



EIENDELER: Skatt øst har fokus på uttak av eiendeler mv. fra norsk beskatningsområde.

Eksempler på uttak

I forarbeidene¹⁸ er det nevnt tre eksempler på uttak fra deltakerlignet selskap som alle gjelder virksomhet i utlandet:¹⁹

- Salg av andel fra norsk hjemmehørende deltaker til deltaker som er hjemmehørende i utlandet.
- Deltaker som flytter ut.
- Utflytting av eiendel fra deltakerlignet selskap til land der skatteavtalen angir

18 Prop. 112 L (2011–2012) pkt. 2.3.2.

19 Prop. 112 L (2011–2012) pkt. 2.3.2.

unntaksmetoden for å unngå dobbeltbeskatning.

Ved salg av andel i det første eksempelet mister eiendelen som brukes i virksomhet i utlandet sin tilknytning til norsk beskatningsområde. Årsaken er at den utenlandske deltakeren ikke er skattepliktig til Norge for inntekt av virksomhet utført i utlandet. Det utløser beskatning av en forholdsmessig andel av urealisert gevinst knyttet til eiendelen.

Ordlyden²⁰ er vid, og eksemplene i forarbeidene på hva som kan utløse uttak, er ikke uttømmende.²¹ Skattepliktig uttak kan derfor oppstå i andre situasjoner enn de som er nevnt foran. Eksempelvis kan utenlandske deltakere være fritatt for skatteplikt til Norge innenfor internasjonal skipsfart, enten fordi vilkåret for skatteplikt²² ikke er oppfylt, eller hvis det foreligger spesielle skattefritak for utenlandske deltakere.²³ Slikt fritak er blant annet aktuelt ved drift av eget eller innleid skip i internasjonal fart.²⁴ Når en deltaker som er bosatt/hjemmehørende i Norge, selger sin andel til en utenlandsk deltaker som ikke er skattepliktig til Norge, opphører beskatningsretten for underliggende eiendeler mv., i det deltakerlignede selskapet

20 Skatteloven § 9-14 andre ledd fjerde pkt.

21 Prop. 112 L (2011–2012) pkt. 2.3.1.

22 Jf. skatteloven § 2-3.

23 Enten fritak etter intern rett eller i skatteavtale.

24 Jf. skatteloven § 2-34 første ledd bokstav a.

forholdsmessig tilsvarende den overførte andelen. Urealisert gevinst knyttet til eiendelene/forpliktelsene beskattes, eller det gis fradrag for urealisert tap hvis vilkårene er oppfylt.²⁵

Utenlandske deltakere i Private Equity fond som er organisert som deltakerlignet selskap, er i praksis sjelden skattepliktige til Norge, fordi det ikke utøves skattepliktig virksomhet her.²⁶ Også i slike tilfeller kan salg av andel fra norsk til utenlandsk deltaker i utgangspunktet utløse uttak etter skatteloven § 9-14.

Hele uttaksgevinsten (/tapet) tilordnes den norske deltakeren som selger sin andel, uten fordeling av gevinsten mellom kjøper og selger.²⁷

Oppsummering

Eksemplene på uttak som er nevnt i artikkelen, er ikke uttømmende. Utflytting av eiendeler og forpliktelser eid gjennom deltakerlignede selskaper kan også oppstå i andre situasjoner. Skattyter oppfordres derfor til å gi informasjon i vedlegg der det er tvil om forståelsen av regelverket. Videre kan skattekontoret kontaktes for veiledning.

25 Jf. skatteloven § 9-14 andre ledd fjerde pkt.

26 Jf. skatteloven § 2-3. Se artikkel av Liv Haneberg Lundqvist "Beskatning av norske investorer i utenlandske Private Equity fond" Skatterett 2012 (3) s. 221–246.

27 Jf. skatteloven § 9-14 andre ledd sjette pkt.

Forholdet til EØS-avtalen:

Skattefri overføring av eiendeler og konsernbidrag

Skatteklagenemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter behandlet i november 2013 to saker som gjaldt spørsmål om norske skatteregler var i strid med Norges forpliktelser etter EØS-avtalen.

Den ene saken gjaldt reglene om skattefri overføring av eiendeler mellom selskaper i sktl. § 11-21 flg. og den andre saken gjaldt reglene om konsernbidrag, jf. sktl. § 10-2 flg.

Selv om direkte beskatning som sådan ikke omfattes av EØS-avtalen, må beskatningsmyndigheten utøves slik at den ikke strider

mot forpliktelsene etter EØS-avtalen, jf. bl.a. sak C-446/03 *Marks & Spencer* avsnitt 29. Dersom det kan konstateres at de norske skattereglene er i strid med EØS-avtalen, må disse bestemmelsene vike slik at motstrid ikke oppstår, jf. EØS-loven § 2.

Hvis en intern skatteregel skal rammes av en av EØS-avtalens fire friheter, må det

foreligge en ugunstigere behandling av en grenseoverskridende situasjon sammenlignet med en intern situasjon (restriksjon). I denne vurderingen er det vesentlig å avgjøre hva som skal anses som sammenlignbare situasjoner, jf. Frederik Zimmer: *Internasjonal inntektskatterett*, 4. utg. Oslo 2009 s. 98.

Skatt Sentralskattekontoret for storbedrifter

Selv om en nasjonal regel utgjør en restriksjon, kan den likevel være forenlig med EØS-avtalen hvis regelen anses å være begrunnet i tvingende allmenne hensyn, er egnet til å oppnå det formålet den forfølger og ikke går utover hva som er nødvendig for å oppnå formålet.

Sak 2009-045SKN – konsernbidrag over landegrensene

Saken gjaldt spørsmål om et norsk aksjeselskap kunne innrømmes fradrag for konsernbidrag ytet til datterselskap hjemmehørende i en annen EØS-stat. Konsernbidraget skulle føres mot et underskudd i det utenlandske datterselskapet.

De norske konsernbidragsreglene gir ikke mulighet til å utligne overskudd i Norge mot underskudd som et utenlandsk konsernselskap har pådratt seg i utlandet, jf. sktl. § 10-2 flg. Spørsmålet var om dette var i strid med EØS-reglene, herunder reglene om retten til fri etablering, jf. EØS-avtalen art. 31 jf. art. 34.

Restriksjon

Skatteklagenemnda viste til EU-domstolens definisjon av restriksjonsbegrepet, hvor restriksjoner er definert som «all measures which prohibit, impede or render less attractive the exercise of the freedom of establishment», jf. bl.a. C-371/10 *National Grid Indus* avsnitt 36. Nemnda la en tilsvarende tolkning til grunn for EØS-avtalens art. 31, jf. art. 34.

Restriksjonsbegrepet omfatter både hindringer i vertsstaten og opprinnelsesstaten. I dette tilfellet lå hindringen i opprinnelsesstaten (Norge). Det er ulik skattemessig behandling av konsernbidrag som ytes fra et norsk aksjeselskap til et annet norsk konsernselskap, sammenlignet med konsernbidrag som ytes fra et norsk aksjeselskap til et konsernselskap hjemmehørende i en annen EU/EØS-stat.

Nemnda fant at det forelå objektive sammenlignbare situasjoner vurdert ut fra formålet med konsernbidragsreglene. Reglene gir mulighet til å utligne overskudd i ett konsernselskap mot underskudd i et annet konsernselskap, og et hjemmehørende selskap søker i begge tilfeller å utnytte fordelene av konsernbidragsreglene, jf. sak C-123/11 *A Oy* avsnitt 33.

Det forhold at et ikke-hjemmehørende datterselskap ikke er underlagt norsk



SAKEN: Saken gjaldt spørsmål om et norsk aksjeselskap kunne innrømmes fradrag for konsernbidrag ytet til datterselskap hjemmehørende i en annen EØS-stat.

beskatningsrett, mens et hjemmehørende datterselskap vil være underlagt norsk beskatningsrett, var ikke relevant ved avgjørelsen av om det forelå objektive sammenlignbare situasjoner, se bl.a. C-446/03 *Marks & Spencer* avsnitt 36 til 40 og C-337/08 *X-Holding* avsnitt 21 til 24.

Nemnda kom på denne bakgrunn til at det forelå en restriksjon.

Rettferdiggjøringsgrunner

En restriksjon vil kun være tillatt dersom regelen er begrunnet i tvingende allmenne hensyn.

Hensynet til å opprettholde en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom statene kan være en relevant rettferdiggjøringsgrunn. EU-domstolens praksis viser at hensynet til en balansert fordeling av beskatningsmyndigheten i noen tilfeller har rettferdiggjort restriksjoner alene, jf. C-337/08 *X-Holding* avsnitt 28 til 33 og C-371/10 *National Grid Indus* avsnitt 45 og 46. Mer vanlig er det imidlertid at dette hensynet har rettferdiggjort restriksjoner sammen med andre relevante hensyn, jf. C-446/03 *Marks & Spencer* avsnitt 45 og 46, C-231/05 *Oy AA* avsnitt 53 til 56, C-123/11 *A Oy* avsnitt 46.

Nemnda uttalte at hensynet til en balansert fordeling av beskatningsmyndigheten gjorde seg sterkt gjeldende for de norske konsernbidragsreglene. Anvendelse av konsernbidragsreglene over landegrensene vil innebære at konsernene selv kan bestemme hvor skattleggingen skal skje.

Det ville stride mot det grunnleggende prinsipp om at det er medlemslandene som sådan, og ikke den enkelte skattyter, som skal bestemme i hvilket land en inntekt skal komme til beskatning. Dette gjaldt uavhengig av om det mottakende selskapet hadde underskudd eller ikke.

Hensynet til en symmetrisk behandling av overskudd og underskudd, se bl.a. C-446/03 *Marks & Spencer* avsnitt 45. Hvis underskudd i utenlandske selskaper kan avregnes mot overskudd i norske selskaper i samme konsern, ville det oppstå asymmetri. Beskatningsgrunnlaget i Norge ville i så fall bli redusert med tap oppstått i andre EU/EØS-stater, uten at Norge hadde rett til å beskatte et tilsvarende overskudd.

Hensynet til å unngå at et tap blir utnyttet to ganger er en annen relevant rettferdiggjøringsgrunn. Nemnda viste til at domspraksis trakk i retning av at dette hensynet ikke kunne rettferdiggjøre en restriksjon alene, jf. C-18/11 *Philips Electronics*, men hensynet kan rettferdiggjøre restriksjoner sammen med andre relevante hensyn.

Dette hensynet talte også for at underskudd i utenlandske selskaper ikke kunne avregnes mot overskudd i norske selskaper. Hvis underskuddet også kunne utnyttes i det utenlandske selskapets hjemland, ville innrømmelse av fradrag for konsernbidrag som ytes til et selskap hjemmehørende i en annen EU/EØS-stat kunne innebære at det samme underskuddet ble utnyttet to ganger. Nemnda bemerket at dette hensynet ikke gjorde seg gjeldende hvis alle

Skatt Sentralskattekontoret for storbedrifter

muligheter for å utnytte underskuddet i det aktuelle EU/EØS-landet var uttømt.

EU-domstolen har også akseptert at hensynet til å unngå skatteomgåelse er en relevant rettferdigjøringsgrunn, jf. bl.a. C-446/03 *Marks & Spencer*, C-231/05 *Oy AA* og C-123/11 *A Oy*. Dette hensynet talte også for at konsernbidrag over landegrensene ikke kunne tillates. Selskaper ville ellers kunne flytte overskudd ut av Norge uten at det kom til beskatning her, og i enkelte tilfeller heller ikke kommer til beskatning i det mottakende selskaps hjemland.

Nemnda viste til at dette hensynet ikke gjorde seg gjeldende i samme grad hvis reglene ble begrenset til tilfeller hvor mulighetene for å utnytte datterselskapets underskudd var uttømt.

Skatteklagenemnda kom etter dette til at restriksjonen kunne rettferdigjøres i ovennevnte tvingende allmenne hensyn.

Forholdsmessighet

Det neste spørsmålet var om restriksjonen gikk lenger enn det som er nødvendig for å oppnå en balansert fordeling av skattefundamentet, sikre at tap ikke utnyttes to ganger og unngå skatteomgåelse. Nemnda viste til unntaket oppstilt av EU-domstolen i C-446/03 *Marks & Spencer* avsnitt 55.

Nemnda bemerket at selv om enkelte dommer avsagt etter C-446/03 *Marks & Spencer* reiste tvil om *Marks & Spencer*-unntaket fortsatt var gjeldende rett, viste domstolens avgjørelse i C-123/11 *A Oy* at det fremdeles gjaldt et slikt unntak. Rekkevidden av unntaket kunne imidlertid ikke anses avklart, jf. bl.a. generaladvokatens forslag til avgjørelse i sak C-322/11 *K* avsnitt 72 og 73. Medlemsstatene kan dermed unntaksvis være tvunget til å ta hensyn til ikke-hjemmehørende datterselskapers underskudd ved beskatningen av hjemmehørende morselskap.

Nemnda tok ikke endelig stilling til om konsernbidrag over landegrensene må tillates i de tilfellene hvor mulighetene for å utnytte et underskudd i den annen medlemsstat må anses endelig uttømt, og øvrige vilkår for å yte konsernbidrag er oppfylt. Nemnda fant at den foreliggende sak uansett ikke var et tilfelle som oppfylte kriteriene oppstilt i *Marks & Spencer* avsnitt 55 og *A Oy* avsnitt 56.

Før nemnda gikk inn på vurderingen av om tapet kunne anses endelig, drøftet

nemnda på hvilket tidspunkt denne vurderingen skal foretas. Nemnda kom til at vurderingen måtte foretas ved utgangen av det inntektsår som konsernbidrag kreves fradragsført. I denne saken innebar dette at vurderingen skulle foretas ved utgangen av inntektsåret 2009.

Det neste spørsmålet var da om alle muligheter for å utnytte underskuddet var uttømt på dette tidspunktet. Skatteklagenemnda la til grunn at *Marks & Spencer*-unntaket måtte tolkes strengt. Domstolen har oppstilt krav om at det må være «no possibility» for å utnytte underskuddet, og at datterselskapet må ha «exhausted the possibilities», jf. *A Oy* avsnitt 56. Mulighetene for frem- eller tilbakeføring og overføring til annet subjekt må være uttømt, jf. C-446/03 *Marks & Spencer* avsnitt 59. Det er morselskapet (giver) som må dokumentere at datterselskapet (mottaker) har uttømt alle muligheter for å utnytte underskuddet i sitt hjemland, jf. C-123/11 *A Oy* avsnitt 54.

Datterselskapet ble besluttet avvirket 29. januar 2010, og ble formelt avvirket først 12. april 2012. Selskapet var dermed ikke besluttet avvirket ved utgangen av inntektsåret 2009. Nemnda la til grunn at en beslutning om avvikling uansett ikke alene ville være tilstrekkelig til å anse mulighetene for å utnytte et underskudd for uttømt.

Nemnda var av den oppfatning at et selskap ikke har uttømt alle muligheter for å utnytte et underskudd dersom det er mulighet for å utnytte dette bl.a. 1) ved å videreføre eller gjenoppta tidligere virksomhet i selskapet, 2) ved å starte ny virksomhet i selskapet, 3) ved at selskapet i likvidasjonsperioden mottar inntekter eller gevinster som kan føres mot underskuddet, eller 4) ved at selskapet som sådant blir solgt til en tredjepart som eventuelt lovlig kan utnytte underskuddet.

Morselskapet hadde etter nemndas oppfatning ikke dokumentert at datterselskapet hadde uttømt alle muligheter for å utnytte underskuddet ved utgangen av inntektsåret 2009. Skatteklagenemnda kom dermed til at konsernbidragsreglene i dette tilfellet ikke kunne anses å være i strid med EØS-reglene.

2009-047SKN – konsernintern overføring over landegrensene

Saken gjaldt spørsmål om salg av aksjer fra et norsk selskap til et utenlandsk datterselskap i 2009 var omfattet av

reglene om konserninterne overføringer i sktl. § 11-21, jf. FSFIN §§ 11-21-1 flg. Salget var omfattet av fritaksmetoden, men i henhold til sktl. § 2-38 sjette ledd, skulle tre prosent av gevinsten inntektsføres. Det var denne inntektsføringen som selskapet søkte å unngå.

Kort fortalt går reglene om konserninterne overføringer ut på at eiendeler kan overføres mellom konsernselskaper uten å utløse skattlegging. Dette gjør ikke overføringen skattefri; det innebærer kun at skattleggingen utsettes. Beskatningen utløses dersom konserntilknytningen mellom det overdragende og det mottakende selskapet brytes, eller dersom eiendelen senere selges.

Etter ordlyden i FSFIN § 11-21-1 omfatter reglene kun overføringer mellom norske selskaper. Med norsk selskap menes i denne sammenheng selskap med alminnelig skatteplikt til Norge etter sktl. 2-2, jf. Zimmer (red.): *Bedrift, selskap, skatt*, 5. utg. Oslo 2010 s. 455.

For skatteklagenemnda reiste saken to hovedproblemstillinger. Den første problemstillingen var om reglene om konserninterne overføringer kan anvendes i tilfeller hvor transaksjonen er omfattet av fritaksmetoden. Her kom nemnda til at fritaksmetoden ikke var til hinder for at reglene kunne benyttes.

Den andre problemstillingen var om EØS-avtalen art. 31 om retten til fri etablering medfører at reglene om konserninterne overføringer også må gis anvendelse ved overføringer til utenlandske selskaper hjemmehørende i en EØS-stat. Det er denne vurderingen det skal redegjøres for i det følgende.

Restriksjon

Nemnda konstaterte at det i dette tilfellet var ulik skattemessig behandling av en konsernintern overføring, avhengig av om overføringen skjedde til et norsk datterselskap eller til et utenlandsk datterselskap. Situasjonen til et utenlandsk datterselskap og til et norsk aksjeselskap var etter nemndas oppfatning objektivt sammenlignbar. Nemnda konkluderte dermed med at det forelå en restriksjon. Spørsmålet ble deretter om restriksjonen kunne rettferdigjøres.

Rettferdigjøringsgrunner

EU-domstolen har som tvingende allmenne hensyn god tatt blant annet hensynet til å bevare en balansert fordeling

Skatt Sentralskattekontoret for storbedrifter

av skattefundamentet mellom medlemsstatene og hensynet til å hindre omgåelse av nasjonal skattelovgivning, se for eksempel C-446/03 *Marks & Spencer*, C-231/05 *Oy AA* og C-123/11 *A Oy*.

Etter nemndas oppfatning gjorde begge disse hensynene seg gjeldende i saken. Nemnda påpekte at overføring av eiendeler med latente gevinster til utlandet uten skattlegging, vil medføre at Norge mister beskatningshjemmel både for etterfølgende utnyttelse av eiendelen og for senere realisasjon. Dette henger sammen med hvilket selskap som er skattesubjekt når den latente skatteplikten senere utløses.

Som nevnt er det to begivenheter som vil utløse den latente skatteplikten på den overførte eiendelen: eiendelen selges eller konserntilknytningen brytes. Hvilket selskap som skal beskattes, avhenger av hva som skjer først i tid.

Det følger av FSFIN § 11-21-10 første ledd at ved transaksjon som bringer det mottakende selskapet ut av konserntilknytningen, tas den fritatte inntekten til beskatning i konsernopphevsåret. Av den samme bestemmelsens annet ledd følger en viktig presisering: Skatteplikten for det overdragende selskapet gjelder kun dersom den tidligere overførte eiendelen fortsatt er i behold hos det mottakende selskapet. Dette innebærer at det norske selskapet kun vil bli gevinstbeskattet hvis konserntilknytningen med det utenlandske selskapet brytes mens det utenlandske selskapet fremdeles er i besittelse av aksjene.



UNNGÅ SKATTEOMGÅELSE: EU-domstolen har også akseptert at hensynet til å unngå skatteomgåelse er en relevant rettferdigjøringsgrunn.

Dersom det mottakende selskapet selger eiendelen mens konserntilknytningen er i behold, skjer beskatningen på det mottakende selskapets hånd. Det vil da skje en alminnelig gevinstbeskatning. Ettersom eiendelene vil være overført med kontinuitet, jf. FSFIN § 11-21-3 og § 11-21-5, vil gevinstberegningen skje med utgangspunkt i det overdragende selskapets inngangsverdi på eiendelene.

Bli medlem!

For at vi skal lykkes, er det viktig at vi er mange.

Bli medlem - enten du jobber innen revisjon, regnskapsføring eller andre bransjer. Hvilke fordeler har du av medlemskap i Revisorforeningen?

- Gode og billige forsikringsordninger – både for deg personlig og ev. firma
- Gunstig helseforsikring – kan tegnes for medlem, ektefelle/samboer og barn
- Faglig spørretjeneste på nett – høy relevans for alle, uansett stilling
- Omfattende faglig informasjon på nett innen de mest sentrale fagområdene. Utvidet tilgang for medlemmer.
- Holder deg oppdatert – betydelige rabatter på kurs, bøker og tidsskrifter
- Elektroniske nyhetsbrev – flere artikler kun for medlemmer
- Tips til drift av virksomhet
- Andre fordeler: Gunstig bankavtale, telefon-avtaler, gode betingelser på elektroniske oppslagsverk mv.

Ved å benytte noen av fordelene er kostnadene ved medlemskapet raskt spart inn. Hvorfor vente? Meld deg inn i dag!

Sammen er vi sterke!

revisorforeningen•no

Hvis det mottakende selskapet verken er hjemmehørende i Norge eller har begrenset skatteplikt til Norge, mangler Norge internrettslig hjemmel til å skattlegge det mottakende selskapet dersom dette realiserer overførte eiendeler før konserntilknytningen brytes. Det samme gjelder løpende utnyttelse av eiendelen før eventuell realisasjon. Åpnes det i disse tilfellene opp for konserninterne overføringer, vil dermed deler av det norske skattefundamentet overføres til en annen medlemsstat.

Dette tilsa etter nemndas oppfatning at reglene kunne rettferdiggjøres som begrunnet i hensynet til en balansert fordeling av skattefundamentet mellom stater. Videre påpekte nemnda at manglende internrettslig hjemmel for å skattlegge det ikke-hjemmehørende selskapet, medfører fare for skatteomgåelse. Et konsern vil kunne unngå beskatning på aksjer ved å overføre disse fra et selskap hjemmehørende i Norge til et selskap hjemmehørende i en stat hvor aksjer ikke beskattes ved realisasjon.

Forholdsmessighet

Avgjørende for om restriksjonen kunne opprettholdes, var derfor om restriksjonen måtte anses å gå lenger enn nødvendig for å ivareta hensynet til en balansert fordeling av skattefundamentet og hensynet til å hindre skatteomgåelse.

Selskapet hadde vist til EU-domstolens og EFTA-domstolens avgjørelser i saker om utflyttingsskatt, hvor domstolene har konkludert med at skattyter må gis en valgrett med hensyn til tidspunktet for beskatningen av latente gevinster som foreligger på utflyttingstidspunktet, se f.eks. C-371/10 *National Grid Indus*. Selskapets oppfatning var at etableringsretten medfører at det må gis tilsvarende valgrett også ved konserninterne overføringer.

Nemnda bemerket at reglene om utflyttingsskatt kun gjelder for urealisert gevinst, og ikke for gevinst ved overføringer som innebærer realisasjon. I dette tilfellet hadde det funnet sted en realisasjon. Det overdragende norske selskapet skulle derfor realisasjonsbeskattes etter de ordinære reglene, hvilket innebar at gevinsten i utgangspunktet skulle tidfestes i realisasjonsåret, jf. sktl. § 14-2. Slik realisasjonsbeskatning innebar derfor etter nemndas syn i utgangspunktet ingen restriksjon på etableringsretten, idet et salg til et norsk

selskap også ville utløst gevinstbeskatning i realisasjonsåret.

Endringer som var foretatt i skattelovforskriften i ettertid, reiste imidlertid spørsmål om reglene om konserninterne overføringer anvendt i kombinasjon med reglene om utflyttingsskatt, ville ivareta de tvungne allmenne hensynene like godt, men på en mindre inngripende måte. Hvis det var tilfellet, tilsa det at reglene om konserninterne overføringer slik de lød i 2009, gikk lenger enn nødvendig.

Reglene om konserninterne overføringer ble endret i 2011 i forbindelse med en gjennomgang av kapittel 11 i skatteloven. Anvendelsesområdet ble utvidet med tre nye alternativer i sktl. § 11-21 første ledd. Ingen av alternativene ville fått direkte anvendelse i denne saken, men bokstav c var etter nemndas oppfatning et sammenlignbart tilfelle. Det følger av bestemmelsen at departementet kan gi forskrift om at overføring kan skje uten å utløse skattlegging «[n]år et aksjeselskap eller allmennaksjeselskap overfører eiendeler og forpliktelser ved fast driftssted skattepliktig til annen stat til nystiftet datterselskap i denne staten og vederlaget i sin helhet er aksjer i det nystiftede selskapet».

Her står man overfor samme problem som ved konsernintern overføring fra et norsk aksjeselskap til et utenlandsk selskap. Hvis den overførte eiendelen realiseres mens konserntilknytningen er i behold, skal det mottakende selskapet i den konserninterne overføringen beskattes, altså det utenlandske datterselskapet. Dette vil verken ha alminnelig eller begrenset skatteplikt til Norge, og det er derfor i utgangspunktet ikke hjemmel for å beskatte gevinsten.

For å bøte på at det utenlandske selskapet ikke kan realisasjonsbeskattes ved et salg så lenge konserntilknytningen er i behold, ble det samtidig innført en ny bestemmelse i forskriften. Det følger av FSFIN § 11-21-11 at en konsernintern overføring fra fast driftssted skattepliktig til annen stat til datterselskap i den annen stat, skal skattlegges etter uttaksreglene i sktl. § 9-14. Det betyr at selv om det i disse situasjonene finner sted en realisasjon, og denne kan foretas etter reglene om konserninterne overføringer, blir det likevel utløst en beskatning på realisasjonstidspunktet. Men denne beskatningen vil kunne utsettes på de vilkårene

som fremgår av sktl. § 9-14. Det følger også av forskriftsbestemmelsen at det overførende og det mottakende selskapet blir solidarisk ansvarlige for betaling av skatten.

Nemnda mente at overføring fra norsk aksjeselskap til utenlandsk datterselskap, var sammenlignbart med overføring fra filial til utenlandsk datterselskap, og at man dermed kunne tenkt seg en tilsvarende regel. Etter nemndas oppfatning ville en slik regel vært mindre inngripende, fordi skattyter kunne valgt å utsette beskatningen etter reglene i sktl. § 9-14. Konklusjonen ble dermed at reglene gikk lenger enn nødvendig, og at restriksjonen ikke kunne opprettholdes.

Konflikt mellom skatteloven og EØS-avtalen

Nemnda måtte deretter ta stilling til hvordan konflikten mellom skatteloven og EØS-avtalen skulle løses. Her tok nemnda utgangspunkt i presumsjonsprinsippet. Presumsjonsprinsippet går ut på at norsk rett presumeres å være i overensstemmelse med folkeretten. Det innebærer at hvis man er i en situasjon hvor to tolkningsalternativer er likeverdige, skal man velge det resultatet som stemmer med folkerettslige forpliktelser.

I dette tilfellet var ikke presumsjonsprinsippet og alminnelig lovtolkning tilstrekkelig til å løse konflikten. Nemnda viste til ordlyden «norske aksjeselskaper» i FSFIN § 11-21-1, og at dette i alle år har vært oppfattet slik at overføring til utenlandske selskaper er utelukket. Det var derfor ikke rom for andre tolkningsalternativer.

Dermed ble det EØS-loven som måtte løse konflikten. Det følger av EØS-loven § 2 at bestemmelser i lov som tjener til å oppfylle Norges forpliktelser etter EØS-avtalen, i tilfelle konflikt, skal gå foran andre bestemmelser som regulerer samme forhold. Her var det konflikt mellom skatteloven og etableringsretten. Etableringsretten er del av EØS-avtalens hoveddel, som er gjort til norsk lov gjennom EØS-loven § 1. Resultatet måtte derfor bli at løsningen som etableringsretten ga, ble gitt forrang.

Det er foreløpig uavklart om Skattedirektoratet vil bringe vedtaket inn for overprøving i Riksskattenemnda.