

Fradragsberettiget i Norge?

Tap på fordring oppstått i utlandet

Skatteklagenemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter (SFS) behandlet i sak 2001-038SKN en sak om tap på fordring. Fordringen hadde tapt sin verdi mens skattelyter (selskapet) var skattemessig hjemmehørende i utlandet.

Selskapet flyttet virksomheten på ledelsesnivå til Norge, og ble skattepliktig hit fra samme tidspunkt både etter internretten og etter den aktuelle skatteavtalen. Fordringen ble deretter konvertert til aksjekapital. Artikkelen tar opp to av spørsmålene skatteklagenemnda tok stilling til. Det ene var hvilken verdi som skulle settes på fordringen ved inntaket til Norge (markedsverdi eller historisk kost), det andre var om skatteloven (sktl.) § 9-4 annet ledd hjemlet avskjæring av tapsfradraget.

Nærmere om saksforholdet

Selskapet var stiftet og registrert i utlandet, og hadde i lengre tid utøvet aktivitet der. Av forretningsmessige grunner flyttet selskapet ledelse og aktivitet til Norge. Kort tid etter innflyttingen realiserte selskapet flere fordringer ved konvertering til aksjekapital. Fordringene hadde en nominell verdi på over MNOK 1000, men hadde for innflyttingen falt sterkt i verdi slik at de på innflyttingstidspunktet hadde tilnærmet null i verdi. Selskapet krevde fradrag for tapet som man påberopte seg oppstått i forbindelse med konverteringen.

Ligningsnemnda tok ved sin vurdering utgangspunkt i sktl. § 6-2 annet ledd. Ligningsnemnda fant at tapet var endelig konstatert. Ligningsnemnda konkluderte imidlertid med at tapet som var lidt ved konverteringen og overdragelsen av fordringene, ikke var lidt «i virksomhet» i sktl. § 6-2 annet ledds forstand.

Vedtaket ble påklaget av selskapet. Under saksforberedelsen til skatteklagenemnda varslet SFS selskapet om at man også ville vurdere å ta opp spørsmålet om å fastsette inngangsverdien på fordringen til markedspris på inntakstidspunktet.

Skatteklagenemndas behandling

Når det gjaldt hjemmelsspørsmålet, hadde ligningsnemnda ved vurderingen av fradragsspørsmålet tatt utgangspunkt i sktl. § 6-2 annet ledd. Skatteklagenemnda fant det mer riktig å vurdere spørsmålet om fradragsrett etter sktl. § 6-2 første ledd.

Sktl. § 6-2 første ledd lyder:

«Det gis fradrag for tap ved realisasjon av formuesobjekt i og utenfor virksomhet, etter de nærmere regler og med de begrensninger som følger av kapittel 9.»

Nemnda fant at de aktuelle fordringene i saken var formuesobjekter og at fordringene var realisert. Det første omstridte spørsmålet skatteklagenemnda måtte ta stilling til, var om det ble realisert et tap ved konverteringen i 2001.

Sktl. § 6-2 første ledd definerer ikke nærmere begrepet «tap». Nemnda la til grunn at det er alminnelig antatt at et tap er (den negative) differansen mellom fordringens utgangsverdi (vederlaget ved realisasjonen) og fordringens inngangsverdi (typisk det utlånte beløpet).

Selskapet hadde i sin gevinst- og tapsberegning operert med en utgangsverdi på kr 0, som skatteklagenemnda la til grunn. I forhold til inngangsverdien hadde selskapet benyttet fordringenes historiske kostpris. Etter nemndas syn var det grunn til å vurdere om inngangsverdien på fordringen i stedet skulle fastsettes til markedsverdi ved inntak til Norge.

Fastsettelse av inngangsverdien til historisk kost eller markedsverdi ved inntak til Norge?

Nemnda slo innledningsvis fast at sktl. § 6-2 første ledd ikke ga annet holdpunkt for spørsmålet enn det som kan utledes av begrepet «tap». Utgangspunktet måtte være at kreditors inngangsverdi på fordringen skulle settes til lånets nominelle verdi på etableringstidspunktet – altså historisk kost. Dette var også lagt til grunn av Finansdepartementet i flere av de påberopte kildene i saken. Ordlyden var imidlertid etter nemndas syn ikke til hinder for at dette utgangspunktet kunne fravikes dersom det forelå tilstrekkelig tungtveiende grunner for det.

Nemnda bemerket at ordlyden ikke hadde tatt særskilt høyde for situasjonen i foreliggende sak, som var knyttet til selskapers inntreden i norsk beskatningsområde. Begrepet tap er benyttet flere steder i skatteloven, for eksempel i sktl. § 10-31 annet ledd vedrørende aksjer. I sktl. § 10-32 annet ledd fremgår det eksplisitt av ordlyden at inngangsverdien skal settes til det skattelyter har betalt for aksjen. At skatteloven i en bestemmelse så positivrettslig angir at inngangsverdien skal settes til det skattelyter har betalt for aksjen (kostprisen), kunne etter nemndas syn tilsi at det ikke nødvendigvis skal legges til grunn hvor dette ikke fremgår uttrykkelig, slik tilfellet er i sktl. § 6-2 første ledd.

Skatteklagenemnda gikk deretter over til å drøfte hvorvidt det i den foreliggende saken var grunnlag for å gjøre unntak fra nevnte utgangspunkt om historisk kost og isteden sette inngangsverdien til verdien av fordringen på inntakstidspunktet.

Skatt Sentralskattekontoret for storbedrifter

Nemnda konstaterte innledningsvis at fordringen ikke hadde gitt grunnlag for skattemessige inntekter/kostnader i Norge. Fordringens verdiutvikling frem til inntakstidspunktet burde derfor etter nemndas syn holdes utenfor norsk beskatning.

Det ble i den forbindelse vist til hovedregelen i sktl. § 6–1 første ledd vedrørende fradrag for kostnader. Det er sikker rett at det kun gis fradrag for kostnader pådratt for erverv mv. av norsk skattepliktig inntekt, til tross for at ordlyden tilsynelatende gir rett til fradrag også for kostnader tilknyttet all skattepliktig inntekt, uavhengig av hvilken skattejurisdiksjon inntekten er skattepliktig til. Skatteklagenemnda viste i denne forbindelse til bl.a. Frederik Zimmer i «Lærebok i skatterett» 6. utgave på s. 190:

«I dette ligger det også et vilkår om at kostnaden må knytte seg til inntekt som er skattepliktig i Norge. Dette sies uttrykkelig i sktl. § 6–3, 5. ledd der det er skatteavtale som avskjærer skatteplikten til Norge, men vilkåret må gjelde generelt.»

Skatteklagenemnda viste videre til Ot.prp. nr. 16 (1991–1992) avsnitt 5.3.4.3, som gjaldt lovfesting av regler for inntaksverdien for driftsmidler til Norge, hvor det bl.a. heter:

«Departementet mener at verditap som følge av slit og elde før driftsmiddelet ble flyttet inn i norsk beskatningsområde må komme til fradrag i driftsmiddelets kostpris med virkning for beregning av inntaksverdien. Slikt verditap vil være pådratt i et tidsrom hvor inntekt knyttet til driftsmiddelet ikke var skattepliktig til Norge, og vil forutsetningsvis være kommet til fradrag i den stat hvor eventuelle inntekter var skattepliktige. Departementet antar at en slik reduksjon av inntaksverdien er i samsvar med skatteloven § 44 første ledd, hvor hovedregelen er at bare utgifter til inntektens ervervelse skal komme til fradrag.» (understreket av nemnda).

Dette var uttalelser i forarbeidene til reglene som nå finnes i sktl. §§ 14–60 flg., og ga følgelig ikke som sådan grunnlag for å hevde at kostprisen skulle justeres i foreliggende tilfelle. Når nemnda likevel viste til uttalelsene, var det fordi lovgiver her hadde gitt uttrykk for hensyn som etter nemndas syn også måtte tillegges vekt i tilfeller som falt utenfor.

Etter nemndas syn talte dessuten hensynet til god sammenheng og harmoni i regel-

verket med stor vekt for å sette inngangsverdien til markedsverdien av fordringen på inntakstidspunktet. Fordringens verdi faller for det tidspunkt hvor selskapet ble hjemmehørende i Norge, burde ikke belastes det norske skattefundamentet. Inntekter som fordringen hadde bidratt til å generere frem til inntakstidspunktet, hadde vært skattepliktige i utlandet og ikke i Norge, og verdifallet burde tilsvarende «belastes» utlandet og ikke Norge. Skatteklagenemnda viste til at det nettopp var slike hensyn som lå bak reglene i sktl. §§ 14–60 flg., og som lå bak den innskrenkende tolkningen av sktl. § 6–1 første ledd omtalt ovenfor.

Skatteklagenemnda viste dessuten til at en løsning med historisk kost, i tilfeller som det foreliggende, åpnet for en betydelig risiko for skatteplanlegging. Det ville i så fall åpnes for «import» av betydelige negative skatteposisjoner oppstått i en annen skattejurisdiksjon, med mulig uthuling av det norske skattefundamentet som konsekvens.

Inngangsverdi lik historisk kost ville gi Norge beskatningsrett også til den delen av en aktuell gevinst som i realiteten var oppstått i utlandet. Dette ga etter nemndas syn ingen god fordeling av beskatningen landene i mellom. Anvendelsen av verdien på inntakstidspunktet ga derimot en god sammenheng med grensene for norsk beskatningsrett i den motsatte situasjonen – hvor et selskap gikk fra å være hjemmehørende i Norge til å bli hjemmehørende i et annet land. Nemnda viste her til bakgrunnen for innføringen av de nye reglene om uttaksbeskatning i sktl. § 9–14.

Skatteklagenemnda var derfor i utgangspunktet av den oppfatning at det forelå tilstrekkelig tungveieende grunner til å fravike utgangspunktet om historisk kostpris i foreliggende tilfelle og isteden benytte verdien av fordringen på inntakstidspunktet.

Selskapet hadde i korrespondansen med SFS og nemnda anført at det fulgte av langvarig og etablert ligningspraksis at historisk kostpris måtte legges til grunn. Nemnda gikk deretter over til å drøfte om denne praksisen var av en slik art at man likevel ikke kunne fravike utgangspunktet om historisk kostpris.

Selskapet hadde som grunnlag for sitt syn vist til en upublisert uttalelse fra Finansdepartementet av 8. mars 1996 til et advo-

katfirma. Skatteklagenemnda viste på den annen side til at departementet i senere uttalelse inntatt i Utv. 2003 s. 914b ga uttrykk for at det i visse tilfeller kunne være gode reelle grunner for å fravike dette utgangspunktet.

Selskapet hadde også påberopt vedtak knyttet til NOKUS (norsk kontrollert utenlandsk selskap) – ligning ved SFS til støtte for sitt standpunkt. Etter nemndas oppfatning kunne vedtakene ikke tillegges særlig vekt idet inntekten i de aktuelle selskapene hadde vært skattepliktig til Norge både før og etter tidspunktet hvor selskapet ble skattemessig hjemmehørende i Norge.

Selskapet hadde som ytterligere støtte for sitt syn om historisk kostpris vist til forarbeidene til de nye reglene om uttaksbeskatning i sktl. § 9–14 (Ot.prp. nr. 1 (2008–2009)) hvor det var gitt uttrykk for at skattemessig verdi ved inntak fastsettes på bakgrunn av historisk kostpris.

Etter skatteklagenemndas syn hadde man ikke i de aktuelle forarbeidene tatt eksplisitt stilling til hvorledes inngangsverdien på finansobjekter skulle fastsettes ved overgang til skatteplikt hit etter sktl. § 2–2. Det var gitt uttrykk for at historisk kostpris bare skulle legges til grunn som et utgangspunkt, såfremt det ikke var holdpunkter for noe annet. Som vist ovenfor var skatteklagenemnda av den oppfatning at det i foreliggende sak nettopp forelå slike holdpunkter for å legge noe annet til grunn; nemlig fordringens verdi på inntakstidspunktet.

Skatteklagenemnda viste avslutningsvis til BFU 38/06 fra Skattedirektoratet. Saken gjaldt et selskap som skulle flytte til Norge og var eier av immaterielle driftsmidler. Selskapet ønsket å foreta avskrivninger på rettighetene, uten fradrag for slit og elde som var oppstått i utlandet, før inntaket til Norge. Immaterielle driftsmidler omfattes ikke av reglene i sktl. §§ 14–62–14–64, jf. sktl. § 14–60 fjerde ledd, da disse ikke saldoavskrives. Til tross for at selskapet anførte at det ikke var hjemmel for å redusere anskaffelsesverdien med hypotetiske avskrivninger etter sktl. § 14–62 eller andre regler frem til inntakstidspunktet, konkluderte Skattedirektoratet med at verdien skulle reduseres med beregnede avskrivninger for eiertiden frem til inntakstidspunktet. Det ble vist til sktl. § 6–1 og prinsippene i §§ 6–10 og 14–50.

Skatt Sentralskattekontoret for storbedrifter

Skatteklagenemnda la etter dette til grunn at det ikke eksisterte noen bindende ligningspraksis til hinder for å fravike utgangspunktet om å sette inngangsverdien på fordringen til historisk kost.

På bakgrunn av den ovenstående drøftelsen fant skatteklagenemnda at inngangsverdien på fordringen skulle settes til fordringenes (markeds)verdi på inntakstidspunktet, ikke til historisk kostpris.

Vil et tapsfradrag være avskåret etter sktl. § 9–4 annet ledd?

Subsidiært behandlet skatteklagenemnda spørsmålet om tapsfradraget kunne avskjæres basert på bestemmelsen i sktl. § 9–4 annet ledd. Sktl. § 9–4 annet ledd lyder slik:

«Når det i skatteavtale med fremmed stat er bestemt at gevinst skal være unntatt fra skattlegging i Norge, gis det ikke fradrag for tilsvarende tap her i landet.»

Den aktuelle bestemmelsen i skatteavtalen, art. 13 punkt 6, lød slik:

«Gevinst ved avhendelse av enhver annen eiendom enn omhandlet i de foranstående punkter i denne artikkel skal bare kunne skattlegges i den kontraherende stat hvor avhenderen er bosatt.»

Punktet regulerer blant annet gevinst ved realisasjon av fordring. Regelen er i samsvar med prinsippet som er kommet til uttrykk i innledningen til art. 7 i skatteavtalen: staten hvor selskapet er hjemmehørende er i utgangspunktet gitt eksklusiv beskatningsrett.

Fordringene ble realisert på et tidspunkt hvor selskapet var hjemmehørende i Norge og dette tilsa i utgangspunktet at Norge

hadde eksklusiv beskatningsrett til en realisert gevinst. Spørsmålet var imidlertid om Norge hadde beskatningsrett også til den delen av den realiserte aksjegevinsten som var opparbeidet mens selskapet ennå var hjemmehørende i utlandet – altså verdistigning frem til tidspunktet da selskapet ble hjemmehørende i Norge. Dette spørsmålet er ikke løst direkte i ordlyden i art. 13 nr. 6.

Det følger av kommentarene til art. 13 i OECD-modellen at realisasjonsbegrepet som benyttes i artikkelen avgjøres av den nasjonale skattelovgivningen som får anvendelse (OECD-komm. art. 13–6). Det fremgår at det også kan omfatte anvendelse av gevinstbeskatning ved uttak av eiendeler fra fast driftssted til hovedkontor (OECD-komm. art. 13–10). Nemnda antok at et tilsvarende synspunkt var anvendelig ved uttaksbeskatning i forbindelse med emigrasjon. Selskapet hadde opplyst at det aktuelle utlandet brukte en realisasjonsbeskatning av alle selskapets aktiver ved utflytting. Skatteklagenemnda la til grunn at skatteavtalens art. 13 nr. 6 ikke ville være til hinder for slik utflyttingsbeskatning når selskapet på dette tidspunktet måtte anses som hjemmehørende i det aktuelle utlandet.

Det springende punktet ble følgelig om skatteavtalen ville hindret Norge fra å beskatte eventuell verdistigning som var oppstått før utflyttingstidspunktet ved senere realisasjon av fordringene, slik at norsk beskatningsrett etter skatteavtalen var begrenset til eventuell verdistigning på fordringene etter innflyttingstidspunktet.

Etter skatteklagenemndas syn ga det best sammenheng om man la til grunn den løsning at norsk beskatningsrett i slike tilfeller var begrenset til den del av gevin-

ten som knyttet seg til den tid hvor selskapet hadde vært hjemmehørende her i riket. Det ble i den sammenheng vist til innføring av reglene om uttaksbeskatning i sktl. § 9–14. Det aktuelle inntektsåret hadde imidlertid ikke Norge uttrykkelige exit-bestemmelser i skatteloven, men dette kunne etter nemndas syn ikke være avgjørende i foreliggende tilfelle. En slik forståelse av skatteavtalebestemmelsen ga etter skatteklagenemndas syn en løsning som på en bedre måte sikret unngåelse av internasjonal dobbeltbeskatning.

Skatteklagenemnda viste også til en tidligere avgjørelse av overligningsnemnda ved SFS – 1998–032OLN. Saken gjaldt et norsk selskap som overførte en stor del av sin aksjeportefølje til en opprettet filial i Sveits. Overligningsnemnda la til grunn at verdiutviklingen på aksjene etter at de ble overført til Sveits, måtte tilskrives Sveits og således unntas fra norsk beskatning. Skatteklagenemnda mente at et tilsvarende resonnement burde benyttes i foreliggende tilfelle, selv om det her dreide seg om en annen skatteavtalebestemmelse enn i ovenfornevnte sak.

Skatteklagenemnda la derfor til grunn at den aktuelle skatteavtalen innebar at den del av gevinsten som hadde oppstått mens selskapet var hjemmehørende i utlandet, eksklusivt kunne beskattes der, og følgelig var unntatt fra norsk beskatning.

Etter sktl. § 9–4 annet ledd ville dermed den delen av det realiserte tapet som hadde oppstått mens selskapet var hjemmehørende i utlandet, ikke være fradragsberettiget i Norge. I det foreliggende tilfellet medførte dette at det realiserte tapet ikke for noen del kom til fradrag i Norge.

AKTUARBBEREGNINGER OG TJENESTER

Kollektiv pensjonsforsikring og AFP.

Aktuarberegning av pensjonsforpliktelse utføres av NIA til konkurransedyktige priser. Hurtig leveringstid.

NIA – Nordic Insurance Administration AS

Forskningsparken –Gaustadalleen 21 – 0349 Oslo

Tlf: 22 95 82 70 – Fax: 22 95 82 71 – E-post: nia@aktuar.com