

tilstrekkelig grad påvist synergier og/eller kryssalg.

Kontorstøtte hadde 50 ansatte på oppkjøpstidspunktet, men svært lite annet av verdier og eiendeler. I årene etter overtakelsen ble antall ansatte i kontorstøttetjenesten halvert samtidig som Vikar-konsernet som helhet vokste kraftig. Etter nemndas oppfatning var dette en klar indikasjon på at overtakelsen av selskapet førte til en betydelig overkapasitet på disse tjenestene i forhold til konsernets behov. Nemnda pekte videre på at kompetansen var knyttet til et begrenset antall ansatte og at disse ikke representerte noen kritisk eller verdi-full kompetanse for kjøper. Verdien måtte

derfor sies å ha vært begrenset for Vikar og konsernet som helhet.

Skatteposisjonens nominelle verdi var 180 MNOK, noe som tilsvarte en skattebesparelse på ca. 50,4 MNOK. Skatteklagenemnda viste til at neddiskontering og usikkerhet rundt muligheten til anvendelse av skatteposisjonen ville føre til at den reelle verdien var lavere enn den nominelle. Nemnda tok ikke direkte stilling til skatteposisjonens reelle verdi, men fant at denne uten tvil var betydelig. Det fremgikk blant annet av Kontorstøttes årsberetning for 2006 at selskapet forventet å kunne utnytte det skattemessige underskuddet til fremføring ved konsernbidrag. Skatteposisjonen

ble forøvrig også fullt utnyttet i årene 2006 til 2010.

Skatteklagenemnda konkluderte med at oppkjøpet var overveiende skattemessig motivert. Det fremførbare underskuddet på 180 MNOK ble derfor avskåret etter skatteloven § 14–90.

Tilleggsskatt ble ilagt.

Tidfesting av innbetalt pensjonspremie

Skatteklagenemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter behandlet nylig et spørsmål om tidfesting av pensjonspremier, som kan være av interesse for de som har premieinnbetalinger til ulike pensjonsordninger.

Dette er også et tidsaktuelt spørsmål, idet skatteloven har en særskilt tidsfrist knyttet til innbetalinger av pensjonspremier (31. mars). Spørsmålet som var til behandling gjaldt tidfesting av innbetalt premie, og var i hovedsak knyttet til den særskilte regelen i sktl. § 6–46 fjerde ledd.

Faktum i saken

En skattyter krevde i selvangivelsen for inntektsåret 2010 fradrag for hele innbetalingen av pensjonspremier til et livsforsikringselskap. Innbetalingen ble foretatt i januar 2011 og gjaldt en ytelsespensjonsordning. Premien ble innbetalt på forskudd og kun 1/12 av premien gjaldt 2010, mens resten knyttet seg til 2011. Selskapet la til grunn at hele premien var oppfret og tidfestet i 2010 med henvisning til sktl. § 6–46 fjerde ledd.

Skattyters klage

Skattyters hovedargument for tidfesting til 2010 var at premien var innbetalt med endelig virkning innen tre-måneders fristen i sktl. § 6–46 fjerde ledd. Dette måtte oppfattes som en spesialregel for tidfesting. Det følger av første ledd i samme bestemmelse at det foreligger fradragsrett for pensjonspremier. Både tidfestings- og oppføringskravet var dermed oppfylt, og hele premien kunne derfor fradragsføres i 2010.

Slik selskapet tolket bestemmelsen var kravet til tidfesting for 2010 oppfylt ved at premiebeløpet var betalt innen tre måneder etter inntektsårets utløp. Dette gjaldt selv om premiebeløpet også omfattet store deler av 2011. Selskapet la dermed til grunn at sktl. § 6–46 fjerde ledd ga en gunstigere

tidfesting enn det som følger av de alminnelige tidfestingsreglene i sktl. § 14–2.

Skatteklagenemndas vedtak (2010–026SKN)

Spørsmålet i saken dreide seg hovedsakelig om tolkningen av sktl. § 6–46, men nemnda måtte også knytte noen bemerkninger til de vanlige tidfestingsreglene i sktl. § 14–2. Sktl. § 6–46 fjerde ledd har følgende ordlyd:

«(4) Fradrag kan kreves når premien, tilskuddet eller innskuddet etter første og annet ledd er endelig betalt til pensjonsordningen innen tre måneder etter utgangen av vedkommende inntektsår.»

Hovedregelen om fradrag følger av sktl. § 6–1 første ledd:

Skatt Sentralskattekontoret for storbedrifter

«Det gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Bestemmelser som presiserer, utvider eller innskrenker fradragsretten for kostnader som nevnt i forrige punktum er gitt i §§ 6–10 til 6–32.»

Nemnda tok utgangspunkt i hovedbestemmelsen i § 6–1 første ledd. Fradragsretten forutsetter at kostnaden må være «pådratt». I § 6–1 første ledd annet punktum er det gitt henvisning til bestemmelser som presiserer, utvider eller innskrenker fradragsretten for kostnader etter første punktum. Bestemmelsene det vises til er gitt i §§ 6–10 til 6–32. Sktl. § 6–46 er ikke nevnt og er således heller ikke omfattet av annet punktum.

I Ot.prp. nr. 86 (1997–98) side 58 er det kommentert hvorfor det kun er gitt henvisning til §§ 6–10 til 6–32. Det fremgår her at de fradragsbestemmelsene som ikke er nevnt, gir fradragsrett for kostnader hvor tilknytning til et inntektsverv mangler helt eller er mer indirekte. Sktl. §§ 6–45 flg. er plassert i kapitlet «Særlige regler om fradrag». Bestemmelsene i §§ 6–45, 6–46 og 6–47 angir fradragsrett for ulike typer av kostnader/innbetalinger til pensjonsordninger, og de nærmere reglene om disse ordningene er vilkår som må oppfylles for at fradragsretten skal foreligge.

Utgangspunktet i sktl. § 6–46 første ledd bokstav a er at det gis fradrag for «den skattepliktiges andel av årets premie». Fradragsretten etter § 6–46 første ledd omfatter også andre tilskudd og kostnader til foretakspensjonsordninger, jf. for eksempel tilskudd til premiefond. Det fremgår av fjerde ledd at fradrag kan kreves for inntektsåret når betaling har funnet sted med endelig virkning før 31. mars etter inntektsårets utløp. Skattyter tolket som tidligere nevnt denne bestemmelsen slik at så lenge betalingsvilkåret var oppfylt, ville fradragsrett foreligge for 2010 for hele premiebeløpet.

Skatteklagenemnda mente derimot at betalingsvilkåret må leses i sammenheng med sktl. § 6–46 første ledd bokstav a, hvor det fremgår at fradraget omfatter «den skattepliktiges andel av årets premie». Sktl. § 6–46 er en videreføring av § 44 første ledd bokstav k nr. 1 i skatteloven av 1911. I tilknytning til den tidligere bestemmelsen har Riksskattestyret i sitt Rundskriv (Utv. 1953 side 128) uttalt følgende:

«Årets premie» betyr nemlig inntektsårets premie.»

Skatteklagenemnda la etter dette til grunn at sktl. § 6–46 første ledd bokstav a kun hjemler fradrag for den del av premien som gjelder inntektsåret 2010. Spørsmålet var videre om bestemmelsens fjerde ledd kunne utvide fradragsretten til også å omfatte den premiedelen som gjaldt 2011. Bestemmelsens fjerde ledd sier at fradragsretten for «premien, tilskuddet eller innskuddet» kan kreves når endelig betaling har funnet sted innen tre måneder etter inntektsårets utløp. Bestemmelsen både innskrenker og utvider fradragsretten i forhold til første ledd. Eksempler på dette er kravet om at betaling må ha funnet sted innen 31. mars, eller i de tilfeller hvor endelig avtale først foreligger etter inntektsårets utløp, jf. Kommentarutgaven til skatteloven 1988 side 547 note 64. Innskudd til premiefondet, som kan sees på som en forskuddsbetaling av premie, kan også fradragsføres så fremt dette har funnet sted før 31. mars i året etter inntektsåret.

Det bemerkes i den forbindelse at fradragsretten omfatter «premien, tilskuddet eller innskuddet». Når det gjelder de to sistnevnte, er dette ikke kostnader som påløper, men muligheter for skattyter til selv å innbetale beløp med skattefradrag. For disse typene av innskudd og tilskudd vil det derfor være gunstig med en utvidet frist for innbetalinger. Dette viser at sktl. § 6–46 har flere virkeområder. Nemnda fant ingen holdepunkter i rettskildene for at fjerde ledd var ment å ha den innvirkningen på tidfestingen som skattyter hevdet. Rettskildesituasjonen tilsa heller slik nemnda vurderte det at det er vilkårene for fradragsretten som reguleres i den nevnte bestemmelsen. Nemnda konkluderte med at den forskuddsbetalte premien for 2011 ikke kunne komme til fradrag i 2010 etter sktl. § 6–46.

Skatteklagenemnda drøftet også de generelle tidfestingsreglene i sktl. § 14–2 annet ledd for å vurdere om disse kunne gi hjemmel for fradragsføring av hele premien i 2010. Regelen innebærer at kostnadene tidfestes til de periodene som de gjelder for, og at det dermed gis fradrag uansett når betaling skjer eller kravet forfaller, se Zimmer, Frederik: Lærebok i skatterett, 6 utg. Oslo 2009 s. 316. For selskapet oppsto det ikke en ubetinget forpliktelse til å dekke eller innfri pensjonspremien for 2011 i 2010. Etter Harald Hauge: Realisasjonsprinsippet – skatterettslig tidfesting av



INNBETALING AV PENSJONSPREMIER: Skatteloven har en særskilt tidsfrist knyttet til innbetalinger av pensjonspremier (31. mars).

kostnader (2012) side 87 blir konsekvensen at «hvis det er forskuddsbetalt kostnader for flere år, kan bare den delen som blir ubetinget i det aktuelle inntektsåret, fradras...». Nemnda konkluderte også her med at skattyter ikke ville vinne frem på bakgrunn av den generelle reglen om tidfesting.

Skattyter anførte også at det må vektlegges at norske myndigheter for å få til en best mulig pensjonsordning har ment å legge til rette for skatteincentivamenter. Skatteklagenemnda bemerker i den forbindelse at særregelen er fordelaktig ved at fradrag for premie gis på et langt tidligere tidspunkt enn beskatningen av den forsikringsberettede.

Avsluttende kommentar

I denne saken kom skatteklagenemnda til at de ordinære tidfestingsreglene i hovedsak vil gjelde for tidfesting av innbetalingen av pensjonspremien. Kravet om endelig innbetaling innen 31. mars kan både innskrenke og utvide fradragsretten sammenlignet med de generelle tidfestingsreglene.

Det har vært enkelte signaler som kan tyde på at det kan ha vært noen uklarheter knyttet til tidfestingen av slike premieinnbetalinger. Sentralskattekontoret ønsker også å bidra til klarhet rundt den skattemessige behandlingen av pensjonspremier.