

salg, ble den ikke brukt som fritidseiendom i de siste fem årene av eiertiden, jf. skatteloven § 9–3 nr. 4.

De opplysningene fra klagen som ble vektlagt i denne sammenheng, var at den skattepliktige og ektefellen hadde holdt et rom

som var innredet i stallen, ledig i salgsperioden. De hadde overnattet der noen få ganger når de var der for å etterse eiendommen og holde den ved like. Dette var stort sett før visninger som pågikk i nesten tre år. Da var de nede og klippet plener eller måket snø og tok forefallende vedlikehold slik at

eiendommen ikke skulle forfalle, men fremstå som godt vedlikeholdt ved visninger.

Realisasjonen følger derfor hovedregelen i skatteloven om skatteplikt som medfører beskatning av gevinst eller fradragrett for tap.

# Debitorskifte og latent valutagevinst

Sentralskattekontoret avga 14. desember 2016 en bindende forhåndsuttalelse vedrørende spørsmål om debitorskifte utløser realisasjon av latent valutagevinst for kreditor (sak 2016–620BFU).



Seniorskattejurist  
**Anne Margrethe Haugen**  
Sentralskattekontoret for  
storbedrifter

Et norskeid konsern planla en omorganisering for å redusere antall juridiske enheter og samtidig omorganisere deler av konsernets aktivitet. Trinn 1 i den planlagte omorganiseringen var et innmatsalg fra et utenlandsk selskap med deltakerfastsetting (USDF) til et norsk konsernselskap, mot at det norske konsernselskapet overtok USDFs gjeld. Spørsmålet var om debitorskiftet innebar en skattemessig realisasjon av de aktuelle fordringene for kreditor.

## Faktum

XX er et holdingselskap skattemessig hjemmehørende i Norge og eid av konsernspissen som også er hjemmehørende i Norge. XX eier en rekke selskaper i inn- og utland, herunder 100 % av det norske selskapet YY og majoritetsandel av det utenlandske selskapet med deltakerfastsetting USDF. Den resterende eierandelen eies av et norsk søsterselskap av XX. USDF er hjemmehørende i utlandet. I hjemstaten er selskapet likestilt med aksjeselskap (selvstendig skattesubjekt). I Norge anses USDF som et ansvarlig selskap og er gjenstand for deltakerfastsetting.<sup>1</sup>

USDF eier det utenlandske selskapet US, se illustrasjon i fig. 1.

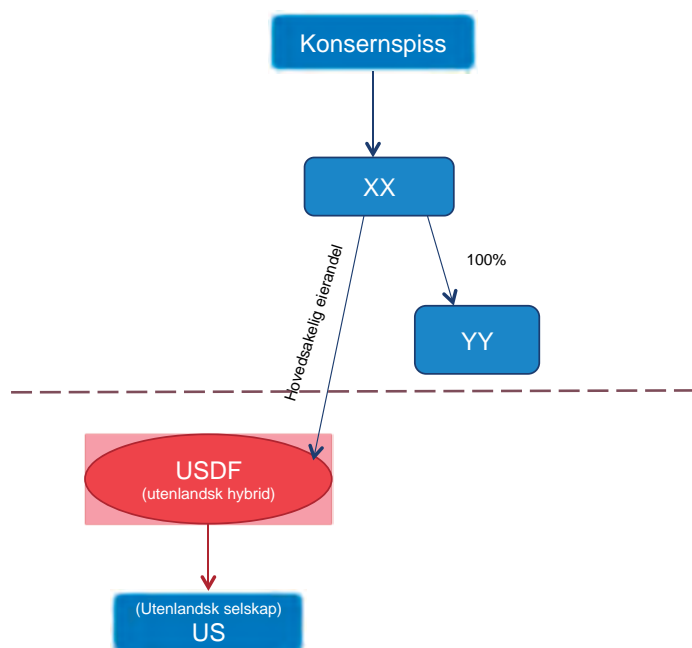


Fig. 1

XX har finansiert USDF med egenkapital og langsiktige valutalån. Til valutalånene er det knyttet en latent valutagevinst. XX har ikke tatt den latente valutagevinsten til beskatning.<sup>2</sup>

1 Jf. sktl. § 2-2 annet og tredje ledd.

2 Jf. F.SFIN § 14-5 bokstav c sammenholdt med sktl. § 14-5 femte ledd.

XX og søsterselskapet behandler og rapporterer andelene i USDF.<sup>3</sup> Årsregnskapet i USDF føres i samme valuta som valutalånet og overføres til næringsoppgaven som fylles ut i samsvar med norske skatteregler.<sup>4</sup> Ved omregningen av ligningsmessig resultat til norske kroner legges valutakursen ved inntektsårets utgang til grunn.

Fordi USDF sitt regnskap og forskjellsskjema føres i samme valuta som valutalånet, fremkommer det ikke noe valutatap som kan føres til fradrag hos deltakerne i Norge.

## Omorganisering

Omorganiseringen i konsernet var planlagt å gjennomføres i to trinn. I trinn 1 vil konsernet gjennomføre et innmatsalg fra USDF til konsernselskapet YY, mot at YY overtar gjelden til morselskapet XX. YY er deretter planlagt innfusjonert i XX som trinn 2. Innmaten i USDF består av aksjer i det utenlandske selskapet US, se fig. 2.

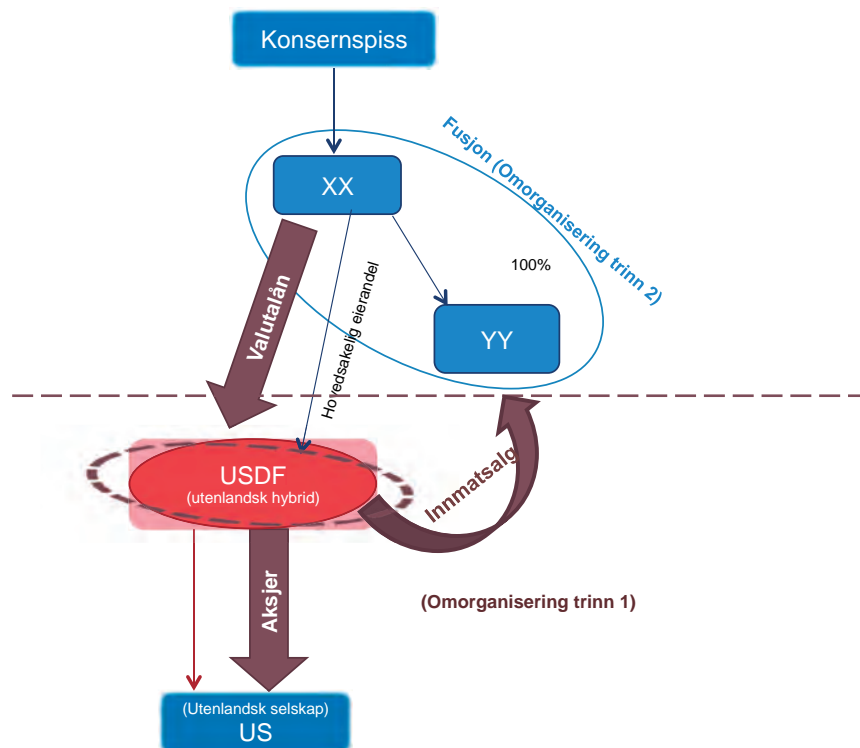


Fig. 2

Etter omorganiseringen vil USDF og YY bli likvidert og XX blir direkte eier av aksjene i US, illustrert i figur 3 slik:

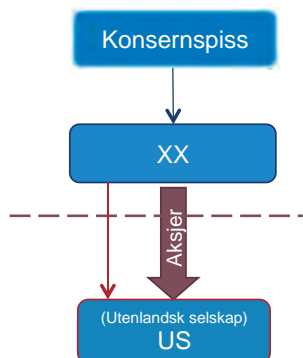


Fig. 3

## Sentralskattekontorets vurdering Rettslig utgangspunkt

Valutagevinst ved realisasjon av fordring er skattepliktig inntekt både i og utenfor virksomhet.<sup>5</sup> Normalt realiseres valutagevinst/-tap ved innfrielse av fordringen,<sup>6</sup> eventuelt ved avhendelse av fordringen.<sup>7</sup>

## Kravet til innfrielse – nytt låneforhold

Sentralskattekontoret la til grunn at debitorskifte i utgangspunktet medfører en innfrielse av fordringen for kreditor. Et debitorskifte innebærer at en ny part overtar den opprinnelige debitorens gjeldsforpliktelse. For at den opprinnelige debitoren skal bli fri for sin forpliktelse, må kreditor medvirke og gi sitt samtykke. Det er heller ikke likegyldig for kreditor hvem som trer inn som debitor.<sup>8</sup>

Når debitorskiftet krever samtykke fra kreditor, er det dette samtykket som binder partene og ikke avtalen mellom kreditor og den opprinnelige debitoren. Det etableres et nytt avtaleforhold mellom partene, og den opprinnelige fordringen vil normalt være innfridd.

Spørsmålet er derfor om det planlagte debitorskiftet mellom USDF og YY innebærer at det etableres et nytt avtaleforhold mellom kreditor XX og den nye debitoren YY, med den virkning at den opprinnelige fordringen XX har på USDF realiseres.

## Konkret vurdering

Etter en konkret vurdering av saken, kom sentralskattekontoret til at debitorskiftet mellom USDF og YY medfører realisasjon for kreditor XX.

Det planlagte debitorskiftet fra USDF til YY var planlagt gjennomført ved at YY som vederlag for kjøp av aksjene i datterselskapet US overtok USDFs gjeld til XX. Transaksjonen krevde samtykke fra XX og det var opplyst at slikt samtykke ville bli gitt dersom transaksjonen gjennomføres.

5 Jf. sktl. § 5-1 første ledd jf. § 5-30 og sktl. § 5-1 annet ledd, jf. § 9-9.

6 Jf. sktl. § 9-2 første ledd bokstav d.

7 Jf. § 9-2 første ledd bokstav a.

8 Se Trygve Bergsåker «Pengekravsrett» 2. utg., Oslo 2011 kapittel 4 første avsnitt på s. 14: «Mens kreditorskifte kan finne sted uten debitorens samtykke, og til og med mot debitorens protest, krever debitorskifte medvirkning fra kreditors side. Denne ulikheten er naturlig. Man kan selge sine fordringer, men ikke sin gjeld. Det kan være av stor betydning for kreditor hvem som er debitor. Den som har en fordring på en velstående og betalingsdyktig debitor, ville risikere tap dersom denne debitoren fritt kunne sette en annen debitor i sitt sted. Dette ville ikke være akseptabelt. Dersom debitorskifte skal finne sted, må kreditor på en eller annen måte medvirke til dette.»

3 Jf. forskrift av 15. mars 1993 nr. 199 «om oppgaveplikt for norske deltakere i utenlandske ansvarlige selskaper mv og norske deltakere i norsk-kontrollerte selskaper i lavskatteland» til lignl. § 4-9.

4 Jf. forskrift av 15. mars 1993 nr. 199 § 1 tredje ledd.

Sentralskattekontoret la til grunn at det er samtykket fra XX som binder partene. Det etableres et nytt avtaleforhold mellom XX og YY, og USDF fritas for gjeldsforpliktelsen. Til illustrasjon, se fig. 4.

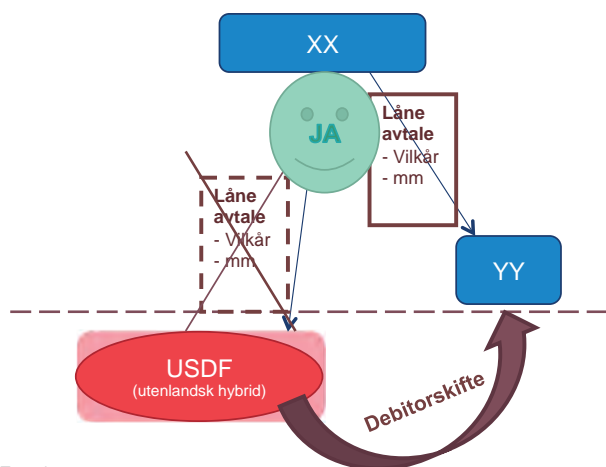


Fig. 4

### Ikke grunnlag for unntak

Unntaksvis har det forekommet tilfeller hvor et debitorskifte ikke har resultert i realisasjon for kreditor når den nye debitoren trer inn i de opprinnelige låneavtalene og overtar gjeldsforpliktelsene uendret, og debitorskiftet ikke medfører noen realitetsendring for kreditor.

I anmodningen var det vist til en sak referert i Utv. 2013 s. 681, hvor skattekontoret etter en konkret vurdering kom til at et debitorskifte ikke resulterte i realisasjon for kreditor. Det fremgår av referatet at skattekontoret la vekt på at det ikke ble skrevet nye låneavtaler og at lånevilkårene ikke var endret. Hvilke momenter skattekontoret ellers vurderte, fremgår imidlertid ikke.

Sentralskattekontoret fant ikke grunn til å gjøre tilsvarende unntak for det planlagte debitorskiftet fra USDF til YY. Det planlagte innmatsalget mot overtakelse av gjeldsforpliktelsen var et ledd i en større omorganisering for å samle deler av konsernets aktivitet i kreditorselskapet XX. Salget inkludert gjeldsovertakelsen skulle etterfølges av en fusjon mellom YY som ny debitor og kreditorselskapet XX. YY skulle dermed ikke overta gjeldsforpliktelsen og hefte videre som en ordinær debitor. Transaksjonene var mulig å gjennomføre fordi XX i tillegg til å være kreditor også er hovedeier i UDLS, og fullt ut eier av YY. XX har dermed full kontroll over UDLS og YY. Dette kunne ikke sammenlignes med saken referert i Utv. 2013 s. 664.

### Konklusjon

Sentralskattekontoret konkluderte med at et eventuelt debitorskifte mellom UDLS og YY medfører at fordringen anses innfridd med den virkning at den latente valutagevinsten i XX blir realisert.

### Avsluttende kommentar

I den aktuelle uttalelsen vurderte sentralskattekontoret om det var grunnlag for unntak. Et debitorskifte vil imidlertid aldri kunne gjennomføres med befriende virkning for den opprinnelige debitoren, uten kreditors samtykke. Samtykket innebærer at det etableres et nytt låneforhold mellom kreditor og ny debitor. Når kreditor har gitt sitt samtykke, er den opprinnelige fordringen innfridd og det er etablert et nytt låneforhold med ny debitor.

Ved refinansiering og overdragelse av lån fra en konsernintern kreditor til en annen har det forekommet at kreditorskiftet ikke er ansett som realisasjon for debitor.<sup>9</sup> I en konkret helhetsvurdering er det lagt vekt på at initiativet til refinansiering/kreditorskifte ikke har kommet fra debitor, at formålet ikke har vært å endre debitors økonomiske handlefrihet,

og at refinansieringen ikke har ført til reell endring i lånevilkårene.

Denne situasjonen er imidlertid ikke sammenlignbar med debitorskifte. I motsetning til debitorskifte, krever et kreditorskifte normalt ikke samtykke fra debitor.<sup>10</sup> Uavhengig av hvem som er kreditor, vil debitor hefte for den samme gjeldsforpliktelsen, forutsatt at de reelle lånevilkårene videreføres, se illustrasjon i fig. 5. Det kan da være grunn til å gjøre unntak slik at debitors gjeldsforpliktelse ikke anses innfridd.

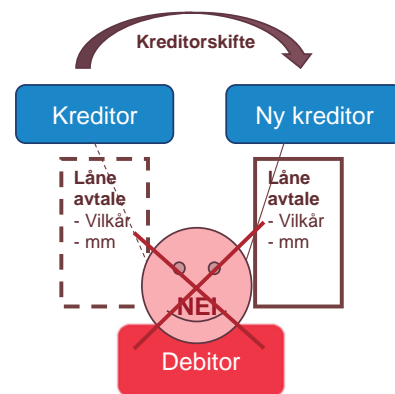


Fig. 5

Det samme gjør seg imidlertid ikke gjeldende ved et debitorskifte, når kreditor må medvirke ved å gi aksept og samtykke til at gjeldsforpliktelsen overføres til en ny debitor, se fig. 6.

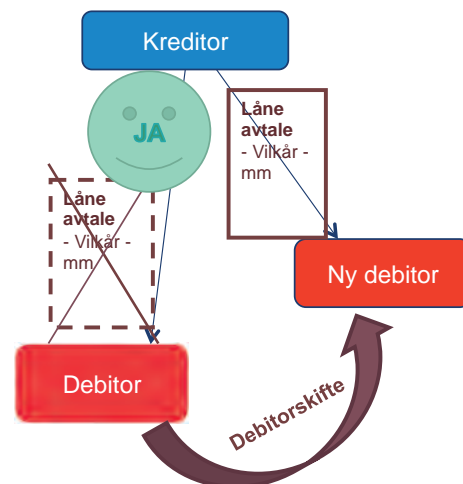


Fig. 6

<sup>9</sup> Se Skatte-ABC 2016/17 punkt 2.4 Realisasjon av pengekrav i utenlandsk valuta på side 1414 og BFU 24/11.

<sup>10</sup> Se unntak fra hovedregelen i finansavtaleloven § 45.