

Bindende forhåndsuttalelser:

Konsernbidrag – avvikende regnskapsår

Skattedirektoratet har nylig avgitt to bindende forhåndsuttalelser om fradrag for konsernbidrag, BFU 1/13 (avgitt 18.2.2013) og BFU 3/13 (avgitt 4.3.2013). Temaet for denne artikkelen er de skatterettslige problemstillingene som reises i de to forhåndsuttalelsene.



Artikkelen er forfattet av:

Senior skattejurist
Marit Skar
Rettsavdelingen i Skattedirektoratet

Innledning – kort om reglene

Konsernbidragsreglene gjelder for aksjeselskap, allmennaksjeselskap, likestilt selskap og sammenslutning.¹ De bindende forhåndsuttalelsene som behandles nedenfor, gjelder aksjeselskaper.

Aksjeselskaper anses som selvstendige skattesubjekter uten hensyn til om selskapet inngår i et konsern. Fastsettelse av skattepliktig inntekt skjer i det enkelte selskap. Med hjemmel i skatteloven §§ 10–2 til 10–4 har imidlertid aksjeselskap som inngår i et konsern, mulighet til å begrense sin skattepliktige inntekt gjennom å overføre inntekt til andre selskaper i konsernet.

Konsernbidrag er fradragsberettiget for det ytende selskapet og skattepliktig for mottaker dersom lovens vilkår er oppfylt. Konsernbidraget gir dermed en utjevning av konsernselskapenes ligningsmessige overskudd og underskudd. Formålet med konsernbidragsreglene er at selskaper innenfor samme konsern, til en viss grad får anledning til nøytral beskatning i forhold til om virksomheten hadde vært drevet i ett selskap.²

Fradragsretten for selskap som yter konsernbidrag er hjemlet i skatteloven § 10–2. Konsernbidrag er som hovedregel skattepliktig inntekt for det mottagende selskapet.³ Den delen av konsernbidraget som giveren ikke får fradrag for fordi det overstiger selskapets skattepliktige alminnelige inntekt, er ikke skattepliktig for mottakeren. Konsernbidraget regnes som skattepliktig inntekt for mottakeren i det samme inntektsåret som det er fradragsberettiget for giveren.

De generelle vilkårene for rett til å yte og motta konsernbidrag er regulert i skatteloven § 10–4. Selskapene må tilhøre samme konsern i aksjelovens forstand.⁴ Videre må morselskapet eie mer enn ni tideler av aksjene i datterselskapet og ha en tilsvarende del av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen. Ifølge skatteloven § 10–4 første ledd tredje punktum må kravene være oppfylt ved utgangen av inntektsåret. Problemstillingen i BFU 3/13 er om eierkravet må være oppfylt ved utgangen av både givers og mottakers skattemessige inntektsår når de utløper på forskjellig dato. Det ytende selskapet (som benytter avvikende regnskapsår) ble kjøpt opp av mottakerselskapet etter at det skattemessige inntektsåret for mottaker og de øvrige selskapene i konsernet var utløpt. Vi kommer tilbake til denne problemstillingen nedenfor.

Konsernbidrag går til fradrag i alminnelig inntekt. Fradragsretten er begrenset til det ytende selskapets alminnelige inntekt for det skattemessige inntektsåret som bidra-

get gjelder.⁵ Et selskap som skal gå over fra ordinært regnskapsår (kalenderåret) til avvikende regnskapsår, kan avlegge et årsregnskap for en periode som er lengre enn 12 måneder, men ikke lengre enn 18 måneder.⁶ Avlegger selskapet et årsregnskap for en periode på f.eks. 13 måneder, skal det levere selvangivelse med vedlegg for to skattemessige inntektsår. Ytes det konsernbidrag utover alminnelig inntekt for det enkelte inntektsår, vil giver ikke ha fradragsrett for den delen som overstiger alminnelig inntekt. Problemstillingen i BFU 1/13 er om det selskapet som yter konsernbidrag, vil ha fradragsrett etter skatteloven § 10–2 første ledd første punktum, når konsernbidrag besluttes på grunnlag av et årsregnskap for en periode på 16 måneder.

Skatteloven § 10–2 første ledd første punktum forutsetter at avgitt konsernbidrag er lovlig i forhold til aksjeloven og allmennaksjelovens regler. Når det gjelder de selskapsrettslige reglene om konsernbidrag, vises til aksjeloven og allmennaksjeloven § 8–5, som gir bestemmelsene om aksjeutbytte i §§ 8–1 til 8–4 tilsvarende anvendelse for konsernbidrag. Reglene om utbyttebegrensninger og fri egenkapital i aksjeloven og allmennaksjeloven § 8–1, gjelder også for konsernbidrag. Summen av utbytte og konsernbidrag kan ikke overstige grensen etter § 8–1.⁷ I de nevnte bindende forhåndsuttalelsene forutsettes det at de selskapsrettslige reglene følges.

1 Jf. skatteloven § 10–1 første ledd første punktum.

2 Jf. forarbeider til reglene, Ot.prp. nr. 16 (1979–80) og Innst. O. nr. 18 (1979–80).

3 Jf. skatteloven § 10–3 første ledd.

4 Jf. skatteloven § 10–4 første ledd annet punktum.

5 Jf. skatteloven § 10–2 første ledd første punktum.

6 Jf. regnskapsloven § 1–7.

7 Jf. aksjeloven og allmennaksjeloven § 8–5 annet ledd.

Konsernbidrag – årsregnskap for en periode på 16 måneder

I BFU 1/13 skal både giver og mottaker av konsernbidrag gå over fra ordinært regnskapsår (kalenderåret) til avvikende regnskapsår. Begge selskapene ønsker i overgangsperioden, før de går over til å benytte samme regnskapsår som den utenlandske eier, å avlegge årsregnskap for perioden 1.1.2012–30.4.2013. Giverselskapet ønsker å yte konsernbidrag for inntektsperiodene 1.1–31.12.2012 og 1.1–30.4.2013, i samsvar med fordelingen av faktiske inntekter og kostnader for de to inntektsperiodene. Konsernbidragene vil ikke overstige selskapets skattepliktige alminnelige inntekt for hver av de aktuelle inntektsperiodene.

Giverselskapets generalforsamling vil treffe beslutning om å yte konsernbidrag for inntektsperiodene 2012 (1.1–31.12) og 2013 (1.1–30.4), i løpet av kalenderåret 2013, på grunnlag av et årsregnskap for perioden 1.1.2012–30.4.2013 (16 måneder). Konsernbidragene vil ikke overstige grensen for selskapets frie egenkapital etter aksjeloven § 8–1.

Problemstillingen er om det selskapet som yter konsernbidrag, vil ha fradragsrett etter skatteloven § 10–2 første ledd første punktum, når konsernbidrag besluttes på grunnlag av et årsregnskap for en periode på 16 måneder.

Går et selskap over til å benytte et annet regnskapsår enn tidligere, skal inntekten i tidsrommet mellom det forrige regnskapsårets avslutning og det nye regnskapsårets begynnelse skattlegges særskilt.⁸ Næringsoppgaven skal likevel ikke omfatte mer enn 12 måneder.⁹ I BFU 1/13 leverer både giver og mottaker næringsoppgave og selvangivelse for de to skattemessige inntektsårene 2012 (1.1–31.12) og 2013 (1.1–30.4). Konsernbidrag krever generalforsamlingsbeslutning.¹⁰ Det følger ikke direkte av skatteloven § 10–2, men det er lagt til grunn i forarbeider, juridisk teori og ligningspraksis at fradrag for avgitt konsernbidrag kan kreves ved ligningen for det året beslutningen gjelder, selv om beslutningen først treffes i forbindelse med årsoppgjøret det etterfølgende inntektsåret.

I BFU 1/13 vil selskapets generalforsamling treffe beslutning om å yte konsern-

bidrag for inntektsperiodene 1.1–31.12.2012 og 1.1–30.4.2013 i løpet av kalenderåret 2013 (i den skattemessige inntektsperioden 2014). Det vil således foreligge en skattemessig inntektsperiode, dvs. 2013 (1.1–30.4), mellom beslutningsåret (den skattemessige inntektsperioden 2014) og den skattemessige inntektsperioden 2012 (1.1–31.12.2012).

Dersom selskapene velger å avlegge et årsregnskap for hver av inntektsperiodene 1.1–31.12.2012 og 1.1–30.4.2013 (dvs. fullt samsvar mellom skattemessig og regnskapsmessig inntektsår), vil giver ha fradragsrett for konsernbidrag for de aktuelle inntektsperiodene. Det å avlegge et årsregnskap for hver av de nevnte periodene for hvert av selskapene, medfører en administrativ byrde som kan synes unødvendig. Videre er det tillatt å avlegge et årsregnskap for en periode på inntil 18 måneder ved overgang til avvikende regnskapsår.¹¹ På bakgrunn av formålsbetraktninger konkluderer Skattedirektoratet med at giver har fradragsrett, når konsernbidrag besluttes på grunnlag av et årsregnskap for perioden 1.1.2012–30.4.2013 (16 måneder). Det forutsettes at vilkårene i skatteloven §§ 10–2 til 10–4 for øvrig er oppfylt, og at aksjelovens regler følges.

Konsernbidrag – eierkravet

I BFU 3/13 benytter mottaker av konsernbidrag avvikende regnskapsår, og selskapets skattemessige inntektsår for 2012 utløper den 30.6.2012. Giverselskapet benytter ordinært regnskapsår (kalenderåret), slik at giverselskapets skattemessige inntektsår for 2012 utløper den 31.12.2012.

11 Jf. regnskapsloven § 1–7.

Giverselskapet ble kjøpt av mottakerselskapet etter at det skattemessige inntektsåret 2012, for mottaker og de øvrige selskapene i konsernet var utløpt.

Spørsmålet er om eierkravet må være oppfylt ved utgangen av både givers og mottakers skattemessige inntektsår (når de utløper på forskjellig dato), for at giver skal ha fradragsrett etter skatteloven § 10–2 første ledd første punktum.¹²

Ifølge skatteloven § 10–4 første ledd annet punktum må selskapene tilhøre samme konsern, og morselskapet må eie mer enn ni tideler av aksjene i datterselskapet og ha en tilsvarende del av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen. Kravene må være oppfylt ved utgangen av inntektsåret, jf. § 10–4 første ledd tredje punktum.

Etter Skattedirektoratets syn følger det av bestemmelsen i skatteloven § 10–4 første ledd annet punktum, lest i sammenheng med tredje punktum, at eierkravet må være oppfylt ved utgangen av både givers og mottakers skattemessige inntektsår (2012). Skattedirektoratet finner støtte for sitt synspunkt i forarbeidene. Etter Skattedirektoratets oppfatning vil det heller ikke være i samsvar med konsernbidragsreglens formål, å åpne for skattemessig inntektsutjevning mellom to selskaper, når det får virkning for mottaker på et tidspunkt da selskapene ikke var i samme konsern. Skattedirektoratet konkluderer med at giver ikke har fradragsrett etter skatteloven § 10–2 første ledd første punktum.¹³

12 Jf. § 10–4 første ledd.

13 Jf. § 10–4 første ledd.



IKKE FRADRAGSRETT: Skattedirektoratet konkluderte med at giver ikke hadde fradragsrett etter skatteloven § 10–2 første ledd første punktum.

8 Jf. skatteloven § 14–1 femte ledd.

9 Jf. ligningsloven § 4–4 nr. 2 annet punktum.

10 Jf. aksjeloven og allmennaksjeloven §§ 8–5 annet ledd og 8–2.