

Transocean og konsernbidrag:

Utbyttegrunnlag ved avvikling

Artikkelen er forfattet av:



Advokat (H)
Hanne Skaarberg Holen
Partner Arntzen de Besche

Hun var prosessfullmektig for ulike Transocean-selskaper i skattesakene og medforsvarer for de tiltalte Transocean-selskapene i straffesaken som gikk i 2012–13.



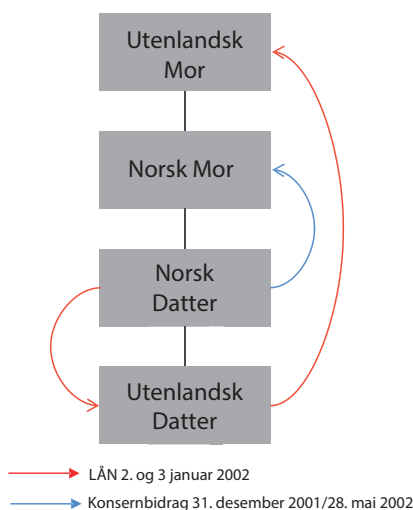
Advokat
Eyvind Sandvik
Arntzen de Besche

Han var rettslig medhjelper i skattesakene og medforsvarer for de tiltalte Transocean-selskapene i straffesaken som gikk i 2012–13.

Konsernbidrag ved avvikling – virkning for fri egenkapital

Sakens bakgrunn

Denne delen av saken dreide seg om et konsernbidrag avgitt i forbindelse med avviklingen av Transoceans norske konsernstruktur, som forenklet kan fremstilles slik:



Dommen i straffesaken mot Transocean legger til grunn at utbyttegrunnlag kan reetableres ved avviklingsbalanse, og at kravet om fri egenkapital ikke lenger gjelder når vilkårene for likvidasjonsutbytte er oppfylt.

Skattesak mot Transocean AS og erstatningskrav i straffesaken

Skatt vest fattet i 2009 vedtak om økning av skattepliktig inntekt for Transocean AS med kr 5 583 000 000 fordi avgitt konsernbidrag angivelig var ulovlig, og krevde samtidig tilleggsskatt og renter. Transocean AS ble imidlertid avviklet i 2002. Skattedirektoratet fremmet krav om erstatning for tapt skatteproveny som sivilt krav i straffesaken. Erstatningskravet ble ikke gitt medhold av Oslo tingrett, fordi tingretten la til grunn at konsernbidraget var lovlig. Tingrettens avgjørelse på dette punktet er ikke påanket, og gir dermed fasit i saken. Skattedirektoratet har i ettertid innrømmet at deres kravbrev ikke hadde tilstrekkelig dekning i faktum og har derfor betalt erstatning til samtlige tiltalte.

I 2001 hadde Norsk Datter solgt seks riger og mottatt kontant oppgjør. Midlene stod på konto ved årsskiftet, men ble lånt ut til Utenlandsk Datter 2. januar 2002. Den påfølgende dagen viderelånte Utenlandsk Datter midlene til Utenlandsk Mor.

I mai 2002 vedtok Norsk Datter å gi et konsernbidrag på 5,5 mrd. kroner. På dette tidspunktet var deler av lånet gjort opp ved motregning av andre konsernmellomværende. Det resterende beløpet ble avregnet i oppgjøret for konsernbidraget (Norsk Mor mottok fordringen som ble avregnet mot Norsk Mors egen gjeld til Utenlandsk Mor).

Ved endringsligningen i 2009 konkluderte skattekontoret med at konsernbidraget ikke var lovlig og at betingelsene for fradragsrett etter skatteloven § 10–2 derfor ikke var oppfylt. Det ble samtidig ilagt tilleggsskatt med 60 prosent. Det totale skattekravet med tilleggsskatt og renter var på 3,2 mrd. kroner.

Ettersom både Norsk Datter og Norsk Mor ble avviklet i 2002/2003 forelå ingen skattedebitor. Skattemyndighetene fremmet i stedet erstatningskrav på 1,836 mrd. mot to konsernselskaper samt tre personlige tiltalte som et borgerlig rettskrav i straffesaken.

Saken reiste en rekke materielle problemstillinger, herunder:

- Om lånet til Utenlandsk Datter reduserer fri egenkapital fordi det «i realiteten» er et lån til Utenlandsk Mor?
- Om lånet til Utenlandsk Datter reduserer fri egenkapital 31.12 selv om det ble gitt i januar påfølgende år?
- Når konsernbidrag gis virkning tilbake i tid, hva blir da rekkefølge for hhv. lån og konsernbidrag?
- Fylles fri egenkapital opp når lånet innfris?
- Gjelder restriksjonene på anvendelsen av fri EK når kreditorfristen etter aksjeloven kapittel 16 er utløpt og kjente kreditorer har fått oppgjør?

Oslo tingrett tok ikke stilling til de tre første problemstillingene, men konkluderte med at konsernbidraget var lovlig både fordi fri egenkapital ble fylt opp ved oppgjør for lånet og avregning i konsernbidraget, og fordi restriksjonene på anvendelsen av fri egenkapital etter aksjeloven kapittel 8 oppheves når vilkårene etter aksjeloven § 16–9 er oppfylt.

I det følgende gis det først en kort kommentar til de tre første problemstillingene før vi går litt grundigere inn på de to siste grunnlagene som, hver for seg, var tilstrekkelige til frifinnelse.

Hvem var låntaker?

Aksjeloven § 8–7 ble i 2013 endret slik at adgangen til å gi kreditt til utenlandske aksjonærer/konsernselskaper er vesentlig liberalisert. Hovedregelen var imidlertid da, som nå, at et selskap bare kan gi kreditt til fordel for en aksjeeier eller noen av aksjeeierens nærstående innenfor rammen av utbyttekapasiteten.

Transocean-sakene

Økokrim og Skatt vest har siden 2004 foretatt omfattende granskninger og beslag mot ulike Transocean-selskaper og skatterådgivere. Samarbeidet omfatter ransaker og beslag knyttet til fem sivile ligningssaker. For fire av disse tok Økokrim ut tiltale i juni 2011. Straffesaken ble avholdt i Oslo tingrett i 2012 og 2013. Ved dom av 2. juli 2014 ble samtlige tiltalte frifunnet på samtlige tiltalepunkter. Frifinnelsen var gjennomgående begrunnet i at de tiltalte hadde basert seg på korrekt skattejus.

Parallelt behandles flere av skattesakene som sivile saker. Tre av sakene er endelig og rettskraftig avgjort, mens to løper videre som ankesaker. Konsernbidragssaken er endelig avgjort både som sivil sak og i straffesaken.

Skattedirektoratets erstatningskrav forutsatte at skattekontorets tolkning av aksjeloven var korrekt, og i tillegg at det strafferettslige skyldkrav var oppfylt for de avviklede selskaperes rådgivere og for det konsernselskapet som fulgte opp compliance på vegne av konsernledelsen.

synes anstrengt. Dette spørsmålet tok imidlertid ikke tingretten stilling til.

Når reduserer lånet fri egenkapital?

Som nevnt ovenfor mottok Norsk Datter et stort kontantbeløp som oppgjør for rigger. Dette beløpet stod på konto ved nyttår og det ble derfor ikke bokført et utlån i balansen pr. 31.12 2001.

For det tilfellet at staten skulle få medhold i at lånet den 2./3. januar skulle redusere fri egenkapital (se punktet Skal lånet til Utenlandsk Datter redusere fri egenkapital fordi det «i realiteten» er et lån til Utenlandsk Mor?, ovenfor), anførte skattyter at lånet uansett var en 2002-transaksjon og dermed ikke skulle redusere fri egenkapital for disposisjoner som skulle skje med grunnlag i balansen pr. 31.12 2001. Skatteloven § 10–4 angir «vilkår for rett til å yte og motta konsernbidrag», og i § 10–4 (1) tredje punktum heter det:

«Vilkårene må være oppfylt ved utgangen av inntektsåret.»

Lovlighetsvilkåret finnes i § 10–2 (1), og omfattes dermed ikke automatisk av henvisningen. Det er likevel en rekke rettskilder som underbygger at det er samme vurderingstidspunkt som skal legges til grunn for samtlige vilkår for konsernbidrag, jf. Ot.prp. nr. 16 (1979–1980) s. 11, Utv-1997–894 (FIN) og Lignings-ABC 2001 s. 66 flg. Tingretten tok ikke stilling til spørsmålet. På grunn av endringene i aksjeloven § 8–1 (3) antas spørsmålet ikke å ha særlig praktisk interesse lenger.

Rekkefølge

Problemstillingen er hvilken disposisjon som kommer først i tid av et aksjonærlån gitt i perioden fra 1. januar til tidspunkt for generalforsamling og et konsernbidrag vedtatt i generalforsamlingen, men med virkning pr. 31.12. Sagt med andre ord: hvilken av disposisjonene spiser først av fri egenkapital? Dersom det ikke er tilstrekkelig fri egenkapital til å dekke begge transaksjoner, vil nødvendigvis den siste være helt eller delvis ulovlig. De skattemessige konsekvensene er imidlertid ikke like. Et ulovlig konsernbidrag gir ikke fradragsrett på givers hånd, mens et ulovlig lån bare i noen tilfeller kan regnes som et skattepliktig utbytte på mottagers hånd.

Dette spørsmålet er nå uttrykkelig regulert i aksjeloven § 8–1 tredje ledd som angir at det ved beregningen av utbyttekapasitet

Med henvisning til Rt-1997–480 (Graficomex) argumenterte staten for at lånet fra Norsk Datter til Utenlandsk Datter i realiteten var gitt direkte fra Norsk Datter til Utenlandsk Mor. Konsekvensen vil da være at kapasiteten til å gi utbytte og konsernbidrag reduseres tilsvarende. Staten presiserte at anførselen ikke bygde på et selskapsrettslig gjennomskjæringsgrunnlag.

Graficomex-dommen gjaldt et norsk datterselskap som hadde stilt sikkerhet for et lån som det utenlandske morselskapet opptok. Midlene ble deretter lånt videre til det norske datterselskapet som benyttet midlene til å erverve lokaler til virksomheten. Spørsmålet i saken var om denne sik-

kerhetsstillelsen ble rammet av aksjeloven 1976 § 12–10 første ledd som oppstilte et krav om at sikkerhetsstillelse for aksjeeiers forpliktelser bare kunne gis innenfor rammen av fri egenkapital. Høyesterett fant at sikkerhetsstillelsen falt utenfor aksjeloven 1976 § 12–10 første ledd fordi sikkerhetsstillelsen ble ansett gitt for *eget lån*. Følgelig tolket de loven til fordel for den private parten.

I konsernbidragssaken var utgangspunktet det motsatte av hva Høyesterett tok stilling til i Graficomex; det fantes ikke hjemmel i lovteksten for å forby lånetransaksjonen, og en antitetisk fortolkning av Graficomex-avgjørelsen slik staten la opp til,



ARGUMENTASJON: Staten argumenterte for at lånet fra Norsk Datter til Utenlandsk Datter i realiteten var gitt direkte fra Norsk Datter til Utenlandsk Mor.

skal gjøres fradrag for «*andre disposisjoner etter balansedagen*» som reduserer utbyttekapasiteten. Etter dagens regler ville derfor konsernbidraget vært ulovlig i den grad lånet fra Norsk Datter til Utenlandsk Datter skulle vurderes som et lån direkte til Utenlandsk Mor.

Oppgjør av lån – fylles egenkapitalen opp?

Det aktuelle fordringen ble dels motregnet mot annen gjeld før konsernbidragsvedtaket, og dels overført som oppgjør for konsernbidraget. Skattyter argumenterte for at motregningen måtte medføre at fri egenkapital da uansett ble oppfylt, og at det ikke skulle gjøres fradrag for den overskytende delen som ble overført som oppgjør for konsernbidraget. Dette er nå særskilt regulert i aksjeloven § 8–1 (2) tredje punktum hvor det heter at:

«Det skal likevel ikke gjøres fradrag for kreditt og sikkerhetsstillelse mv. som er tilbakebetalt eller avvirket før beslutningstidspunktet, eller kreditt til en aksjeeier i den grad kreditten avvikles ved en avregning i utbyttet.»

Rettsstilstanden på det aktuelle tidspunktet var imidlertid ikke like klar.

I Transocean-saken konstaterte tingretten derfor at rettskildebildet ikke ga særlig veiledning om når den frie egenkapitalen kunne anses fylt opp igjen. Retten viste til at det, basert på en uttalelse fra lovavdelingen, så «*klart nok ut til at den frie egenkapitalen ikke fylles opp igjen før nedbetalingen eller avviklingen hadde vært gjenstand for revisjon eller liknende kontroll.*»

Det avgivende selskapet, Norsk Datter, var under avvikling og fortegnelsen over eidelere, rettigheter og forpliktelser samt avviklingsbalanse og -oppgjør hadde vært gjenstand for revisjon. For tingretten ble dette avgjørende. Dermed hadde også den trinnvise oppfyllingen av egenkapitalen – tilbakebetaling av lån samt utdeling av fordring – vært gjenstand for tilstrekkelig revisjon og kontroll.

Fri egenkapital under avvikling

Et særlig spørsmål er hvilke restriksjoner som påhviler bruken av egenkapitalen i en avviklingssituasjon.

Etter aksjeloven § 16–9 kan det ikke foretas utdeling av «annet overskudd enn utbytte etter § 8–1» før selskapets forplik-

telser er dekket og kreditorfristen på seks uker er utløpt.

Motsetningsvis er all kapital fri etter utløpet av kreditorfristen. Etter skatteloven § 10–2 kan et norsk aksjeselskap gi konsernbidrag så lenge det «er lovlig etter aksjelovens og allmennaksjelovens regler». Spørsmålet er om en utdeling etter dette tidspunktet – utover utdelingsbegrensningene etter aksjeloven kapittel 8 – kan gi virkning som et konsernbidrag skatterettslig.

Konsernbidrag etter skatteloven

Etter skatteloven §§ 10–2 første ledd vil et konsernbidrag bare kunne gis med skattemessig effekt mellom to norske aksjeselskaper dersom konsernbidraget «*ellers er lovlig i forhold til aksjelovens og allmennaksjelovens regler*», jf. § 10–2 (1).

Etter ordlyden synes det å være tilstrekkelig at konsernbidraget gir fradragsrett så lenge disposisjonen er lovlig som sådan etter aksjeloven. Det stilles tilsynelatende ikke et krav om at konsernbidraget må være *lovlig etter aksjelovens regler om konsernbidrag*. For et avgivende selskap med fortsatt drift vil dette neppe være en relevant problemstilling. For et selskap i en avviklingsfase er imidlertid spørsmålet mer relevant:

Dersom restriksjonene på fri egenkapital etter aksjeloven kapittel 8 er løftet fordi vilkårene etter § 16–9 er oppfylt – kan det da gis konsernbidrag med skattemessig effekt uten hensyn til aksjelovens § 8–5, jf. § 8–1?

Aksjerettslige regler om utdelinger i avviklingsfasen

Utdelingsadgang under avviklingsperioden for et aksjeselskap kan deles inn i to deler: før og etter at vilkårene etter aksjelovens § 16–9 er oppfylt.

Bestemmelsen i § 16–9 første ledd har følgende ordlyd:

«Utdeling til aksjeeierne av annet overskudd enn utbytte etter § 8–1 kan ikke finne sted før selskapets forpliktelser er dekket og det er gått minst seks uker siden kunngjøringen av kreditorvarselet i Brønnøysundregistrenes elektroniske kunngjøringspublikasjon etter § 16–4»

Når vilkårene er oppfylt, kan «annet overskudd enn utbytte etter § 8–1» deles ut. Dette innebærer for det første at inntil

vilkårene er oppfylt, gjelder de alminnelige begrensninger på utdelingsadgangen. For det andre, er det ingen begrensninger på adgang til å foreta utdelinger til aksjonær så snart de to vilkårene er oppfylt. Begrunnelsen for at det ikke gjelder noen begrensninger på anvendelsen av egenkapitalen, er åpenbar: når selskapet drift skal avvikles og alle kreditorer har fått dekning, er det ingen grunn til å beskytte egenkapitalen mot ensidige disposisjoner til aksjonærenes fordel.

Spørsmålet er imidlertid om en utdeling etter aksjeloven § 16–9 skattemessig kan klassifiseres som et konsernbidrag og gi grunnlag for fradrag i skattepliktig inntekt på det avvikelende selskapets hånd. Det presiseres at drøftelsen knytter seg til skattepliktig inntekt for inntektsåret forut for avviklingsåret.

Aksjelovens § 16–9 viser til at begrensningen på adgangen til «utdelinger» oppheves når bestemmelsens vilkår er oppfylt. Begrepet er i § 3–6 annet ledd definert som «*enhver overføring av verdier som direkte eller indirekte kommer aksjeeieren til gode*».

Et konsernbidrag fra datter til mor vil utvilsomt falle inn under denne definisjonen. Utdelinger skal etter bestemmelsens første ledd skje «etter reglene om utbytte, kapitalnedsetting, fusjon eller fisjon av selskaper, og tilbakebetaling etter oppløsning».

I Transocean-saken fant retten at § 3–6 ikke medførte at den enkelte typen utdeling måtte følge de særlige reglene som gjaldt for denne utdelingen:

«Ordlyden til § 3–6 åpner således for at enhver utdeling som faller innunder legaldefinisjonen i andre ledd, kan skje etter et hvilket som helst av regelsettene i første ledd, men bare etter disse.»

Dermed var det i og for seg i tråd med ordlyden at et konsernbidrag ble delt ut utover begrensningen til fri egenkapital all den tid kreditorene hadde fått dekning og kreditorfristen var utløpt. Retten fant imidlertid at:

«Forarbeider, forhistorie og juridisk teori taler derimot for at bestemmelsen bare er ment å regulere vilkårene for utdeling av likvidasjonsutbytte. Det er imidlertid ikke problematisert om det kan skje andre for-

mer for utdelinger hvis vilkårene i bestemmelsen er oppfylt.»

Retten fant heller ingen støtte i § 8–5 annet ledd, dens forarbeider eller tilknyttet rettspraksis for at begrensningene til fri egenkapital etter kapittel 8 oppheves i avviklingssituasjonen. Følgelig fant retten at «*reelle hensyn må bli utslagsgivende*».

I denne vurderingen tok retten utgangspunkt i hensynet bak restriksjonene kapittel 8 legger på bruken av selskapets egenkapital. Det er først og fremst selskapets kreditorer som skal vernes. Deres interesser er imidlertid fullt ut ivarettet i situasjoner hvor kreditorene har fått dekning og kreditorfristen har utløpt. Det er da ingen reelle grunner som skulle medføre at det er «*nødvendig å gå inn på de beregninger som § 8–1 legger opp til*».

Følgelig konkluderte retten med at såfremt vilkårene i aksjelovens § 16–9 første ledd er oppfylt, må bestemmelsen tolkes slik at det selskapsrettslig kan gis et konsernbi-

drag i avviklingsfasen uten hensyn til restriksjonene på fri egenkapital etter lovens kapittel 8. Retten la til grunn at selv om bestemmelsen i aksjeloven § 16–9 opphever restriksjonene på fri egenkapital som er angitt i kapittel 8 – var det fortsatt tale om et konsernbidrag gitt etter aksjeloven § 8–5.

Det neste spørsmålet retten måtte ta stilling til var hvilken klassifisering utdelingen skulle ha for skatteformål.

Skattemessig behandling

Staten argumenterte for at en utdeling etter aksjelovens § 16–9 for skatteformål måtte klassifiseres som realisasjonsvederlag. Rent umiddelbart synes standpunktet å ha noe for seg. Skatteloven § 10–37 første ledd annet punktum lyder som følger:

«Utdeling etter aksjeloven § 16–9 og allmennaksjeloven § 16–9 regnes som vederlag for aksjen.»

Dersom den korrekte skatterettslige bedømmelsen er realisasjonsvederlag, må naturligvis konsekvensen være at avgivende selskap ikke kan få fradrag i alminnelig inntekt for utdelingen.

Retten tok imidlertid utgangspunkt i lovlighetskravet i skatteloven § 10–2 og konstaterte at konsernbidragets lovlighet måtte vurderes etter de selskapsrettslige kildene. Dette har også Høyesterett slått fast i en sak om lovlighetskravet for en fisjon, jf. Urtv-2008–832 (Habberstad).

I motsetning til reglene om fisjon i aksjeloven kapittel 14, inneholder aksjeloven § 8–5 første ledd en uttrykkelig henvisning til skatteloven. Igjen viste imidlertid retten til at konsernbidraget var gitt etter aksjeloven kapittel 8, og «*verken etter § 16–9 eller mot oppgivelse av eierposisjon/innlevering av aksjebrev*». Følgelig falt utdelingen utenfor anvendelsesområdet til aksjeloven § 10–37.

Del III:

Skattebehandlingen i 2013 og 2014

Artikkelen tar for seg utvalgte saker og problemstillinger fra skatte- og avgiftsbehandlingen i **Skatt øst i 2013/2014**. I denne del III omtales saker behandlet i skatteklagenemnda og enkelte saker som tar for seg merverdiavgiftsspørsmål.



Artikkelen er forfattet av:

Seksjonssjef
Monica Sivertsen
Skatt øst

Hun er DH-kandidat 1989, juridikum 1994, juridisk rådgiver v/Oslo likningskontor fra 1995–98, seniorrådgiver i Skattedirektoratet 1999–2000, underdirektor v/Oslo likningskontor fra 1.6.00 og seksjonssjef i Skatt øst fra 1.1.2008.

Skatteklagenemnda

Unnskyldelige forhold – faktumvillfarelse

Kronestykket AS er et investeringselskap som ble stiftet i 1970. I 1985 ble det foretatt en økning av aksjekapitalen ved en fondsemisjon. Ved registreringen av innbetalt kapital i Aksjonærregisteret i 2003, ble den nominelle aksjekapitalen ved en feil fra selskapet innberettet som innbetalt kapital. Denne feilen ble videreført i sel-

skapets oppgaver for de etterfølgende årene.

For inntektsåret 2012 ble det fattet vedtak om tilbakebetaling av innbetalt kapital. Vedtaket ble selskapsrettslig gjennomført korrekt. Utbetalingen til aksjonærene på totalt 5 MNOK ble i sin helhet antatt å være tilbakebetaling av innbetalt kapital, og derfor ikke tatt med til beskatning i aksjonærenes selvangivelser. Aksjonærene ga heller ikke tilleggsopplysninger.

Ved utbetalinger i forbindelse med nedskrivning av aksjekapitalen, skal fondsemittert kapital anses som tatt ut først.¹ Skattekontoret gjennomførte en kontroll som viste at 2 MNOK av tilbakebetalingen vedrørte den fondsemitterte kapitalen, og la til grunn at denne delen skulle anses som skattepliktig utbytte.

Aksjonærenes ligninger ble endret med den konsekvens at inntekten samlet ble forhøyet med 2 MNOK. Tilleggsskatt ble ilagt med 30 %.

Ligningene ble påklaget til skatteklagenemnda. Det var ingen uenighet om skatteplikten vedrørende den tilbakebetalte fondsemitterte kapitalen, og klagen vedrørte derfor kun spørsmålet om tilleggsskatt.

I klagen ble det påberopt diverse unnskyldelige forhold, som f.eks. at fondsemisjonen ble uteglemt, at saken til dels reiste kompliserte skatte- og selskapsrettslige spørsmål, og at utfyllingen av næringsopp-gaven skapte utfordringer for aksjonærene og rådgiverne. Ved utbetalingen trodde både aksjonærene, forretningsføreren og revisoren at beløpet i sin helhet var tilbakebetaling av innbetalt kapital. De anførte videre at unnskyldelige forhold skal prakti-

¹ Skatteloven § 10-11 femte ledd.