

Del I:

Fra saksbehandlingen i Skatt øst 2015/2016

Artikkelen tar for seg utvalgte saker og problemstillinger fra skatte- og avgiftsbehandlingen i Skatt øst i 2015/2016. I denne delen omtales utvalgte forhåndsuttalelser, vedtak fra skattekontoret og saker behandlet i skatteklagenemnda.



Seksjonssjef
Monica Sivertsen¹
Skatt øst

Seniorrådgiver Erlend Skøien og seniorskattejurist Hege Westheim har også bidratt ved utarbeidelsen av artikkelen.

Med virkning fra 1. juli 2016 ble det opprettet en ny og landsdekkende skatteklagenemnd. Sakene som er omtalt under punktet Skatteklagenemnda, er saker som ble vedtatt av skatteklagenemnda etter den gamle ordningen. Skatteforvaltningsloven er innført med virkning fra 1. januar 2017. I forbindelse med innføringen av skatteforvaltningsloven er også noen begreper endret. Vi har i denne artikkelen valgt å bruke gamle regler og begreper, da de omtalte sakene er ferdigbehandlet i løpet av 2016.

Forhåndsuttalelser

Gevinstbeskatning ved realisasjon av eiendom og utdeling ved avvikling av borettslag

Gresshoppa Borettslag består av 20 andeler. Borettslagets eiendom er svært attraktiv med tanke på utbygging av boligblokker og salg av leiligheter. Andelshaverne har derfor besluttet å selge eiendommen til en utbygger for å realisere det økonomiske potensialet. Salget er planlagt gjennomført som salg av eiendom, og ikke borettslagsandeler.

Borettslaget la til grunn at en gevinst ved salget av eiendommen vil være skattepliktig,² men stilte spørsmål om hvordan gevinstberegningen skulle foretas. Etter

salget av eiendommen vil borettslaget bli oppløst, og borettslagets midler, inklusiv vederlaget ved salget av eiendommen, vil bli delt ut til andelshaverne. Borettslaget stilte spørsmål om utdelingen ville medføre skattemessige konsekvenser for andelshaverne i form av skatteplikt som likvidasjonsutbytte.

Skattekontoret bemerket innledningsvis at gevinst ved realisasjon av selskapets eiendommer inngår i den inntekten som skal fordeles på andelshaverne.³

Andelshavers inngangsverdi

I teorien foreligger det inngangsverdier på to nivåer, andelsnivå og borettslagsnivå. Hver andelshaver har en inngangsverdi på sin andel i borettslaget, som tar utgangspunkt i andelshaverens kostpris på andelen. Disse verdiene er individuelle for hver andelshaver og er ofte ulike, f.eks. fordi andelshaverne har kjøpt andelene på forskjellige tidspunkter. Andelshaverens inngangsverdier brukes ved gevinst-/tapsberegning ved salg av andelene. I tillegg har borettslaget selv inngangsverdier på eiendelene laget eier, tilsvarende historisk kostpris eventuelt oppskrevet med påkostninger.

Etter skattekontorets oppfatning er et vesentlig hensyn ved reglene om beskatning av boligselskaper og boligsameier at de gir nøytralitet uavhengig av eierform. I forarbeidene til skatteloven § 7-3,⁴ ble det uttalt følgende:

«Det er en målsetting å skattlegge andelshavere og selveiere mest mulig likt. Etter gjeldende rett kan det få til dels betydelige konsekvenser for skattleggingen om en bolig eies av et boligselskap eller om den eies av beboerne selv. Ved siden av at dette kan virke urimelig for de beboere som opplever slike forskjeller, er det i et videre perspektiv ønskelig å ha et skattesystem som behandler beskatning av egen bolig likt uansett eierform.»

Etter gjeldende ligningspraksis vil det ved salg av eiendom fra boligsameie eller eierseksjonssameie, være sameierens individuelle inngangsverdi som trekkes fra ved gevinst-/tapsberegningen.

Nøytralitetshensyn taler derfor klart for at det er den enkelte andelshaverens individuelle inngangsverdi som skal komme til fradrag i gevinstberegningen ved salg av eiendom i et borettslag.

Kontoret viste i tillegg til en bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet⁵ hvor det ble lagt til grunn at et borettslag kan omdannes skattefritt til boligsameie. Direktoratet la i uttalelsen til grunn at kostprisen/inngangsverdien på borettslagsandelen skulle videreføres med kontinuitet på den andelen i sameiet som ble mottatt som vederlag.

Skattekontoret konkluderte etter dette med at den enkelte andelshaverens individuelle inngangsverdi på andelen i boretts-

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

2 Skatteloven § 9-3 åttende ledd bokstav a.

3 Skatteloven § 7-3 femte ledd bokstav a.

4 Ot.prp. nr. 21 (1991–1992) side 19 pkt. 3.3.1.

5 BFU 63/2003.

laget skulle anses som kostpris ved gevinstberegningen.

Likvidasjonsutbytte

Skattedirektoratet har i en bindende forhåndsuttalelse⁶ vurdert skatteplikt for utbytte fra et boligaksjeselskap. Direktoratet bemerket blant annet at boligaksjeselskaper som blir lignet etter skatteloven § 7-3 og aksjonærene i slike selskaper, ikke omfattes av skatteloven kapittel 10. Reglene for inntektsbeskatning er uttømmende regulert i skatteloven § 7-3 med tilhørende forskrifter. Uttalelsen gjaldt konkret et boligaksjeselskap, men den samme begrunnelsen må også kunne benyttes for borettslag. En eventuell utdeling av likvidasjonsutbytte ville derfor ikke utløse beskatning for andelshaverne.

Etablering av borettslag – gevinst- og tapskonto til fradragsføring

Etablering av borettslag kan reise ulike skattemessige problemstillinger. Skattekontoret har avgitt noen uttalelser hvor blant annet følgende problemstillinger har blitt vurdert:

- Spørsmål om ulovfestet gjennomskjæring
- Spørsmål om fusjon etter ulovfestet rett mellom aksjeselskap og borettslag
- Spørsmål om skattemessige konsekvenser ved overgang fra selskapsligning til ligning av andelshaverne etter skatteloven § 7-3

Skattedirektoratet har avgitt flere bindende forhåndsuttalelser⁷ med tilsvarende materielle problemstillinger. Det vises til disse.

I en av sakene var det et eksisterende bygg på eiendommen. Dette bygget skulle rives, slik at det kunne oppføres en boligblokk. Ved rivingen av bygget ville det bli etablert en gevinst- og tapskonto til fradragsføring, tilsvarende den resterende saldoverdien på bygget. Det ble stilt spørsmål om den skattemessige behandlingen av denne gevinst- og tapskontoen, dvs.:

- Om den kunne redusere den skattepliktige gevinsten ved realiseringen av andelen i borettslaget, alternativt
- Om det kunne ytes konsernbidrag til borettslaget i den tiden dette ble selskapslignet for å dekke det løpende underskuddet

Gevinst- og tapskonto

Skattekontoret bemerket at skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap ved realisasjon



Etablering av borettslag kan reise ulike skattemessige problemstillinger.

av andeler i borettslag, følger skattelovens alminnelige regler.⁸ Gevinsten eller tapet utgjør differansen mellom vederlaget og inngangsverdien (opprinnelig kostpris tillagt senere påkostninger).

Skatteloven kapittel 9 regulerer fastsettelse av gevinst og tap ved realisasjon av formuesobjekter. Det følger av Skattedirektoratets forskrift at gevinst eller tap ved realisasjon av en borettslagsandel, skal korrigeres for endringer i andelens forholdsmessige del av formue og gjeldsposter som ikke inngår i borettslagets ligningsverdi.⁹ En gevinst- og tapskonto til fradragsføring kunne etter kontorets oppfatning ikke inngå i disse verdiene. Skattekontoret la derfor til grunn at gevinst- og tapskontoen skulle redusere den skattepliktige gevinsten ved realisasjonen av andelen.

For andelshaverne i borettslaget blir konsekvensen at andel av gevinst- og tapskontoen vil bli innrømmet til fradrag¹⁰ på lik linje med f.eks. rentekostnader. Kontoret bemerket likevel at andel av gevinst- og tapskontoen måtte redusere den enkelte andelshaverens inngangsverdi ved kjøpet av andelen. En eventuell gevinst vil da bli tilsvarende forhøyet/tap tilsvarende redusert, hvis andelen blir solgt uten at vilkårene for skattefrihet pga. eier- og botid blir oppfylt.

Konsernbidrag

Med hensyn til den alternative fremgangsmåten, bemerket skattekontoret at reglene om konsernbidrag¹¹ gjelder når giver- og mottakerselskapet er norske aksjeselskaper

mv. eller selskaper og sammenslutninger som er likestilt med disse. Konsernbidrag kan derfor ytes mellom to likestilte selskaper og mellom et aksjeselskap og et likestilt selskap som inngår i et konsern, jf. blant annet uttalelse fra Finansdepartementet.¹²

I Skatte-ABC¹³ er mulighetene for å yte konsernbidrag fra samvirkeforetak til aksjeselskap omtalt slik:

«Samvirkeforetak kan yte konsernbidrag til et aksjeselskap samt likestilt selskap og sammenslutning med rett til fradrag i skattepliktig inntekt, jfr. sktl. § 10-1 første ledd. (...)» Det avgjørende for om konsernbidragsreglene kunne benyttes, var derfor om borettslaget i perioden det ble selskapslignet kunne anses som et likestilt selskap.¹⁴

Likestilte selskaper omfatter selskap eller sammenslutning som noen eier formuesandeler i eller mottar inntektsandeler fra, når ansvaret for selskapets eller sammenslutningens forpliktelser er begrenset til selskapets eller sammenslutningens kapital.

Ifølge borettslagsloven¹⁵ har andelshaverne i et borettslag begrenset ansvar. Dette trekker i retning av at et borettslag må anses omfattet av begrepet «likestilt selskap». En slik forståelse er også lagt til grunn i Skatte-ABC.¹⁶

Skattekontoret konkluderte med at et borettslag som selskapslignes, under forutsetning av at vilkårene forøvrig er oppfylt,

¹² Urv. 1995 side 1071a.

¹³ Skatte-ABC 2016/2017 side 974 pkt. 9.2.

¹⁴ Skatteloven § 10-1 første ledd, jf. § 2-2 første ledd bokstavene b til e.

¹⁵ Borettslagsloven § 1-2.

¹⁶ Skatte-ABC 2016/2017 side 57 pkt. 3.1.

⁶ BFU 29/10.

⁷ Se f.eks. BFU 12/16.

⁸ Skatteloven § 5-1 annet ledd.

⁹ Skatteloven § 9-5 med tilhørende forskrift (FSSD) § 9-5-1 annet ledd.

¹⁰ Skatteloven § 7-3 femte ledd bokstav b.

¹¹ Skatteloven §§ 10-2 til 10-4.

kan motta konsernbidrag med skattemessig virkning.

Avsetning til konsernbidrag med skattemessig effekt – fusjon

Troll-konsernet planlegger en fusjon av Tind AS med Mose & Lav AS, med Tind som overtakende selskap. Tind eier 100 % av aksjene i Mose & Lav. Beslutningen om fusjonen ble fattet i desember 2015, og gjennomført vinteren 2016.¹⁷ Mose & Lav skulle avvikles på gjennomføringstidspunktet.

Mose & Lav forventet å ha skattepliktig inntekt for 2015 som ville overstige selskaps fremførbare underskudd pr. 1. januar 2015. Selskapet ønsket derfor å konsolidere den skattepliktige inntekten mot et fremførbart underskudd i Tind.

Spørsmålet var etter dette om den skattepliktige inntekten for inntektsåret 2015 i Mose & Lav kunne avsettes til konsernbidrag, med skattemessig virkning, selv om selskapet på tidspunktet for eventuelt vedtak om avsetning ville være oppløst som følge av fusjonen.

Skattekontoret viste innledningsvis til at det normale er at den skattemessige virkningen av konsernbidrag inntreffer når generalforsamlingen i det avgivende selskapet har godkjent årsregnskapet for siste inntektsår, og herunder også godkjent avsetning til konsernbidrag. Problemstillingen i denne saken oppstod fordi det avgivende selskapet ble innfusjonert i det mottakende selskapet før siste årsregnskap forelå.

Skatteloven § 10–2 første ledd stiller krav om at de selskapsrettslige reglene¹⁸ må være oppfylt før konsernbidrag kan gis med skattemessig virkning. Det følger av aksjelovens regler at beslutning om utdeling av konsernbidrag treffes av generalforsamlingen. Følgelig er også kompetansen til endelig å beslutte utdeling av konsernbidrag med skattemessig virkning lagt til generalforsamlingen.

Skattedirektoratet har uttalt seg om hvilken betydning senere omorganiseringer i selskapsstrukturen har i forbindelse med å kunne gjennomføre en endring i størrelsen på konsernbidraget.¹⁹ I tilfeller hvor avgivende og mottakende selskap er fusjonert til ett selskap, slår direktoratet fast at det ikke vil være mulig å oppfylle vilkårene om

ny selskapsrettslig beslutning om endring av konsernbidrag.

Slik skattekontoret forsto faktum i denne saken, ville det overdragende selskapet, Mose & Lav, bli oppløst i forbindelse med fusjonen, slik at det ikke ville eksistere noen generalforsamling til å fatte vedtak på det tidspunktet endelig årsregnskap ville foreligge. Vilkårene i skatteloven § 10–2 første ledd ville dermed ikke være oppfylt.²⁰

Skattekontoret konkluderte etter dette med at konsernbidrag i Mose & Lav ikke kunne avsettes med skattemessig effekt.

Skattekontoret

Skatteplikt etter skatteloven § 2–32 annet ledd for deltakelse i indre selskap

Stiftelsen Måneskinn er en skattefri institusjon.²¹ Stiftelsen har en andel i et indre selskap innenfor eiendomsbransjen, som genererte et overskudd på kr 500 000.

Måneskinn ble varslet om at inntekten fra det indre selskapet ville bli ansett skattepliktig.²²

Stiftelsen anførte i sitt svar at den ikke utøvet tilstrekkelig aktivitet, verken i omfang eller intensitet, til at investeringen i det indre selskapet kunne utgjøre en økonomisk virksomhet. I tillegg inngikk investeringen i de aktivitetene som realiserte stiftelsens ideelle formål.

Stiftelsens vedtektsbestemte formål var å yte økonomisk støtte til prosjekter og tiltak innenfor det maritime miljøet. Den økonomiske støtten tas fra stiftelsens frie kapital, og det er derfor en nødvendighet at stiftelsen har løpende inntekter.

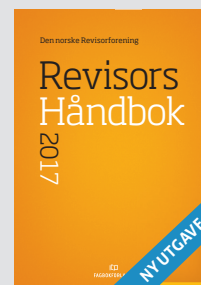
Realisere eller finansiere formålet

Ifølge Skatte-ABC²³ er terskelen for at det skal foreligge økonomisk virksomhet etter skatteloven § 2–32 annet ledd, noe høyere enn det alminnelige kravet til virksomhet i skatteloven § 5–1. Dette gjelder særlig kravet til varighet og omfang.

En skattefri institusjon som driver økonomisk virksomhet, f.eks. ved utleie av fast eiendom, kan være skattepliktig for denne inntekten. Det er likevel unntak for skatteplikt hvis den økonomiske virksomheten

fagbokforlaget.no/nyhetsbrev
Nyhetsbrev på e-post

REVISORS HÅNDBOK 2017



1169,-

Revisorforeningen

En samling av lover, forskrifter, regler mm. som er viktig i regnskap og revisjon. Ajour per årsskiftet 2016/2017.

EGENKAPITALTRANSAKSJONER



515,-

Britt Torunn Hove m.fl.

En oversikt over transaksjoner mellom et foretak og dets eiere. 6. utg. (2015) er lik 5. utg., men uten eBok.

FINANCIAL STATEMENT ANALYSIS

Valuation – Credit Analysis – Performance Evaluation



799,-

Christian Petersen, Thomas Plenborg, Finn Kinserdal

A four-part themed approach: accounting data, financial analysis, decision-making, and assessment of accounting data.



FAGBOKFORLAGET

fagbokforlaget.no

17 Skatteloven §§ 11-2 flg.

18 Aksjeloven § 8-5, jf. §§ 8-1 til 8-4.

19 Utv. 2014 side 1990.

20 Skatte-ABC 2016/2017 side 69 pkt. 6.4

21 Skatteloven § 2-32 første ledd.

22 Skatteloven § 2-32 annet ledd.

23 Skatte-ABC 2016/2017 side 1066 pkt. 4.1.

realiserer institusjonens ikke-erhvervsmessige formål.

Dersom et deltakerlignet selskap driver virksomhet, anses alle deltakerne som næringsdrivende. Det er i denne forbindelsen uten betydning om den enkelte deltakeren deltar aktivt i driften, jf. blant annet Ole Gjems-Onstad i Norsk Bedriftsskatterett.²⁴

«Deltar en skattefri institusjon i et deltakerlignet selskap, vil institusjonen regnes som næringsdrivende for så vidt gjelder virksomheten i det deltakerlignede selskapet. Dette vil medføre skatteplikt etter § 2–32 annet ledd, men ikke første ledd [...]»

Skattekontoret viste forøvrig til en bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet,²⁵ hvor direktoratet blant annet bemerket som følger:

«I dette tilfellet vil ikke stiftelsen drive utleie av fast eiendom i eget navn, men via deltakelse i kommandittselskapet. Spørsmålet er om en slik deltakelse vil medføre skatteplikt for stiftelsen i medhold av skatteloven § 2–32 annet ledd.

Et kommandittselskap er en selskapsform hvor selskapets skattepliktige inntekt og formue skal undergis deltakerligning etter nettomethoden, jf. skatteloven § 10–40, jf. § 10–41 og § 4–40.

Deltakerligning innebærer at det ikke er kommandittselskapet som er skattesubjekt, men de enkelte deltakerne. Når deltakerligning foretas etter nettomethoden, fastsettes selskapets skattepliktige inntekt og formue som om selskapet var eget skatteobjekt, men selskapets netto inntekt og formue fordeles på de enkelte deltakerne og beskattes på deres hånd.

Det er i lignings- og rettspraksis lagt til grunn at hvis et deltakerlignet selskap driver næringsvirksomhet, skal alle deltakerne anses som næringsdrivende, se Lignings-ABC 2003 side 694, pkt. 1.2. Virksomheten som drives i selskapet, anses mao. som drevet av den enkelte deltaker direkte.

På bakgrunn av det ovennevnte legger Skattedirektoratet til grunn at dersom kommandittselskapet stiftelsen ønsker å erverve andel i driver virksomhet, vil stiftelsen bli ansett for å drive den samme virksomhet.

Etter direktoratets oppfatning innebærer det at stiftelsen blir skattepliktig i medhold av skatteloven § 2–32 annet ledd.»

Skattekontoret konkluderte med at deltakelsen i det indre selskapet utgjorde en økonomisk virksomhet for stiftelsen.

Kontoret kunne heller ikke se at deltakelsen i det indre selskapet, med investering i fast eiendom, kunne anses å realisere stiftelsens formål. Deltakelsen måtte derimot kun anses å finansiere formålet, og inntekten ble ansett skattepliktig.

Allokering av inntekt til fast driftssted i utlandet

Lang Tung Ting AS, som er hjemmehørende i Norge, utførte virksomhet med et prosjekt i Kina som medførte at selskapet fikk fast driftssted der. Inntekten fra virksomheten ved det faste driftsstedet ble med utgangspunkt i bruttoinntekten fastsatt sjablongmessig etter landets interne rett, til 60 MNOK og beskattet der.

Lang Tung Ting anførte at inntekten på 60 MNOK som ble beskattet i utlandet, var fastsatt i samsvar med landets interne rett og skatteavtalen, og at denne inntekten i sin helhet skulle unntas fra beskatning i Norge slik det fremgikk av skatteavtalen med Kina.



Selskapet, som er hjemmehørende i Norge, utførte virksomhet med et prosjekt i Kina som medførte at det fikk fast driftssted der.

Nettoinntekt som beskattes ved det faste driftsstedet

Etter skattekontorets vurdering måtte imidlertid den inntekten som skulle unntas, fastsettes etter norsk intern rett. Kontoret viste til at i de tilfellene inntekten er unntatt etter skatteavtale, er det heller ikke fradragsrett for noen del av tilsvarende kostnader eller tap.²⁶ Det var ingen uenighet om størrelsen av bruttoinntekten.

Ifølge skatteavtalen²⁷ er det nettoinntekten som beskattes ved det faste driftsstedet.

Skatteavtalens bestemmelse om unngåelse av dobbeltbeskatning bygger fullt ut på OECDs mønsteravtale.²⁸ Ifølge OECDs kommentarer²⁹ fremgår det klart at den inntekten bostedsstaten skal unnta, er den inntekten som vil være fastsatt etter bostedsstatens interne rett.

Ved fastsettingen av hvilken inntekt som skulle unntas fra beskatning i Norge, tok skattekontoret utgangspunkt i selskapets opplysninger om regnskapsmessig driftsresultat og en beskrivelse av hvilke funksjoner mv. som ble utført i Kina og Norge. Skattekontoret var imidlertid ikke enig i selskapets anførsel om at ansvar og risiko for aktiviteten måtte tilordnes Norge og at aktiviteten i utlandet måtte anses som rutinefunksjoner. Kontoret viste i denne forbindelse til høyesterettsdom vedrørende Allseas Marine Contractors S.A.³⁰ til støtte for at en større del av risikoen måtte tilordnes utlandet.

Med utgangspunkt i skatteavtalen og OECDs autoriserte tilnærming basert på selvstendighetsfiksjonen, så langt den var forenlig med skatteavtalen, foretok skattekontoret en fordeling av de ulike kostnadene. Kostnader med direkte tilknytning til virksomheten i Kina måtte tilordnes denne staten, mens kostnader til planlegging og utvikling hovedsakelig ble tilordnet Norge. Basert på disse prinsippene fastsatte skattekontoret ved skjønn netto utenlandsinntekt som skulle unntas fra beskatning i Norge, til sju MNOK.

Realisasjon av aksjer i sveitsisk selskap – innenfor fritaksmetoden?

Sveitserosten AS var tidligere aksjonær med 25 % eierandel i SuisseKäse AG. Aksjene ble realisert i 2014 med en gevinst på ca. 70 MNOK. I selvangivelsen la sel-

²⁶ Skatteloven § 6-3 femte ledd.

²⁷ Skatteavtalen art. 7.

²⁸ Artikkel 23 A (1).

²⁹ OECDs kommentarer (2010) pkt. 39 flg. til art. 23 A.

³⁰ Urv. 2011 side 1111.

²⁴ Norsk Bedriftsskatterett 9. utgave side 376.

²⁵ BFU 01/05.



Skattekontoret konkluderte med at selskapet var hjemmehørende i et lavskatteland utenfor EØS.

skapet til grunn at SuisseKäse var hjemmehørende i et normalskatteland utenfor EØS, og at gevinsten derfor var skattefri etter fritaksmetoden.

Skattekontoret foretok undersøkelser, konkluderte med at SuisseKäse var underlagt en regional skatteordning i Sveits av generell karakter, og at skattebelastningen tilsa at selskapet var hjemmehørende i et lavskatteland utenfor EØS.

Sveitserosten ble derfor varslet om at ligningen ville bli endret med den konsekvensen at gevinsten ved salget av aksjer i SuisseKäse ville bli ansett skattepliktig.

Sveitserosten var uenig og anførte at fritaksmetoden ville komme til anvendelse, da SuisseKäse måtte anses å være hjemmehørende i et normalskatteland utenfor EØS. Både eiertiden og kravet til eier-/stemmeandel i skatteloven § 2–38 tredje ledd bokstav b var oppfylt.

Aksjeinntekter er skattefrie for selskaper

Skattekontoret bemerket innledningsvis at utgangspunktet for den skatterettslige vurderingen er skatteloven § 2–38 første ledd bokstav a, hvor det fremgår at et aksjeselskap kan motta aksjeutbytte og aksjegevinster skattefritt.³¹ Bestemmelsen lovfester den såkalte fritaksmetoden. Fritaksmetoden omfatter ikke selskaper hjemmehørende i lavskatteland utenfor EØS.

Gevinster fra selskaper hjemmehørende i normalskatteland utenfor EØS kan likevel være omfattet av fritaksmetoden.³² Det er

da en forutsetning at skattyteren har eid minst 10 % av kapitalen og hatt minst 10 % av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i selskapet i en sammenhengende periode på to år frem til innvinningstidspunktet. Dette vilkåret var oppfylt.

Var kantonen i Sveits et lavskatteland?

Spørsmålet kontoret måtte ta stilling til var da om Sveits i dette tilfellet var et normalskatteland eller et lavskatteland.

Skatteloven § 2–38 tredje ledd bokstav a viser til § 10–63 som har følgende definisjon på et lavskatteland:

«Som lavskatteland regnes land hvor den alminnelige inntektsskatt på selskapets eller innretningens samlede overskudd utgjør mindre enn to tredjedeler av den skatten selskapet eller innretningen ville ha blitt ilignet dersom det/den hadde vært hjemmehørende i Norge.»

Departementet har i forarbeidene til skatteloven § 10–63³³ og forarbeidene knyttet til unntak fra fritaksmetoden,³⁴ lagt til grunn at det avgjørende er hvilken effektiv skattesats som benyttes i utlandet sett i forhold til skattesatsen for denne typen inntekter i Norge. Sammenligningen skal være av generell art, og det er i retts- og ligningspraksis lagt til grunn at vurderingen skal gjøres over en periode på to til tre år.

En direkte sammenligning av selskapsbeskatningen i Sveits og Norge gir liten veiledning, da en betydelig del av beskatningen av selskaper i Sveits bestemmes på

kantonalt/kommunalt nivå. Variasjonene i skattebelastningen mellom de ulike kantonene er også til dels store. Sammenligningen må følgelig ta utgangspunkt i den effektive beskatningen i den kantonen selskapet er hjemmehørende, og vurdere dette opp mot beskatningen i Norge.

Skattekontoret undersøkte i hvilken kanton SuisseKäse var hjemmehørende. Det ble i tillegg innhentet informasjon fra sveitsiske skattemyndigheter som viste at den samlede effektive selskapskatten i kantonen var på 17,40 %. Denne satsen gjaldt selskaper hvor virksomheten i sin helhet ble utøvet i Sveits. Undersøkelsen viste forøvrig at det var minimale forskjeller i skattebelastningen for de tidsmessig nærliggende årene. Den effektive skattesatsen i Norge var på 27 %, og to tredjedeler av denne satsen ville utgjort 18 %. Disse opplysningene indikerte, isolert sett, at SuisseKäse var hjemmehørende i et lavskatteland.

SuisseKäse utøvet en vesentlig del av virksomheten i andre land enn Sveits. For selskaper med virksomhet som helt eller for en stor del utøves utenfor Sveits, er beskatningen langt mer gunstig, uansett om det gjelder «Swiss Holding Companies», «Domiciliary Companies» eller «Swiss Mixed Companies». Skattekontoret innhentet opplysninger om virksomheten til SuisseKäse, som viste at selskapet ble beskattet som et Swiss Mixed Company.

Et Swiss Mixed Company blir ilagt føderal skatt av årets resultat, med tillegg av kantonalt skatt på den delen av resultatet som kan relateres til den innenlandske aktiviteten. En effektiv beskatning av Swiss Mixed Companies i den aktuelle kantonen vil kunne variere fra 7,83 % opp til maksimalt 12,15 %, avhengig av hvor stor andel av selskapets resultat som ble generert fra den innenlandske delen av virksomheten.

Kontoret fant det ikke påkrevd å ta standpunkt til den reelle skattesatsen, men det var ikke tvilsomt at SuisseKäse var hjemmehørende i en kanton i Sveits der skattnivået innebar at selskapet måtte anses for å være hjemmehørende i et lavskatteland. Aksjegevinsten ble derfor ansett som skattepliktig.

Ligningen er påklaget til skatteklagenemnda.

Tilleggsskatt – tidfestingsfeil?

Tomteparty AS er et utviklingselskap for eiendommer. I selvgivelsen ble det feil-

31 Skatteloven § 2-38 annet ledd.

32 Skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav b.

33 Ot.prp. nr. 16 (1991–1992) side 79 pkt. 6.9.

34 Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) side 65 pkt. 6.5.4.3.

aktig fradragsført finanskostnader med 50 MNOK som skulle vært aktivert på selskaps tomter. Det var ingen uenighet mellom selskapet og skattemyndighetene om den materielle behandlingen av disse finanskostnadene.

Tomteparty ble varslet om tilleggsskatt.

Vilkårene var oppfylt

Selskapet bemerket i svaret at vilkåret for tilleggsskatt³⁵ i utgangspunktet var oppfylt, da det i selvangivelsen var gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger som kunne føre til skattemessige fordeler. Det var også enighet om den beløpsmessige størrelsen på feilføringen.

Tomteparty anførte at feilføringen kun ville føre til en tidfestingsfordel, da denne ville bli reversert i takt med et fremtidig salg av tomtene. Etter selskapets oppfatning er begrepet «tidfestingsfeil» ikke entydig. Ordlyden kan forstås slik at den omfatter alle feil ved tidfestingen, uavhengig av hvilken type skatteregler som er anvendt uriktig. Selskapet viste til høyesterettsdommen vedrørende Global Skipsholding Norden 2 AS³⁶ som synes å forutsette at reglene om tidfestingsfeil bare kommer til anvendelse når en skattyter har tatt feil av tidfestingsreglene i skatteloven kapittel 14. Global Skipsholding-dommen gjaldt om bestemmelsen kom til anvendelse i et tilfelle der en inntekt ved en glipp ikke var oppgitt, og det var sannsynlig at glippen senere ville bli oppdaget. Man hadde dermed ikke å gjøre med en situasjon der tidfestingstidspunktet var blitt uriktig som følge av at skattyter hadde anvendt skattereglene feil. Høyesterett har neppe vært særlig bevisst på det ganske subtile skillet mellom feil anvendelse av tidfestingsreglene og feil anvendelse av andre skatteregler som også kan ha betydning for tidfestingstidspunktet.

Det er vanskelig å se at det gir mening å legge til grunn en rettsforståelse der feil anvendelse av tidfestingsreglene leder til at tilleggsskatt skal beregnes etter nettometoden, mens feil anvendelse av andre skatteregler som også har betydning for tidfestingstidspunktet, fører til at bruttometoden skal anvendes. Etter selskapets syn kan det neppe være mindre straffverdig å ta feil av reglene i skatteloven kapittel 14 enn å ta feil av de øvrige skattereglene. I begge tilfellene er den helt grunnleggende forutsetningen for bruk av nettometoden oppfylt, dvs. at feilen kun ville resultert i en

skatteutsettelse og ikke en endelig skattebesparelse.

Selskapet viste avslutningsvis til kravet om forholdsmessighet mellom handling og reaksjon etter bestemmelsene i EMK og høyesterettsdommen vedrørende X-Eiendom.³⁷ Etter selskapets syn kunne det neppe være samsvar med kravet om forholdsmessighet dersom man ved anvendelse av hovedregelen om tilleggsskatt legger til grunn at det er irrelevant at et uriktig fradragsført beløp senere vil forhøye den skattepliktige inntekten, og beregner reaksjonen basert på bruttfordelen.

Begrepet «tidfestingsfeil»

Skattekontoret bemerket innledningsvis at tilleggsskatt i utgangspunktet skal beregnes med 30 %.³⁸ Ved tidfestingsfeil³⁹ beregnes tilleggsskatten av nettofordelen ved den utsatte beskatningen.

Høyesterett uttalte følgende om begrepet tidfestingsfeil i Global Skipsholding-dommen:

«(...) Når loven bruker betegnelsen «tidfestingsfeil», har det formodningen for seg at betegnelsen skal ha samme innhold som ellers i skattelovgivningen. Tidfesting er et teknisk skatterettslig begrep som betyr å fastsette hvilket inntektsår en inntekt eller et fradrag skal tilordnes. Bestemmelser om tidfesting finner vi i skatteloven kapittel 14, som har overskriften «Tidfesting av inntekt og fradrag i inntekt». Hovedregelen følger av § 14-2 om at en fordel skal tas til inntekt «i det året da fordelene tilflyter skattyteren». I kapitlet er inntatt en rekke særregler om hvordan tidfestingen skal skje i ulike situasjoner. Når ligningsloven § 10-4 nr. 4 benytter uttrykket tidfestingsfeil, er det derfor naturlig å forstå uttrykket slik at feilen består i at en skattepliktig fordel er tatt til inntekt i en annen inntektsperiode enn den som følger av loven.»

Etter skattekontorets vurdering var det ganske klart at tilleggsskatt pga. tidfestingsfeil betinger en feilaktig forståelse av tidfestingsreglene i skatteloven kapittel 14. I den konkrete saken var ikke dette vilkåret oppfylt.

Selskapet argumenterte med at feilen med skattemessig virkning ville bli reversert i takt med fremtidige realisasjoner av tomtene. Kontoret bemerket til denne anførselen at det ikke var fremlagt noen dokumen-

tasjon eller sannsynliggjøring for at de fremtidige salgene ville bli skattepliktige. Etter at Høyesterett i ConocoPhillips-dommen⁴⁰ åpnet for skattefrie innmatsalg av eiendom via utfisjonering til single-purpose selskaper og etterfølgende skattefrie realisasjoner av aksjer, er det svært få eiendomssalg som utløser skatteplikt. En skattemessig reversering av feilføringene ville derfor uansett betinge en fremtidig og usikker disposisjon i form av skattepliktige innmatsalg.

En sammenlignbar problemstilling, dvs. hvor en skattemessig reversering av en feilføring ville betinget en ny og uavhengig disposisjon, ble behandlet av Gulating lagmannsrett i dom av 30. april 2008.⁴¹ I denne saken ble påkostninger på en eiendom fradragsført som vedlikehold. Det ble fremmet anførsel om tidfestingsfeil, men denne anførselen ble tilbakevist av retten. Retten presiserte at det var en forutsetning for skattemessig reversering av feilføringen at det ble foretatt en ny disposisjon i form av salg av eiendommen.

Retten bemerket forøvrig:

«Etter lagmannsrettens syn vil en klassifisering av et tilfelle som det foreliggende som en ren tidfestingsfeil, med anvendelse av nettometoden som følge, innebære et markert avvik fra rettspraksis, og utvide anvendelsesområdet for nettometoden betydelig også i forhold til det som følger av Rt-2006-333.»

Etter kontorets vurdering var det relativt klart at feilføringen ikke kunne karakteriseres som tidfestingsfeil i forhold til de ulike alternativene i ligningsloven § 10-4 nr. 4.

Kravet om forholdsmessighet

Skattekontoret vurderte avslutningsvis selskapets anførsler om at kravet om forholdsmessighet mellom handling og reaksjon, neppe kunne anses oppfylt dersom man la til grunn en bruttometode for beregningen av tilleggsskatt. Kontoret viste til lignende anførsler i Global Skipsholding-dommen og i lagmannsrettensdommen vedrørende Invex Group AS.⁴² Invex Group-dommen omhandlet ikke en typisk tidfestingsfeil, men en feil som kunne blitt avdekket og reparert i forbindelse med utarbeidelsen av selvangivelsen med vedlegg for det påfølgende inntektsåret.

35 Ligningsloven § 10-2 nr. 1.

36 Utrv. 2015 side 1783.

37 Utrv. 2006 side 501.

38 Ligningsloven § 10-4 nr. 1.

39 Ligningsloven § 10-4 nr. 4.

40 Utrv. 2014 side 758.

41 Utrv. 2008 side 1012.

42 Utrv. 2016 side 1288.

Lagmannsretten bemerket i Invex Group-dommen:

«Lagmannsretten kan ikke se at kravet om forholdsmessighet mellom handling og reaksjon i forbindelse med EMKs straffebegrep skulle tilsi at nettometoden må benyttes i dette tilfellet. Spørsmålet var forøvrig ikke noe Høyesterett fant grunn til å vurdere i sin begrunnelse i Global-dommen.»

Skattekontoret konkluderte med at reglene om tilleggsskatt pga. tidfestingsfeil ikke kom til anvendelse.

Ligningen er påklaget til skatteklagenemnda.

Fradrag for omregningsdifferanse

Money Holding AS er et investeringsselskap i et internasjonalt konsern. Selskapet anvender funksjonell valuta ved at regnskapet blir ført i USD. Regnskapet omregnes deretter til norske kroner for skatteformål.

Ett av de selskapene Money Holding hadde investert i, avsatte et betydelig utbytte i november 2014. Utbyttet ble ikke utbetalt før i 2015, men ble ansett innvunnet allerede i 2014. Ved utgangen av 2014 ble det, helt korrekt, bokført som en fordring. Fordringen ble oppgitt til dagskurs pr. 31. desember i balansen, men inntektsført til gjennomsnittskurs for året. På bakgrunn av differansen mellom gjennomsnittskursen og kursen pr. 31. desember ble det beregnet et tap på ti MNOK.

Selskapet ble varslet om at det ved omregningsdifferanse skulle benyttes en dagskurs på tidspunktet for den skattemessige innvinningen av utbyttet, og ikke en gjennomsnittskurs for året.

Money Holding anførte at det rettslige grunnlaget for å benytte det såkalte temporalprinsippet fremgår av uttalelse fra Finansdepartementet⁴³ og bindende forhåndsuttalelser fra Skattedirektoratet.⁴⁴

Valutakursen på innvinningstidspunktet

Skattekontoret bemerket at en omregningsdifferanse som hovedregel skal anses som skattepliktig valutainntekt eller fradragberettiget valutatap. Det skal ifølge hovedregelen benyttes en gjennomsnittskurs, men departementet presiserer i uttalen at:

«(...) omregningen til norske kroner gjennomføres slik at det skattemessige resultat ligger nærmest mulig opp mot det man ville fått dersom regnskapet var ført i norske kroner. Dette sikrer likebehandling med selskap som anvender norske kroner som regnskapsvaluta.»

Kontoret viste forøvrig til Norsk RegnskapsStandard,⁴⁵ hvor det blir bemerket:

«Av praktiske årsaker kan en kurs som er tilnærmet lik den faktiske kursen på transaksjonstidspunktet, for eksempel en gjennomsnittlig kurs for en periode, anvendes på alle transaksjoner i vedkommende valuta i løpet av perioden. Anvendelse av en gjennomsnittlig kurs for en periode er imidlertid ikke tillatt dersom dette gir vesentlige avvik fra hva som ville vært tilfelle hvis valutakurs på transaksjonstidspunktet hadde vært benyttet.»

Selskaper med regnskap som føres i norske kroner, kan benytte gjennomsnittskurs av praktiske årsaker, men det må tas hensyn til eventuelle avvik.

Spørsmålet ble da om gjennomsnittskursen eller kursen på transaksjonstidspunktet ville gi et resultat nærmest mulig føring i norske kroner. Skattekontoret la til grunn at det ville bli vesentlig avvik dersom gjennomsnittskursen ble benyttet, og at valutakursen på tidspunktet for den skattemessige innvinningen av utbyttet derfor måtte anvendes.

Skatteklagenemnda

Skatteplikt for utdeling fra deltakerlignet selskap

Steinrik AS er deltaker med 95 % i Pengemaskinen ANS. Steinrik mottok i 2014

⁴⁵ NRS 20 – Transaksjoner og regnskap i utenlandsk valuta, pkt. 14.



Selskapet anførte at Steinrik og Pengemaskinen tilhørte samme skattekonsern og at utdelingen dermed var unntatt fra beskatning.

utdeling fra det ansvarlige selskapet med 100 MNOK. Ingen del av utdelingen ble tatt med til beskatning i den innsendte selvangivelsen.

Ved endring av ligningen ble 3 % av utdelingen tatt med til beskatning. Skattekontoret la i vedtaket til grunn at unntaket for beskatning pga. konserntilknytning⁴⁶ ikke kom til anvendelse for utdelinger fra deltakerlignede selskaper (DLS).

Ligningen ble påklaget til skatteklagenemnda.

Er utdelinger fra selskaper i konsern skattefrie?

Selskapet anførte at Steinrik og Pengemaskinen tilhørte samme skattekonsern og at utdelingen dermed var unntatt fra beskatning. Bestemmelsen om unntaket fra beskatning viser til konsernbidragsreglene. Etter disse reglene er det et krav om minst 90 % eierandel, og en tilsvarende andel av stemmene på generalforsamlingen. Dette kravet var via eierandelen på 95 % oppfylt. Selskapet hevdet at det avgjørende med å vise til skattelovens konsernbidragsregler ikke var å begrense konsernunntaket til å gjelde visse selskaper, men å regulere eierkravet/relasjonen mellom selskaper. Lovgiver ville åpenbart vært annerledes dersom lovgiver ikke hadde ønsket at et selskap i blandet konsern skulle omfattes av bestemmelsen om skattefritak for utdelinger.

Steinrik viste forøvrig til at formålet med treprosentregelen klart trakk i retning av å anse en utdeling fra et DLS til et aksjeselskap til å være omfattet av konsernunntaket. Det sentrale formålet med å innføre tre prosent inntekt på utdeling fra DLS, var å hindre asymmetri mellom aksjeselskap og DLS under fritaksmetoden.

Reelle hensyn trekker også sterkt i retning av at utdeling fra DLS omfattes av konsernunntaket. Utdelinger fra slike selskaper var tidligere ikke omfattet av treprosentregelen, og innføringen av regelen ble begrunnet med at ulik behandling av aksjeselskaper og DLS ikke var tilsiktet. Det foreligger ingen holdepunkter i forarbeidene eller andre kilder for at lovgiver har hatt til hensikt å skape en ny asymmetri i beskatningen mellom utbytte fra aksjeselskaper og utdelinger fra DLS.

⁴⁶ Skatteloven § 2-38 sjette ledd bokstav c.

⁴³ Utv. 2009 side 608.
⁴⁴ BFU 21/11 og 25/11.

Konsernunntaket er begrunnet i tilpasningsmulighetene

Skattekontoret bemerket innledningsvis i innstillingen til vedtak, at skatteplikt for mottatt utdeling fra et DLS er regulert i skatteloven § 2–38 sjette ledd bokstav a:

«For skattytere som nevnt i første ledd bokstav a til h, skal tre prosent av utbytte nevnt i annet ledd bokstav a som er fritatt for skatt etter de foregående ledd, likevel anses som skattepliktig inntekt. Første punktum gjelder tilsvarende ved utdeling fra selskap som nevnt i § 10–40 første ledd. Ved inntektsføring etter forrige punktum gjelder § 10–42 tredje ledd a tilsvarende.»

Bestemmelsen kom inn ved endringslov av 9. desember 2011. Tidligere var den lovtekniske utformingen av bestemmelsen slik at utdelinger fra DLS utilsiktet falt utenfor treprosentregelen. Ettersom deltakere i DLS på lik linje med aksjonærer har fradragsrett for løpende eierkostnader,⁴⁷ ble bestemmelsen utvidet til også å omfatte utdelinger og gevinst ved realisasjon av andeler. Det klare utgangspunktet er derfor at 3 % av mottatt utdeling er å anse som skattepliktig inntekt.

Unntaket fra treprosentregelen for aksjeselskaper kom også inn ved endringslov av 9. desember 2011. Bakgrunnen for innføring av bestemmelsen fremgår av forarbeidene,⁴⁸ hvor departementet uttaler:

«Det foreslås endelig at treprosentregelen ikke skal få anvendelse i konsernforhold, verken for gevinst eller utbytte. Konsernselskaper kan i dag unngå regelen ved å velge å overføre midler som skattefritt konsernbidrag i stedet for som utbytte. I hvilken selskapsrettslig form overføringen skjer, bør ikke være avgjørende for om treprosentregelen skal komme til anvendelse eller ikke. (...)»

Innføringen av konsernunntaket var derfor begrunnet med de tilpasningsmulighetene som aksjeselskaper hadde til å unngå beskatning, og at det bør være skattenøytralt om en utdeling selskapsrettslig er utbytte eller konsernbidrag uten skattemessig virkning.

Utdelinger fra DLS

Tilsvarende hensyn vil ikke gjøre seg gjeldende for utdelinger fra DLS. Reglene om konsernbidrag var etter skattekontorets syn helt klart ikke anvendelige for slike utdelinger, og det forelå heller ikke tilsvarende til-

pasningsmuligheter. Det var av denne grunn ingen fornuftige årsaker til at unntaket for beskatning kunne komme til anvendelse.

Skattekontoret var enig med selskapet i at konsernunntaket kunne medføre en forskjellsbehandling mellom skattlegging av utdelinger fra aksjeselskaper og DLS, men kontoret la til grunn at denne forskjellsbehandlingen måtte være kjent/tilsiktet av lovgiver. Når innføringen av treprosentregelen for utdelinger fra DLS ble behandlet i de samme forarbeidene og det samme kapitlet som konsernunntaksregelen, hadde det formodningen mot seg at Finansdepartementet hadde oversett dette.

Skattekontoret viste forøvrig til juridisk teori. Ole Gjems-Onstad⁴⁹ anfører blant annet:

«(...) Unntaket fra utdelinger i skattekonsern, jf sktl § 2–38 sjette ledd bokstav c, gjelder ikke, jf ordlyden «utbytte». (...)»

Samme standpunkt følger av Skatte-ABC:⁵⁰

«Det skal ikke foretas sjablongmessig inntektsføring ved utdeling av utbytte mellom selskaper som ifølge sktl. § 10–4 første ledd anses å være i samme konsern, (...)»

Et tilsvarende unntak er ikke tatt inn under utdelinger fra DLS:

«Utdeling fra et selskap med deltakerfastsetting hvor deltakerne skattlegges etter sktl.§§ 10–40 flg. inngår i grunnlaget for sjablongmessig inntektsføring etter treprosentregelen, (...)»

Skattekontoret konkluderte med at konsernunntaket for inntektsføring av utbytte ikke ville komme til anvendelse for utdelinger fra DLS.

Skatteklagenemnda sluttet seg til skattekontorets innstilling.

Utbytte – 3 % og tidspunktet for konserntilknytning

Modern Holding AS eide pr. 31. desember 2012 100 % av aksjene i Fleks AS. Som en del av en omorganisering, solgte morselskapet i oktober 2013 37 % av aksjene.

Fleks besluttet på ekstraordinær generalforsamling i august 2013 å dele ut utbytte til Modern Holding på grunnlag av selskapets

balanse pr. 31. desember 2012. Modern Holding var av den oppfatning at utbyttet var skattefritt etter unntaksregelen i skatteloven § 2–38 (konsernunntaket), og hadde derfor ikke inntektsført 3 % av utbyttet i selvangivelsen/næringsoppgaven.⁵¹

I skattekontorets vedtak ble det mottatte utbyttet ansett skattepliktig med 3 %. Skattekontoret la til grunn at måletidspunktet var 31. desember 2013, siden datterselskapet hadde besluttet ekstraordinær utbytteutdeling.

Ligningen ble påklaget til skatteklagenemnda.

Var det tilstrekkelig med konserntilknytning ved årets utgang?

Modern Holding viste til at Fleks var helleid datterselskap på det tidspunktet utbytteutdelingen ble besluttet. Etter selskapets oppfatning kom derfor konsernunntaket til anvendelse. Konserntilknytningen måtte vurderes på det tidspunktet hvor utbyttet var mottatt, dvs. på innvinningstidspunktet. Dette fulgte, etter selskapets oppfatning, av lovens ordlyd og forarbeidene.

Subsidiært hevdet selskapet at det i denne saken måtte være tilstrekkelig at konserntilknytningen forelå pr. 31. desember 2012.

Skattekontoret viste i innstillingen til vedtak, til at skattytere som omfattes av fritaksmetoden, i utgangspunktet har plikt til å inntektsføre 3 % av utdelt utbytte. Dette gjelder imidlertid ikke selskap i konsern «dersom vilkårene som fastsatt i § 10–4 første ledd er oppfylt.»

Det følger av skatteloven § 10–4 at:

«Giver og mottaker må være norske selskaper eller sammenslutninger. Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper må tilhøre samme konsern, jf. aksjeloven § 1–3 og allmennaksjeloven § 1–3, og morselskapet må eie mer enn ni tideler av aksjene i datterselskapet samt ha en tilsvarende del av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen, jf. aksjeloven § 4–26 og allmennaksjeloven § 4–25. Kravene må være oppfylt ved utgangen av inntektsåret. (...)»

Kravet til konserntilknytning etter skatteloven §§ 2–38 sjette ledd bokstav c og 10–4

Med henvisning til forarbeidene,⁵² kom kontoret til at formålet med innføringen av konsernunntaket var at et konsern skulle kunne

47 Skatteloven § 6-24.

48 Prop. 1 LS 2011–2012 side 140 pkt. 14.1.

49 Norsk Bedriftsskatterett 9. utgave side 729 pkt. 27.2.2.

50 Skatte-ABC 2016/2017 side 556 pkt. 4.1.3 og side 557 pkt. 4.2.

51 Skatteloven § 2-38 sjette ledd bokstav c).

52 Prop. 1 LS (2011–2012) side 142 pkt. 14.3.4.

velge om det ville dele ut utbytte eller avgj konsernbidrag, uten at det skulle få forskjellig skattemessig betydning for konsernet. Dette tilsa at de generelle vilkårene for de to utdelingsalternativene bør være de samme, jf. uttalelse fra Finansdepartementet⁵³ som gir uttrykk for denne oppfatningen. Skattekontoret la derfor til grunn at kravet til konserntilknytning i § 2–38 sjettede ledd bokstav c og § 10–4 skal være det samme.

Når ble utbyttene innvunnet?

Skattekontoret tok deretter stilling til på hvilket tidspunkt utbyttene måtte anses innvunnet. Som hovedregel skal utbytte skatlegges hos den som på innvinnings-tidspunktet eier de aksjene som utbytteret-tid knytter seg til. Aksjeutbytte som besluttes utdelt av generalforsamlingen, innvinnes normalt på tidspunktet for generalforsamlingens vedtak. I denne saken var Modern Holding eier av aksjene på tidspunktet for generalforsamlingens beslutning om tilleggsutdeling.⁵⁴

På hvilket tidspunkt måtte konserntilknytningen være oppfylt?

Det neste spørsmålet var på hvilket tidspunkt konserntilknytningen måtte foreligge; pr. 31. desember 2012 eller pr. 31. desember 2013.

Modern Holding hadde som nevnt anført som subsidiær påstand, at dersom kontoret skulle komme til at konsernkravet måtte være oppfylt «ved utgangen av inntektsåret», måtte dette forstås som utgangen av det inntektsåret utbyttet ble fastsatt på grunnlag av. I denne saken var utbyttet fastsatt på bakgrunn av selskapets balanse pr. 31. desember 2012.

Skattekontoret viste til Skatte-ABC, der det fremgår at:

«Spørsmålet om vilkårene for å yte konsernbidrag og om vilkårene for fradrag ellers er oppfylt, må vurderes ved utgangen av det inntektsåret konsernbidraget gis virkning for. Dette gjelder for eksempel vilkårene om konserntilknytning og at konsernbidraget må ligge innenfor den ellers skattepliktige alminnelige inntekt.»⁵⁵

Tilsvarende formulering stod i 2013-utgaven, mens 2015/2016-utgaven hadde tatt inn en presisering på bakgrunn av Finansdepartementets uttalelse:

«Kravet til konserntilknytning må være oppfylt ved utgangen av inntektsåret, jf. sktl. § 10–4 (...). For utbytte er inntektsåret det året beslutningen om å utdele utbytte treffes.»⁵⁶

Til selskapets anførsel om at kontoret ikke kunne vektlegge tolkningsuttalelser og kommentarer som har kommet etter at utbyttevedtaket ble vedtatt, viste skattekontoret til at departementets uttalelse og den presiseringen som fulgte kun kodifiserte tidligere ligningspraksis. Dette fremkommer uttrykkelig av uttalelsen.

Konsernbidrag er fradragsberettiget for giverselskapet ved inntektsligningen.⁵⁷ Tilleggs konsernbidrag som vedtas utdelt i perioden etter at generalforsamlingen har godkjent årsregnskapet for siste regnskapsår og frem til årsskiftet, gis skattemessig virkning for vedtaksåret. Kravet til konserntilknytning må være oppfylt ved utgangen av dette året.⁵⁸

Tilleggsutdelingen i denne saken ble besluttet i 2013, og bokført i regnskapet for 2013. Skattekontoret kom derfor til at vurderingstidspunktet for om selskapene var i konsern, skulle være ved utgangen av inntektsåret 2013. Modern Holding og giverselskapet var ikke i konsern på dette tidspunktet.

Vilkårene i skatteloven § 2–38 sjettede ledd bokstav c var følgelig ikke oppfylt. Det skulle derfor beregnes 3 % skatt på Modern Holdings mottatte utbytte fra Fleks.

Skatteklagenemnda sluttet seg til skattekontorets innstilling.

Overføring av eiendeler ved overgang fra leieprodusent til egenprodusent

I 2010 endret Produksjon AS sin rolle i et konsern fra leieprodusent til egenprodusent. Det ble i den forbindelse anført at det norske selskapet hadde fått overført immaterielle eiendeler fra det nederlandske selskapet Industri CV. Dette dreide seg om kundebasen til produksjonsvirksomheten som Produksjon tidligere var leieprodusent for, og det som betegnes som «andre immaterielle eiendeler» (other intangible assets).

I selvangivelsen la selskapet til grunn at tilbakeføringen av egenhandlerrollen til det norske selskapet i 2010, innebar en overføring av risiko, funksjoner og immaterielle eiendeler som det norske selskapet skulle betale for. Vederlaget var satt til 200

MNOK basert på TP-rapporten datert i oktober 2010, som Big4 i Belgia hadde utarbeidet i samarbeid med Big4 Norge. TP-rapporten la til grunn at Produksjon som egenprodusent totalt ville ha en verdi på 270 MNOK. Rapporten anvendte en Discounted Cash Flow (DCF)-metode for å komme frem til verdien av det som ble overført til det norske selskapet i 2010.

Av beløpet på 200 MNOK ble 140 MNOK aktivert på saldogruppe b, som ervervet forretningsverdi, og avskrevet med 20 %. Vederlaget på 200 MNOK ble behandlet som et mellomværende med konsernet og genererte fradragsberettigede konsernrenter.

Det var etter skattemyndighetenes syn vanskelig å se at det lå noe i Industri som en uavhengig part ville vært villig til å betale for, utover verdien av varelageret og kundebasen. Industri hadde ingen eiendeler, funksjoner eller kompetanse å tilføre en kjøper. Selskapets avtaler om teknologi og distribusjon var ikke-eksklusive og med kort termineringsfrist. Produksjon eide de fysiske driftsmidlene og hadde de funksjonene og den kompetansen som ville være av betydning for en potensiell kjøper av en produksjonsbedrift.

I mars 2013 ble Produksjon kjøpt opp av en uavhengig part for 190 MNOK. Vederlaget, som inkluderte alle eiendeler i det norske selskapet, ble satt 80 MNOK lavere enn verdien lagt til grunn ved den konserninterne overdragelsen i 2010. Dette ga, etter skattemyndighetenes syn, en klar indikasjon på at verdien av goodwill og kundebase, som bare utgjorde en del av selskapets eiendeler, var satt for høyt.

Skattemyndighetene overprøvde derfor selskapets vurdering. Skattekontoret la i innstillingen til grunn at det ikke ble overført goodwill ved transaksjonen, og at det forelå en inntektsreduksjon i det norske selskapet som skyldtes interessefellesskapet mellom partene.⁵⁹ Avskrivninger på goodwill og den andelen av fradragsførte renter på konserninterne lån som refererte seg til vederlaget for goodwill, ble tilbakeført. Vederlaget for kundebasen ble akseptert slik at det ble gitt fradrag for konserninterne renter som kunne henføres til verdien av denne.

Skatteklagenemnda sluttet seg til skattekontorets innstilling.

53 Urv. 2015 side 2107.

54 Skatte-ABC 2016/2017 side 1 pkt. 3.1 og 3.2.

55 Skatte-ABC 2016/2017 side 66 pkt. 4.1.

56 Skatte-ABC 2016/2017 side 556 pkt. 4.1.3.

57 Skatteloven § 10-2 første ledd.

58 Skatte-ABC 2016/2017 side 67 pkt. 4.2.

59 Skatteloven § 13-1.