

Del I:

Skattebehandlingen i 2012 og 2013



Artikkelen er forfattet av:

Seksjonssjef
Monica Sivertsen
Skatt øst

Hun er DH-kandidat 1989, juridikum 1994, juridisk rådgiver v/ Oslo likningskontor fra 1995–98, seniorrådgiver i Skattedirektoratet 1999–2000, underdirektør v/Oslo likningskontor fra 1.6.00 og seksjonssjef i Skatt Øst fra 1.1.2008.

Artikkelen tar for seg utvalgte saker og problemstillinger fra skatte- og avgiftsbehandlingen i Skatt øst i 2012/2013. I del I omtales forhåndsuttalelser.

Forhåndsuttalelser

Brukshindring ved realisasjon av bolig

Skattyter har eid en leilighet i mange år. Hun benyttet leiligheten som egen bolig frem til 2009 da hun flyttet pga. betydelige plager som følge av støy, stekeos og sigarettøyk fra naboer. Hun har også vært utsatt for kriminelle handlinger som tyverier, trusler og hærverk. I perioden etter utflytting har leiligheten ikke vært utleide, men stått tom.

Skattyter vurderer å selge leiligheten, og stilte spørsmål om reglene om brukshindring vil komme til anvendelse, slik at en gevinst ved salget blir skattefri.

Skattekontoret bemerket at kravet til ett års eiertid var oppfylt. Leiligheten ble benyttet som egen bolig frem til 2009, og hun oppfylte derfor ikke kravet til ett års botid i løpet av de siste to årene. Spørsmålet ble da om skattyter likevel kunne godskrives botid pga. brukshindring¹.

Hvis eieren er forhindret fra å bruke boligen pga. arbeid, helsemessige eller lig-

nende grunner, skal den tiden slik brukshindring foreligger regnes som botid.

Eksempler på brukshindring er inntatt i Lignings-ABC.² Som «lignende grunner» er nevnt flytting pga. utdannelse ved skole/universitet, og fengselsopphold eller straffeprosessuelt beslag i boligen. Begge disse eksemplene medfører at en skattyter er absolutt forhindret fra å bruke boligen, i motsetning til en forandring i bomiljøet. Årsaker knyttet til bomiljøet omfattes derfor ikke av begrepet lignende grunner i relasjon til denne bestemmelsen. I Lignings-ABC er det også presisert at flytting til et nytt sted pga. ønske om skifte av bomiljø, ikke vil være en adekvat brukshindring som fører til opparbeidelse av botid.

Overdragelse av eiendom til barnebarn – spørsmål om realisasjon

Skattyter eier en boligeiendom som ble fraflyttet for noen år siden. Hun vil ikke flytte tilbake til boligen, og ønsker derfor å overdra denne vederlagsfritt til sine barnebarn. Eiendommen har vært eid i mange år, og har en kostpris på kr 500 000.

Skattyter og avdøde ektefelle har to barn og fire barnebarn. Etter avtale i familien skal ett av barnebarna overta eiendommen mot å betale 1,5 MNOK til de øvrige barnebarna. Denne utbetalingen skal skje for å sikre en likedeling av midlene mellom grenene i familien.

Skattyter stilte spørsmål om betalingen vil utløse beskatning. Hun anførte at det ikke ville foreligge en realisasjon, da hun ikke ville motta vederlag. Overføring av eiendommen ville være en kombinasjon av gaveoverføring³ og skifte av dødsbo⁴, og ikke et gavesalg.

Skattekontoret bemerket innledningsvis at gevinst ved realisasjon av eiendom er skattepliktig⁵. Realisasjonsbegrepet er nærmere

definert i skatteloven § 9–2, og omfatter blant annet salg og gavesalg, men ikke gaveoverføring.

Etter bestemmelsens ordlyd er det ved overføring av eierrådigheten til et formuesobjekt til andre en betingelse for realisasjon at det utløses rett til vederlag som er mer enn symbolsk. Ett av barnebarna skulle overta boligen mot å forplikte seg til å betale 1,5 MNOK til de øvrige barnebarna. Det var derfor ikke avtalt noe direkte vederlag til skattyter, men skattekontoret kunne ikke se at dette svekket det faktum at overdragelsen betinget et vederlag. Både størrelsen på betalingen og hvem som skulle motta pengene, ble bestemt av skattyter. Betalingen måtte anses som et vederlag til skattyter, som hun deretter velger å dele ut i gave til de andre barnebarna. Overdragelsen måtte derfor betraktes som et skattepliktig gavesalg, med en gevinstberegning basert på vederlaget på 1,5 MNOK.

Kjøp og salg av leiligheter – spørsmål om virksomhet

Klara Husløs vurderer å kjøpe leiligheter for videresalg. Hennes intensjon er å kjøpe leiligheter som kan anses som oppussingsobjekter, rehabilitere disse, og deretter selge dem. Hun stilte spørsmål om kjøp og salg av inntil fire leiligheter årlig vil bli ansett som kapitalinntekt eller inntekt av virksomhet.

Alt arbeid med oppussing vil bli satt ut på oppdrag til håndverksvirksomheter. Arbeidet i leilighetene vil typisk bestå i en fullstendig tømning av inventar, herunder skap, kjøkkeninnredning og baderomsinnredning hvor dette anses nødvendig, legging av parkett, sparkling og maling av vegger og tak. I enkelte tilfeller vil det være aktuelt å sette inn nye vegger og lage ekstra soverom. Videre vil det være aktuelt å fjerne eldre elektriske anlegg og sette inn nye. Tidsbruken vil variere. Generelt tas det utgangspunkt i at elektriker og rørlegger hver vil bruke en til to dager, at snek-

1 Skatteloven § 9-3 annet ledd bokstav b.

2 Lignings-ABC 2013/14 side 249 pkt. 9.3.2.

3 Skatteloven § 9-2 tredje ledd bokstav a.

4 Skatteloven § 9-2 tredje ledd bokstav c.

5 Skatteloven § 5-1 annet ledd.



VIDERESALG: Klara Husløs vurderer å kjøpe leiligheter som kan anses som oppussingsobjekter, rehabilitere disse, og deretter selge dem.

kerarbeidet vil ta tre til fire dager og malingen fire til fem dager. Omkostningene til oppussingen vil variere avhengig av objektets tilstand, men er stipulert fra kr 100 000 til kr 300 000 pr. leilighet.

Oppussing av den enkelte leiligheten vil i gjennomsnitt medføre arbeid som strekker seg over to uker. Etter dette igangsettes salgsprosessen med assistanse fra megler.

Skattyter viste til en bindende forhåndsuttalelse⁶ hvor Skattedirektoratet i en sak som gjaldt kjøp og salg av fire leiligheter kombinert med utleie, konkluderte med at det ikke forelå virksomhet. Skattyter i denne saken eide i tillegg to leiligheter som han leide ut og hadde tidligere solgt to leiligheter. Direktoratet ga i uttalelsen uttrykk for at det må foretas en konkret vurdering hvor det tas stilling til aktivitetens omfang og varighet. Et høyt aktivitetsnivå knyttet til salg av leiligheter vil være et moment som taler for at det foreligger virksomhet, mens et lavt aktivitetsnivå trekker i retning av passiv kapitalforvaltning.

Klara Husløs anførte at den skisserte aktiviteten ikke er så stor at det er naturlig å karakterisere denne som virksomhet. Total oppussing av en enkelt leilighet vil ikke være virksomhet, og en utvidelse av aktiviteten til inntil fire leiligheter anså hun heller ikke ville medføre at det ble utøvet et tilstrekkelig høyt aktivitetsnivå.

Hun opplyste forøvrig at det vil være vanskelig å anslå forventet avkastning, men at

denne vil være nærmere knyttet til den generelle prisutviklingen ved salg av boliger sentralt på Østlandet, enn den aktiviteten som utføres i leilighetene.

Skattekontoret bemerket innledningsvis at skatteloven ikke har noen legaldefinisjon av begrepet virksomhet. I retts- og ligningspraksis er det imidlertid lagt til grunn at næringsvirksomhet er en vedvarende aktivitet av et visst omfang som drives for egen regning og risiko med økonomisk erverv for øye.

I Lignings-ABC⁷ er det anført som følger:

«Når inntekten ikke inngår i annen virksomhet må det avgjøres om forvaltningen av formuesobjektet/kapitalen anses som en virksomhet i seg selv. Det viktigste moment for grensen mellom virksomhet og passiv kapitalforvaltning vil være aktivitetens omfang. Ved vurderingen må det legges vekt på hvor mye av avkastningen som skyldes aktivitet og hvor mye som skyldes kapitalverdien.»

Ved kjøp og salg av eiendom, vil antall kjøp og salg, størrelsen på inntekten og den aktiviteten/arbeidsinnsatsen som investeringene medfører, være avgjørende.

På bakgrunn av redegjørelsen var det ikke tvilsomt at aktiviteten ville bli drevet for skattyters regning og risiko, og at den ville være egnet til å gå med overskudd. Spørsmålet ble da om aktiviteten ville ha tilstrekkelig varighet og omfang. Aktiviteten vil

antakelig bli ujevnt fordelt i løpet av året, da den vil henge sammen med tidspunktet for kjøp og salg av objekter. I tillegg til den faktiske aktiviteten i forbindelse med kjøp, rehabilitering og salg av leilighetene vil det bli noe aktivitet fra Klara Husløs' side ved å følge med i markedet, gå på visninger etc. Denne må medregnes, og vil bidra til å gi aktiviteten et systematisk og vedvarende preg i motsetning til mer sporadisk aktivitet. Villkåret knyttet til aktivitetens varighet måtte derfor anses oppfylt.

Hovedspørsmålet ble da om den skisserte aktiviteten ville ha tilstrekkelig omfang til at det kan anses å foreligge virksomhet i skattelovens forstand. Spørsmålet om tilordning av aktivitet er blant annet nærmere omtalt i høyesterettsdom av 22. mars 2013,⁸ Tronvikken ANS. Ved vurderingen av aktivitetens omfang skal det ikke bare tas hensyn til aktiviteten som utøves av skattyter selv, men også aktivitet som utøves av andre, f.eks. håndverkere og meglere.

Skattekontoret vurderte skattyters anførsler i forhold til BFU 01/07, men fant at det var vesentlige forskjeller i faktum. I den avgitte bindende forhåndsuttalelsen var det kun aktivitet knyttet til kjøp og salg av leiligheter som ble tilordnet skattyterne, og aktiviteten ble betegnet som lav og kunne dermed sammenlignes med aktivitet ved utleie. I tillegg var aktiviteten begrenset til kjøp av tre til fire leiligheter innen en periode på to år, mens skattyter til sammenligning kan kjøpe/selge inntil fire leiligheter årlig i en uvisst fremtid.

Skattekontoret vurderte i tillegg to bindende forhåndsuttalelser⁹ fra Skattedirektoratet vedrørende forholdet mellom kapital- og virksomhetsinntekt. Uttalelsene omhandlet bygging og salg av henholdsvis tre og syv leiligheter som ble ansett som virksomhet. Direktoratet viste i disse uttalelsene til en høyesterettsdom¹⁰ hvor oppføring og salg av to tremannsboliger ble ansett å være virksomhet.

Verken uttalelsene eller dommen er direkte sammenlignbare med faktum i saken, men direktoratet ga i den siste uttalelsen uttrykk for at avgjørelsene ikke var noen nedre grense for hva som kan anses som virksomhet.

Skattyter anslo aktiviteten til i overkant av 10 dagsverk pr. leilighet. Etter skattekon-

6 BFU 01/07.

7 Lignings-ABC 2013/14 side 1553 pkt. 3.3.1.

8 Utrv. 2013 side 711.

9 BFU 04/09, 51/06.

10 Utrv. 1968 side 75.

Priser du deg riktig?



650,- per time, er det passelig betaling? Nei, svarer jeg. Betaling per time truer lønnsomheten i regnskapsbransjen.

Hva da når bransjen effektiviseres? De fleste bransjer effektiviseres over tidens løp. Vi benytter oss av banktjenester, leier film og kommuniserer på en annen måte enn for ti år siden. Og regnskapsbransjen er definitivt inne i en effektiviseringsprosess.

Og hva skjer når du da fortsetter å ta timespris? Jo, du fakturerer mindre. Kunden stikker av med hele effektivitetsgevinsten, mens du må hente inn flere kunder for å tjene like mye.

Hva skal vi gjøre for å unngå dette? Innføre en «jobbe sakte» aksjon? Da vil det før eller siden komme andre som gjør arbeidet raskere og billigere, og ditt byrå vil bli effektivisert bort.

Det er mye mer rettferdig for begge parter at man priser per tjeneste/per måned. Da har begge parter klart for seg hva de skal forholde seg til med hensyn til pris, og regnskapsbyrået har alt å tjene på å jobbe så effektivt som mulig.

Vi i Visma ønsker å bidra til at norske regnskapsbyråer blir mer effektive. Vi har tro på bransjen, vi har tro på kompetansen i norske regnskapsbyråer og vi har tro på at regnskapsbransjen fortjener et løft i anseelse og inntjening. Vi har tro på en fastprismodell, slik at regnskapsbyråene kan konkurrere seg i mellom om å jobbe effektivt og tilby kvalitet.

Pris deg riktig, pris deg lykkelig. Ingen blir lykkelige av at du blir fattig.

Hilsen

Erlend Sogn

Administrerende direktør i Visma Software AS

torets vurdering var dette anslaget altfor lavt, men kontoret tok ikke spesifikt stilling til det nødvendige aktivitetsnivået. Det måtte i tillegg tas hensyn til Klara Husløs' aktivitet i forbindelse med oppfølging av markedet, visninger av mulige investeringsobjekter etc. Det ble derfor lagt til grunn at aktiviteten samlet ville overstige det som naturlig kunne anses som passiv kapitalforvaltning.

Klara Husløs argumenterte for at fortjeningen først og fremst måtte anses å være knyttet til økningen i boligprisene i det sentrale Østlandsområdet, men skattekontoret la ikke dette til grunn. Slik forretningsidéen ble lagt frem, er det presumtivt forskjellen mellom en uoppusset boligs omsetningsverdi og prisen på en totalt oppusset leilighet som er egnet til å gi størst andel av en forventet avkastning. Objektene vil bli lagt ut for salg fortløpende etter at de er pusset opp og klargjort, og det vil derfor gå kort tid mellom kjøp og salg, ofte bare få måneder. Dette tilsier at den generelle prisveksten bare i liten grad vil gjøre seg gjeldende. Skattekontoret la således til grunn at eventuell avkastning mest sannsynlig ville skyldes aktiviteten som utøves og investeringene som blir foretatt i denne sammenheng.

Etter en konkret vurdering av aktiviteten som var beskrevet, kom skattekontoret til at denne ville bli så vidt betydelig at eventuelle inntekter måtte anses som innvunnet ved virksomhet etter reglene i skatte-loven § 5–1, jf. § 5–30.

Overføring av pensjonsforpliktelse

Skattyter har vært ansatt i samme bedrift i mange år, og har opparbeidet seg pensjonsrettigheter. I forbindelse med fratredelse ble det vurdert å inngå en avtale mellom arbeidsgiveren og et nystiftet selskap, Newpension AS, om overføring av pensjonsforpliktelsene til det nystiftede selskapet. Selskapet skulle stiftes av arbeidsgiveren, men overdras til skattyter etter overføringen av pensjonsforpliktelsene for et vederlag lik innbetalt aksjekapital. Verdien av skattyters pensjonsrettigheter inkludert arbeidsgiveravgift ble beregnet til 10 MNOK, og et tilsvarende beløp skulle overføres fra bedriften til Newpension. For skattyter skulle ikke overføringen av pensjonsrettighetene få betydning, da han fortsatt skulle motta pensjonen som han var berettiget til i henhold til avtalen med arbeidsgiveren. Skattyter samtykket i en overføring av pensjonsforpliktelsen fra arbeidsgiveren til Newpension.

Arbeidsgiveren stilte spørsmål om de skattemessige konsekvensene ved en eventuell overføring av pensjonsforpliktelsene, både for skattyter personlig og på arbeidsgiverens hånd.

Skattekontoret bemerket at det er skatteplikt for engangsbeløp fra blant annet pensjonsordninger i arbeidsforhold.¹¹ En eventuell utbetaling fra arbeidsgiver til Newpension ville således bli skattepliktig etter hovedbestemmelsen.

Det følger imidlertid av langvarig ligningspraksis at betaling av engangsbeløp ved avløsning av pensjon over driften, på nærmere angitte vilkår, kan anses skattefri. Ifølge Lignings-ABC¹² vil en arbeidsgivers avløsning av en løpende pensjon over driften ikke være skattepliktig i avløsningsåret, dersom avløsningsbeløpet innbetales som en engangspremie til en livrente i et forsikringsselskap. Forutsetningen er at det foreligger et debitorskifte mellom arbeidsgiveren og forsikringsselskapet uten at eiendomsretten til polisen tiltransporteres den tidligere ansatte. Dette innebærer blant annet at vedkommende ikke kan få utbetalt innestående midler på annen måte enn som løpende ytelser etter pensjonsavtalen. De løpende terminytelsene fra livrenten skal fullt ut beskattes som pensjon. Lignings-ABC henviste i denne forbindelse til diverse uttalelser fra Finansdepartementet.¹³

Den planlagte transaksjonen ville ha visse likhetstrekk med den ordningen som følges når det gjelder en arbeidsgivers avløsning av en løpende pensjon over driften ved innbetaling av en engangspremie til en livrente i et forsikringsselskap. Spørsmålet som skattekontoret måtte vurdere, var om de nærmere angitte vilkårene som fremgår av ligningspraksis, ville bli oppfylt, slik at avløsningen av pensjonen over drift kunne anses skattefri.

Det ville foreligge et debitorskifte ved at pensjonsforpliktelsen etter avtale overføres fra arbeidsgiveren til Newpension, som skulle overtas av skattyter personlig.

Slik skattekontoret vurderte saken var det avgjørende om skattyter faktisk ville oppnå rettslig kontroll over pensjonsmidlene. Det ble i anmodningen om uttalelse anført at skattyter personlig og Newpension både faktisk og juridisk er ulike objekter, og at skattyter personlig ikke kunne råde over

midlene da han til enhver tid må forholde seg til aksjelovgivningingen og selskapets avtaler. I tillegg ble det bemerket at Newpension ikke vil ha utbyttekapasitet.

Etter skattekontorets oppfatning ville skattyter personlig, gjennom sitt samtykke til å overføre avløsningsbeløpet fra arbeidsgiveren til Newpension, oppnå full rettslig og faktisk råderett over det overførte beløpet. Dette ble særlig begrunnet i hans posisjon som eneaksjonær. Eiendomsretten måtte derfor anses å gå over til skattyter. Det ble i denne forbindelse vist til en bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet¹⁴ med vesentlige likhetstrekk.

Etter en samlet vurdering konkluderte skattekontoret med at engangsbeløpet ved avløsning av pensjonen ville være skattepliktig. Beskatning av pensjonsinntekt følger kontantprinsippet¹⁵ og inntekten skal beskattes i utbetalingsåret, som vil være det året avløsningsbeløpet blir overført til skattyters heleide aksjeselskap.

For arbeidsgiveren vil en avløsning av pensjon over driften være fradragsberettiget¹⁶ på det tidspunktet det oppstår en ubetinget forpliktelse til å dekke kostnaden.¹⁷

Klassifisering av inntekt ved skjevdeling av aksjeutbytte

Lille Rosin AS er et selskap innenfor en tjenesteytende bransje. Selskapet har 10 ansatte. Syv av disse er direkte aksjonærer med 10 % eierandel hver, mens de tre siste ansatte er aksjonærer med tilsvarende eierandeler via heleide holdingselskaper. De ansatte mottar provisjonsbasert markeds-lønn. I tillegg har Lille Rosin de seneste årene utdelt utbytte med ca. 10 MNOK årlig, som blir fordelt etter eierandeler.

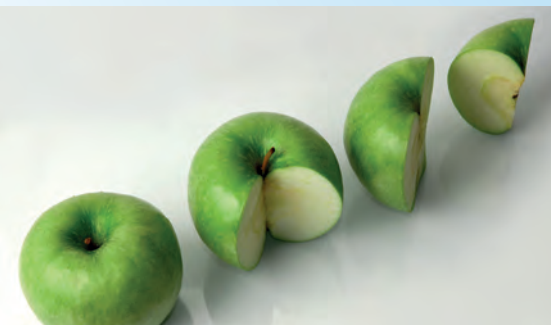
Selskapet vurderer en ny modell for utbytteutdeling. Etter den nye modellen skal 40 % av utbyttet deles ut til aksjonærene etter eierandel. De resterende 60 % skal deles ut etter aksjonærenes inntjening til selskapet. Grunnen til at Lille Rosin ønsker å innføre en ny utbyttmodell er at nåværende modell er rigid, og vanskelig-gjør en overskuddsfordeling i samsvar med den enkelte aksjonærs årlige verdiskapning. Ettersom den ansattes omsetning varierer årlig, er det kun en skjevdeling av aksjeutbytte som kan sikre en mer rettferdig fordeling. En justering av aksjeandelen

14 BFU 02/07.

15 Skatteloven § 14-3.

16 Lignings-ABC 2013/14 side 961 pkt. 3.2.2.

17 Skatteloven § 14-2 annet ledd.



SKJEVDELING: Et utbytte kan skjevdeles hvis vedtektene gir hjemmel for dette.

for å ivareta en rettferdig fordeling er lite praktisk og ikke ønskelig.

Selskapet stilte spørsmål om det skjevdelte utbyttet vil kunne omklassifiseres til arbeidsinntekt. Det ble i anmodningen anført at ønsket om den nye fordelingsmetoden ikke var skattemessig motivert, men begrunnet i rent kommersielle og bedriftsinterne forhold. Det ble i tillegg påpekt at skattnivået uansett ikke avviker vesentlig enten inntekten innberettes som kapitalinntekt eller som arbeidsinntekt.

Skattekontoret stilte spørsmål om det selskapsrettslig var adgang til skjevdeling av et utbytte, og selskapet la i sitt svar, med henvisning til Aarbakke med flere,¹⁸ til grunn at et utbytte kan skjevdeles hvis vedtektene gir hjemmel for dette. Skattekontoret tok ikke eksplisitt standpunkt til eventuelle selskapsrettslige begrensninger, men la ved vurderingene til grunn at aksje-lovens bestemmelser ville bli overholdt.

Skattekontoret bemerket innledningsvis at utgangspunktet i norsk rett er at fordel vunnnet ved arbeid som eksempelvis lønn, honorar og annen godtgjørelse skal beskattes som arbeidsinntekt.¹⁹ Det er ikke tvil-somt at den delen av utbyttet som vil bli skjevdelte, direkte vil bero på den enkelte aksjonærs arbeidsinnsats, og at det derfor kan være nærliggende å anse denne inntekten som vunnnet ved arbeid.

Etter innføringen av aksjonærmodellen er det relativt skattenøytralt om en inntekt blir klassifisert som aksjeutbytte eller lønn/virksomhetsinntekt. Som en følge av den marginale forskjellen i skattesatser har Skattedirektoratet lagt til grunn at ansatte aksjonærer i stor grad har frihet til å velge om inntekten skal tas ut som lønn eller

utbytte. I brev av 24. mars 2009²⁰ blir det anført som følger:

«Det skal altså være stor grad av valgfrihet for arbeidende eiere i forhold til om de vil ta ut arbeidsvederlag fra selskapet. Direktoratet legger til grunn at denne valgfriheten innebærer å ikke måtte ta ut slikt vederlag i det hele tatt, eller velge størrelsen på arbeidsvederlaget. Det er også tillatt å ta ut overskudd som utbytte/utdeling istedenfor lønn/arbeidsgodtgjørelse, uten at skatteetaten omklassifiserer til arbeidsinntekt...»

Skattekontoret konkluderte med at utbyttet ikke kunne omklassifiseres til arbeidsinntekt for de syv aksjonærene som eier aksjene direkte.

I forbindelse med vurderingene av de skattemessige konsekvensene for de tre aksjonærene som eide aksjene via heleide holdingselskaper, viste skattekontoret til Skattedirektoratets uttalelse av 6. juni 2013.²¹ Ifølge uttalelsen må det først vurderes hvilket skattesubjekt som skal tilordnes inntekten. Dersom den aktive aksjonæren er arbeidstaker, og har mottatt inntekten på grunn av arbeidsinnsatsen, vil han eller hun personlig være rett subjekt for tilordning. Skattekontoret la til grunn at inntekten ville skyldes arbeidsinnsatsen, og at skattyterne personlig ville bli riktige subjekter for tilordning.

Valgfriheten for klassifisering av inntekter er et begrenset unntak fra hovedregelen. For å motvirke uønskede tilpasninger er unntaket begrenset til tilfeller der samme person er direkte (del)eier i det selskapet han eller hun er ansatt i, og gjelder derfor ikke ved indirekte eie.

Fra uttalelsen gjengis:

«Uttalelsen i Utv. 2009 s. 1284 og etterfølgende praksis som tilsier at det ikke skal foretas noen løpende beregning av «tvangslønn», medfører etter Skattedirektoratets syn ikke at den ansatte får noen videre adgang til å overføre vederlaget for utført arbeid til holdingselskapet, med den konsekvens at den ansatte ikke tilordnes og beskattes for inntekt. På dette punktet er det en vesentlig forskjell mellom ansatte som er direkte eiere i det virksomhetsutøvende selskapet og ansatte som eier aksjer indirekte.»

Tilsvarende standpunkt er også lagt til grunn i Lignings-ABC.²²

Skattekontoret konkluderte derfor med at det skjevdelte utbyttet måtte tilordnes de indirekte aksjonærene som lønn fra virksomheten.

Skatteplikt ved aksjebytte – ulovfestet gjennomskjæring

House ApS er stiftet og registrert i Danmark og skattemessig hjemmehørende der. Per Arne Planke er enestyre i selskapet, og har vært jevnlig i Danmark siden selskapets stiftelse. House har vurdert flere eiendomsinvesteringer i landet, men har ikke funnet noen som er tilstrekkelig interessante. Styremøtene har derfor stort sett bestått i å godkjenne årsregnskap.

Planke ønsker å omorganisere selskapsstrukturen, først og fremst ved å likvidere House. En eventuell likvidasjon av selskapet vil resultere i en betydelig gevinst for den personlige aksjonæren, som eier 100 % av selskapet.

Planke planlegger å bytte aksjene i House mot aksjer i et nystiftet og heleiet norsk aksjeselskap, Planke Holding AS. Slikt aksjebytte kan skje skattefritt etter reglene i skatteloven § 11–11 fjerde ledd, forutsatt at visse vilkår er oppfylt. Selskapsrettslig gjøres aksjebyttet ved at ApS-aksjene skytes inn i Planke Holding som tingsinnskudd, med utstedelse av aksjer i holdingselskapet. Etter skattyters oppfatning kan slikt aksjebytte gjennomføres uten beskatning.

Etter aksjebyttet vil House være 100 % eiet av Planke Holding. House skal deretter likvideres, og alle gjenværende eiendeler, rettigheter og forpliktelser skal deles ut til holdingselskapet som likvidasjonsutbytte.

Planke ba skattekontoret vurdere om aksjebyttet kunne foretas uten å utløse gevinstbeskatning, forutsatt at han viderefører inngangsverdiene og ervervstidspunktene på de nye aksjene. Videre ønsket han skattekontorets vurdering av om aksjebyttet kan rammes av ulovfestet gjennomskjæring.

Aksjebytte

Skattekontoret viste til at skatteloven på visse vilkår gir adgang til å gjennomføre grenseoverskridende aksjebytte uten å skattlegge aksjonærene. Kontoret la til grunn at «anpartsselskap» langt på vei kan sammenlignes med et norsk aksjeselskap,

²² Lignings-ABC 2013/14 side 1288 pkt. 4.5.

¹⁸ Aksjeloven og allmennaksjeloven kommentarutgave 3. utgave side 590 og 591.

¹⁹ Skatteloven § 5-10.

²⁰ Utv. 2009 side 1284.

²¹ Utv. 2013 side 1189.

og at kravet om at overdragende selskap måtte være et selskap med begrenset ansvar derfor var oppfylt.

Videre er det krav om at overdragende selskap må være «hjemmehørende i annen stat». Vilkåret avgrensar reglene om aksjebytte mot tilfeller der alle de involverte selskapene er hjemmehørende i Norge.²³ På bakgrunn av de foreliggende opplysningene la skattekontoret til grunn at House var «hjemmehørende i annen stat» enn Norge.

Ved aksjebytte må minst 90 % av aksjene i overdragende selskap overføres, og dette vilkåret var oppfylt. Skattekontoret kom videre til at vilkåret om at annet vederlag enn aksjer i det overtakende selskap ikke må overstige 20 %, var oppfylt.

Skatteloven stiller ikke krav til den selskapsrettslige gjennomføringen av aksjebyttet. På denne bakgrunn la skattekontoret til grunn at det ville være tilstrekkelig at den selskapsrettslige fremgangsmåten for kapitalinnskuddet, i form av aksjer i House, følger aksjelovens regler om stiftelse eller kapitalforhøyelse.²⁴ Skattekontoret konkluderte derfor med at skattefritt aksjebytte kunne gjennomføres etter den planlagte fremgangsmåten.

Det er et vilkår for skattefrihet at aksjebyttet gjennomføres med skattemessig kontinuitet etter tilsvarende prinsipper som følger av skatteloven § 11–7 fjerde ledd.²⁵ I dette tilfellet vil det innebære at alle skatteposisjonene knyttet til aksjene i House, først og fremst inngangsverdi, ervervstidspunkt, skattemessig innbetalt kapital og skjermingsgrunnlag, videreføres på veder-

23 Prop. 78 L (2010-2011) side 28 pkt. 8.5.4.

24 Aksjeloven kapittel 2 og 10.

25 Finansdepartementets uttalelse inntatt i Utv. 2011 side 1216.



UTEN SKATTLEGGING: Skatteloven gir på visse vilkår adgang til å gjennomføre grenseoverskridende aksjebytte uten å skattlegge aksjonærene.

lagsaksjene i Planke Holding. Skattekontoret forutsatte at aksjebyttet skulle gjennomføres med skattemessig kontinuitet, og konkluderte med at det planlagte aksjebyttet kunne gjennomføres uten beskatning.

Ulovfestet gjennomskjæring

Skattekontoret tok deretter stilling til om den planlagte transaksjonsrekken var skattemessig motivert, slik at den måtte tilsi-desettes med skattemessig virkning.

Spørsmålet om ulovfestet gjennomskjæring har vært oppe til behandling i Høyesterett en rekke ganger. I Hex-dommen²⁶ la Høyesterett til grunn, med henvisning til tidligere praksis, at ulovfestet gjennomskjæring består av et grunnvilkår og en totalvurdering. Grunnvilkåret går ut på at det hovedsakelige formålet med disposisjonen må ha vært å spare skatt. Dette er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår. I tillegg er det et krav om at formålet med disposisjonen fremstår som stridende mot skattereglenes formål. Det er en lang rettspraksis²⁷ for at man ved vurderingen ser flere transaksjoner under ett. Skattekontoret var av den oppfatning at de enkelte stegene i omorganiseringen var deler av en samlet plan, slik at disse skulle vurderes i sammenheng.

Reglene om skattefrihet ved grenseoverskridende aksjebytte ble vedtatt med virkning fra og med inntektsåret 2011.²⁸ I forarbeidene viser departementet til at bestemmelsene om skattefri omdanning skal legge til rette for at næringsvirksomhet kan organiseres på en optimal måte. Det vil da være uheldig dersom realisasjonsbeskatning hindrer hensiktsmessige omstruktureringer, også ved grenseoverskridende tilfeller.

I denne saken forblir eierinteressene uendret, og den planlagte bruken av reglene om skattefritt aksjebytte måtte således anses for å ligge innenfor reglenes formål.

Skattyter sto imidlertid overfor en alternativ fremgangsmåte ved en likvidasjon av House og påfølgende stiftelse av Planke Holding med tingsinnskudd i form av eiendelene fra ApS-et. Denne fremgangsmåten ville utløst en betydelig skattepliktig gevinst.

Skattekontoret viste til Reitan-dommen,²⁹ der Høyesteretts flertall la til grunn at skattyterne ikke har plikt til velge det alternati-

26 Utv. 2007 side 512.

27 Utv. 2002 side 968.

28 Skatteloven § 11-11 fjerde ledd.

29 Utv. 2008 side 1749.

vet som gir høyest skatt eller avgift. Så lenge alternativet som blir valgt er reelt og ikke fremstår som forretningsmessig unaturlig, er det fullt lovlig å innrette seg slik at skatten eller avgiften blir lavest mulig.

I denne saken fremsto den alternative fremgangsmåten som noe enklere enn den selskapet valgte, men det var likevel ikke grunnlag for å si at den foretrukne fremgangsmåten var forretningsmessig unaturlig.

Skattekontoret la derfor til grunn at den planlagte transaksjonsrekken ikke var illojal mot reglene om aksjebytte. Tilleggs-vilkåret i den ulovfestede gjennomskjæringssnormen ville etter dette ikke være oppfylt. Kontoret trengte følgelig ikke å vurdere grunnvilkåret.

Om tilbakebetaling av betinget aksjeeiertilskudd er omfattet av fritaksmetoden

Kalle AS eier alle aksjene i det svenske datterselskapet Anka AB. Datterselskapet ble stiftet i 1960 med en aksjekapital på 750 000 SEK og reservefond på 150 000 SEK.

Anka gikk med underskudd i årene 1995 til 2000. I henhold til svensk aksjelovgivning må et selskap bli tilført ytterligere kapital eller likvideres, dersom egenkapitalen faller under et visst minstenivå. Kalle har på denne bakgrunn betalt til sammen 42 MSEK i aksjeeiertilskudd til Anka frem til år 2000.

Aksjeeiertilskuddet er betinget. I årsregnskapet er tilskuddet betegnet som «villkorlig aktieägertilskott», og Kalle har opplyst at tilskuddet skal tilbakebetales. I henhold til et undertegnet gjeldsbrev, skal beslutning om tilbakebetaling avgjøres av generalforsamlingen i Anka. Gjeldsbrevet inneholder ikke bestemmelser om renter eller tidspunkt for tilbakebetaling, og overføringen er betegnet som «contribution» (tilskudd).

Anka planlegger å tilbakeføre 20 MSEK av aksjeeiertilskuddet til Kalle. I den forbindelse ønsket Kalle en vurdering av om tilbakebetalingen er å anses som:

- tilbakebetaling av ansvarlig lån
- tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital³⁰
- vederlagsfri overføring som er omfattet av fritaksmetoden, herunder om treprosentbestemmelsen kommer til anvendelse³¹

30 Skatteloven § 10-11 annet ledd annet punktum.

31 Skatteloven § 2-38 sjette ledd.

HURRA

straffe- skatt!



Unngå ubehaglige overraskelser
– ring Skattehjelptelefonen først

Unngå feil og ekstraarbeid - meld deg inn i Skattebetalerforeningen og få opp til 60 minutter med bistand fra noen av Norges fremste skattejuridiske eksperter. Er du leder for en mindre bedrift vil dette som regel dekke hele ditt behov for bistand. Tjenesten avregnes minutt for minutt, og har du forberedt dine spørsmål godt tar en typisk konsultasjon kun 5 til 10 minutter. Spar tid og penger med Skattehjelptelefonen.

Meld deg inn i Skattebetalerforeningen for kun kr 1100,- www.skatt.no

SKATTEHJELP
TELEFONEN
FOR BEDRIFTER



SKATTEBETALER
FORENINGEN

Tilbakebetaling av ansvarlig lån?

Etter skattekontorets oppfatning skal avtalen bedømmes ut fra situasjonen på det tidspunktet den ble inngått. Kontoret bemerket at manglende bestemmelser om renter ikke var avgjørende for klassifiseringen. En slik låneavtale ville imidlertid være atypisk på bakgrunn av risikoen for tap for kreditor. At en eventuell tilbakebetaling har prioritet etter andre kreditorer, anses heller ikke avgjørende.

Skattekontoret kom til at en eventuell tilbakebetaling ikke skulle anses som tilbakebetaling av ansvarlig lån. Kontoret viste til at ytelsen ble gitt for å styrke selskapets egenkapital. Avtalen måtte forstås slik at det mellom partene var godtatt at tilskuddet ble benyttet til å dekke tap eller underskudd ved løpende drift.³² Skattekontoret viste i denne sammenheng til Høyesteretts uttalelser i Preferansekapital-dommen.³³ Kalle hadde heller ikke krav på tilbakebetaling, og forpliktet seg til at et slikt krav ikke skulle gjøres gjeldende før det eventuelt forelå en beslutning fra Ankas generalforsamling om tilbakebetaling. Tilskuddet ble ikke ført som gjeld i Ankas regnskap.

Skattekontoret kom derfor til at tilbakebetaling av det betingede aksjeeiertilskuddet ikke kunne anses som tilbakebetaling av et ansvarlig lån.

Tilbakebetaling av innbetalt kapital?

Det fremgår av skatteloven § 10–11 annet ledd at innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, ikke anses som utbytte. Aksjenes inngangsverdi er lik anskaffelsesverdien, med tillegg av eventuell senere forhøyelse av aksjekapitalen ved innbetaling. I denne saken er ikke den formelle aksjekapitalen i selskapet endret.

Finansdepartementet har vist til at andre lands selskapsrettslige regler kan anerkjenne andre former for innbetaling av eierkapital enn innbetaling av aksjekapital eller overkurs. Etter departementets syn må derfor begrepet «innbetalt aksjekapital, herunder overkurs» tillempe etter de selskapsrettslige reglene i selskapets hjemland. Begrepet må likevel begrenses til det som behandles som formell eierkapital i vedkommende land³⁴.

Finansdepartementet har videre uttalt at tilskudd til aksjeselskap som ikke har forbindelse med erverv av aksjer eller forhøy-

else av aksjekapitalen, ikke kan anses som en del av anskaffelsesverdien på aksjene. Etter departementets oppfatning må vurderingen skje på tidspunktet for innbetaling til selskapet.³⁵

Tilskuddet i saken ble ikke gitt ved kjøp av aksjer eller forhøyelse av aksjekapitalen, men kun for at Anka skulle unngå negativ egenkapital. Skattekontoret kom derfor til at en eventuell tilbakebetaling ikke kunne anses som tilbakebetaling av «innbetalt kapital herunder overkurs» i relasjon til skattelovens regler.

Lovlig utdelt utbytte?

Skattekontoret tok til slutt stilling til om en tilbakebetaling kunne anses som utbytte etter skatteloven, og om fritaksmetoden kunne komme til anvendelse. Det var ikke tvilsomt at Kalle var subjekt etter fritaksmetoden. Videre var objektkravet oppfylt, i og med at Kalle hadde eierandel i «tilsvarende selskap i utlandet».

Etter det opplyste var tilbakebetalingen å anse som utbytte i henhold til selskapsrettslige regler i Sverige. Skattekontoret kom derfor til at tilbakebetalingen av 20 MSEK ville være et lovlig utbytte som var omfattet av fritaksmetoden. Siden Kalle er eneaksjonær i Anka, har tilsvarende stemmerett på generalforsamlingen og Anka er reelt etablert i Sverige og driver reell økonomisk aktivitet der, kom treprosentbestemmelsen ikke til anvendelse.

Kapitalytelse – lån/egenkapital

Espen Holding AS eier 100 % av Eventyr Invest SA som er skattemessig hjemmehørende i Luxembourg. Eventyr Invest har de seneste årene generert betydelige overskudd som ikke er tatt ut som utbytte. Deler av overskuddet skal benyttes til kapitalforhøyelse i selskapet, etter lignende regler som for fondsemissjon. Det skal opprettes nye aksjer, benevnt «Mandater Redeemable Preference Shares» (MRPS), og kapitalen skal henføres disse aksjene. MRPS-aksjene har likhetstrekk med preferanseaksjer og såkalte innløsningsaksjer, dvs. aksjer som ikke har andre rettigheter enn retten til innløsning mot et fastsatt beløp.

Klassifiseringen av kapitalen vil få konsekvenser for den skattemessige behandlingen av fremtidige utdelinger fra Eventyr Invest til Espen Holding. Klassifiseres kapitalen som egenkapital, vil eventuelle utdelinger være utbytte. Klassifiseres deri-

mot kapitalen som lån, vil eventuelle utdelinger anses som skattepliktige renter på lånet. Skattekontoret ble derfor bedt om å ta stilling til klassifiseringen.

Skatteloven har ikke egne regler om avgrensning mellom lån og egenkapital og øvrige rettskilder er derfor sentrale.

I preferansekapital-dommen³⁶ kom Høyesterett til at preferansekapital som Forretningsbankenes Sikringsfond og Statens Banksikringsfond tilførte bankene under bankkrisen på slutten av 1980-tallet, skattemessig måtte behandles som innskudd av aksjekapital. Høyesterett uttalte blant annet at:

«Når et kapitalinstrument har egenskaper som har trekk både fra gjeld og egenkapital, må det etter vanlig oppfatning finne sted en klassifisering på grunnlag av en samlet vurdering av de vesentlige trekk ved forholdet for å fastlegge om likheten er størst med gjeld eller egenkapital.»

Det fremgår av ovennevnte dom at preferansekapitalen ikke ga stemmerett. Ved utdeling av utbytte skulle fondene ha tilsvarende avkastning. Kapitalen skulle tilbakebetales ved avvikling. Fondene kunne kreve konvertering til aksjekapital, men i så fall kunne bankene velge å tilbakebetale beløpet kontant. Preferansekapitalen kunne videre brukes til dekning av tap eller underskudd ved løpende drift,³⁷ med prioritet foran aksjekapitalen, men etter gjeld ved konkurs.

I Telecomputing-dommen³⁸ uttalte Høyesterett at den materielle ordningen partene har etablert seg imellom, vil styre de skattevirkningene ordningen skal få. Skillet mellom lån og egenkapital vil som utgangspunkt avgjøres ut fra det selskaps- og regnskapsrettslige skillet mellom disse finansieringsformene.

Finansdepartementet har vist til følgende momenter i Ot.prp. nr. 1 (2001–2002) pkt. 13.3:

- Om det foreligger en plikt for selskapet til å tilbakebetale kapitalen
- Om kapitalen er rentebærende eller avkastningen overskuddsavhengig
- Kapitalens prioritet ved insolvens eller likvidasjon
- Om kapitalen kan benyttes til dekning av løpende tap

32 Tapsabsorberende evne.

33 Utrv. 2001 side 1251.

34 Utrv. 1995 side 468.

35 Utrv. 1995 side 482.

36 Utrv. 2001 side 1251.

37 Tapsabsorberende evne.

38 Utrv. 2010 side 1083.

- Om innskuddet av kapital medfører innflytelse i selskapet
- Kapitalens formelle status og behandling

Selskapet opplyste at kapitalytelsen etter luxembourgsk rett regnskapsmessig og selskapsrettslig skal klassifiseres som egenkapital, men at ytelsen skattemessig anses som lån. Skattekontoret viste til at den skatterettslige bedømmelsen i utgangspunktet skal foretas etter norske prinsipper uavhengig av behandlingen i utlandet.

Foreligger det plikt til å tilbakebetale kapitalen?

Tilbakebetalingsplikt er etter rettspraksis et tungtveiende moment i retning av lån, jf. Vrybloed³⁹ og Telecomputing-dommen.

I denne saken har MRPS-aksjene en forhåndsbestemt og obligatorisk forfallsdato på maksimalt ti år, uavhengig av om selskapet avvikles. Ved forfall skal Eventyr Invest i utgangspunktet tilbakebetale innskutt kapital på MRPS-aksjene.

Skattekontoret viste til at Espen Holding ifølge avtalen hadde rett til å kreve pålydende av tilskuddene tilbake ved forfall. Ved et ordinært egenkapitaltilskudd vil tilbakebetaling skje i form av utbytte, som vil være avhengig av selskapets økonomiske stilling og resultat.

Det foreligger en valgfri konverteringsrett som innebærer at MRPS-aksjonærer etter to år kan konvertere MRPS-aksjene til ordinære aksjer hvis selskapet ikke utbetaler utbytte, til tross for utbyttekapasitet. Etter Espen Holdings oppfatning innebærer dette en sanksjonsmulighet ved at en MRPS-aksjonær kan tre inn som ordinær aksjonær med full stemmerett, og taler for at innskuddet har likhetstrekk med egenkapital.

Konverteringsretten i seg selv ville ikke frata kapitalytelsen karakter av lån⁴⁰. Forholdet hadde, etter skattekontorets oppfatning, store likhetstrekk med obligasjoner med innløsningsrett pga. tilbakebetalingsplikten, renteelementet og konverteringsretten.

Etter skattekontorets oppfatning trakk momentene i retning av å anse kapitalen som lån.

Er kapitalen rentebærende eller avkastningen overskuddsavhengig?

I juridisk teori er det lagt til grunn at avkastning, som er definert som en forhåndsavtalt størrelse uavhengig av resultatutviklingen, har likhetstrekk med en avtalt fast rente av kapitalen. Dette trekker i retning av å anse kapitalen som lån.

Når avkastningen derimot er avhengig av resultatutviklingen, vil dette ha likhetstrekk med egenkapital.

I denne saken skal det deles ut utbytte med en årlig sats på 1 % av den nominelle verdien av MRPS-kapitalen, og et variabelt utbytte tilsvarende inntekten opptjent på det underliggende lånet.

Det årlige avtalte faste utbyttet har likhetstrekk med fastrente på lån. Det variable utbyttet knyttet til det underliggende lånet, har derimot karakter av avkastning på egenkapital.

Kapitalens prioritet ved insolvens eller likvidasjon

Ved oppløsning/avvikling av et aksjeselskap utgjør tilbakebetalingsbeløpet en residualpost. Dette innebærer at selskapets forpliktelser må dekkes før aksjonærene har krav på utbetaling.

Hvis tilbakebetalingsbeløpet er fastsatt på forhånd til innskutt kapital og avtalt avkastning, og/eller tilbakebetaling av innskutt beløp og avkastning har prioritet før aksjonær, vil dette ha karakter av lån.

Espen Holding pekte på at kapitalytelsens tapsabsorberende evne særlig kom til uttrykk ved likvidasjon/insolvens. MRPS-aksjonæren vil i en slik situasjon ha prioritet foran ordinære aksjonærer, men etter kreditorer. Kravet er begrenset til MRPS-kapitalen og omfatter ikke selskapets øvrige kapital.

Etter skattekontorets oppfatning medførte ordningen at MRPS-aksjonær får samme prioritet som en kreditor ved et ansvarlig lån. Det foreligger rett til en fast utbetaling, eventuelt et begrenset dekningsbeløp ved innløsning. Forholdet ligger derfor nærmere lån enn egenkapital i og med at prioritetsrekkefølgen medfører en bedre rett for MRPS-aksjonærer enn for ordinære aksjonærer som kun har rett til residualen. Forholdet kan sammenlignes med et ansvarlig lån, der prioriteten ligger etter øvrige kreditorer, men foran investorene.⁴¹

Kan kapitalen benyttes til dekning av løpende lån?

Ved vurderingen av om en kapitalytelse har karakter av lån eller egenkapital, har det vært lagt vekt på hvorvidt mottakeren uten samtykke fra den som har overført kapitalen, kan nedskrive tilskuddet for å dekke tap eller underskudd i den løpende driften. Et lån vil ha en tapsabsorberende evne dersom et selskap ved avvikling ikke har nok midler til at alle kreditorer får tilbakebetaling. Skattekontoret var ikke uenig i at MRPS-kapitalen kan anvendes til dekning av tap hvis Eventyr Invest går med underskudd eller kapitalen nedskrives. Dette momentet var likevel ikke avgjørende.

Stemmerett

MRPS-aksjonærer har etter luxembourgiske regler stemmerett knyttet til endringer som har betydning for aksjeklassen. Eventyr Holding eier imidlertid 100 % av aksjene, og vil derfor ikke få ytterligere innflytelse som MRPS-aksjonær. Momentet vil derfor ha liten betydning i en helhetsvurdering.

Samlet vurdering

Skattekontoret konkluderte etter en samlet vurdering med at kapitalen måtte klassifiseres som lån. Det ble særlig lagt vekt på at det foreligger tilbakebetalingsplikt med forfall etter 10 år, at kapitalen er rentebærende, at det foreligger konverteringsrett, at det er store likheter med obligasjoner med innløsningsrett og at prioriteten er som for ansvarlige lån. Selv om kapitalen har en tapsabsorberende evne, veide de øvrige momentene tyngre.



STEMMERETT: MRPS-aksjonærer hadde etter luxembourgiske regler stemmerett knyttet til endringer som har betydning for aksjeklassen.

39 Utv. 1998 side 630.

40 Utv. 2001 side 1251.

41 BFU 10/11 og 21/07.