

Fradrag for tilskudd til datterselskap



Artikkelen er forfattet av:

Senior skattejurist
Mari Kolstad Larsen
Sentralskattekontoret for storbedrifter

Saken gjaldt spørsmål om et selskap kan få fradrag for tilskudd til forskning og utvikling (FoU-tilskudd) til datterselskap. I bindende forhåndsuttalelse (BFU) **2016-602 konkluderte** Sentralskattekontoret for storbedrifter (SFS) med at **skatteloven § 6-24 første ledd** ikke gir hjemmel for fradragsrett.

Innsenders fremstilling av faktum og jus

På bakgrunn av de opplysningene som er gitt i anmodningen, legges det til grunn at selskapet er et holdingselskap. Selskapet fungerer også som konsernets hovedkontor, og har ansatte som yter tjenester til datterselskapene.

Konsernet er kunnskapsbasert og leverer teknologiske systemer og løsninger til kunder i ulike næringer og sektorer. Datterselskapene driver daglig forskning og utvikling innen sine fagfelt.

Etablering av tilskuddsordning for felles FoU-prosjekter

Utgangspunktet i konsernet er at FoU-kostnader finansieres med datterselskapets egne midler. Selskapet ønsker i tillegg å opprette en finansieringsbase som skal gi tilskudd til fremtidige FoU-prosjekter på tvers av datterselskaper og fagområder. Hovedformålet med tilskuddene er å starte FoU-prosjekter som ellers ikke ville blitt igangsatt, fordi prosjektet ligger utenfor

selskapets kjernevirksomhet eller i grenseland mellom flere datterselskaper.

Selskapet skal etablere en gruppe som skal velge ut og sette rammene for hvilke FoU-prosjekter som kvalifiserer for tilskudd. De ulike kriteriene er basert på blant annet nyskaping og utviklingspotensial. Tilskuddene skal således bidra til at datterselskapene og forretningsområdene samlet sett utnytter sitt potensial bedre og til nytte for konsernet som helhet.

Den konkrete transaksjonen

Selskapet har bedt skattekontoret ta stilling til om et tilskudd på kr 12 millioner til et felles FoU-prosjekt mellom de to heleide datterselskapene, A og B er fradragsberettiget etter sktl. § 6-24 første ledd. Prosjektet har som formål å utvikle et nytt teknologisk produkt. Det nye produktet skal baseres på teknologi som eies av selskap A. Produktet skal selges i markeder hvor både selskap A og selskap B opererer.

Innsenders rettslige vurdering

Selskapet har vurdert det slik at FoU-tilskuddet er fradragsberettiget etter sktl. § 6-24 første ledd.

Rettslig utgangspunkt ved vurdering av tilknytningsvilkåret

Forarbeidene til loven gir anvisning på at kravet til tilknytning mellom kostnad og inntekt skal være det samme etter sktl. § 6-24 som etter sktl. § 6-1. Dette er også lagt til grunn i rettspraksis, senest i Rt. 2014 s. 1057 *Telenor* og Rt. 2015 s. 1947 *Kverva*.

Tilknytningskravet har vært tolket og klargjort gjennom en rekke høyesterettsdommer, og kan kort oppsummeres med at det må foreligge en tilstrekkelig nær og umiddelbar sammenheng mellom kostnadene og de fremtidige inntektene.

Ved bedømmelsen vil skattyters subjektive formål stå sentralt, riktignok sett i lys av de ytre omstendighetene. At det må fore-

ligge en nær og umiddelbar sammenheng mellom kostnadene (her tilskuddet) og den fremtidige inntekten, innebærer imidlertid ikke at den tilknyttede inntekten må være aktuell eller nær forestående.

Det vises i denne sammenheng til Rt. 2015 s. 1947 *Kverva*. I dommen ga Kverva AS, som var et holdingselskap, kr 50 millioner til oppføring av et kombinert kulturbygg og videregående skole. Bygget lå i en kommune hvor hoveddelen av virksomheten befant seg. Kverva krevde fradrag for tilskuddet. Begrunnelsen var at hovedformålet med tilskuddet var å tiltrekke, beholde og utvikle arbeidskraft og kompetanse i kommunen hvor Kvervas hovedinvestering, SalMar, hadde sin virksomhet. Kverva AS fikk medhold i Høyesterett. Tilskuddet var fradragsberettiget selv om arbeidskraften og kompetanseoverføringen dette ville bidra til for SalMar lå et godt stykke frem i tid.

Til støtte for at selskapet får fradragsrett for kostnader pådratt i hensikt å øke aksjeinntektene i konsernselskap, viser selskapet også til Rt. 2007 s. 1822 *DSC*. Følgende er sitert fra dommen:

«Hensikten var tvert om at forhåndsbetalingen skulle oppveies av en motytelse i form av aksjer, som skulle gi utbytte, og først ved et senere salg oppofres for å fremskaffe gevinst. Når dette ikke lot seg gjennomføre, er det etter mitt syn naturlig å se oppofrelsen i en noe større sammenheng. Selskapets formål med forsøket på aksjeervert var å oppnå en skattepliktig inntekt, og denne kunne ikke oppnås uten at det skjedde en utbetaling fra selskapets side.»

Videre viser selskapet til Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) s. 63. Forarbeidene legger til grunn at man skal se på eierkjeder i selskap under ett. Det er ikke avgjørende hvilket skattesubjekt som blir skattepliktig for inntekt og hvilket selskap som har pådratt seg utgiften.

Konkret vurdering av tilknytningsvilkåret

Det påpekes at selskapet, gjennom sine eierposisjoner, har en åpenbar økonomisk interesse i lønnsom drift i datterselskapene. Virksomheten i datterselskapene er delvis også nært knyttet til hverandre. Formålet med FoU-tilskudd til et felles prosjekt mellom selskap A og selskap B er å bidra til økt verdiskapning i disse selskapene ved å stimulere til forskning og utvikling på tvers av forretningsområdene. Dette vil igjen bidra til å sikre og eventuelt øke inntektene i selskapet på sikt.

En forutsetning for selskapets og konsernets eksistens er at det utvikles ny teknologi fortløpende. Eksisterende produkter må tilpasses og videreutvikles i tråd med kundens og markedets behov.

Utvikling av teknologi er kapital- og ressurskrevende. For at dette skal gi best mulig nytte for selskapet og konsernet totalt er det viktig med overordnet styring. Dette oppnås gjennom blant annet koordinering og stimulering til prosjekter som ligger på tvers

av forretningsområdene fra morselskapet i form av nevnte tilskuddsordning.

Oppsummering og konklusjon

Etter Rt. 2015 s. 1947 *Kverva* er tilknytningskravet i sktl. § 6–24 første ledd oppfylt når formålet med kostnaden er å øke inntektene i datterselskapene, slik at det kan utbetales utbytte på aksjene. Etter selskapets oppfatning er vilkåret om tilknytning mellom de planlagte kostnadene og økte aksjeinntekter i datterselskapene oppfylt i dette tilfellet. Hovedformålet med FoU-tilskuddet er å øke de skattefrie aksjeinntektene. Etter innsenders oppfatning foreligger det derfor fradragsrett.

Sentralskattekontorets vurdering Regelverket

Tilordning

Et grunnleggende vilkår for å få fradrag etter sktl. § 6–24 første ledd er at kostnaden er tilordnet riktig skattesubjekt. Ved den skatterettslige tilordningen skal det tas utgangspunkt i den privatrettslige avtalen mellom partene, jf. Rt. 2015 s. 1260 *Herkules*. Dette forutsetter nødvendigvis at den privatrettslige avtalen er i samsvar

med armlengdeprinsippet i aksjeloven § 3–9 og sktl. § 13–1. Når avtalepartenes betegnelse ikke er i overensstemmelse med dette, må det privatrettslige fravikes for en riktig skatterettslig bedømmelse. Sentralskattekontoret viste til Høyesteretts uttalelse i Rt. 2008 s. 1307 *AlvdalBygg*:

«Dersom en slik fri bevisbedømmelse tilsier at det faktiske grunnlaget for skattyters klassifisering ikke kan legges til grunn, kan ligningsmyndighetene omklassifisere i tråd med en riktig skatterettslig bedømmelse.»

Tilsvarende synspunkt kommer til uttrykk i Frederik Zimmer, *Lærebok i skatterett*, 7. utg. s. 234. Om tilordning av betalingsforpliktelse er det skrevet at fradragsrett forutsetter at «det må dreie seg om betalerens egen forpliktelse». Skattyters klassifisering og tilordning kan altså fravikes hvis betegnelsen ikke dekker den privatrettslige realiteten.

Krav til tilknytning og formuesoppofrelse, jf. sktl. § 6–24 første ledd.

Når kostnaden er tilordnet riktig skattesubjekt, skal det vurderes om skattyteren

DIGITALISERINGS- UTGAVE HØSTEN 2016

Revisjon og Regnskap nr. 7-2016 vil i tillegg til det vanlige tidsskriftet også inneholde en egen digitaliseringsutgave.

I digitaliseringsutgaven gis praktiske råd om hvordan digitalisering kan øke nytteverdien av de tjenestene som tilbys av blant annet revisorer og regnskapsførere.

Les også om suksessfaktorene som bør følges, og fallgruvne som må unngås.

Annonsepriser og bestilling

Bestillingsfrist: Torsdag 6. oktober
Materiellfrist: Fredag 14. oktober

Priser er som for det ordinære tidsskriftet, se revisorforeningen.no

For bestilling:
Kontakt Lillen Meinich Jacobsen
Telefon: 22 49 49 90
Mobil: 920 98 490
E-post: l.m.jac@online.no

revisorforeningen

REVISJON OG
REGNSKAP
DIGITALISERINGSUTGAVE

oppfyller de to vilkårene for fradragsrett etter sktl. § 6–24 første ledd. Bestemmelsen lyder som følger:

«§ 6–24. Kostnader med tilknytning til skattefrie aksjeinntekt mv. Det gis fradrag for kostnad som pådras for å erverve inntekt som er fritatt for skatteplikt etter § 2–38.»

Skattyter må for det første ha pådratt seg en kostnad, dvs. det må foreligge en formuesoppofrelse. Vilket om formuesoppofrelse følger av lovteksten i det en «kostnad» må «pådras». Frederik Zimmer, Lærebok i skatterett, 7. utg. s. 184 formulerer dette som et krav om en «reduksjon i skattyters formuesstilling». Foreligger det kun ombytte av verdier, foreligger det ingen oppofrelse av en kostnad.

I tillegg må det være en tilknytning mellom kostnaden og inntekten. Tilknytningskravet i sktl. § 6–24 skal forstås tilsvarende som i sktl. § 6–1, jf. Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) s. 6:

«Ved å oppstille krav om at kostnadene er pådratt for å erverve inntekt som er omfattet av fritaksmetoden, er det en forutsetning for fradragsrett at det er tilstrekkelig nær sammenheng mellom kostnad og inntekt i samsvar med det alminnelige vilkår for fradrag i skatteloven § 6–1.»

Hva som ligger i «tilstrekkelig nær sammenheng» har vært behandlet av Høyesterett flere ganger, senest i Rt. 2015 s. 1947 *Kverva*. På bakgrunn av Rt. 2012 s. 744 *Skagen* og Rt. 1981 s. 256 *Bjerke Pedersen* oppsummerer Høyesterett i Rt. 2015 s. 1947 *Kverva* rettsstilstanden slik:

«Fradragsrett forutsetter at det foreligger en tilstrekkelig nær og umiddelbar sammenheng mellom kostnadene og de fremtidige inntektene. Ved bedømmelsen vil skattyters formål med kostnaden være et sentralt moment. Formålet må vurderes med utgangspunkt i skattyters utsagn om hva som er hovedsiktemålet med investeringen. Hva skattyter har gitt uttrykk for, er likevel ikke avgjørende dersom de ytre omstendighetene rundt investeringen etter en alminnelig bevisvurdering tilsier at det angitte formålet ikke kan være riktig eller har formodningen mot seg. Domstolene skal imidlertid ikke sensurere forretnings-skjønn til den som gjennomfører en investering eller påtar seg en kostnad. Selv om tilskuddet ikke anses formålstjenlig, kan det bare unntaksvis komme på tale å



FoU-PROSJEKTER: Selskapet ønsker å opprette en finansieringsbase som skal gi tilskudd til fremtidige FoU-prosjekter på tvers av datterselskaper og fagområder.

se bort fra skattyters formål. En slik ueg-nethetsvurdering må i tilfellet ta utgangspunkt i situasjonen da utgiften ble pådratt. Generelle og løse utsagn om fremtidige inntektsmuligheter vil vanskelig kunne oppfylle tilknytningskravet. Men det kreves ikke påvisning av at tilskuddet gir inntekter som selskapet ellers ikke ville fått, dersom momentene sett i sammenheng gjør at det foreligger nær og umiddelbar sammenheng mellom næringsvirksomheten og tilskuddene.»

Konkret vurdering Tilordning

Skattekontoret vil først ta stilling til om fradrag for FoU-tilskuddet skattemessig skal tilordnes selskapet.

FoU-tilskuddet skal gå til et felles FoU-prosjekt mellom selskap A og selskap B. Prosjektet har som formål å utvikle et nytt teknologisk produkt. Produktet skal blant annet bruke eller tilpasse teknologi som allerede finnes i selskap A. De tiltenkte markedene for det nye produktet finnes både hos selskap A og selskap B. Skattekontoret legger til grunn at selskap A blir eier av det nyutviklede driftsmiddelet.

FoU-tilskuddet vil i realiteten medføre at morselskapet finansierer et nytt driftsmiddel til eie og bruk i selskap As virksomhet. En riktig skatterettslig bedømmelse tilsier at kostnaden tilordnes det selskapet som skal eie driftsmiddelet og bruke dette i sin virksomhet. Av denne grunn alene kan ikke skattekontoret gi fradrag for FoU-tilskuddet etter sktl. § 6–24, første ledd.

Tilknytningskravet

Av samme årsak kan skattekontoret heller ikke se at tilknytningskravet etter sktl. § 6–24, første ledd er oppfylt. I utgangspunktet vil enhver kostnad i datterselskapet påvirke morselskapets inntekt rent økonomisk. Dette er imidlertid ikke tilstrekkelig for fradragsrett i morselskapet. Når FoU-tilskuddet gis til erverv av et driftsmiddel som skal eies og brukes av selskap A, vil ikke kostnaden ha tilstrekkelig særlig og nær tilknytning til den skattefrie inntekten i morselskapet.

I Rt. 2015 s. 1947 *Kverva* ble tilskuddet gitt til en uavhengig tredjepart, og ikke til et konsernselskap. Tilskuddet var av en annen art enn i denne saken. Dommen har ikke endret rettsstilstanden hva gjelder vilkåret om tilknytning. Den kan derfor ikke forstås slik at ethvert tilskudd til datterselskap vil ha særlig og nær tilknytning til den skattefrie inntekten i morselskapet.

Formuesoppofrelse

Ved å gi FoU-tilskuddet vil morselskapet få en tilsvarende verdiøkning på aksjene i datterselskapet. FoU-tilskuddet må således kunne anses som et uformelt aksjeeier-tilskudd. FoU-tilskuddet kan derfor heller ikke anses som en oppofrelse av en kostnad etter sktl. § 6–24, første ledd.

Konklusjon

Selskapet får ikke fradrag for FoU-tilskudd til selskap A og selskap B etter sktl. § 6–24, første ledd.