

Det siste spørsmålet som ble drøftet, er bare relevant i de tilfellene der virkelig verdi av eiendelen som investor overfører gjennom tingsinnskuddet, avviker fra virkelig verdi av investors andel av det tilknyttede selskapet. Spørsmålet er hvilken verdi en skal innregne investeringen i tilknyttet selskap til; virkelig verdi av eiendelen som overføres eller virkelig verdi av andelen av det tilknyttede selskapet. IFRIC viste til at en innregner andelen til virkelig verdi av eiendelen som overføres gjennom tingsinnskuddet, med mindre transaksjonen gir objektive bevis for at investeringen i tilknyttet selskap har falt i

verdi. I så fall anvendes bestemmelsene i IAS 36 *Verdifall på eiendeler* for å vurdere nedskrivningsbehovet.

Avsluttende kommentar

Etter at IFRS har vært benyttet i finansregnskapene for noterte selskaper i EU og Norge i godt over ti år, kunne en være fristet til å tenke at regelverket nå har «satt seg». Aktiviteten i IFRIC viser at så ikke er tilfellet. Behovet for klargjøringer er fortsatt til stede. De nye tolkningene og de mange agendabeslutningene som IFRIC har publisert det siste året, tar opp en

rekke problemstillinger på mange ulike områder.

Det er interessant å se at det ikke bare er de nyeste standardene som oppleves som krevende å forstå og anvende i praksis. Enkelte av henvendelsene gjelder forståelsen av standarder som har vært i bruk i en årrekke allerede. Og med nye, prinsippbaserte standarder som eksempelvis IFRS 15 *Driftsinntekter fra kontrakter med kunder* «på trappene», tror jeg vi må forvente at behovet for klargjøringer i form av tolkninger og agendabeslutninger, kommer til å være til stede også i årene fremover.

Del IV:

Saker fra Skatteklagenemndas saksbehandling 2017



Senior skattejurist
Line Solti
Sekretariatet for Skatteklagenemnda



Seniorrådgiver
May-Lise Persen Lerang
Sekretariatet for Skatteklagenemnda

Artikkelen inneholder korte omtaler av to saker der problemstillingene gjaldt fordel vunnet ved arbeid og spørsmål om skatteplikt ved utbetaling til utenlandsk aksjonær. Den inneholder også to saker der temaet er grensedragningen mellom lån og utbytte.

Om gjeldsettergivelse kan anses som fordel vunnet ved arbeid¹

Fremstillingen gjelder spørsmål om en gjeldsettergivelse kan anses som fordel

vunnet ved arbeid etter skatteloven § 5–1. Saken hadde også andre problemstillinger² som ikke omtales her.

Når det gjelder spørsmålet om gjeldsettergivelse, var det ikke omtvistet at det forelå en «fordel» ved at gjeld ble ettergitt uten at den skattepliktige hadde betalingsvansker. Spørsmålet var om fordelene var «vunnet ved arbeid». Skattekontoret og sekretariat mente at gjeldsettergivelsen hadde tilknytning til den skattepliktiges arbeid som styreleder i B AS. Skatteklagenemnda var ikke enig, og fattet vedtak om at tilknytningen til arbeidet ikke var sterkt nok til at gjeldsettergivelsen kunne anses som fordel vunnet ved arbeid.

Saksforholdet

Den skattepliktige hadde vært styreleder i B AS fra etableringen 13 år tidligere. Han hadde også vært styreleder i tre andre datterselskaper til B AS.

I styremøte i B AS i år 1, seks år forut for aktuelt inntektsår, ble det vedtatt å tildele et gitt antall aksjer til fem av styremedlemmene i B AS, herunder til den skattepliktige. Hans aksjekjøp i B AS ble finansiert ved låneopptak i en av de andre styremedlemmenes (Gs) selskap J AS. Den skattepliktige lånte kr 640 000 til 7 % rente. Aksjene i B AS ble stilt som sikkerhet for lånet.

Den skattepliktige hadde i tillegg til styrevirket i B AS ulike forretningsmessige forbindelser med G og hans familie. J AS hadde gjennom ulike datterselskaper, samt familiære tilknytninger mellom aksjonærer i J AS og andre selskaper, nær tilknytning til B AS.

Den skattepliktige beregnet, men betalte ikke alle renter på lånet i årene etter tilde-

¹ Saken er publisert på skatteetaten.no. Se også Lovdata, referanse SKNS1-2017-57.

² Spørsmålet om passivitet er belyst i Revisjon og Regnskap 8/2017.

lingen. Det var bokført gjeld på kr 712 000, inklusive renter i årsregnskapet til J AS pr. 31. desember i år 5. Den bokførte gjelden ble nedskrevet i sin helhet i regnskapet for år 5. Godkjent årsregnskap ble mottatt av Brønnøysundregisteret i juni året etter.

J AS forsøkte å få en minnelig ordning knyttet til den uoppgjorte og allerede nedskrevne fordringen i år 6 og foreslo at den skattepliktige betalte 40 % av utestående og at aksjene i B AS, som selskapet hadde pant i, ble overført til J AS. Med mindre modifikasjoner aksepterte den skattepliktige forslaget.

Den skattepliktige betalte kr 100 000 til J AS i desember år 6. Det resterende ble ettergitt. Den skattepliktiges aksjer i B AS ble ikke overført til J AS som avtalt.

Nærmere om det aktuelle lånet

Det aktuelle lånet hadde finansiert et aksjekjøp i B AS i år 1. Den skattepliktige fikk, som en følge av sitt styreverv i selskapet, muligheten til å kjøpe aksjene i B AS til underpris. Den skattepliktige hadde oppgitt denne fordelten til beskatning i år 1.

Låneavtalen ble inngått mellom den skattepliktige og G. Lånet ble gitt gjennom Gs selskap J AS. Den skattepliktige hadde hatt flere ulike styreverv sammen med G og andre medlemmer av Gs familie, herunder i fire underselskaper av B AS.

Sekretariatet skulle i denne saken vurdere om ettergivelsen av lånet i år 6 skulle anses som «fordel vunnet ved arbeid». Man måtte imidlertid også se på forholdene forut for gjeldsettergivelsen i år 6 for å kunne ta stilling til i hvilken grad ettergivelsen var tilknyttet arbeid.

Var gjeldsettergivelsen gitt i tilknytning til arbeid?

Den skattepliktige hadde ikke hatt noe arbeidsforhold direkte i J AS. Dette kunne tyde på at gjeldsettergivelsen ikke var knyttet opp mot den skattepliktiges innsats som styreleder i B AS.

J AS hadde en mindre eierandel i B AS. Samtidig var det klart at det var en sterk tilknytning mellom J AS og B AS på det tidspunktet lånet ble gitt, blant annet ved at J AS administrerte B AS gjennom datterselskap. I tillegg var det ulike forretningsmessige og familiære tilknytninger mellom aksjonærene og styret i J AS og B

AS. Det var dermed naturlig at J AS kunne hatt en intensjon om å gi fordeler til personer som utførte arbeid for B AS. J AS var også i en posisjon til å kunne gi den skattepliktige en fordel som følge av hans arbeidsinnsats. Rettspraksis³ viser også at det ikke er noe vilkår at fordelene er gitt fra det selskapet som den skattepliktige utfører arbeid for.

Aksjene hadde falt i verdi

Lånet var benyttet til å kjøpe aksjer i B AS i år 1. I årene etter hadde aksjene falt i verdi. Sekretariatet mente at det var en sammenheng mellom verdifallet på aksjene i B AS og gjeldsettergivelsen. Dette kunne etter sekretariatets oppfatning tilsi at det forelå tilknytning mellom den skattepliktiges styreverv i B AS og gjeldsettergivelsen.

Sekretariatet mente imidlertid at gjeldsettergivelsen også kunne relateres til en mer generell forretningsforbindelse ettersom verdiene som lånet ble gitt for å anskaffe mer eller mindre hadde gått tapt. Det var ikke naturlig at styreleder ble belønnet for at aksjene synker i verdi, slik tilfellet ville vært dersom man la til grunn at ettergivelsen skyldtes den skattepliktiges verv som styreleder i B AS.

Den skattepliktige var solvent på tidspunkt for gjeldsettergivelsen, men hadde anført at han hadde likviditetsproblemer og ikke kunne gjøre opp lånet til J AS. Så lenge den skattepliktige var solvent, kunne ikke sekretariatet se at hans likviditetsproblemer kunne være avgjørende for at lånet ble ettergitt. Sekretariatet kunne derfor ikke se at tap av sikkerhet på lånet kunne begrunne en gjeldsettergivelse.

Forhold på tidspunktet gjeldsettergivelsen ble foretatt

Det mest sentrale for å vurdere tilknytningen mellom gjeldsettergivelsen og styrevervet var forholdene på tidspunktet gjeldsettergivelsen ble gjennomført, dvs. i år 6. Sekretariatet kom under noe tvil til at det på dette tidspunktet fremsto som mest sannsynlig at det var den skattepliktiges forretningsmessige forhold til G som hadde vært avgjørende for gjeldsettergivelsen, og at gjeldsettergivelsen dermed måtte anses som en fordel vunnet ved arbeid.

Den skattepliktige hadde anført at dersom gjeldsettergivelsen var en fordel vunnet ved arbeid, måtte det gjøres fradrag for tap på aksjene i B AS ved beregning av fordelens størrelse. Sekretariatet fant ikke rettslig

grunnlag for å gjøre fradrag for tidligere kursutvikling på aksjene ved fastsettelse av fordel ved gjeldsettergivelse etter skatteloven § 5–1.

Sekretariatets konklusjon og nemndas vurdering

Sekretariatet innstilte på at gjeldsettergivelsen skulle skattlegges som fordel vunnet ved arbeid etter skatteloven § 5–1.

Skatteklagenemnda var ikke enig i sekretariatets vurdering og ga den skattepliktige medhold i sin klage.

Skatteklagenemnda fant under tvil at det ikke var godtgjort at gjeldsettergivelsen var en fordel med tilstrekkelig tilknytning til de ulike styreverv som den skattepliktige hadde hatt i selskaper som G hadde hatt indirekte interesser i. Fordelen kunne derfor ikke skattlegges i medhold av skatteloven § 5–1 som fordel vunnet ved arbeid.

Lån eller utbytte?⁴


Den skattepliktige var eneaksjonær og daglig leder i selskap B AS. Selskapet hadde i sine selvangivelser for 2012 til 2014 oppgitt å ha en fordring på den skattepliktige på henholdsvis kr 1,3 millioner, kr 2,3 millioner og kr 2,6 millioner, i tillegg til renter. I skattekontorets korrespondanse med selskapet ble det blant annet opplyst at selskapet hadde gitt den skattepliktige et rammelån på kr 2 550 000. Renter for 2014 var innbetalt av den skattepliktige i 2015 slik at lånet var innenfor rammen.

Etter skattekontorets vurdering manglet lånet vesentlige faktorer som normalt foreligger i et låneforhold mellom uavhengige parter. Skattekontoret la vekt på at låneavtalen mellom den skattepliktige og selskapet var opprettet 1,5 år etter låneopptaket, at låneavtalen ikke inneholdt noen tilbakebetalingsplan og at sikkerheten for lånet først ble tinglyst etter at skattekontoret tilskrev selskapet om kontroll. Lånet ble dermed omklassifisert til ulovlig utbytte uten rett til skjermingsfradrag. Rentene ble ikke ansett som fradragsberettigede, slik at inntekten ble økt tilsvarende de fradragsførte beløpene.

Sekretariatet mente at det ikke forelå forhold som tilsa at overføringene skulle anses som lønn.

⁴ Publisert på skattenett.no. Se Lovdata, referanse SKNS1-2017-63.

³ Rt-1958-583, Rt-1974-976, Rt-1979-481.



Sekretariatet mente at det ikke forelå forhold som tilsa at overføringene skulle anses som lønn.

Forholdet ble vurdert etter skatteloven § 10–11 (2) om skatteplikt for utbytte.⁵ Utgangspunktet⁶ er at betaling fra selskap til aksjonær skal anses som utbytte. Aksjonæren må eventuelt sannsynliggjøre at betalingen skyldes noe annet.⁷

Reell tilbakebetalingsplikt?

Vurderingstemaet i rettspraksis⁸ er hvorvidt det foreligger en reell tilbakebetalingsplikt for aksjonæren. Følgende momenter var etter sekretariatets mening sentrale i vurderingen av om det forelå en slik tilbakebetalingsplikt:

- Forelå skriftlig låneavtale?
- Var eventuelle avtaler etterlevd med tanke på betaling, lånerammer og lignende
- Var opplysninger om lånet gitt i selskapets og aksjonærens selvangivelser
- Behandling i regnskap og styreprotokoller
- Ble det stilt sikkerhet for lånet?
- Var lånet en erstatning for lønn/utbytte
- Fulgte lånet de selskapsrettslige reglene?

Flere av momentene over kan vektlegges som bevis for at man står overfor et reelt lån, selv om det ikke foreligger skriftlig

5 I 2015 ble det foretatt større endringer i skatteloven § 10-11. Endringen besto blant annet i at det ble tatt inn et nytt fjerde ledd med særskilte regler om at lån fra selskap til personlig aksjonær skal anses som utbytte hos mottaker. Disse reglene ble gjort gjeldende fra oktober 2015. Denne regelen er imidlertid ikke gjeldende for de aktuelle inntektsårene, og skatteloven § 10-11 slik den lå forut for endringen ble derfor lagt til grunn for vurderingen.

6 Av skatteloven § 10-11 (2) følger det at utbytte omfatter «enhver utdeling som innebærer en vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær».

7 Jf. rettspraksis, blant annet Høyesterett i Rt-1998-383 (Vrybloed) der retten uttalte at «Skattyter og i tilfelle selskapet må framskaffe det faktiske grunnlag for å sannsynliggjøre at daglig leders uttak likevel ikke skal anses som lønn eller utbytte, men et lån.» Se også Lagmannsrettsdommene i UTV-2009-1345 (Hjeltnes), UTV-2015-932 og UTV-2016-14.

8 UTV-2009-1345 (Hjeltnes), UTV-2015-932 og UTV-2016-14.

låneavtale.⁹ Det sentrale spørsmålet var om det etter en helhetsvurdering fremsto som om aksjonæren hadde en reell tilbakebetalingsplikt.

Det faktum som var ubestridt i saken, og som sekretariatet la til grunn var at:

- Låneavtalen var inngått før skattekontoret avholdt kontroll hos den skattepliktige, men etter at størstedelen av kredittrammen var benyttet
- Det forelå protokoll fra styremøte som godkjente lånet
- Lånet var ført i den skattepliktiges og selskapets selvangivelse
- Lånet var ført i selskapets regnskap. Renteinnbetalinger var inntektsført
- Sikkerhetsstillelsen for lånet ble først stilt etter at skattekontoret kontrollerte forholdet
- Renter var avtalt og betalt

Sekretariatet mente med henvisning til det ovenstående at det forelå klare holdepunkter for at dette var et reelt lån.¹⁰ Spørsmålet var om det var andre forhold som gjorde at overføringene likevel skulle anses som utbytte.

Unormale vilkår

Skattekontoret hadde lagt stor vekt på at låneavtalen ikke hadde noe forfallstidspunkt og at det da i realiteten ikke forelå noen tilbakebetalingsplikt.

Sekretariatet så ikke manglende forfallstidspunkt som en unormal klausul på et

9 Lignings-ABC 2015/2016, Lån fra arbeidsgiver/ eget selskap punkt 5.

10 Jf. også Rt-1998-383 (Vrybloed). I dommen legges det stor vekt på at det er inngått en skriftlig låneavtale før skattekontoret avholdt kontroll, spesielt gjelder dette når låneavtalen er signert i forbindelse med første utbetaling av låneopptaket, noe som viser at det har vært en reell tilbakebetalingsplikt fra overføringstidspunktet. Dette styrkes ytterligere hvis låneavtalen også støttes opp av andre skriftlige dokumenter som styreprotokoller og regnskap.

slikt (ramme)lån.¹¹ Sekretariatets syn hadde støtte i rettspraksis.¹²

Låneavtalen

Skattekontoret hadde lagt til grunn at det ikke forelå noen skriftlig låneavtale før i februar 2014.

Det sentrale i vurderingen var etter sekretariatets oppfatning at det utvilsomt forelå en signert låneavtale før skattekontoret kontrollerte forholdet. Som redegjort for ovenfor, styrker det bevisverdien av låneavtalen hvis denne var signert på et tidspunkt før første utbetaling. Fravær av dette var ikke av avgjørende betydning.

Sekretariatet anså det også bevist at det forelå et utkast til en låneavtale, som ble sendt i e-post fra den skattepliktige til revisor, i oktober 2013. Denne låneavtalen ble riktignok ikke signert, men var et moment som trakk i retning av at det var et reelt lån allerede før endelig låneavtale ble signert.

Etterlevelse av låneavtalen

Skattekontoret stilte spørsmål ved etterlevelsen av avtalen og anførte at lånerammen ble overskredet da lånet utgjorde omlag kr 2 600 000 ved utgangen av 2014.

Sekretariatet leste låneavtalen slik at rammen på omlag kr 2 500 000 kunne økes

11 Rammelån er en vanlig låneform, og blir ofte benyttet av banker hvor låntaker har full fleksibilitet til å benytte seg av kreditten opp til en viss grense, uten en fast tilbakebetalingsplan. Låntaker bestemmer selv hvor mye av rammen som benyttes og hvilken plan for tilbakebetaling som skal følges.

12 UTV-2016-14. Det siteres fra dommen: «I skattevedtaket er det videre lagt vekt på at tilbakebetalingsvilkårene ikke fremgår. For lagmannsretten har dette ikke betydning ettersom det er avtalt et rammelån/fleksilån, altså et lån som nettopp har som karakteristika at det ikke kreves tilbakebetaling før lånet forfaller. Lagmannsretten er dermed heller ikke enig i skatteklagenemdas vurdering av at det taler for at det er utbytte når det ikke har skjedd 'en planmessig nedbetaling av fordringen'».

med tillagte renter. Sekretariatet var uansett av den oppfatning at lånet hadde vært innenfor rammen og at skattekontorets anførsel således ikke kunne legges til grunn. Sekretariatet fremhevet at renter faktisk var innbetalt og beregnet helt fra tidspunktet lånet ble tatt opp i 2012. Dette momentet talte sterkt for at det var et reelt lån alt fra første overføring.

Sikkerhet for lånet

Tilfredsstillende sikkerhet ble først inngitt i 2015, over tre år etter at første utbetaling fra selskapet fant sted, og etter at skattekontoret hadde tatt opp forholdet.

Sekretariatet mente, med henvisning til Skattedirektoratets uttalelse¹³ og rettspraksis,¹⁴ at manglende sikkerhet var et moment som talte imot at det forelå et reelt lån, da sikkerhetsstillelse inngitt etter skattekontorets kontroll kun kunne tillegges begrenset vekt i den samlede vurderingen.

Betjeningsevne

Skattekontoret avviste at den skattepliktiges formuesposisjon ga noen direkte indikasjon på tilbakebetalingsevnen, men la til grunn at den skattepliktige hadde inntekter som kunne dekke gjelden.

Sekretariatet var av den oppfatning at den skattepliktiges økonomiske stilling ga betydelig tilbakebetalingsevne, og at dette talte for at lånet var reelt.

Informasjon i selvangivelser

Den skattepliktige og selskapet hadde gitt korrekte opplysninger om forholdet i sine respektive selvangivelser. Med henvisning til rettspraksis¹⁵ mente sekretariatet at dette talte for at overføringene var et reelt lån.

Hva er lånet brukt til?

Lånet var i sin helhet brukt til å bygge en hytte, og etter sekretariatets vurdering var dette et moment som trakk i retning av at lånet var reelt. Det ble vist til en lagmannsrettsdom¹⁶ hvor retten ga uttrykk for at det var av en viss betydning at utta-

ket gjaldt kjøp av boligeiendom, da kjøp av boligeiendom vanligvis ble finansiert med lån. Sekretariatet kunne ikke se at kjøp av hytte ville stille seg annerledes.

Helhetsvurdering

Etter en helhetsvurdering fant sekretariatet at det var sannsynlighetsovervekt for at det forelå tilbakebetalingsplikt og at lånet dermed var reelt. Sekretariatets vurdering var at overføringen fra selskapet til aksjonær inneholdt de typiske kjennetegnene ved et låneforhold. Sekretariatet la særlig vekt på at det var betalt renter, at den skattepliktige og selskapet hadde gitt opplysninger om låneforholdet i sine selvangivelser og årsregnskap og at det forelå en skriftlig låneavtale som var inngått før skattekontorets kontroll.

Konklusjon

Sekretariatet innstilte på at lånet som var ytt, ikke skulle omklassifiseres til utbytte, og at den skattepliktige skulle få fullt medhold.

Skatteklagenemnda sluttet seg enstemmig til innstillingen.

Overføringer fra selskapets mellomregningskonto – lån eller utbytte?¹⁷

Spørsmål om gyldighet av vedtak om omklassifisering av lån til ulovlig aksjeutbytte.

Den skattepliktige hadde overført midler fra sitt heleide aksjeselskap til seg personlig. I selskapets regnskap var uttakene ført på mellomregningskonto. Spørsmålet var om utbetalingene ført på mellomregningskonto skulle anses som lån eller ulovlig utbytte.¹⁸

Er utbetalingene fra B AS et lån?

Sekretariatet la til grunn følgende ubestridte faktum i saken:

- Låneavtalen var inngått før skattekontoret avholdt kontroll, men etter at størstedelen av overføringene var foretatt.
- Lånet var ført i både den skattepliktiges og selskapets selvangivelse forut for kontroll
- Lånet var ført i selskapets regnskap. Renteinnbetalinger var inntektsført

- Sikkerhetsstillelsen for lånet ble først etablert etter at skattekontoret kontrollerte forholdet
- Renter var avtalt og beregnet

Sekretariatet viste til rettspraksis,¹⁹ og la stor vekt på at det var inngått en skriftlig låneavtale før skattekontoret avholdt kontroll. Spesielt gjaldt dette når låneavtalen var signert i forbindelse med første utbetaling av lånet. Sekretariatet mente at dette viste at det hadde vært en reell tilbakebetalingsplikt fra overføringstidspunktet. Dette synspunktet styrkes ytterligere hvis låneavtalen også støttes opp av andre skriftlige dokumenter som styreprotokoller og regnskap.

Sekretariatet ville undersøke om det var andre forhold som gjorde at overføringen likevel skulle anses som utbytte. En kort oppsummering av momenter av betydning følger:

Opplysninger i ligningspapirer og regnskap

Det var etter sekretariatets vurdering et viktig poeng at forholdet var oppgitt i ligningspapirene før kontrollen fant sted i desember 2014. At det var mindre avvik og uoverensstemmelser mellom faktiske og reelle lånebeløp, mente sekretariatet var av mindre betydning så lenge forholdet var opplyst før kontrolltidspunktet.

Det eneste året den skattepliktige ikke innga opplysninger om forholdet i sin selvangivelse, var for inntektsåret 2011. For dette inntektsåret hadde likevel skattekontoret konkludert med at overføringen fra selskapet til den skattepliktige var å anse som et reelt lån på bakgrunn av at mellomregningskontoen ble kreditert i 2012.

Låneavtalen

Når det gjaldt låneavtalen, hadde skattekontoret fremhevet svakheten ved at den først var gjort skriftlig etter at overføringene var foretatt. Sekretariatet var enig med skattekontoret i at en låneavtale normalt foreligger på overføringstidspunktet. Låneavtalen underbygde likevel at det forelå et reelt lån da låneavtalen var opprettet og signert før skattekontoret tok opp saken til endring. Det ble vist til Vrybloeddommen hvor det fremgår at skjærings-tidspunktet vil være ved skattekontorets kontroll.²⁰

13 Uttalelse om rammelån/flexilån datert 6. februar 2013, inntatt i UTV-2013-230. Ifølge uttalelsen er sikkerhetsstillelse av vesentlig betydning i vurderingen av om det foreligger et reelt låneforhold.

14 Lagmannsrettsdom inntatt i UTV-2016-14: manglende sikkerhet vil være et moment som kan trekke i retning av at uttaket er utbytte.

15 I Vrybloed-saken hadde ikke den skattepliktige gitt opplysninger om gjeld til selskapet. Også selskapets oppgaver var mangelfulle eller misvisende. I UTV-2016-14 var det av avgjørende betydning at partene hadde ført selvangivelsene korrekt.

16 UTV-2016-14.

17 Publisert på Skatteetaten.no. Se også Lovdata, referanse SKNS1-2017-64.

18 Også i denne saken ble § 10-11 vurdert slik den var forut for endringene i oktober 2015.

19 Rt-1998-383 (Vrybloed).

20 Rt-1998-383.



Sekretariatet så særlig hen til at den skattepliktige og selskapet hadde gitt opplysninger om låneforholdet i selvangivelser og årsregnskap og at det forelå en skriftlig låneavtale som var inngått før skattekontorets kontroll.

Sikkerhet for lånet

Sekretariatet mente at det var en svakhet ved låneavtalen at sikkerhetsstillelsen for lånet ikke var tinglyst for skattemyndighetene foretok kontroll i selskapet. Sekretariatet viste til rettspraksis²¹ og påpekte at den skattepliktiges kredittverdighet (høy inntekt og formue) svekket betydningen av manglende sikkerhetsstillelse noe.

Sekretariatet forsto ordlyden i låneavtalen slik at lånet fremsto som en kombinasjon av fleksilån og et lineært lån og at kravet til sikkerhetsstillelse derfor kunne settes noe lavere enn ved et rent fleksilån. Manglende sikkerhetsstillelse ville være et moment mot at det var tale om et reelt lån, men var ikke avgjørende for konklusjonen.

Unormale lånevilkår

Sekretariatet mente at det ikke forelå unormale vilkår i låneavtalen som trakk i retning av at det ikke forelå et reelt lån.

Skattekontoret hadde anført at fraværet av misligholdsbeføyelser fra selskapet talte i retning av at låneforholdet ikke var reelt. Etter sekretariatets oppfatning ville manglende misligholdsbeføyelser i et forhold hvor den skattepliktige eide 100 % av selskapet være av mindre betydning, jf. Hjeltnes-dommen.²²

Sekretariatet så heller ikke manglende tilbakebetalingsplan som unormalt på et slikt (ramme)lån, jf. rettspraksis.²³

Strid mot selskapslovgivningen

Lånet var i strid med aksjeloven § 8–7. Dette var likevel ikke avgjørende for den skattemessige behandlingen²⁴ ettersom det var klare holdepunkter i saken for at man sto overfor et reelt lån.

Helhetsvurdering

Etter en helhetsvurdering mente sekretariatet at det forelå en tilbakebetalingsforpliktelse og at lånet derfor var reelt. Sekretariatet mente at overføringen fra selskapet til aksjonær inneholdt typiske kjennetegn som foreligger ved et låneforhold.

Sekretariatet så særlig hen til at den skattepliktige og selskapet hadde gitt opplysninger om låneforholdet i selvangivelser og årsregnskap og at det forelå en skriftlig låneavtale som var inngått før skattekontorets kontroll. Sekretariatet la også en viss vekt på at den skattepliktige foretok en tilbakebetaling av lånet fra 2011 i inntektsåret 2012.

²³ UTV-2016-14, hvor det ble uttalt: «I skattevedtaket er det videre lagt vekt på at tilbakebetalingsvilkårene ikke fremgår. For lagmannsretten har dette ikke betydning ettersom det er avtalt et rammelån/fleksilån, altså et lån som nettopp har som karakteristika at det ikke kreves tilbakebetaling før lånet forfaller. Lagmannsretten er dermed heller ikke enig i skatteklagenemdas vurdering av at det taler for at det er utbytte når det ikke har skjedd 'en planmessig nedbetaling av fordringen'.»

²⁴ Zimmer i «Bedrift og selskapsbeskatning» s. 298 med videre henvisninger.

Det ble innstilt på at lånet ikke skulle omklassifiseres til utbytte.

Fradrag for gjeldsrenter

Den skattepliktige hadde krevd fradrag for beregnede renter i selvangivelsen. Rentene var ikke betalt av den skattepliktige, men tillagt lånesaldoen ved utgangen av 2013. Rentene var bokført av selskapet og tatt til inntekt både regnskaps- og skattemessig. Spørsmålet var om den skattepliktige hadde tilsvarende fradragsrett.

Som hovedregel er alle renter av den skattepliktiges egen gjeld fradragsberettiget.²⁵ Fradragsrett er betinget av at den skattepliktige har en reell plikt til å dekke (betale) hovedstolen og rentebeløpet. Den skattepliktige hadde sannsynliggjort slik plikt og spørsmålet i saken var om rentefradraget kunne tidfestes til 2013 da fradraget var krevd, siden den skattepliktige faktisk ikke har foretatt noen innbetaling dette året.

I denne saken hadde lånesaldoen økt med forfalte, men ikke betalte renter. Det anses som sikker rett at slike renter er fradragsberettigede, jf. brev²⁶ fra Finansdeparte-

²⁵ Skatteloven § 6-40.

²⁶ UTV-1996-812: «Renter anses betalt selv om skattyteren tar opp nye lån for å betale rentene. Dette gjelder også når det nye lånet er tatt opp hos den kreditor som skal ha rentene for det gamle lånet. Ved reforhandling av misligholdte lån vil påløpte renter som ikke er betalt, vanligvis legges til hovedstolen. Påløpte og forfalte, men ikke betalte renter, vil på dette tidspunktet normalt bli ansett for betalt. Renter anses imidlertid ikke som betalt om

²¹ Gulating lagmannsretts dom inn tatt i UTV-2016-14.

²² Borgarting, Utv-2009-1345.

mentet til en skattepliktig i 1995. Sekretariatet innstilte derfor på at den skattepliktige hadde fradragsrett for rentene som ble tillagt hovedstolen.

Konklusjon

Skatteklagenemnda var enig i sekretariatets innstilling, og tok klagen enstemmig til følge.

Innløsning av preferanseaksjer²⁷

Spørsmålet i saken er om en del av vederlaget ved innløsning av preferanseaksjer er å anse som utbytte med illeggelse av kilde-skatt for utenlandsk aksjonær. Det omtvistede beløpet utgjorde omlag kr 56 millioner. 15 % kildeskatt av dette utgjorde totalt omlag kr 8,4 millioner.

Den skattepliktiges klage ble tatt til følge av Skatteklagenemnda.

Saksforholdet

Den skattepliktige, selskapet C AS, vedtok i ekstraordinær generalforsamling i 2003 kapitalforhøyelse med omlag kr 22 millioner. Kapitalinnskuddet ved emisjonen utgjorde omlag kr 100 millioner. Tegner av aksjene var det kanadiske beslektede selskapet D.

De nyutstedte aksjene i emisjonen inngikk i en nyopprettet aksjeklasse B. Aksjene hadde ikke stemmerett, men hadde fortrinnsrett til utbytte opp til et gitt beløp. Fortrinnsretten medførte at det ikke ble betalt utbytte til A-aksjonærene før hele fortrinnsbeløpet til B-aksjonærene var utbetalt. Dersom utbytte til B-aksjene ikke ble utbetalt det enkelte året, helt eller delvis, ble den ubetalte delen av fortrinnsbeløpet overført til påfølgende år. Slik ville påløpt fortrinnsbeløp akkumuleres år for år. B-aksjene var innløsbare, og både selskap og aksjonær kunne kreve innløsning.²⁸ Innløsning kunne finne sted ved første ordinære generalforsamling der det ble vedtatt å utbetale et utbytte som medførte at det ble utbetalt fullt oppjustert fortrinnsbeløp.

Ved ekstraordinær generalforsamling i 2012 ble det vedtatt kapitalnedsettelse i C AS. Nedsettelsen ble blant annet brukt til utbetaling til selskapets B-aksjonær, og innebar at denne fikk sine aksjer slettet.

Nedsettelse ble gjennomført med omlag kr 22 millioner fra aksjekapitalen og omlag kr 700 millioner fra overkursfondet. Av dette mottok B-aksjonæren omlag kr 160 millioner. Beløpet tilsvarte innskutt beløp ved tegningen i 2003 pluss akkumulert fortrinnsbeløp gjennom ni år.

I skattemeldingen for inntektsåret 2012 opplyste C AS at innløsningen av enkeltaksjer ved kapitalnedsettelsen var å regne som skattefri realisasjon i medhold av skatteloven § 10–37 (2). Selskapets skattefastsettelse ble foretatt i samsvar med påstand.

I desember 2014 varslet skattekontoret om endring av skattefastsettelsen for 2012. Vedtak ble fattet i desember 2015. Skattekontoret viste til ligningsloven § 8–1 og mente at den delen av beløpet som svarte til akkumulert fortrinnsbeløp var å anse som utbytte påløpt for hvert enkelt år gjennom ni år. Utbytte var skattepliktig med kildeskatt,²⁹ og selskapet var ansvarlig for skatten.³⁰ Grunnlaget for beregning av kildeskatt ble foreslått til omlag kr 56 millioner.

Den skattepliktige var ikke enig i skattekontorets vurdering og påklaget vedtaket.

Sekretariatets vurdering

Den kanadiske aksjonæren, D, hadde innløst sine aksjer i C AS. Det klare utgangspunktet er at innløsning av enkeltaksjer anses som realisasjon.³¹ Sekretariatet bemerket at gevinst ved realisasjon for en utenlandsk aksjonær ikke er skattepliktig på grunn av manglende beskatningshjemmel i skatteloven § 2–3.

Sakens tvistetema var om utbetalingene til utenlandsk aksjonær var skattepliktig, herunder om det var grunnlag for å reklasifisere deler av innløsningsvederlaget fra skattefri realisasjonsgevinst til skattepliktig utbytte etter en bevisavklaring etter de ulovfestede bevisreglene, jf. dagjeldende ligningslov § 8–1. Videre ble det vurdert om det var grunnlag for å fravike den skattepliktiges påstand om hvordan skattereglene skulle anvendes på det faktiske forholdet. Ytterligere ble det vurdert om det var grunnlag for å anvende den ulovfestede omgåelsesnormen for forholdet.

Reklassifisering etter en bevisavklaring etter de ulovfestede bevisreglene?

Skattekontoret hadde basert omklassifiseringen til utbytte etter dagjeldende ligningslov § 8–1.³² Sekretariatet var enig i den skattepliktiges anførsel om at ligningsloven § 8–1 kun reflekterte norsk sivilprosessrets alminnelige regler om fri bevisbedømmelse.³³ Sekretariatet mente at bestemmelsen kun angikk vurdering av rene fakta av typen: hvem som sa hva til hvem når og hvorfor, og at svarene av disse spørsmålene kunne ha betydning for anvendelse av skatteregler eller andre rettsregler.

Sekretariatet fant at man på bakgrunn av de alminnelige reglene om fri bevisbedømmelse kunne legge til grunn at det ble besluttet å innløse preferanseaksjene eid av D og at det ble utbetalt likvidasjonsutbytte med omlag kr 160 millioner. Beløpet tilsvarte innskutt beløp ved tegningen i 2003 pluss akkumulert fortrinnsbeløp gjennom ni år.

Sekretariatet fant også å kunne legge til grunn, som anført av den skattepliktige, at innløsningen skjedde i medhold av enstemmig beslutning på ekstraordinær generalforsamling og at det var anledning til å vedta en slik beslutning i medhold av aksjeloven.³⁴ Sekretariatet fant ikke å legge til grunn at innløsning av preferanseaksjene bare kunne besluttes i medhold av vedtektene etter en forutgående utdeling av akkumulert rett til utbytte. Sekretariatet viste til at beslutningen om innløsning var enstemmig og at det forelå avtalefrihet på selskapsrettens område. Aksjonærene hadde således en privatrettslig valgdom mellom å utdele utbytte i forkant av innløsningen eller å innløse aksjene til markedsverdi uten forutgående utdeling av utbytte.

Sekretariatets konklusjon var da at man ikke kunne legge til grunn at det i realiteten først ble utbetalt utbytte på bakgrunn av en vurdering av faktum etter ligningsloven § 8–1, slik skattekontoret hadde lagt til grunn for sitt endringsvedtak.

skattyter oversitter betalingsfristen og långiver gir utsettelse med rentebetalingen uten å innvilge et ytterligere lån.»

27 Publisert på skatteetaten.no. Se også Lovdata, referanse SKNS1-2017-66.

28 I medhold av aksjeloven § 12-7.

29 Jf. skatteloven § 2-3 (1) bokstav c.

30 Jf. skatteloven § 10-13 (1) tredje punktum.

31 Jf. skatteloven § 10-37 (2) og (6).

32 Bestemmelsen er ikke videreført i skatteforvaltningsloven men dette endrer ikke rettstilstanden, jf. Prop. 38 L (2015–2016) side 170.

33 Jf. Rt-2009-105 og Zimmers artikkel inntatt i UTV-2010-1073 og Prop. 38 L (2015–2016) side 169.

34 Jf. aksjeloven §§ 12-1 første ledd og 5-20 første ledd punkt 3.

Grunnlag for å fravike den skattepliktiges påstand?

Det andre spørsmålet i saken var om deler av vederlaget utbetalt til D kunne rubriseres som utbytte i medhold av skatteloven § 10–11 (2). I så fall ville den delen av vederlaget som ble ansett som utbytte, være skattepliktig for mottakeren i medhold av skatteloven § 10–13.

Sekretariatet påpekte at det kunne være forskjell mellom det skatterettslige³⁵ og det selskapsrettslige³⁶ utbyttebegrepet. Dette innebar at en selskapsrettslig kapitalnedsettelse med utbetaling til aksjonær i noen tilfeller kunne være et skattepliktig utbytte, og motsatt, en selskapsrettslig utbytteutdeling kunne i noen tilfeller være en skattefri tilbakebetaling. Sekretariatet fant det ikke tvilsomt at transaksjonen var en lovlig selskapsrettslig kapitalnedsettelse med utbetaling til aksjonær.³⁷ Spørsmålet i denne saken var om deler av vederlaget innebar en vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær eller om hele vederlaget omfattes av bestemmelsen om likvidasjonsutbytte i skatteloven § 10–37.

Den grunnleggende forskjellen mellom realisasjon og utbytte,³⁸ er at utbytte er en ensidig/vederlagsfri overføring av verdiers realisasjon forutsetter oppgivelse av eiendomsrett. En og samme utbetaling kan ikke være både realisasjonsvederlag og utbytte. Utbetalinger må rubriseres som det ene eller det andre.

Grensen mellom utbytte og realisasjon kan særlig være uklar ved kapitalnedsettelser.³⁹ Det avgjørende er om kapitalnedsettelsen forskyver eiersammensetningen mellom aksjonærene. Da D, som en følge av kapitalnedsettelsen, hadde oppgitt sin eierposisjon i selskapet, var det ikke tvilsomt at eiersammensetningen var forskjøvet i denne saken. Det dreide seg således om en gjensidig bebyrdende transaksjon mellom selskapet og aksjonæren.

Sekretariatet bemerket at skattekontorets tilnærming til saken i stor grad bygde på en antakelse om at det ble foretatt en ikke-markedsmessig utbetaling ved innløsning

av B-aksjene.⁴⁰ Skattekontoret anførte at en kjøper av de innløste aksjene neppe ville vært interessert i å overta aksjene til en pris tilsvarende det nominelle beløpet disse aksjene hadde rett til, da det ikke var foretatt noen vurdering av risikoen for at akkumulert fortrinnsbeløp eventuelt ikke ville bli utbetalt. Skattekontoret la her særlig vekt på at den skattepliktige ikke hadde foretatt en reell verddivurdering av aksjene som ble innløst.

Sekretariatet bemerket at skattekontoret ikke hadde foretatt en selvstendig verddivurdering av aksjene. Forutsetningen i skattekontorets argumentasjon var nettopp at det var betalt mer enn markedsverdi for aksjene. Dette kunne etter sekretariatets oppfatning ikke fastslås uten at det ble foretatt en vurdering av hva som var virkelig markedsverdi. For sekretariatet fremsto derfor konklusjonen om at hele den akkumulerte avkastningen måtte anses som utbytte, som vilkårlig.

Sekretariatet påpekte videre at skattekontoret også så bort fra verdien av fremtidig avkastning/kontantstrøm for en eventuell kjøper. Etter sekretariatets vurdering ble risikoen for ikke å motta full utbetaling av akkumulert fortrinnsrett til utbytte oppveid av muligheten til å motta fremtidig avkastning. Skattekontorets vurdering tilsa etter sekretariatets oppfatning at risikoen var 100 %. Sekretariatet mente at dette ikke kunne være riktig. Selskapet var solvent og det ble foretatt utbetaling tilsvarende den akkumulerte utbytteretten. Sekretariatet anså derfor at risikoen for manglende utbetaling måtte ha fremstått som ubetydelig.

Sekretariatet fant det ikke sannsynliggjort at det var foretatt en ikke-markedsmessig betaling ved innløsningen. Konklusjonen må da være at hele utbetalingen anses som realisasjonsvederlag etter skatteloven § 10–37.

Grunnlag for å anvende den ulovfestede omgåelsesnormen?

For at en disposisjon skal være gjenstand for ulovfestet gjennomskjæring, må hovedformålet med den valgte transaksjon være skattemessig motivert. I tillegg må transak-

sjonen, ut fra en totalvurdering, stride mot skattereglenes formål.⁴¹

Aksjonærene i denne saken hadde valgt en transaksjonsform som innebar at hele vederlaget ble ansett som skattefri realisasjon av aksjer fremfor delvis skattepliktig utbytte. Sekretariatet bemerket at asymmetri i regelverket mellom realisasjon, herunder innløsning av aksjer, og utbytteutdelinger for utenlandske aksjonærer, var kjent. Sekretariatet kunne ikke se at det fantes noen gode grunner for denne asymmetrien, da realisasjonsbeløpet ville avhenge av hvorvidt det først var utdelt utbytte eller ikke, men dette fulgte uansett av gjeldende rett. Realøkonomisk er realisasjon av opptjente verdier (gevinst) og utbytte langt på vei to sider av samme sak.⁴²

Sekretariatet mente at det ikke forelå grunnlag for å reparere denne svakheten i regelverket ved å anvende den ulovfestede omgåelsesnormen. Sekretariatet viste til at asymmetrien i regelverket var kjent. Det kunne da neppe anses å være i strid med skattereglenes formål⁴³ i et tilfelle hvor den skattepliktige har valgt en transaksjon som var omfattet av skatteloven § 10–37.

Dersom den skattepliktige står mellom valgmuligheter som gir forskjellige skatte- eller avgiftsmessige konsekvenser, har han ikke plikt til å velge det alternativet som gir høyest skatt eller avgift.⁴⁴ Den ulovfestede omgåelsesnormen ville etter sekretariatets oppfatning ikke komme til anvendelse i denne saken.⁴⁵ Transaksjonen, slik den var gjennomført, måtte etter sekretariatets oppfatning legges til grunn ved den skatterettslige bedømmelsen.

Sekretariatets konklusjon og nemndas behandling

Sekretariatet innstilte på at den skattepliktiges klage skulle bli tatt til følge. Skatteklagenemnda var enig i sekretariatets innstilling.

35 Det skatterettslige utbyttebegrepet omfatter enhver utdeling som innebærer en vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær, jf. skatteloven § 10-11 (2).

36 Selskapsrettslig er utbytte én av flere former for utdeling fra selskap til aksjonær, jf. aksjeloven/allmennaksjeloven (asl/asal) § 3-6.

37 Etter aksjeloven § 12-1.

38 I henhold til Folkvord – Utbytte side 70.

39 Ifølge Folkvord.

41 Gjennomskjæringsnormen er behandlet i en rekke høyesterettsdommer, jf. bl.a. Rt-2012-1888 (Dyvi), avsnitt 37.

42 Jf. Zimmer BA-HR Bedrift, selskap og skatt, 6 utg. side 378.

43 I dette tilfellet regelen om skatteplikt på utbytte etter skatteloven §§ 10-11 (2) og 10-13.

44 Jf. Rt-2008-1510 (Reitan) premis 62.

45 I tråd med Høyesteretts avgjørelse i Rt-2014-227 (Tangen 7) premis 62 til 67.