktet, jf. for eksempel Rt. 1995 side 872, hvor selgeren først etter avtaleinngåelsen skulle få beskjed om hvilket selskap innen den kjøpende gruppen aksjene skulle transporteres til. Men det forhold at tidfestingen av realisasjonen kan være avgjørende for om en gevinst er skattepliktig, eller eventuelt tap er fradragberettiget, tilsier at det på avtaletidspunktet ikke kan være en reell usikkerhet om at avtalen vil bli gjennomført etter sitt innhold hvis avtaletidspunktet skal anses som realisasjonstidspunktet. Man kan også si at dette følger av den primære hjemmelen for skatteplikt, skatteloven § 5–1, som definerer skattepliktig inntekt som «fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet». Skatteplikt utløses altså ikke av en inntektsmulighet, inntekten skal være vunnet.»

Spørsmålet som Høyesterett måtte ta stilling til, var følgelig om gevinsten på avtaletidspunktet var tilstrekkelig klarlagt i avtalen, og om forbeholdene om bortfall og heving av avtalen tilsa at gevinsten ikke var sikret.

Hvorvidt gevinsten var klarlagt og sikret

På bakgrunn av dommen la nemnda til grunn at det avgjørende for å anse deltakerens andeler som realisert den 6. mars 2009, var om gevinsten på andelene måtte anses som tilstrekkelig klarlagt, og om avståelsen av eiendomsretten var sikret. Dersom det på dette tidspunktet forelå en reell usikkerhet med hensyn til om selskapet ville bli avviklet, eller vedrørende størrelsen på gevinsten, kunne ikke andelene anses som realisert.

Nemnda bemerket at det er adgang til å reversere oppløsningsprosessen i et deltakerlignet selskap. Dette i motsetning til aksjeselskaper, som ikke kan reversere oppløsningsprosessen etter det tidspunkt det er utdelt midler til aksjeeierne av annet enn utbytte, jf. aksjeloven § 16–13 annet ledd. Dette tilsa at det burde utvises varsomhet med å fravike hovedregelen om at selskapet ikke er opphørt så lenge det fortsatt er registrert i Foretaksregisteret. Skatteklagenemnda var likevel av den oppfatning at det kan forekomme tilfeller hvor det må gjøres unntak fra utgangspunktet, nettopp fordi den konkrete situasjonen tilsier at opphøret av eiendomsretten og størrelsen på gevinsten er klarlagt og sikret. Samtidig vil reverseeringsadgangen tale for at utviklingen i ettertid må kunne tas i betraktning ved vurderingen av om realisasjon har funnet sted på et gitt tidspunkt.

På selskapsmøtet den 6. mars 2009 var virksomheten i partrederiet opphørt, samtlige av selskapets eiendeler solgt, forpliktelsene overfor kreditorene gjort opp, og midlene i sin helhet utdelt til deltakerne. Videre var samtlige av selskapets skatteposisjoner gjort opp. Selskapsmøtet godkjente avviklingsregnskapet og vedtok sletting av selskapet. Det eneste som gjenstod, var å sende melding til Foretaksregisteret om at selskapet var avviklet. Samlet tilsa dette etter nemndas oppfatning at deltakerne i realiteten hadde oppgitt sin deltakerinteresse i selskapet, herunder både den økonomiske interessen og de organisatoriske rettighetene. Det ble vist til at selskapet var tomt for midler, og at det ikke var noe som tilsa at selskapet ville opptjene ytterligere inntekter eller pådra seg kostnader. I og med at selskapet var tomt og virksomheten opphørt, var de organisatoriske rettighetene uten reelt innhold.

Nemnda uttalte at den oppfattet situasjonen i selskapet på tidspunktet for selskapsmøtet dit hen at det var deltakerens klare intensjon at selskapet var avviklet ved beslutningen om oppløsning. Slik situasjonen var på dette tidspunktet, forelå det ingen reell usikkerhet med hensyn til avviklingsbeslutningen.

Reversering av oppløsningsprosessen

I partrederimøte i desember 2009 ble det besluttet å reversere oppløsningsprosessen og fortsette virksomheten inntil videre. Nemnda viste til at det ikke var dokumentert annen aktivitet i selskapet enn

den pågående saken med sentralskattekontoret, samt administrasjon i forbindelse med innsending av årsregnskap og ligningspapirer. Beslutningen om reverse-ring fremsto etter nemndas syn av den grunn som skattemessig begrunnet.

Selskapet hadde opplyst at det i 2011 ble innkalt kr 600 000 til dekning av løpende utgifter. Skatteklagenemnda antok at dette først og fremst var til dekning av sakskostnader i forbindelse med skattesaken, og at det følgelig ikke var utøvd aktivitet i ettertid som viste at deltakerens økonomiske interesse, utenom skattesaken, var i behold.

Avslutningsvis bemerket nemnda at også reelle hensyn tilsa at selskapet var oppløst. Dersom hovedregelen om registrering legges til grunn uten unntak, vil det kunne oppstå uheldige virkninger i tilfeller hvor selskapsmøtet har besluttet oppløsning av selskapet, og dermed igangsatt avviklingsprosessen. Dersom registreringen alltid skal være avgjørende, vil selskapsdeltakerne kunne utsette beskatningen av selskapsandelene på ubestemt tid. Det vil også kunne oppstå tilfeller hvor deltakerne anser selskapet som oppløst og krever tapsfradrag på andelene, men hvor selskapet er registrert avviklet først et senere inntektsår fordi avviklingsmeldingen, som følge av misforståelser eller lignende, ikke ble sendt Foretaksregisteret.

Konklusjon

Nemnda konkluderte med at andelene måtte anses å være realisert på tidspunktet for selskapsmøtet den 6. mars 2009, idet gevinsten på andelene var tilstrekkelig klarlagt og avståelsen av eiendomsretten var sikret på dette tidspunktet. I og med at selskapet var tomt for midler og virksomheten opphørt, var det ikke sannsynlig at gevinsten på andelene kunne endres gjennom etterfølgende forhold.

For det tilfelle at selskapet senere igangsetter ny aktivitet, med nye kapitalinnskudd, antok nemnda at selskapet fra dette tidspunkt skatterettslig vil måtte anses som et nytt deltakerlignet selskap.