

## Del II:

# Skattebehandling i 2008 og 2009

**Artikkelen tar for seg utvalgte saker og problemstillinger fra skatte- og avgiftsbehandlingen i Skatt øst i 2008/2009. Denne delen av artikkelen tar for seg vedtak fra skattekontoret og skatteklagenemnda.**



Artikkelen er forfattet av:

Seksjonssjef  
**Monica Sivertsen**  
Skatt øst  
Hun er DH-kandidat 1989 og har juridikum fra 1994. Hun var

juridisk rådgiver ved Oslo likningskontor i perioden 1995–98, seniorrådgiver Skattedirektoratet 1999–2000, underdirektør ved Oslo likningskontor fra 1.6.2000 og seksjonssjef i Skatt Øst fra 1.1.08.

### Vedtak fra skattekontoret

#### Virksomhetsinntekt eller kapitalinntekt – kjøp og salg av leiligheter under oppføring

Etter kontroll hos flere utbyggere ble det avdekket at skattyter hadde kjøpt fire leiligheter under oppføring i 2003. I perioden 2004 til 2006 hadde han kjøpt og solgt 23 leiligheter og en garasje. Det ble beregnet en samlet gevinst på 12 MNOK. Skattyteren hadde kun oppgitt 9 MNOK til beskatning.

Det ble gjennomført en nærmere kontroll som avdekket at skattyteren også leide ut fem leiligheter.

Skattyter er revisor av yrke og oppga at kjøp og salg av disse leilighetene var motivert ut fra spekulasjon om gevinst i et oppadgående boligmarked.

Saken gjaldt spørsmål om gevinst ved salg av leilighetene og garasjen skulle anses som virksomhetsinntekt eller kapitalinntekt, jf. skatteloven §§ 5–1, 5–30 og 12–10, samt spørsmål om illeggelse av tilleggsatt.

Skattekontoret viste til retts- og ligningspraksis der det er lagt til grunn at virksomhet er en vedvarende aktivitet av et visst

omfang som drives for egen regning og risiko, og som på sikt er egnet til å gå med overskudd. Til støtte for fortolkningen ble det også vist til bindende forhåndsuttalelser fra Skattedirektoratet, som gjaldt forståelsen av virksomhetsbegrepet ved utleie av leiligheter.

Skattekontoret la til grunn at skattyter begynte med kjøp og salg av leiligheter/kontrakter i 2003. Første året ble det kjøpt fire leiligheter og én ble solgt. I 2004 omfattet aktiviteten minst 17 enheter og det ble lagt til grunn at det krever en betydelig aktivitet til kjøp, besiktigelse, møter med utbygger, analyse av markedet mv. Skattekontoret kom derfor til at skattyter på grunn av omfanget og aktiviteten hadde drevet virksomhet. Det ble diskutert om virksomheten ble påbegynt allerede i 2003, men i det konkrete tilfellet ble det lagt til grunn at det forelå virksomhet fra og med inntektsåret 2004. Det ble videre pekt på at virksomheten økte i 2005 da det ble kjøpt flere leiligheter og minst 14 ble solgt. I 2006 ble det solgt syv leiligheter, og han eide åtte leiligheter ved utgangen av 2007.

Det ble beregnet personinntekt av inntekten for inntektsårene 2004–06. Tilleggsatt ble ilagt med 60 % av ikke oppgitt inntekt på 3 MNOK. Revisoren ble også innberettet til Kredittilsynet.

#### Skattemessige konsekvenser ved oppløsning av deltakerlignet selskap

Fly ANS hadde åtte deltakere. I 2005 inngikk selskapet en kontrakt om bygging av fly som skulle leveres i 2007. I 2006 fikk deltakerne tilbud fra Fly Holding AS om kjøp av samtlige andeler. Tilbudet baserte seg på innbetalt kapital, samt merverdi på

flykontrakten på 30 MNOK. Oppgjøret skulle foretas ved utstedelse av aksjer i Fly Holding AS. Samtlige deltakere aksepterte tilbudet, og andelene ble overført til Fly Holding AS i desember 2006. Vederlaget, dvs. de utstedte aksjene i Fly Holding AS, ble overført i januar 2007.

Skattekontoret varslet om at Fly ANS måtte anses oppløst på det tidspunkt alle andelene ble samlet på en hånd, og at vilkårene for uttaksbeskatning i skatteloven § 5–2 ble oppfylt på samme tidspunkt.

I svaret fra deltakerne ble det anført at det ikke var deltakernes intensjon at selskapet skulle oppløses, men at oppløsningen var en følge av at alle andelene ved en inkurie ble samlet på kjøpers hånd. Ved oppløsning av et deltakerlignet selskap anses deltakernes andeler for realisert. Gevinst eller tap ved realisasjonen skal da fastsettes etter reglene i skatteloven § 10–44. For selskapsdeltakere er gevinst ved realisasjon skattefri pga. fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2–38. Deltakerne viste til at en ytterligere beskatning i form av uttaksbeskatning ville føre til en dobbeltbeskatning som det ikke kunne være hjemmel for, og som dessuten ville gi et urimelig resultat. De viste videre til at de selgende deltakerne ville bli skattlagt for verdier som var tilført kjøperen og ikke deltakerne.

Med hensyn til tidfesting påpekte de at selgerne ikke mottok vederlagsaksjene i Fly Holding AS før i januar 2007, dvs. etter at emisjonen var registrert i Foretaksregisteret. Det var først på dette tidspunktet transaksjonen kunne anses å være gjennomført.

Skattekontoret måtte ta stilling til følgende spørsmål:

- forelå det hjemmel for uttaksbeskatning etter skatteloven § 5–2?
- hvilket år skulle inntekten beskattes?

Innledningsvis bemerket skattekontoret at et ansvarlig selskap anses oppløst når samtlige andeler blir samlet på en hånd.

Det er deltakerne som er rett subjekt for en eventuell uttaksbeskatning, jf. skatteloven § 5–2. Deltakerne hadde fått betalt for merverdien i flykontrakten i form av et høyere antall aksjer enn de ellers ville ha fått. Etter skattekontorets vurdering kunne ikke skatteloven § 2–38 gis anvendelse på uttak av underliggende driftsmidler/eiendeler i et selskap. Overføringen fra det ansvarlige selskapet til aksjeselskapet kunne derfor beskattes etter reglene i skatteloven § 5–2. Ved overdragelse av andeler i løpet av et inntektsår skal inntekten fordeles forholdsmessig mellom selger og kjøper basert på antall måneder hver av disse har vært eier, jf. skatteloven § 10–41 tredje ledd. Overdragelsesmåneden henføres til erververen. Det var derfor et spørsmål om også kjøperen av andelene, Fly Holding AS, skulle tilordnes en forholdsmessig andel av inntekten basert på en måneds eiertid. Det avgjørende spørsmålet i denne forbindelse var om Fly ANS eksisterte etter at Fly Holding AS overtok samtlige andeler, eller om det ansvarlige selskapet med skattemessig virkning måtte anses oppløst på overtakelsestidspunktet. Skattekontoret vurderte det slik at Fly Holding AS aldri hadde vært eier av andeler i det deltakerlignede selskapet, men at overføringen av andelene og den skattemessige oppløsningen av Fly ANS måtte anses å skje simultant i kjøpsøyeblikket. Fly Holding AS skulle derfor ikke tilordnes andel av selskapets inntekt, men denne måtte derimot fordeles mellom de opprinnelige deltakerne.

Med hensyn til tidfesting av inntekten ble det anført at uttaket først kunne anses gjennomført ved registreringen av den gjennomførte emisjonen i Foretaksregisteret i januar 2007, jf. aksjeloven § 10–10 første ledd. Skattekontoret la imidlertid til grunn at fordelene skulle tidfestes til det tidspunktet skattyter fikk en ubetinget rett til ytelsen, jf. skatteloven § 14–2 første ledd. Overdragelsen av andelene måtte etter skattekontorets oppfatning anses som en gjensidig bebyrdende avtale om realisasjon hvor vederlaget var de nytstedte aksjene. Andelene måtte derfor anses å være realisert på det tidspunktet deltakerne fikk en ubetinget rett til aksjene, dvs. i

2006. Det var uten betydning for tidfestingen at vederlaget først ble mottatt det etterfølgende inntektsår.

#### **Fradragsrett for emisjonskostnader/syndikeringshonorar**

Spar Holding AS formidler og selger ulike spareprodukter, herunder eiendomsfond og hedgefond. Selskapets heleide datterselskap Management AS er et verdipapirforetak som har ansvar for produktutvikling, kapitalforvaltning og markedsføring av investeringsproduktene som tilbys gjennom Spar-strukturen. Porteføljen til Spar Holding AS er rettet inn mot tre segmenter – bolig, næringsbygg og offentlige bygg. Management AS forvalter investeringene ved å gjennomføre emisjoner i selskaper innenfor disse områdene. Kapitalen blir deretter formidlet til et utenlandsk holdingselskap i form av lån og/eller kapitalinnskudd. Det utenlandske holdingselskapet foretar deretter investeringer i fast eiendom, primært via kjøp av single purpose-selskaper. Den aktuelle saken gjelder Næring Holding AS, et selskap i næringsbyggsegmentet, som eier 80 % av det svenske selskapet Gulblå AB. Skattekontoret har behandlet flere likeartede saker.

I forbindelse med gjennomføringen av investeringene, påløp det ulike honorarer og gebyrer til fordel for Management AS. Det desidert største honoraret/gebyret ble i selskapets prospekter mv. kalt «syndikeringshonorar».

I selvangivelsen krevde Næring Holding AS fradrag for 140 MNOK. Fradraget ble i vedlegg til selvangivelsen benevnt «emisjonskostnad».

Skattekontoret foretok en gjennomgang av det faktiske grunnlaget for det aktuelle honoraret. Etter en vurdering av den fremlagte dokumentasjon i form av prospekter, mandater, styreprotokoller mv., mente skattekontoret at honoraret ikke kunne betegnes som en emisjonskostnad, men at det snarere fremstod som en kostnad knyttet til erverv av fast eiendom. Investeringene var foretatt av Gulblå AB. Etter alminnelige tilordningsprinsipper kunne da ikke Næring Holding AS kreve fradrag for kostnaden.

Subsidiært anførte skattekontoret at kostnaden med å hente inn kapital uansett ikke kunne belastes Næring Holding AS. Når det norske selskapet hadde betalt et betydelig beløp for å skaffe til veie kapital, og det forelå et klart interessefellesskap mellom partene, fulgte det etter skattekon-

torets oppfatning av skatteloven § 13–1 at denne kostnaden måtte belastes det selskapet som faktisk fikk tilført kapitalen, dvs. Gulblå AB. Næring Holding AS ville ikke ha videreformidlet den aktuelle kapitalen til en uavhengig tredjepart uten i det minste å ha krevd dekket egne kostnader.

Næring Holding AS ble ilagt tilleggsskatt. Som nevnt hadde selskapet i vedlegg til selvangivelsen omtalt den aktuelle kostnaden som en emisjonskostnad. Verken i prospekter, investeringsmandater, styreprotokoller eller annen samtidig dokumentasjon hadde selskapet omtalt kostnaden som «emisjonskostnad». Når så begrepet ble benyttet overfor skattemyndighetene, fremstod dette som en uriktig opplysning.

Ligningen er påklaget til skatteklagenemnda.

**Gevinst ved konvertering av obligasjoner – tilleggsskatt – endring av konsernbidrag**  
Pengebingen AS er et forvaltningsselskap. Ved kontroll ble det avdekket at selskapet hadde benyttet seg av konverteringsretten på en konvertibel obligasjon, og dessuten realisert aksjer i flere selskaper utenfor EØS.

Etter varsel om endring av ligningen anførte selskapet at gevinsten ved konverteringen var skattefri pga. fritaksmetoden. Hvis skattekontoret skulle være av den oppfatning at gevinsten var skattepliktig, ønsket selskapet å yte ytterligere konsernbidrag. Den manglende inntektsføringen av gevinstene som var innvunnet ved realisasjon av aksjer utenfor EØS, skyldtes en glipp.

Skattekontoret la til grunn at konvertering av obligasjoner til aksjer skal anses som realisasjon, jf. blant annet Finansdepartementets uttalelse inntratt i Utv. 2002 side 183. En konvertibel obligasjon er et sammensatt instrument som i første rekke har karakter av å være en fordring, hvor verdien utledes av fordringens godhet og rentesatsen. Hvis konvertible obligasjoner skulle vært omfattet av fritaksmetoden, ville også gevinster og tap som åpenbart var utledet av renteelementet bli skattefrie/ikke fradragsberettigede. Dette har ikke vært meningen, og Finansdepartementet har i uttalelse inntratt i Utv. 2005 side 1398 konkludert med at konvertible obligasjoner ikke omfattes av fritaksmetoden.

Gevinsten ved konverteringen ble fastsatt til 5 MNOK, mens inntekten ytterligere ble forhøyet med 1 MNOK pga. feilføringene vedrørende aksjer utenfor EØS.

Med hensyn til tilleggsskatt fant skattekontoret at det var gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Etter en konkret vurdering ble det konkludert med at feilene verken var åpenbare eller unnskyldelige i relasjon til reglene i ligningsloven § 10–3. Det ble imidlertid lagt til grunn at feilene var lett kontrollerbare, jf. § 10–4 nr. 1 tredje punktum, og tilleggsskatt ble ilagt med 15 %.

Selskapet anmodet subsidiært om økning av konsernbidrag.

Ifølge Finansdepartementets uttalelse inntatt i Utv. 1995 side 1258, kan økning av konsernbidrag under visse forutsetninger godtas. Det er blant annet et krav om at skattyter ikke har handlet illojalt overfor ligningsmyndighetene, f.eks. ved å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger i selvangivelsen.

I Aker Maritime saken, inntatt i Utv. 2004 side 921, ble vilkåret for å endre konsernbidrag ansett oppfylt. Høyesterett bemerket at det ikke ble ilagt tilleggsskatt da det i vedlegg til selvangivelsen var gitt fullstendige opplysninger.

I Lodin-saken, inntatt i Utv. 2003 side 1008, ble økning av konsernbidrag akseptert, da lagmannsretten la til grunn at feilen var en utilsiktet glipp.

Ingen av sakene var direkte sammenlignbare med saken vedrørende Pengebingen AS.

Det er både i rettspraksis og juridisk teori lagt til grunn at det er en forutsetning for økning av konsernbidrag at skattyteren ikke har handlet illojalt. Ole Gjems-Onstad har i Norsk Bedriftsskatterett, 7. utgave side 578, gitt uttrykk for at det ikke foreligger endringsadgang hvis tilleggsskatt blir ilagt med forhøyet sats. Hvis tilleggsskatt blir ilagt med lav sats, synes vurderingen mer åpen, da ligningsloven § 10–2 ikke oppstiller krav om illojalitet. Etter skattekontorets oppfatning kan neppe lojalitetskravet i ethvert tilfelle knyttes opp mot satsen for tilleggsskatt, blant annet i saker hvor tilleggsskatt blir ilagt med 15 % pga. lett kontrollerbare feil. Skattyters opptreden kan også i slike tilfeller være illojal. Etter skattekontorets vurdering skyldtes feilføringene dårlig kvalitets sikring av de innleverte oppgavene eller muligens slurv. Vilklårene for endring av konsernbidrag var derfor ikke oppfylt.

Ligningen er påklaget til skatteklagenemnda.

## Overføring av kontrakter til datterselskap i utlandet

Selskapet inngikk i 2004 en kontrakt for bygging av en rigg og ytterligere to opsjonsavtaler for bygging av tilsvarende rigger. Byggekontrakten ble 80 % finansiert gjennom en bank i Singapore som krevde at riggen, innen seks måneder før lånet skulle utbetales i 2007, ble overført til et heleid datterselskap i Singapore. Datterselskapet var ikke stiftet da kontraktene med verftet ble inngått, men ble stiftet i Singapore i 2005.

Skattekontoret la til grunn at overføringen av byggekontrakten til datterselskapet måtte anses som skattemessig realisasjon, og selskapet ble beskattet for gevinsten som oppsto som følge av verdiøkningen på kontrakten fra 2004 til slutten av 2005. Selskapet hadde anført at forutsetningene i avtaleverket, herunder kravet om overføring fra banken, innebar at datterselskapet hadde vært den reelle eieren av kontrakten fra begynnelsen. Subsidiært ble det anført at det var en forutsetning at kontrakten skulle overføres til datterselskapet til kostpris.

Opsjonene ble utøvd av morselskapet i 2005, men byggekontraktene ble inngått med verftet direkte av datterselskapet. Også i disse tilfellene anså skattekontoret at det hadde skjedd en overføring av rettigheter fra morselskapet. Det ble beregnet en skattepliktig gevinst på ca. 500 MNOK på de to opsjonene fra høsten 2004 og frem til overføring i 2005.



SINGAPORE: Byggekontrakten ble 80 % finansiert gjennom en bank i Singapore som krevde at riggen ble overført til et heleid datterselskap i Singapore.

Selskapet ble også ilagt tilleggsskatt på grunn av uriktige og ufullstendige opplysninger i selvangivelsen.

Ligningen er påklaget til skatteklagenemnda.

## Konserninterne tjenester og fradragsrett

Spørsmålet i saken var om Vaskebøtta Norway AS hadde mottatt tjenester fra konsernselskapene Cleaning Northern Europe Ltd. (UK) og Cleaning SA (Frankrike) som tilsvarte verdien av fradragsført beløp på ca. 13 MNOK. Når det gjaldt tjenester mottatt fra Cleaning Northern Europe Ltd., viste selskapets egen internpriseringsrapport at Cleaning Northern Europe Ltd. hadde et fortjenestepåslag på kostnadene på 44 %, mens sammenlignbare uavhengige selskaper hadde et fortjenestepåslag på 1,85 til 6,55 %. Skattekontoret kom derfor til at fradraget på 4 MNOK måtte reduseres, ved at fortjenestepåslaget ble redusert i samsvar med arm-lengdeprinsippet.

Når det gjaldt tjenester fra det franske konsernselskapet på 9 MNOK, hevdet selskapet at disse besto av både managementtjenester og fordel ved bruk av immaterielle eiendeler som bl.a. merkenavn og FoU. Selskapet hadde benyttet en form for indirekte allokering metode, og hevdet det ikke kunne stilles særlige krav til dokumentasjon. Skattekontoret var ikke enig og la til grunn at det også ved indirekte allokering metode kreves at selskapet sannsynliggjør mottak, nytte og armlengdepris på



de tjenestene det kreves fradrag for. Det ble henvisning til OECDs retningslinjer pkt. 7.23, Schlumberger-dommen, inntatt i Utv. 1995 side 215, og ProAct Systems-dommen, inntatt i Utv. 2004 side 1025. Skattekontoret la til grunn at merkenavnet Cleaning ikke hadde verdi i Norge så lenge selskapet ikke benyttet navnet. Selskapet hadde kun klart å dokumentere tjenester fra det franske selskapet til en verdi av ca. 3 MNOK, og fradraget ble redusert med 6 MNOK.

### Fusjon mellom utenlandskregistrert og norsk aksjeselskap

Selskapet Sjøfart NV var registrert på Nederlandsk Antiller, men ble for inntektsåret 1999 ansett skattepliktig som hjemmehørende i Norge, jf. dagjeldende regler i skatteloven § 15 b. Sjøfart NV var på denne tiden morselskap i en større konsernstruktur som bestod av et 20-talls utenlandskregistrerte selskaper. Alle selskapene var skattepliktige til Norge som hjemmehørende her.

Selskapet opplyste at de ønsket å forenkle selskapsstrukturen, og legge til rette for en gjeninntreden i den norske rederibeskatningsordningen. Planen var å fusjonere Sjøfart NV med et nyopprettet norsk aksjeselskap. Lovgivningen på de Nederlandsk Antiller tillot ikke fusjon med utenlandsk selskap, og derfor måtte fusjonen gjennomføres på en omforent måte. Dette gikk ut på at aksjene i Sjøfart NV skulle overføres til Newco AS til bokførte verdier. Samtidig skulle Sjøfart NV vedta oppløsning med utbetaling av likvidasjonsutbytte til eieren, Newco AS. Newco AS skulle parallelt med dette foreta en kapitalutvidelse med tingsinnskudd hvor eiendeler og gjeld i Sjøfart NV ble overført mot utstedelse av aksjer til aksjonærene i Newco AS. Kapitalutvidelsen i Newco AS skulle foretas på bakgrunn av de bokførte nettoverdiene som ble overført fra Sjøfart NV. På denne måten mente man at sammenslåingen ville bli gjennomført i samsvar med kravet til forhøyelse av aksjekapital i det overtakende selskapet, slik dette fulgte av norske fusjonsregler.

Sentralskattekontoret for storbedrifter hadde på forhånd gitt sin tilslutning til ovennevnte fusjon. En forutsetning for aksepten var at overdragelsen av aksjene i det utenlandske selskapet til det norske selskapet verken skattemessig eller regnskapsmessig skulle behandles som et reelt aksjesalg, og at overdragelsen ble gjennomført med full skattemessig kontinuitet.

Den aktuelle restruktureringen ble vedtatt i 1999. Både Sjøfart NV og Newco AS leverte selvangivelser til Oslo likningskontor for inntektsåret 2000.

Under kontrollarbeidet ble det avdekket at Sjøfart NV ble likvidert mer enn to år etter at fusjonen skulle ha funnet sted, dvs. i desember 2001. Kontrollen avdekket videre at selskapet benyttet transaksjonsprinsippet i en fusjon med uendret eierforhold, samt at det syntes å foreligge brudd på prinsippet om skattemessig kontinuitet på aksjonærnivå. Selskapet ble derfor bedt om å beregne en gevinst ved likvidasjon av Sjøfart NV. De rettslige konsekvensene av dette ville være uttaksbeskatning av Sjøfart NV og realisasjonsbeskatning av aksjonærene. For Sjøfart NV innebar dette en inntektsøkning på 400 MNOK.

En fusjon av to eller flere aksjeselskaper kan gjennomføres uten beskatning etter de dagjeldende reglene i selskapskatteloven kapittel 8, når alle selskapene er hjemmehørende i Norge, og fusjonen gjennomføres på en lovlig måte etter selskaps- og regnskapsrettslige regler, jf. selskapskatteloven § 8-1.

I utgangspunktet gjelder skattefritaket for aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper, men selskaper og sammenslutninger som er skattemessig likestilt med aksjeselskaper, kan fusjonere uten beskatning etter de samme prinsipper og vilkår, jf. § 8-2 nr. 2. Prinsippene for fusjon av norsk aksjeselskap og utenlandsk registrert selskap hjemmehørende i Norge er blant annet nærmere omtalt i uttalelse fra Finansdepartementet i Utv. 1997 side 1093.

Slik skattekontoret forsto selskapsformen, var Sjøfart NV å likestille med et norsk aksjeselskap, og kunne dermed i utgangspunktet fusjoneres etter reglene i selskapskatteloven kapittel 8.

Sammenslåingen av Sjøfart NV og Newco AS ble regnskapsført som en transaksjon, dvs. at virkelige verdier i Sjøfart NV ble lagt til grunn ved innskuddet i Newco AS. Selskapet anførte at det formelt og reelt ble foretatt et tingsinnskudd ved at aksjene i Sjøfart NV ble skutt inn i Newco AS. Etter deres vurdering var det dermed reglene om regnskapsføring av tingsinnskudd som skulle få anvendelse, og ikke reglene for fusjon. Selskapet anførte at det måtte være riktig å regnskapsføre fusjonen etter transaksjonsprinsippet ettersom tingsinnskudd skulle føres til virkelig

verdi. Videre ble det anført at den aktuelle sammenslåingen måtte anses som en konserndannelse, og at det følgelig var foreløpig Norsk RegnskapsStandard (NRS) om konsernregnskap som fikk anvendelse. Ifølge den foreløpige standarden skal en konserndannelse føres til virkelig verdi på selskapsnivå, men til kontinuitet på konsernivå.

Skattekontoret viste til at ingen av aksjonærene fikk bestemmende innflytelse i Newco AS. Det kunne derfor ikke foreligge konserndannelse. Fusjonen skulle vært gjennomført med regnskapsmessig kontinuitet, jf. NRS 9 pkt. 4.1, hvor det heter at en omorganisering med uendret eierskap skal regnskapsføres som kontinuitet.

I regnskapsstandarden heter det videre om fusjon mellom norsk og utenlandsk selskap:

«Som fusjon i standarden regnes også sammenslåing mellom norsk selskap og utenlandsk selskap, når sammenslåingen har samme kjennetegn som en fusjon etter aksjelovgivningen.»

Det var dermed feil av selskapet å regnskapsføre sammenslåingen i medhold av et transaksjonsprinsipp. Det forelå følgelig et brudd på selskapskatteloven § 8-1 nr. 2.

Ifølge selskapskatteloven § 8-7 nr. 1 skulle overtakende selskap videreføre de skattemessige verdiene og ervervstidspunktene for eiendeler, rettigheter, skatteposisjoner og forpliktelser. I § 8-7 nr. 2 fremgikk et tilsvarende prinsipp for aksjonærene.

I den aktuelle saken hadde overtakende selskap, Newco AS, foretatt en oppskrivning av skattemessig innbetalt kapital til virkelig verdi på aksjene i Sjøfart NV. For å oppnå skattemessig kontinuitet måtte selskapet videreført innbetalt aksjekapital i Sjøfart NV i Newco AS. Dette ble ikke gjort, og det forelå dermed et brudd på det grunnleggende kravet om skattemessig kontinuitet. For aksjonæren har innbetalt kapital betydning for adgangen til å motta skattefrie utdelinger fra selskapet. For selskapet har innbetalt kapital betydning for fastsettelse av korreksjonsinntekt ved utdelinger, jf. selskapskatteloven § 1-6. Følgelig vil feil i innbetalt kapital måtte anses som brudd på skattemessig kontinuitet, både på selskaps- og på aksjonærnivå.

Selskapet anførte at feilføringer i ligningsoppgavene alene ikke kunne føre til at en skattefri transaksjon ble skattepliktig.

# Skatt

Skattekontoret vurderte om feilene var av en slik karakter at fusjonen likevel kunne bli skattefri. Finansdepartementet har i uttalelse, inntatt i Utv. 2003 side 796, anført at brudd på blant annet selskapsrettslige saksbehandlingsregler fremstår som mindre vesentlige, og ikke bør føre til skatteplikt for en fusjon eller fisjon. Øvrige feil, som f.eks. bruk av galt regnskapsprinsipp eller brudd på skattemessig kontinuitet på selskaps- eller aksjonærnivå, vil normalt anses som brudd på vilkårene for skattefrihet. Etter skattekontorets oppfatning var feilene ved gjennomføringen av transaksjonen så vidt vesentlige at fusjonen ikke kunne gjennomføres skattefritt. Det ble i denne forbindelse lagt vekt på at overdragende selskap ikke ble likvidert før det var gått mer enn to år, og at transaksjonen ikke ble gjennomført med skattemessig kontinuitet. Skattekontoret konkluderte med at transaksjonen måtte anses som en skattepliktig overdragelse. Det ble ikke gitt tilstrekkelige opplysninger i selvangivelsen, og det ble derfor ilagt tilleggsskatt.

Ligningen er påklaget til skatteklagenemnda.

## Skatteklagenemnda

### Fradrag for tap på fordringer

Lillevik Industri AS ble stiftet i 2000 og eies 100 % av skattyter. Selskapet er konsernspiss i et konsern som omfatter norske og svenske datterselskaper. Datterselskapene driver innen byggeindustrien/eier produksjonslokaler. I selvangivelsen for inntektsåret 2005 fradragførte selskapet tap på fordringer med 2,8 MNOK. I selvangivelsen ble det opplyst at datterselskapet Kalles Verksted AS gikk konkurs i 2005, og at en anså fordringen på datterselskapet for å være i næring og derfor fradragberettiget.

Lillevik Industri AS hadde ikke lønnskostnader eller driftsinntekter i 2005.

Lillevik Industri AS har hele tiden opptrådt som en aktiv konsernspiss overfor datterselskapene, og all kapitaltilførsel, både aksjekapital og lånekapital, ble kanalisert gjennom morselskapet. Lillevik Industri AS utøvde en betydelig aktivitet innen strategi, markedsutvikling, innkjøp, økonomi mv. Lånet til Kalles Verksted AS ble gitt i 2004 ut fra en forventning om at datterselskapet skulle gå med overskudd og bidra til verdiskapning i konsernet.

Etter skatteloven § 6–2 annet ledd gis det fradrag for tap i virksomhet, herunder

endelig konstatert tap på utestående fordringer. Det første spørsmålet er derfor om selskapet som krever tapsfradraget driver virksomhet. Dersom selskapet driver virksomhet, er det spørsmål om det er særlig og nær tilknytning mellom virksomheten og fordringen. For å avgjøre det siste spørsmålet er det relevant å se på rettspraksis vedrørende de tidligere reglene om aksjer i næring. Høyesterett presiserer i Quatrodommen, inntatt i Utv. 1990 side 1084, at hvert selskap må vurderes for seg, og at det å utøve de styringsmulighetene som aksjonærposisjonen gir overfor datterselskap, ikke i seg selv er næringsvirksomhet. Skatteklagenemnda viste også til Lignings-ABC 2005 side 1060 der dette fremgår.

Skatteklagenemnda tok så stilling til om Lillevik Industri AS drev virksomhet. Det er ingen definisjon av begrepet næringsvirksomhet i skatteloven, men begrepet er eksemplifisert i skatteloven § 5–30. Gjennom retts- og ligningspraksis er det nedfelt følgende kriterier: Den inntektsgivende aktiviteten må være av en viss varighet, ha et visst omfang, være egnet til å gi overskudd og drives for skattyterens regning og risiko.

Skattyter anførte at lån fra et morselskap til datterselskap normalt vil være gitt som ledd i å utvikle konsernets virksomhet. Det ble videre anført at slik konsernet var organisert, måtte man legge til grunn en

integrrert betraktningssmåte, jf. høyesterettsdommene inntatt i Utv. 2005 side 1075, Commercial Buildings, og i Utv. 2005 side 1085, A-Holding.

Skatteklagenemnda viste til at det i Commercial Buildings-dommen ikke var spørsmål om morselskapet drev virksomhet, men om den virksomheten som ble drevet i morselskapet hadde tilstrekkelig tilknytning til den virksomheten som ble drevet i det amerikanske datterselskapet. Det var i denne sammenhengen det ble hevdet at virksomheten i det utenlandske selskapet måtte ses på som en integrert del av morselskapets næringsvirksomhet. Tilsvarende var også problemstillingen i A-Holding-dommen om tilknytningskravet mellom selskapets næringsinntekt og fordringstapet var oppfylt. I forhold til vurderingen av om Lillevik Industri AS drev virksomhet, kunne ikke nemnda se at det skulle legges til grunn en integrert betraktningssmåte.

For øvrig må synspunktet om at hvert selskap skal vurderes hver for seg, også i utgangspunktet gjelde etter at Høyesterett avsa dommene vedrørende Commercial Buildings og A-Holding.

I to bindende forhåndsuttalelser fra Skattedirektoratet, BFU 73/03 og BFU 92/04, kom direktoratet til at morselskapet drev virksomhet. Morselskapet i den første saken hadde ca. 55 ansatte og konsernet



*KONSERNSPISS: Selskapet er konsernspiss i et konsern som omfatter norske og svenske datterselskaper.*



bestod av ca. 100 konsernselskaper. Konsernets omsetning for det aktuelle inntektsåret var ca. 12 000 MNOK, med et driftsresultat på 350 MNOK. Morselskapets omsetning var ikke oppgitt. Med hensyn til selskapets aktivitet, ble det opplyst at selskapet drev en utstrakt overordnet planlegging og koordinering innenfor konsernets satsningsområder, kombinert med strategisk og strukturell rådgivning, økonomisk og finansiell styring, forretningsutvikling, organisasjonsutvikling, IT, innkjøp, miljø, sikkerhet og etikk mv. Slik Skattedirektoratet så det, utøvde selskapet således en rekke andre funksjoner enn utøvelse av eierrettigheter gjennom datterselskapenes styrende organer. Tilsvarende vurderinger ble lagt til grunn i den andre saken der morselskapet hadde seks ansatte, ledet ca. 32 konsernselskaper og hadde driftsinntekter på 60 MNOK.

Skatteklagenemnda viste til at faktum i denne saken ikke samsvarte med faktumbeskrivelsen i BFU 73/03 og 92/04. Lillevik Industri AS hadde ingen ansatte og ingen driftsinntekter, og eneaksjonærens rolle måtte dels ses i relasjon til hans rolle som daglig leder og styreleder i (noen av) datterselskapene.

Skatteklagenemnda vurderte også om Lillevik Industri AS hadde utøvet så stor aktivitet i forbindelse med kjøp og salg av aksjer mv. at denne kunne anses som virksomhet. Nemnda viste til bindende forhåndsuttalelser fra Skattedirektoratet, BFU 7/06 og 24/06, og at vurderingstemaet blant annet var antall transaksjoner og verdien av aksjeporteføljen. Det fremgikk ikke av regnskapet for inntektsåret 2005 at Lillevik Industri AS hadde hatt noen transaksjoner i forbindelse med kjøp og salg av verdipapirer. Aksjene i selskapet var oppført som anleggsmiddel i balansen og ikke som en kortsiktig porteføljainvestering.

Skatteklagenemnda fant etter en samlet vurdering at det ikke var dokumentert at det forelå en aktivitet av et slikt omfang og av en slik økonomisk karakter at Lillevik Industri AS kunne anses for å drive virksomhet. Det ble derfor ikke innrømmet fradrag for tapet på fordringene.

#### **Ulovlig utbytte – spørsmål om reversering/fradrag for tap pga. ikke utbetalt utbytte**

Furukjøkkenet AS er aksjonær med 50 % eierandel i Bjerketreet AS. Bjerketreet AS avsatte for inntektsåret 2003 1 MNOK i utbytte. Ved avsetningen ble det ikke tatt

hensyn til lån mellom selskapet og aksjonærene som reduserte utbyttegrunnlaget, jf. aksjeloven §§ 8–7 første ledd og 8–1. Selskapet ble derfor varslet om at det avsatte utbyttet ville være ulovlig. Det ble da straks avholdt en ekstraordinær generalforsamling hvor utbyttet ble reversert.

Ved den ordinære ligningen og skattekontorets klagebehandling ble det avsatte utbyttet ansett ulovlig, og fradrag for godtgjørelse etter de dagjeldende regler i skatteloven § 10–12 annet ledd ble ikke innrømmet. Utbyttet ble skattemessig ansett innvunnet på generalforsamlingstidspunktet, og den etterfølgende selskapsrettslige reverseringen kunne ikke gis skattemessig virkning. Det ble i denne forbindelse ikke tillagt avgjørende betydning at reverseringen ble foretatt før utbyttet ble utbetalt til aksjonærene. Selskapet anførte subsidiært at fradrag for utbyttet måtte innrømmes, da dette aldri ble utbetalt. Skattekontoret konkluderte med at det ikke forelå fradragrett for manglende utbetaling av et ulovlig utbytte.

Ligningen ble påklaget til skatteklagenemnda.

Skatteklagenemnda vurderte innledningsvis hvorvidt utbyttet var ulovlig. Etter aksjeloven § 8–7 skal selskapet gjøre fradrag i utbyttegrunnlaget hvis det er ytet lån eller stilt sikkerhet til fordel for noen av selskapets aksjonærer eller nærstående. Det var ikke tvilsomt at det var foretatt utlån til en av selskapets aksjonærer, men selskapet anførte at utlånet var begrunnet i et ønske om en best mulig investering av overskuddslikviditeten, og derfor ikke skulle redusere utbyttegrunnlaget. Etter nemndas vurdering kunne lån til aksjonær ikke anses som en forretningsavtale etter aksjeloven § 8–7 tredje ledd. Nemnda konkluderte derfor med at det avsatte utbyttet var ulovlig, og at dette ikke ga rett til godtgjørelsesfradrag etter skatteloven § 10–12 annet ledd.

Det er ikke omstridt at et avsatt utbytte kan omgjøres med både regnskaps- og selskapsrettslig virkning. En formell omgjøringsadgang har likevel ingen avgjørende skattemessig betydning.

Bjerketreet AS var selv av den oppfatning at avsetningen til utbytte ikke var ulovlig, og skatteklagenemnda la derfor til grunn at det hadde formodningen mot seg at selskapet ville reversert utbyttet hvis ligningsmyndighetene ikke hadde tatt opp

spørsmålet. Med henvisning til blant annet lagmannsrettsdom, inntatt i Utv. 2003 side 1139, fant nemnda at utbyttet med skattemessig virkning måtte anses innvunnet på generalforsamlingstidspunktet. En etterfølgende reversering kunne ikke få skattemessige konsekvenser, uavhengig av om utbyttet var utbetalt til aksjonærene.

Det kan etter skatteloven § 9–4 første ledd innrømmes fradrag for tap på fordring som er realisert når fordringen tidligere har vært inntektsbeskattet. Aksjeutbyttet ble beskattet som alminnelig inntekt, og godtgjørelsesfradrag ble ikke innrømmet. Vilkåret om inntektsbeskatning var derfor oppfylt.

Skatteklagenemnda la til grunn at det også var et vilkår at skattyter faktisk hadde lidt et tap. Det var ikke tvilsomt at Furukjøkkenet AS hadde oppgitt både den formelle og reelle eierposisjon til det tidligere kravet på utbytte etter den ekstraordinære generalforsamlingen hvor utbyttet ble tilbakeført. Nemnda stilte likevel spørsmål om det var tilstrekkelig at den formelle og reelle eierposisjonen var oppgitt, eller om realisasjon i et slikt tilfelle også betinger at de underliggende verdiene faktisk skifter eier.

Spørsmålet om fradragrett for tap har vært vurdert i flere høyesterettsdommer, blant annet Jordal Iversen-dommen, inntatt i Utv. 1999 side 475, og Espeland-dommen, inntatt i Utv. 2001 side 405. I disse sakene ble fradrag nektet for nedskrivning av aksjekapitalen til kr 0, når aksjonærene tegnet seg for ny kapital i samme generalforsamling. Høyesterett la til grunn at det ikke forelå en reell oppgivelse av eierposisjonen ettersom de økonomiske og organisatoriske rettighetene som aksjonær ble opprettholdt.

I CBK-dommen, inntatt i Utv. 2002 side 968, la Høyesterett til grunn at et formelt bindende aksjesalg ikke nødvendigvis er tilstrekkelig til at det foreligger en realisasjon. Det må i tillegg ha skjedd en reell avhendelse av de økonomiske interessene.

De faktiske forholdene i de nevnte høyesterettsdommene var ikke direkte sammenlignbare med faktum i nærværende sak. Det burde likevel etter nemndas oppfatning kunne trekkes klare paralleller, da Furukjøkkenet AS ikke hadde oppgitt sine økonomiske interesser i de underliggende verdiene. Restitusjonen av det avsatte utbyttet var derimot kun et bytte av verdier fra en formell fordring på utbytte fra

et selskap til en tilsvarende økning av verdien på aksjene i det samme selskapet.

Da det ikke hadde skjedd en reell oppgi-velse av den økonomiske eierinteressen, var skatteklagenemnda av den oppfatning at transaksjonen ikke kunne anses som realisasjon i forhold til reglene i skatteloven i § 9–2. Fradrag for tapet ble derfor ikke innrømmet.

## **Fradrag for aksjonærkostnader**

Handel ASA solgte alle aksjene i selskapet Handel Ltd. Samlet salgssum for aksjene utgjorde ca. 750 MNOK.

I forbindelse med aksjesalget påløp det kostnader til eksterne rådgivere og til lønns- og bonusordninger for selskapets daværende direktører. Totale kostnader i forbindelse med ovennevnte aksjetransaksjon ble av selskapet anslått til 17 MNOK. Kostnadene hadde blitt vurdert til å være skattemessig fradragsberettigede selskapskostnader for Handel ASA.

Selskapet ble varslet om endring av ligningen og bedt om å fremskaffe kopier av styre- og generalforsamlingsprotokoller som omhandlet salgsprosessen, samt kopier av fakturaer og avtaler med eksterne konsulent. Selskapet ble i tillegg anmodet om redegjørelse for tilknytningen mellom bonusutbetalingene til egne ledende ansatte og innhenting av nye eiere, kopier av salgssavtale og eventuell aksjonæravtale, kopi av eventuell due-dilligence rapport samt kopier av andre tilknyttede dokumenter og avtaler.

Etter selskapets vurdering var aksjesalget i Handel ASAs interesse. Handel ASA hadde behov for en endring av eierstrukturen som finansielt og kompetansemessig ville gjøre selskapet i bedre stand til å ta en mer aktiv rolle i den bransjestrutureringen som skulle finne sted. Flere ulike aspekter både i forkant av avgjørelsen om å benytte rådgiver, og i forbindelse med selve avtaleinngåelsen, talte for at selskapets interesse var høyt prioritert og hovedformålet bak eierskiftet. I forkant av salget hadde styret i Handel ASA vurdert flere andre fremgangsmåter for å endre selskapets eierstruktur. Dette fremgikk også av mandatavtale mellom Handel ASA og konsulentene, som eksempelvis nevner fusjon/fisjon, samt muligheten for å selge virksomheten i selskapet eller datterselskaper. Valg av fremgangsmåte ble tatt på bakgrunn av hva som var gunstigst ut fra selskapets interesser. Selskapet konkluderte

derfor med at hovedformålet bak kostnadene til rådgivere var å ivareta selskapets, og ikke aksjonærenes interesser.

Skatteklagenemnda tok utgangspunkt i skatteloven § 6–1 første ledd hvor fradrag skal innrømmes for «... kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt.» Etter nemndas vurdering var kravet til oppofrelse oppfylt, men det var imidlertid svært tvilsomt om det var tilstrekkelig tilknytning mellom utgiften og den inntektsskapende aktiviteten.

Skatteklagenemnda viste videre til lagmannsrettsdom, inntatt i Utv. 2002 side 1006. Retten la til grunn at ligningsmyndighetene hadde bygget på riktig rettsanvendelse når det var antatt at et selskap ikke kunne kreve direkte fradrag for kostnader som hadde tilknytning til erverv av aksjer. Derimot fikk selskapet medhold i at bl.a. fusjons-, finansierings-, og markedsføringskostnader ikke hadde tilknytning til selve aksjekjøpet og at disse kostnadene dermed var fradragsberettigede.

Skatteklagenemnda la til grunn at kostnader i forbindelse med aksjeerverv og aksjesalg måtte behandles på samme måte. Dette har også Finansdepartementet lagt til grunn i Ot.prp. nr. 1 (2005 – 2006).

Ved innføringen av fritaksmetoden ble det vurdert hvilken betydning denne skulle ha for fradragsretten for kostnader ved kjøp og salg av aksjer. I utgangspunktet skulle innføring av skattefritak på gevinster innebære at kostnader som er tilknyttet skattefrie aksjeinntekter ikke kunne føres til fradrag. Departementet foreslo imidlertid i Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) å innføre, eller videreføre, fradragsrett for eierkostnader som ville vært direkte fradragsberettigede før fritaksmetoden ble innført. Kostnader som tidligere ville vært aktiveringspliktige som en del av aksjenes kostpris, kommer først til fradrag ved gevinst- eller tapsoppgjøret ved realisasjon av aksjene.

Aktiveringsplikten omfattet imidlertid mer enn kostnader som direkte tilfører verdier. Til dels følger dette av dagjeldende skatteloven § 10–33 som oppstilte aktiveringsplikt for skattyters kostnader til mekler eller lignende ved anskaffelse og realisasjon av aksjen. Nemnda bemerket at aktiveringsplikten også omfattet kostnader som er pådratt i forbindelse med aksjeervervet, som f.eks. kostnader til forhandlinger, bedriftsgjennomgang/ due-dilligence og kontraktsutforming.

Det avgjørende er at det foreligger en tilstrekkelig nær tilknytning mellom kostnadene og aksjeervervet.

På bakgrunn av ovenstående la skatteklagenemnda til grunn at de kostnadene som var påløpt i forbindelse med salget av aksjene, både til eksterne rådgivere og til egne ansatte, skulle aktiveres på aksjenes kostpris, og ikke komme direkte til fradrag i selskapets alminnelige inntekt.

Alminnelig inntekt ble derfor økt med 17 MNOK.

## **Internasjonale satsningsområder**

Skatt øst har iverksatt en internasjonal satsing hvor vi i større grad har rettet kontrollarbeidet vårt mot internasjonale forhold. I det følgende er det tatt inn en del saker som viser noen av de ulike problemstillingene som har vært vurdert av skatteklagenemnda:

### *Etablering av fast driftssted i Norge – agentregelen*

Et norsk selskap, som var heleid fra USA, omsatte produkter i det norske markedet som kommisjonær for en kommittent i Irland. Selskapene tilhørte samme konsern.

Problemstillingen i saken var om kommittenten i Irland drev virksomhet i Norge gjennom fast driftssted etter skatteavtalen mellom Norge og Irland artikkel 5 (5) og (6).

Det første spørsmålet skatteklagenemnda tok stilling til, var om den virksomheten og aktiviteten som ble drevet gjennom det norske selskapet medførte fast driftssted i skatteavtalens forstand for kommittenten i Irland. Det neste spørsmålet, forutsatt at kommittenten hadde fast driftssted i Norge, var hvilken inntekt som skulle allokere hit.

I vurderingen av spørsmålet om det er adgang til å etablere fast driftssted etter skatteavtalen mellom Norge og Irland, måtte to vilkår være oppfylt:

- avtalene som kommisjonæren inngikk måtte være bindende for kommittenten
- den norske agenten/kommisjonæren måtte være avhengig av kommittenten

Ifølge kommisjonsavtalen fra 1995 var det avtalt at kommisjonæren ikke kunne binde kommittenten. Skatteklagenemnda kom likevel til at avtalen ikke ble praktisert etter sin ordlyd. I vurderingen ble det lagt vekt på at kundene forholdt seg til et felles

varemerke. Kundene mottok ikke informasjon om kommisjonsforholdet, og bindende avtale forutsatte en etterfølgende transaksjon/avtale mellom kommisjonær og kommittent. Kommittenten involverte seg aldri i det enkelte avtaleforholdet og alle de avtaler kommisjonæren hadde inngått ble bindende for kommittenten. Det var heller ingen indikasjoner på intervensjon fra kommittenten, eller manglende oppfyllelse av avtaler overfor kundene. Det ble derfor lagt til grunn at kommisjonæren kunne binde kommittenten.

Det andre vilkåret i skatteavtalen for å kunne etablere et fast driftssted, er at kommisjonæren må være avhengig av kommittenten.

Skatteklagenemnda la til grunn at kommisjonæren var underlagt en omfattende instruksjon og kontroll. Det ble vist til at kommisjonæren var forpliktet til å benytte en standardavtale med kundene, og at kommittenten fastsatte prisene på varene. Nemnda la også vekt på at kommisjonæren opptrådte under samme navn og logo som kommittenten og kun solgte varer på vegne av kommittenten. Det ble videre vist til at styret i kommisjonærskaper bestod av personer med sentrale funksjoner i konsernet, og at styrelederen hos kommisjonæren var styremedlem hos kommittenten. Det forelå et integrert regnskapssystem, der kommittenten kunne hente ut all informasjon om kommisjonæren. I tillegg hadde kommittenten fri adgang til kommisjonærens lokaler. Skatteklagenemnda konkluderte med at vilkåret om avhengighet var oppfylt.

På bakgrunn av dette la nemnda til grunn at kommittenten hadde fast driftssted i Norge.

Det neste spørsmålet skatteklagenemnda tok stilling til, var hvilken inntekt som skulle allokere til det faste driftsstedet i Norge. Ifølge skatteavtalen artikkel 7 skal inntekten fordeles mellom hovedkontor og filial, basert på den enkeltes funksjoner, risikoer og medgåtte driftsmidler.

På bakgrunn av dette foretok skatteklagenemnda en funksjons- og risikoanalyse, der nemnda la til grunn at kommisjonæren hadde de vesentligste funksjoner, risikoer og tilhørende driftsmidler. Etter en nærmere skjønnsmessig vurdering av funksjons- og risikoanalysen ble 60 % av kommittentens nettoinntekt allokert til Norge.

#### *Spørsmål om hvor selskapet var skattemessig hjemmehørende*

Skatteklagenemnda behandlet spørsmålet om et nederlandsk selskap skulle anses skattemessig hjemmehørende i Norge i henhold til skatteloven § 2–2 første ledd, og skatteavtalen mellom Norge og Nederland artikkel 4 (3) for årene 2003 til 2006.

Selskapet var et nederlandsk registrert og stiftet selskap, og har i alle år vært ansett for å være hjemmehørende og fullt ut skattepliktig til Nederland. Fra 1994 hadde selskapet blitt lignet som et fast driftssted i Norge pga. utleie av fast eiendom. Under ligningsbehandlingen for inntektsåret 2003 ble selskapet tilskrevet av Oslo ligningskontor, fordi ligningskontoret hadde opplysninger om at alle styremedlemmene i selskapet var bosatt i Norge. Dette kunne ifølge ligningskontoret tyde på at styret utøvde sine funksjoner i Norge, og at selskapet derfor var hjemmehørende i Norge i henhold til skatteloven § 2–2 første ledd, og skatteavtalen mellom Norge og Nederland artikkel 4 (3).

Skatteklagenemnda kom til at selskapet måtte anses hjemmehørende i Norge. Selskapet ble ikke hørt med at de formelle forholdene skulle vektlegges, og skatteklagenemnda la avgjørende vekt på at selskapet i realiteten ble styrt fra Norge. Hjemmehørende selskaper er fullt ut skattepliktige til Norge, og siden selskapets finansinntekter fra Nederland ikke var inkludert i de opprinnelige ligninger, ble selskapets inntekt økt med til sammen 20 MNOK over fire år.

*Internprising og dokumentasjon av nytteverdi*  
Vitaminer AS er et selskap som er ledende innenfor behandling og forebygging av livsstilsykdommer. Selskapet fradragsførte store beløp som management fee. Kostnadene var fakturert fra datterselskaper i England, Tyskland, Sverige og Danmark. Ifølge fakturaene var dette FoU, lønnskostnader, administrasjonstjenester og ekstraordinære lønnskostnader i forbindelse med opphør av arbeidsforhold. Selskapet dokumenterte ikke at tjenestene fra datterselskapene var mottatt og kommet til nytte i det norske morselskapet, jf. OECDs retningslinjer for internprising pkt. 7.6, eller at prisen var armlengdes, jf. skatteloven § 13–1. Nemnda kom videre til at kostnader i form av sluttvederlag og omstruktureringer er av en karakter som ikke kan inntas i kostnadsbasen for management fee. Som følge av manglende rede-

gjørelse for kostnadenes bakgrunn, hva kostnadene konkret besto av og eventuell nytteverdi, foretok nemnda en skjønnsmessig reduksjon av fradragene med totalt ca. 90 MNOK. Det ble også ilagt tilleggs-skatt med 30 %.

#### *Kommisjonsvederlag og armlengdeprinsippet*

Selskapet tilhørte et verdensomfattende konsern med amerikansk morselskap med døtre i de fleste land i verden. Det norske selskapet drev imidlertid kun som kommisjonær hvor internprisen i konsernet, i form av provisjon, ble bestemt ut fra budsjetter for omsetning og kostnader for det påfølgende år. Spørsmålet var derfor om det var fastsatt riktig kommisjonærvederlag til Norge.

Selskapets budsjetterte kostnader traff gjennomgående godt i forhold til de realiserte resultatene. Budsjetteringen for disse postene syntes også i noen grad å være forankret i foregående års realiserte resultater. Når det gjaldt budsjettering for omsetning, lå denne gjennomgående svært høyt over det som senere ble omsatt. Selskapet fikk derfor hvert av de aktuelle årene underskudd for kommisjonsvirksomheten.

Saken ble behandlet av skatteklagenemnda som kom til at kommisjonsraten ikke kunne være fastsatt på bakgrunn av det som mellom uavhengige parter ville vært naturlig. Det var ikke sannsynlig at uavhengige parter ville budsjettert med underskudd over såpass mange år i en bransje som den foreliggende. Det var heller ikke konjunkturer i markedet som tilsa underskudd over den aktuelle perioden. Etter skatteklagenemndas vurdering kunne inntekten derfor fastsettes ved skjønn, jf. skatteloven § 13–1.

Ved den skjønnsmessige fastsettingen ble det først tatt utgangspunkt i selskapets egen avtalefestede metode. Selskapets metode var ikke i samsvar med OECDs retningslinjer for internprising, men det ble undersøkt om den likevel kunne gi et armlengdes vederlag. Metoden ble anvendt med justerte budsjetter, tilsvarende det nemnda fant sannsynlig at en uavhengig ville budsjettert med. Videre ble den kommisjonsraten som sannsynligvis ville blitt fastsatt i tilsvarende avtaler mellom uavhengige parter, anvendt. Kommisjon fastsatt på dette grunnlaget kunne legges til grunn som et minimumsskjønn.



Deretter ble det foretatt en sammenligning med uavhengige sammenlignbare selskaper basert på den transaksjonsbaserte nettomarginmetoden (TNMM). Denne metoden er en av metodene beskrevet i OECDs retningslinjer for internprising, og det var dette grunnlaget som ble benyttet ved den skjønnsmessige korreksjonen.

Driftsmarginene til selskapet ble sammenlignet med driftsmarginene for uavhengige importører og detaljister for det samme tidsrommet. Det kunne påvises at uavhengige aktører hadde en gjennomsnittlig driftsmargin på over 3 %. Selskapet hadde for den samme perioden en gjennomsnittlig driftsmargin på -4 %. Etter et konkret skjønn ble en armlengdes driftsmargin satt til 3 %.

Inntekten ble derfor forhøyet med 7,5 MNOK.

## Skattemessig bosted og skatteavtaler

Det verserer mange saker som omhandler spørsmål om skattemessig bosted i henhold til norsk rett, skatteavtaler og forholdet mellom globalskatteplikten og den begrensede skatteplikten.

Blant nordmenn som oppholder seg i utlandet, er det en utbredt misforståelse at folkeregistergodkjenning av flytting til utlandet har skattemessige konsekvenser. Man kan godt være utvandret etter folkeregisterreglene samtidig som man er bosatt i Norge etter skattereglene.

Den skattemessige bostedstilknypningen vil etter nærmere regler i skatteloven opphøre dersom personen varig flytter fra Norge. For å kunne anses som skattemessig utflyttet (emigrert) etter loven, må betingelsene i skatteloven § 2-1 tredje ledd og følgende være oppfylt. For personer som ikke er skattemessig utflyttet etter loven, forekommer det ofte at de interne lovreglene i de to land innebærer skattemessig bosted i hvert sitt land (dobbel skattemessig bosted). Slike regelkollisjoner løses i skatteavtalene, hvor det endelige skattemessige bostedet som regel defineres ut fra fast bolig, sentrum for livsinteresser, oppholdstider mv.

Skattekontoret har hatt flere henvendelser fra skatterådgivere hvor temaet er tolkningen av skatteavtalene med Sveits, Thailand og Kypros. I det følgende har jeg derfor tatt inn tre saker som omhandler disse skatteavtalene.

## Bosted etter skatteavtalen mellom Norge og Sveits

Saken gjaldt inntektsåret 2004. Skattyter flyttet til Sveits i 2003. Spørsmålet var om skattyter var bosatt i Sveits etter skatteavtalen mellom Norge og Sveits artikkel 4. Var han ikke det, ville han ikke ha skatteavtalebeskyttelse og Norge kunne skatlegge inntekter med kilde i Norge med hjemmel i skatteloven § 2-3 uten hinder av skatteavtalen.

Etter skatteavtalen artikkel 4 (1) er det et vilkår at skattyter må være skattepliktig til Sveits på grunnlag av bopel for at han skal kunne bli bosatt der etter skatteavtalen. Dette må skattyter kunne dokumentere ved innsendelse av bostedsbekreftelse og kopi av selvangivelse og skatteoppgjør. Selv om skattyter ble ansett som bosatt i Sveits etter skatteavtalen artikkel 4 (1) og (2), vil han likevel ikke være bosatt i Sveits i henhold til skatteavtalen dersom han ikke er undergitt den alminnelige inntektsbeskatningen i Sveits for all inntekt fra kilder i Norge, jf. artikkel 4 (4).



**BOSATT ETTER SKATTEAVTALEN?**  
Spørsmålet var om skattyter var bosatt i Sveits etter skatteavtalen mellom Norge og Sveits artikkel 4.

Skattyter hadde ikke dokumentert at sveitsiske skattemyndigheter anså ham som skattepliktig til Sveits på grunnlag av bosted etter skatteavtalen artikkel 4. Skattyter hadde kun dokumentert at han hadde betalt skatt til Sveits for inntekter med kilde i Sveits.

Skatteklagenemnda kom derfor til at skattyter ikke var bosatt i Sveits etter skatteavtalen artikkel 4. Skattyter sto dermed uten skatteavtalebeskyttelse, og all inntekt som var skattepliktig til Norge etter skatteloven § 2-3, kunne skatlegges i Norge uten hinder av skatteavtalen.

## Bosted etter skatteavtalen mellom Norge og Thailand

En skattyter hadde flyttet til Thailand, men var likevel skattemessig bosatt i Norge etter skatteloven § 2-1. Skattyter hevdet han var bosatt i Thailand etter skatteavtalen mellom Norge og Thailand artikkel 4, og at Norge derfor i henhold til artikkel 18 måtte frafalle beskatningen av skattyters pensjon fra Norge.

Utgangspunktet for vurderingen av skattemessig bosted er bestemmelsen i skatteavtalen mellom Norge og Thailand artikkel 4 punkt 1. Bestemmelsen definerer hvilke personer som er bosatt i en stat i henhold til skatteavtalen. Dette vil være «enhver person som i henhold til lovgivningen i denne stat er skattepliktig der på grunnlag av domil, bopel...»

Skattyter var uten tvil bosatt i Norge og skattepliktig hit på grunnlag av bopel. Spørsmålet var derfor om skattyter også var bosatt i Thailand etter artikkel 4 punkt 1. Var han det, ville bostedsspørsmålet bli avgjort etter kriteriene i artikkel 4 punkt 2. Var han ikke det, ville Norge være bostedsstat etter skatteavtalen.

Det er i praksis stilt strenge krav til dokumentasjon i saker som gjelder spørsmål om å flytte bosted fra Norge til et annet land. Skattyter hadde i denne saken ikke fremlagt noen form for dokumentasjon på at han var skattepliktig som bosatt i Thailand. Ett års immigrasjonsvisum for pensjonister var etter skatteklagenemndas syn ikke tilstrekkelig dokumentasjon på skatteplikt til landet. Skattyter ble etter dette ikke ansett for å være bosatt i Thailand etter skatteavtalen artikkel 4 punkt 1. Norge ble da bostedsstat etter skatteavtalen.

I tillegg bemerket skatteklagenemnda at dersom norsk bostedsbeskatning etter skatteavtalen med Thailand skulle bli frafalt, ville Norge i henhold til artikkel 23 punkt 3 bokstav e ha subsidiær beskatningsrett til inntekter som Thailand etter sin interne lovgivning bare beskatter i den grad de overføres til Thailand eller mottas i Thailand. Dette vil typisk gjelde pensjonsutbetalinger og kapitalinntekter fra Norge som ikke tas inn til beskatning i Thailand. Dette innebærer at en skattyter uansett må dokumentere at det er betalt skatt i Thailand på f.eks. pensjonsutbetalinger fra Norge for at Norge skal avstå fra å beskatte en slik inntekt.

#### *Bosted etter skatteavtalen mellom Norge og Kypros*

En skattyter hadde flyttet til Kypros, men var likevel bosatt i Norge etter skatteloven § 2-1. Skattyter hevdet at han var bosatt på Kypros etter skatteavtalen mellom Norge og Kypros, og at Norge derfor i henhold til artikkel XII måtte frafalle beskatningen av skattyters pensjon fra Norge. Skattyter hadde sendt inn bekrefteelse fra kypriotiske skattemyndigheter på at han var bosatt der etter intern rett og skatteavtalen.

Utgangspunktet for vurderingen av skattemessig bosted er bestemmelsen i skatteavtalen mellom Norge og Kypros artikkel II (1) bokstav g. Bestemmelsen definerer hvilke personer som er bosatt i henholdsvis Norge og på Kypros etter skatteavtalen. Ifølge denne definisjonen vil en person som er bosatt både i Norge og på Kypros etter begge landenes interne lovgivning, ikke være bosatt i noen av landene etter skatteavtalen. En person vil altså være bosatt på Kypros etter skatteavtalen bare hvis han ikke er bosatt i Norge etter intern rett.

Skatteklagenemnda la til grunn at skattyter uten tvil var bosatt i Norge etter skatteloven § 2-1. På dette grunnlaget kom nemnda til at skatteavtalen ikke regulerer hvor skattyter skal anses bosatt etter skatteavtalen. Dette innebærer at skattyter ikke var bosatt i noen av landene etter skatteavtalen, og at bestemmelsen i artikkel XII om pensjon ikke kom til anvendelse. Den dobbeltbeskatningen som eventuelt ville oppstå ved at begge landene beskattet pensjonen, måtte løses etter skatteavtalen artikkel XVI. Dette innebærer at skattyter må be kypriotiske skattemyndigheter om å gi kredit i kypriotisk skatt for den skatten som er betalt i Norge på den norske pensjonen.

Skattyter hevdet at norske skattemyndigheter ikke kunne overprøve den vurderingen av skatteavtalen som kypriotiske skattemyndigheter hadde foretatt. Skatteklagenemnda tilbakeviste dette. Nemnda kunne ikke se at det var grunnlag for en slik påstand og viste til ordlyden i skatteavtalen artikkel II (1) bokstav g.

Skattyter hevdet også at skatteavtalen måtte tolkes i lys av den internretten som gjaldt på det tidspunktet skatteavtalen ble inngått, dvs. i 1951. Skattyter hevdet at skatteplikten til Norge ville vært opphørt etter reglene som gjaldt før 1.1.2004 og viste til den gamle 1-årsregelen. Skattyter viste også til Høyesteretts dom av 24. april 2008 i Sølvik-saken. Skatteklagenemnda la til grunn at det her måtte foreligge en misforståelse. Spørsmålet for Høyesterett var om man kunne bruke en legaldefinisjon som gjaldt fra 2004 på et forhold som gjaldt inntektsårene 2001 til 2003. Høyesterett la til grunn at det var den materielle skatteretten som gjaldt for de aktuelle inntektsårene som måtte komme til anvendelse, og ikke en regel som gjaldt fra 2004. Skatteklagenemnda tilbakeviste derfor påstanden om at Høyesterett hadde åpnet for å fortolke en skatteavtale ut fra landets interne rett på det tidspunktet skatteavtalen trådte i kraft.

#### **Skattepliktig fordel ved sponsorreiser**

I forbindelse med kontroll av regnskapet til en arrangør av sponsorreiser, ble det avdekket at skattyter og hans ektefelle hadde deltatt på jaktturet samt en reise til French Open i tennis.

Verdien av reisene, som beløp seg til kr 150 000, ble ikke innberettet av arrangøren, og ikke tatt med til beskatning i den innsendte selvangivelsen.

Skattyters ligning ble endret med den følge at fordelen ble ansett skattepliktig som personinntekt. Tilleggsskatt ble ilagt med 60 %, jf. ligningsloven §§ 10-2 nr. 1 og 10-4 nr. 1 annet punktum.

Skattyter påklaget illeggelsen av tilleggsskatt. Etter skattyters vurdering var han på arbeid og utgiftene ble pådratt som på en tjenestereise.

Skattyter hevdet å ha gitt alle opplysninger som han mente var forventet. Han hadde ikke kunnskap om at han pliktet å opplyse om slike naturalytelser. At dette objektivt sett i ettertid ikke ble ansett tilstrekkelig,

kan ikke sies å være annet enn begrunnet i en forståelsesfeil.

Skattyter er eier av og daglig leder for flere selskaper som driver investeringsvirksomhet med relativt store verdier. Han er en meget aktiv investor, og har vært en aktiv sponsor.

Skattyter anførte subsidiært at det uansett ikke forelå grunnlag for å ilegge tilleggsskatt med forhøyet sats siden han ikke hadde opptrådt forsettlig eller grovt uaktsomt. Han hadde deltatt på turene for å fremme sin virksomhet som investor, men han anså det på ingen måte som en personlig fordel å måtte delta på den type arrangementer.

Skatteklagenemnda la til grunn at det i den innsendte selvangivelsen var gitt uriktige og ufullstendige opplysninger, og at kravet til klar sannsynlighetsovervekt forelå.

Etter skatteklagenemndas vurdering var det ikke unnskyldelig å unnlate å opplyse om ytelsene på til sammen kr 150 000. Gjeldende rett har vært uendret de senere år, og har blant annet vært tilkjennegitt gjennom Lignings-ABC. Ifølge Lignings-ABC 2008/09 side 899 kan en ytelse bli ansett som fordel vunnet ved arbeid eller virksomhet selv om kostnaden blir ansett som ikke-fradragsberettiget representasjon. Fordelsbeskatning kan være særlig aktuelt i tilfeller hvor verdien er vesentlig, har karakter av privat feriereise og hvor ektefellen eller andre familiemedlemmer har deltatt.

Objektivt sett oppfattes og vurderes rene jaktturet og turer til idrettsarrangementer uten særskilt faglig program som feriereiser. Feriepreget forsterkes når ektefeller deltar. Det hadde formodningen mot seg at skattyter, ut fra sine forutsetninger og de forventninger som kan oppstilles til ham, ikke forsto at det måtte være åpenbart at han mottok en skattepliktig fordel. At dekningen av ektefellens deltakelse skulle kunne vurderes som ren kostnadsdekning innenfor skattyters investeringsvirksomhet, fremsto som svært tvilsomt. Skatteklagenemnda anså derfor opplysningssvikten, med klar sannsynlighetsovervekt, som forsettlig eller i det minste grovt uaktsomt. Den ilagte tilleggsskatten på 60 % ble derfor fastholdt.