

Del I:

Skattebehandlingen i 2013 og 2014



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 2013/2014. I del I omtales forhåndsuttalelser.

Seniorrådgiver Erlend Skøien og senior-skattejurist Hege Westheim, begge Skatt øst, har også bidratt i utarbeidelsen av denne artikkelen.

Forhåndsuttalelser

Brukshindring – identifikasjon av barn og foreldre

Et foreldrepar kjøpte en leilighet i Lillevik i 2002. Leiligheten ble betalt med midler fra erstatning som datteren Marte, født i 1998, mottok. Marte har hele tiden stått som eier av leiligheten, som ble benyttet av familien som felles bolig frem til 2012.

Marte fikk psykiske problemer som forverret seg i løpet av 2012. Psykologen hennes anbefalte et miljøskifte. Familien bestemte seg derfor for å flytte til en annen kant av landet, der de også hadde familie. Martes far fikk seg arbeid på det nye bostedet, og kjøpte bolig der i 2013. Leiligheten i Lillevik har vært utleid siden fraflyttingstidspunktet i 2012.

Marte vurderer å selge leiligheten i Lillevik, og spurte om reglene om brukshindring ville komme til anvendelse.

Skattekontoret bemerket at kravet til ett års eiertid var oppfylt. Leiligheten ble benyttet som egen bolig frem til 2012, og hun oppfylte derfor ikke kravet til ett års botid i løpet av de siste to årene. Spørsmålet ble da om skattyster likevel kunne godskrives botid pga. brukshindring.¹

Hvis eieren er forhindret fra å bruke boligen pga. arbeid, helsemessige eller lignende grunner, skal den tiden slik brukshindring foreligger regnes som botid.

Eksempler på brukshindring er inntatt i Lignings-ABC.² Både fysisk og psykisk sykdom kan anses som brukshindring. På bakgrunn av de faktiske opplysningene i saken, herunder uttalelse fra Martes psykolog, kom skattekontoret til at det i utgangspunktet forelå brukshindring av helsemessige grunner.

Som botid ved ikke-bruk regnes imidlertid ikke tidsrom der skattyster bor i annen bolig som skattyster eller ektefellen eier. Skattekontoret måtte derfor ta stilling til om farens kjøp av ny bolig, som familien benyttet som sin faste bolig, medførte at brukshindring ikke kunne innrømmes.

I Lignings-ABC er det presisert at meldepiktige samboere ikke regnes som ektefeller i relasjon til brukshindringsbestemmelsen. Det er imidlertid ikke gitt særskilte retningslinjer for identifikasjon mellom barn og foreldre. Skattekontoret la til grunn at foreldre og barn ikke skal identifiseres i denne sammenheng, noe som innebærer at farens kjøp av bolig ikke forhindrer opptjening av botid for Marte.

Skattekontoret konkluderte derfor med at skattyster kunne godskrives botid pga. brukshindring.

Skatteplikt for gevinst på fordring ved motregning mot gjeld

Skattyster har en fordring på Investor AS på kr 800 000 som forfalt til betaling i

2013. Fordringen ble dels etablert som et alminnelig lån i 2010, kr 600 000, og dels som vederlag ved realisasjon av aksjer i 2011, kr 200 000. Han har uten hell forsøkt å inn drive fordringen etter forfallstidspunktet.

I 2012 tok skattyster opp et lån hos Investor på 1 MNOK. Dette lånet forfaller i sin helhet til betaling i år 2025.

Skattyster ønsker å inngå en avtale med Investor om motregning av fordringen mot gjelden, med den følge at mellomværende mellom partene i sin helhet vil anses oppgjort. Hvis selskapet aksepterer en slik motregning, vil skattyster oppbære en gevinst på kr 200 000.

Han stilte spørsmål om gevinsten helt eller delvis ville bli skattepliktig. Skattyster presiserte i forespørselen at han verken var ansatt eller aksjonær i Investor, ikke utøvet virksomhet, og at han forøvrig heller ikke har noe interessefellesskap med selskapet. Dette faktumet ble lagt til grunn av skattekontoret i forbindelse med de skattemessige vurderingene.

Gevinst ved realisasjon av formuesobjekter er i utgangspunktet skattepliktig inntekt.³ Det er likevel unntak for visse gevinster utenfor virksomhet, blant annet for muntlige fordringer og andre gjeldsbrev enn mengdegjeldsbrev. Gevinst ved realisasjon av slike fordringer vil likevel være skattepliktig dersom verdien av fordringen tidligere har vært regnet som skattepliktig inntekt eller har inngått i et gevinst-/tapsoppgjør med skatterettslig virkning for fordringshaveren.⁴

Kontoret la til grunn at fordringen måtte anses som andre gjeldsbrev enn mengdegjeldsbrev. Fordringen ble delvis etablert i forbindelse med en skattepliktig realisasjon av aksjer til Investor. Vederlaget på kr 200 000 ved denne transaksjonen har

1 Skatteloven § 9-3 annet ledd bokstav b.

2 Lignings-ABC 2014/15 side 254 pkt. 9.3.2.

3 Skatteloven § 9-3.

4 Skatteloven § 9-3 første ledd bokstav c nr. 3.

derfor inngått i et gevinst-/tapsoppgjør med skattemessig virkning for skattyter.

Skattekontoret måtte deretter ta standpunkt til om gevinsten på fordringen ved motregning i sin helhet ville bli skattepliktig. Da gevinsten ved en eventuell fremtidig motregning kun delvis ville knytte seg til en tidligere skattepliktig transaksjon, kunne bare en forholdsmessig del av denne anses skattepliktig. Andel skattepliktig gevinst ville bli beregnet som følger: $200\ 000 \times (200\ 000/800\ 000) = \text{kr } 50\ 000$.

Incentiv i arbeidsforhold

Tom Spiker er daglig leder i Snickarbua AS. Han har fått tilbud om at hans heleide aksjeselskap, Spiker Invest AS, kan erverve 25 % av aksjene i Snickarbua. Omsetningsverdien og det avtalte vederlaget for disse aksjene er 5 MNOK. Kjøpesummen skal gjøres opp ved at kun 2 MNOK betales kontant. Den resterende andelen av kjøpesummen, 3 MNOK, vil være et lån fra selger til Spiker Invest, med pant i aksjene i Snickarbua.

Dette lånet vil bli oppgjort ved:

- opphør av Tom Spikers arbeidsforhold i Snickarbua
- Tom Spikers død
- en eventuell overdragelse av aksjene tilbake til selger
- eventuelt salg av Snickarbua til utenforstående parter

Selger har forkjøpsrett til aksjene ved de to første alternativene. Vederlaget skal i disse tilfellene settes lik kjøpesummen på 5 MNOK, i tillegg til eventuell økning i bokført egenkapital i den perioden Spiker Invest har vært aksjonær. Vederlaget skal også reduseres med lånet på 3 MNOK. Tilsvarende materielle vilkår ville bli avtalt ved en eventuell overdragelse av aksjene tilbake til selger.

Ved et eventuelt salg av Snickarbua til utenforstående vil vederlaget for Spiker Invest tilsvare andel av salgssummen. Spiker Invest skal også i et slikt tilfelle tilbakebetale lånet på 3 MNOK.

Spiker Invest vil derfor oppebære en gevinst på aksjene tilsvarende differansen mellom et vederlag og inngangsverdien på 5 MNOK. Hvis derimot aksjene realiseres med tap, har Spiker Invest fortrinnsrett på vederlaget inntil 2 MNOK. Lånet fra selger vil i slike tilfeller bortfalle, og tapet vil dekkes av selgeren.

Skattyter stilte spørsmål om de skattemessige konsekvensene ved den mulige avtaleinngåelsen.

Tom Spiker anførte i forespørselen at gjeldsandelen av kjøpesummen ikke ville utgjøre en fordel vunnet ved arbeid. Selv om faktum i saken var annerledes enn i Kruse Smith-dommen,⁵ ble det anført at prinsippene i dommen måtte legges til grunn. Gjeldsandelen av kjøpesummen for aksjene medførte redusert gevinst ved realisasjon av disse. Høyesterett la til grunn at betydningen av at de ansatte fikk utøve aksjonærrettigheter over aksjer som var mer verdt enn det betalte vederlaget, kun var at de hadde fått en vederlagsfri kreditt fra arbeidsgiveren.

I en bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet,⁶ ble det lagt til grunn at en gjeldsandel ved erverv av aksjer, som skulle tilbakebetales ved et senere salg, ikke kunne anses innvunnet på skattyters hånd ved ervervet.

Eventuell gevinst ved en fremtidig realisasjon av aksjene måtte anses som en kapitalgevinst på Spiker Invests hånd. En verdistigning kan ikke anses å være knyttet til arbeidsforholdet, men eiendomsretten til aksjene. Det faktum at aksjene må selges tilbake til tidligere eier hvis Tom Spikers arbeidsforhold opphører, kan ikke tillegges vekt ved vurderingene. Det ble i denne forbindelse henvisning til ovennevnte bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet, hvor direktoratet konkluderte med at en eventuell senere gevinst ved realisasjon skulle anses som kapitalinntekt.

Skattyter anmodet i tillegg om vurdering av om den fordel som vil bli oppnådd i form av rentefri kreditt på lånet, kunne settes lik normrentesatsen for rimelige lån i arbeidsforhold.

Skattekontoret tok stilling til følgende spørsmål:

- Kunne fordelens beskattes som lønn for Tom Spiker på ervervstidspunktet?

I Kruse Smith-dommen la retten til grunn at verdien av den underkursen aksjene ble ervervet for ikke kunne anses innvunnet, da det ved en fremtidig innløsning skulle gjøres fradrag for denne. Fordelen de ansatte mottok var derfor kun en rentefri kreditt mellom kjøpesummen og aksjenes matematiske verdi på ervervstidspunktet.

Det faktum at det var Spiker Invest som skulle erverve aksjene, og ikke Tom Spiker personlig, hadde ingen avgjørende betydning. Skattekontoret la derfor til grunn at fordelens ikke kunne beskattes som lønn for Tom Spiker på ervervstidspunktet.

- Kunne en senere gevinst ved realisasjonen av aksjene beskattes som lønn for Tom Spiker?

I Kruse Smith-dommen la rettens flertall til grunn at de ansatte aksjonærene ikke hadde utsatt seg for mindre risiko enn aksjonærer flest, og at en eventuell gevinst ved et fremtidig salg av aksjene ikke kunne beskattes som fordel vunnet ved arbeid. Rettens mindretall fant derimot at vilkårene for å beskatte gevinsten som arbeidsinntekt var oppfylt, da tapsmuligheten var begrenset til en ubetydelig del av aksjenes verdi på ervervstidspunktet. Spiker Invest skulle betale 2 MNOK for aksjene, og kunne teoretisk tape dette beløpet. Med en risiko i en slik størrelsesorden fant skattekontoret, i tråd med flertallet i Kruse Smith-dommen, at en eventuell gevinst ikke kunne beskattes som fordel vunnet ved arbeid.

- Beskatning av rentefri kreditt

Spiker Invest ville motta en fordel i form av rentefri kreditt på 3 MNOK. Selv om fordelens ville bli gitt til skattyters holdingselskap, var det ingen tvil om at denne var foranlediget av Tom Spikers arbeid i Snickarbua. Det kunne derfor ikke ha betydning at avtalen ble inngått med Spiker Invest og ikke Tom Spiker personlig. Fordelen ved kreditten måtte anses som vunnet ved arbeid etter lovens hovedregel.

Skattekontoret tok avslutningsvis stilling til om kreditten falt inn under definisjonen av «lån i arbeidsforhold».⁷ Etter bestemmelsen benyttes en normalrentesats fastsatt av departementet til bruk ved beregning av fordel ved lån i arbeidsforhold. Bestemmelsen gir ingen definisjon av begrepet, og det var av denne grunn naturlig å ta utgangspunkt i en alminnelig språklig forståelse av uttrykket.

Ifølge Finansdepartementets forskrift⁸ regnes arbeidsgiver også som långiver når vedkommende formidler lånet eller lånet er foranlediget av arbeidsforholdet.

Det som vanligvis karakteriserer et gjeldsforhold er tilbakebetalingsplikten, som i

⁵ Utv. 2000 side 993.

⁶ BFU 2/2002.

⁷ Skatteloven § 5-12 fjerde ledd.

⁸ FSFIN § 5-12-2.

denne saken var avhengig av verdien på aksjene. Tom Spiker skulle ikke betale renter, avdrag eller stille sikkerhet i andre formuesgoder utover aksjene. Kreditten kunne derfor ikke anses som et ordinært lån.

Ifølge forskriften⁹ er det kun personlige skattytere, som f.eks. nåværende eller tidligere arbeidstakere, som kan være låntakere i arbeidsforhold. Et heleid holdingselskap faller derfor utenfor forskriftens ordlyd.

Skattekontoret konkluderte med at reglene om rimelig lån i arbeidsforhold ikke ville komme til anvendelse, og at verdien av kreditten måtte settes til markedsverdi.

Realisasjon av andel i deltakerlignet selskap – inngangsverdi pr. 1.1.2006

Ristet Brød ANS har ti deltakere som hver har en eierandel på 10 %. Selskapet utøvet tidligere bakerivirksomhet med sprøsteke kneippbrød som spesialitet. Virksomheten ble nedlagt for mange år siden, og eiendelene ble realisert på begynnelsen av 2000-tallet.

Ved realiseringen av eiendelene ble vederlaget, totalt ca. 50 MNOK, utdelt til delta-

kerne. Selskapet fikk i forbindelse med salget av eiendelene en uttalelse fra skattemyndighetene som bekreftet at gevinsten kunne inntektsføres via gevinst- og tapskonto, under forutsetning av at Ristet Brød ikke ble oppløst. Ved utgangen av 2005 hadde selskapet en resterende gevinst- og tapskonto til inntektsføring på 20,5 MNOK. Selskapet hadde bankinnskudd på kr 500 000, og forøvrig ingen annen formue eller gjeld. Selskapets negative skattemessige egenkapital var derfor 20 MNOK.

Den resterende gevinst- og tapskontoen var pr. 31.12.2013 kun 5 MNOK. Deltakerne ønsket derfor å oppløse selskapet og ta gevinst- og tapskontoen til inntekt. De stilte likevel spørsmål om eventuelle øvrige skattemessige konsekvenser i forbindelse med oppløsningen.

Ristet Brød anførte at gevinst- og tapskonto i utgangspunktet skal inngå i beregningen av skattemessig egenkapital pr. 1.1.2006, og at gevinst- og tapskontoen etter overgangsreglene i skatteloven § 10–48 vil påvirke deltakernes inngangsverdier. Det ville likevel være feil i rettsanvendelsen å anvende overgangsreglene, som ville føre til både inntektsføring av

gevinst- og tapskontoen på selskapets hånd og økning av gevinsten for deltakerne pga. negative inngangsverdier. Etter selskapets forståelse skulle overgangsreglene hindre utillatelig skatteplanlegging og skatteunndragelse. Det var ingen likheter i de faktiske forholdene for Ristet Brød og de tilfellene som Finansdepartementet tok sikte på å ramme med overgangsreglene.

Selskapet anførte subsidiært at det var i strid med Grunnlovens regler at lover kan gis tilbakevirkende kraft til ugunst for et subjekt.

Skattekontoret bemerket innledningsvis at gevinst/tap skal settes til netto vederlag ved realiseringen, fratrukket realisasjonskostnader og inngangsverdi.¹⁰ Inngangsverdien er netto kostpris for andelen og anskaffelseskostnader, tillagt deltakerens netto innskudd i selskapet og korrigert for endring i skjermingsgrunnlaget i eierperioden.

Etter overgangsreglene¹¹ skal deltakernes skjermingsgrunnlag, inngangsverdier og innbetalt kapital pr. 1.1.2006 beregnes på grunnlag av selskapets skattemessige ver-

¹⁰ Skatteloven § 10-44 annet ledd.

¹¹ Skatteloven § 10-49 (tidligere § 10-48).

⁹ FSRIN § 5-12-3.

SISTE NYTT

Est. 2002 • 2015



- Jeg var på utkikk etter et enkelt, rimelig system med en god arbeidsfordeling mellom regnskapsfører og mine kunder. Det fant jeg i Tripletex, sier regnskapsfører Jan Børre Nylund.

Tripletex innfrir på alle områder. De sømløst integrerte modulene sikrer meg en effektiv regnskapsførsel, avslutter Nylund.

Les mer og prøv gratis på tripletex.no

Tripletex er et komplett og brukervennlig økonomisystem. Tripletex er 100% nettskybasert, så du kan jobbe hvor du vil.

Tripletex – prøv i dag på tripletex.no eller ring 22 83 60 00

tripletex

dier. Ifølge Finansdepartementets forskrift skal inngangsverdien settes til deltakerens faktiske andel av selskapets skattemessige verdier, korrigert for over- eller underpris ved erverv av andelen. En gevinst- og tapskonto til inntektsføring på selskapets hånd vil redusere de skattemessige verdiene.

I forarbeidene til deltakermodellen¹² anførte Finansdepartementet at «... Utgangspunktet for beregning av inngangsverdien og skjermingsgrunnlaget ved overgangen til deltakermodellen, skal være andel av faktisk negativ egenkapital....»

Skattekontoret henviste forøvrig til Ole Gjems-Onstad¹³ og Gyldendal Rettsdata.¹⁴ Etter skattekontorets oppfatning var det ikke tvilsomt at gevinst- og tapskontoen til inntektsføring måtte redusere inngangsverdiene for deltakerne pr. 1.1.2006.

Skattekontoret vurderte deretter om skatteloven § 10–48 var grunnlovsstridig. Av Grunnloven § 97 fremgår det at «*Ingen Lov maa gives tilbagevirkende Kraft.*»

I Bergshav Shipping-dommen¹⁵ uttalte Høyesterett seg slik om betydningen av tilbakevirkningselementet:

«... Dersom lova direkte knytter tyngjande rettsverknader til eldre hendingar, er lova som hovudregel grunnlovsstridig. Om lova derimot berre gir reglar om korleis ein etablert rettsposisjon skal utøvast for framtida, er hovudregelen den motsette....»

Etter skattekontorets forståelse la retten til grunn at en lovendring kun kan anses grunnlovsstridig der den skatteutløsende disposisjonen blir gjennomført før ikraft-tredelsestidspunktet for lovendringen. Den skatteutløsende disposisjonen vil i denne saken være oppløsning av Ristet Brød, eventuelt en øvrig realisasjon av andelen. Disposisjonen vil bli gjennomført etter lovendringen, og kan ikke anses som en grunnlovsstridig lovbestemmelse med tilbakevirkende kraft.

Deltakernes inngangsverdier ved eventuell oppløsning av selskapet ville derfor bli basert på den negative inngangsverdien pr. 1.1.2006 på 20 MNOK, korrigert for eventuelle etterfølgende hendelser.

Erstatnings-/prisavslagskrav etter oppløsning av ansvarlig selskap

Byggeklossen ANS realiserte i 2014 sin eiendom. Etter salget av eiendommen ønsket deltakerne å oppløse selskapet, og stilte spørsmål om hvordan et eventuelt fremtidig krav fra kjøperen om erstatning/prisavslag skulle behandles skattemessig.

Selskapet la i forespørselen til grunn at ligningen av Byggeklossen og deltakerne måtte endres for realisasjonsåret for eiendommen, dvs. inntektsåret 2014. Alternativt måtte fradrag innrømmes for det inntektsåret kravet blir gjort gjeldende.

I et tilfelle avtalen er ugyldig eller blir hevet, antas det ikke å foreligge en realisasjon. Skattekontoret viste i denne forbindelse til Zimmer,¹⁶ hvor det blir anført som følger:

«Hvor overdragelsen bygger på avtale og avtalen ikke er gjennomført fordi den er ugyldig, eller blir ytelsene tilbakeført i forbindelse med ugyldighet eller heving, foreligger ikke realisasjon. Men blir avtalen godkjent til tross for at det foreligger en ugyldighetsgrunn, eller blir ugyldighet eller heving ikke gjort gjeldende og avtalen derfor gjennomført, vil det foreligge realisasjon. Hvis avtalen er ugyldig og det ikke foreligger hevingsgrunn (i kontraktsrettslig forstand), men ytelsene likevel går tilbake, vil det foreligge realisasjon, og dessuten et tilbakesalg som må anses som en ny realisasjon. Grensen mellom denne situasjon og ugyldighets-/hevingssituasjonen kan imidlertid være vanskelig å trekke.»

Erstatnings-/prisavslagstilfellene kunne etter skattekontorets oppfatning likevel ikke automatisk likestilles med hevings-/ugyldighetstilfellene. Ved erstatning/prisavslag skjer det kun en korleksjon av en ellers gyldig avtale.

Ifølge Lignings-ABC¹⁷ skal garanti- og reklamasjonskostnader først innrømmes til fradrag når kostnadene faktisk er pådratt i forbindelse med oppfyllelsen av garantien eller reklamasjonsansvaret.

Det blir i tillegg¹⁸ anført som følger:

«Er salgssummens størrelse avhengig av en fremtidig uvis begivenhet, skal en i salgsåret legge til grunn som utgangsverdi det som selgeren har en ubetinget rett til. En eventuell økning eller reduksjon av

salgssummen tillegges/fradras i utgangsverdien i det inntektsåret det er konstatert om salgssummen skal økes eller reduseres.»

Etter skattekontorets syn var det nærliggende å likestille en erstatningsutbetaling eller et prisavslag som følge av en mangel ved eiendommen, med en garanti- eller reklamasjonskostnad. Fradragretten for kostnadene må derfor vurderes for det inntektsåret disse blir pådratt.

Skattekontoret kunne ikke se at det var av betydning at mangelsansvaret blir overtatt av andre rettssubjekter, dvs. deltakerne, enn den opprinnelige avtaleparten som var Byggeklossen. Tvert imot vil deltakernes overtakelse av et slikt krav etter skattekontorets oppfatning tale for at fradragretten for kostnadene må vurderes for deltakerne personlig for det inntektsåret disse eventuelt blir pådratt.

En konsekvens av at fradragretten må vurderes for deltakerne personlig, vil være at ekstrabeskatningen av deltakerne som følge av utdelingen,¹⁹ ikke vil bli reversert.

Fusjon av indre selskaper – endring av ansvarsform for tidligere hovedmann

De indre selskapene Første Indre og Siste Ytre har samme eierinteresser. Første Indre AS og Siste Ytre AS er hovedmenn i de indre selskapene med ubegrenset ansvar. Som ledd i en intern forenkling av eierstrukturen, er det ønskelig at de indre selskapene blir fusjonert med Første Indre IS som overtakende selskap. Første Indre AS vil etter fusjonen være hovedmann, mens Siste Ytre AS kun vil være stille deltaker i det indre selskapet.

Selskapet stilte spørsmål om fusjonen kunne gjennomføres skattefritt, eller om det er et krav til samme type eierandel før og etter en fusjon.

Det er et krav at de fusjonerende selskapene har samme selskaps- og ansvarsform.²⁰ Dette kravet ville bli oppfylt da selskapsformen indre selskap vil bli videreført ved en eventuell fusjon.

Loven stiller i tillegg krav om eierkontinuitet ved at deltakerne som vederlag skal motta andeler i det overtakende selskapet, med et tillegg som ikke kan overstige 20 % av det samlede vederlaget. Lovens ordlyd stiller ikke krav om at deltakerne skal motta samme type andel.

12 Ot.prp. nr. 92 (2004-2005) side 37 pkt. 1.8.3.1.

13 Norsk bedriftsskatterett, 8. utgave side 710 pkt. 26.9.7.

14 www.retsdata.no.

15 Urv. 2010 side 511.

16 Lærebok i skatterett, 7. utgave side 267.

17 Lignings-ABC 2014/15 side 661 pkt. 3.

18 Lignings-ABC 2014/15 side 1357 pkt. 2.13.

19 Skatteloven § 10-42.

20 Skatteloven § 11-3.

Finansdepartementet har i et høringsnotat²¹ uttalt som følger:

«Eierkontinuitet ved fusjon og fisjon ivaretas gjennom reglene om vederlag ved fusjon og fisjon. Lovens utgangspunkt er at vederlag til aksjonærer/andelskere ved fusjon og fisjon skal være samme type andeler som vedkommende hadde i det eller de overdratte selskap. ...»

...

«For andel i deltakerlignet selskap oppstår først og fremst spørsmålet om vederlagsandelen må være i samme type selskap. ...»

Begrensingen til samme selskaps- og ansvarsform har ikke så stor betydning fordi ligningspraksis godtar at et deltakerlignet selskap skifter ansvarsform uten at dette anses som realisasjon, ... Ut i fra en sammenhengsfortolkning bør dette innebære at det tilsvarende kan gis andeler i et deltakerlignet selskap med annen ansvars- eller selskapsform som vederlag ved fusjon eller fisjon.»

Høringsnotatet indikerer at det ikke er krav til samme type andel som vederlag, men

21 Finansdepartementets høringsnotat av 18. januar 2010 side 32 pkt. 9.

kan synes å omhandle et tilfelle hvor det overdragende selskapet via en fusjon skifter ansvarsform. En tilsvarende problemstilling ble behandlet i en bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet.²² Direktoratet la i uttalelsen til grunn at det kunne ytes vederlagsandeler i et deltakerlignet selskap med en annen selskaps- og ansvarsform.

Skattekontoret kunne ikke se at et tilfelle hvor den tidligere hovedmannen ville motta andel som stille deltaker, dvs. med endring fra ubegrenset til begrenset ansvar, skattemessig burde behandles på annen måte enn de omtalte typetilfellene i departementets høringsnotat og den bindende forhåndsuttalelsen fra direktoratet. Skattekontoret la derfor til grunn at fusjonen kunne gjennomføres skattefritt selv om Siste Ytre AS ville motta andel som stille deltaker i det fusjonerte selskapet.

Kan skatteposisjonen innbetalt kapital fastsettes på selskapsnivå?

Selskapet Stock Ex ASA ble stiftet i 2003. Selskapet har gjennomført diverse fusjoner

22 BFU 02/11.

og kapitalendringer etter stiftelsen. Som en konsekvens av dette er ikke den skattemessige posisjonen «innbetalt aksjekapital, herunder overkurs» den samme for alle aksjene i selskapet.

Stock Ex er registrert på den såkalte OTC-listen. Selskapet viser til at OTC-systemet er et informasjonssystem for unoterte aksjer som fyller mange av de samme funksjonene som en børs. Selskapet er videre registrert på «A-listen», hvilket innebærer at selskapet gjennom avtale har forpliktet seg til å legge ut regnskapsinformasjon og annen kursrelevant informasjon. Informasjonsplikten er riktignok mindre omfattende enn de lovpålagte informasjonspliktene for børsnoterte selskaper, men etter selskapets oppfatning er ikke forskjellene vesentlige.

Det var 50 millioner aksjer i Stock Ex pr. 31.12.2012. Samme år ble det gjort 500 aksjehandler i selskapet registrert i OTC-systemet, til en samlet verdi på ca. 300 MNOK. I 2013 var antall handler økt til

Aktuelle bøker



UNIVERSITETSFORLAGET

Einar Harboe, Truls Leikvang og Rino S. Lystad

Ligningsloven

Kommentarutgave, 7. utgave



Denne lovkommentaren er det sentrale hjelpemidlet ved behandlingen av spørsmål i tilknytning til ligningsloven.

Regelverket er kommentert av skattejurister med omfattende praksis fra skatteforvaltningen og det private næringsliv.

Boken er skrevet med sikte på ligningsetaten, revisorer og advokater.

Kr. 899,-

Frederik Zimmer (red.) i samarbeid med Advokatfirmaet BA-HR DA

Bedrift, selskap og skatt

Skattlegging av næringsdrivende, selskaper og eiere, 6. utgave



Denne oppdaterte utgaven behandler først og fremst rettsreglene om inntektsbeskatning av næringsvirksomhet, enten denne drives som enkeltpersonforetak eller i selskaps form. Også selskapsdeltakers og aksjonærers skatterettslige stilling behandles.

Boken henvender seg særlig til advokater, revisorer, og ansatte i skatteadministrasjonen.

Kr. 1 199,-

KJØP BØKENE: ☎: www.universitetsforlaget.no @: bestilling@universitetsforlaget.no ☎: 45 22 78 65

UNIVERSITETSFORLAGET.NO

612, til en samlet verdi av 520 MNOK. Som en følge av et stort antall transaksjoner, kapitalendringer og fusjoner er det, ifølge Stock Ex, svært vanskelig å fastslå hva skatteposisjonen «innbetalt kapital» er på de enkelte aksjene.

Selskapet viser til at det for børsnoterte selskaper er akseptert at skatteposisjonen innbetalt kapital kan fastlegges på selskapsnivå, og fordeles forholdsmessig pr. aksje i selskapet. Stock Ex ba om en uttalelse som avklarte om denne fremgangsmåten også kunne benyttes for et selskap på OTC-listen.

Skattekontoret viste til at skatteposisjonen innbetalt kapital knytter seg til den enkelte aksje, uavhengig av om kapitalen er innbetalt av nåværende eller tidligere aksjonær. Det har heller ikke betydning hvilken pris nåværende aksjonær har betalt for aksjen i annenhåndsmarkedet. Skatteposisjonen kan videre være ulik for aksjer i samme selskap. En nedsettelse av aksjekapitalen med utdeling til aksjonærene kan derfor medføre utbyttebeskatning for noen aksjonærer, mens utdelingen for andre kan klassifiseres som tilbakebetaling av tidligere innbetalt kapital.

I Lignings-ABC står det følgende:²³

«For aksjer i børsnoterte selskaper kan det i praksis være vanskelig å holde rede på innbetalt kapital per aksje. I slike tilfeller må man ta den innbetalte kapitalen på selskapsnivå og fordele denne på antall aksjer. Der én eller flere aksjonærer kan dokumentere innbetalt kapital på sine aksjer, kan dette legges til grunn for disse aksjene, mens innbetalt kapital beregnes på selskapsnivå på de øvrige aksjene.»

Dette unntaket er praktisk begrunnet. Etter skattekontorets oppfatning tilsier ikke begrunnelsen at selskaper registrert på OTC-listen kan omfattes, selv om disse kan ha likhetstrekk med børsnoterte selskaper.

Stock Ex kunne derfor ikke benytte samme fremgangsmåte som børsnoterte selskaper ved identifisering av innbetalt kapital pr. aksje. Skatteposisjonen måtte på vanlig måte knytte seg til den enkelte aksje.

MVA – netthandel

Netthandel AB tilbyr i dag forbrukerelektronikk fra sin hjemmeside på internett, netthandel.se. Netthandel.se er innrettet mot det svenske markedet via blant annet svensk språk og at priser er oppgitt i

svensk valuta mv. I det alt vesentlige er det forbrukere bosatt i Sverige som kjøper varer via netthandel.se.

Netthandel AB er et datterselskap av det norske selskapet Netthandel AS og inngår i Netthandel-Gruppen som er et konsern. Konsernets hovedkontor og sentrallager er lokalisert i Norge. Det norske datterselskapet Netthandel Varer AS eier varene som ligger på sentrallageret. Etter å ha mottatt bestillinger fra kunder via netthandel.se, inngår Netthandel AB avtale om kjøp av tilsvarende varer fra det norske søsterselskapet Netthandel Varer AS. Netthandel Varer AS tar da varene ut fra sitt lager i Norge, for eksport til Sverige.

På bakgrunn av Regjeringens forslag om å øke fribelegget for avgiftsfri import, vurderer det svenske selskapet Netthandel AB det norske markedet som så interessant at det planla å utvide virksomheten til å omfatte salg også til norske forbrukere. Netthandel AB opplyste at det så for seg at tilbudet til norske forbrukere i det alt vesentlige vil bestå av varer som har en verdi under den til enhver tid gjeldende grense for avgiftsfri innførsel til Norge.

Ved salg av varer til norske forbrukere opplyste Netthandel AB at både eiendomsrettens overgang og den fysiske overlevering av varene til disse vil finne sted i Sverige.

Netthandel AB vil tilrettelegge for at norske forbrukere også kan inngå avtale om transport til Norge, enten til hjemmeadresse eller til et lokalt postkontor/utleveringssted. Slike avtaler vil kunne inngås gjennom en funksjon på Netthandel ABs hjemmesider. Ved et enkelt tastetrykk vil det bli tilbudt å inngå avtale om transport med Frakt AB. Som en integrert del av frakttjenestene til norske forbrukere vil Frakt AB tilby spedisjon og forsikring av varene. Det vil dermed være Frakt AB som overfor den norske forbrukeren har ansvaret for å transportere



Svenske Netthandel AB tilbyr forbrukerelektronikk fra sin hjemmeside på internett.

varene til rett bestemmelsessted, uten skader osv. Skulle det f.eks. oppstå forsinkelser eller skader under transporten, vil dette utelukkende være et anliggende mellom den norske forbrukeren og Frakt AB. Norske forbrukere som ikke bestiller frakt fra Frakt AB, vil selv måtte besørge avhenting av varene i Sverige på annen måte. Frakt AB var et eksternt selskap, uten andre forbindelser til Netthandel-Gruppen enn å utføre fraktoppdrag.

På samme måte som for varer selskapet selger til svenske forbrukere, vil Netthandel AB også anskaffe varer som skal selges til norske forbrukere fra lageret i Norge.

Skattekontoret pekte på at det skal beregnes merverdiavgift ved omsetning av varer og tjenester i merverdiavgiftsområdet. Hvorvidt et salg er «innenlandsk», dvs. om omsetningen skjer i merverdiavgiftsområdet, må ifølge Høyesterett avgjøres etter en konkret vurdering av om det foreligger en «... *tilstrekkelig tilknytning mellom omsetningen og Norge.*»²⁴ Det er salgsvirksomheten rettet mot det norske markedet, som er gjenstand for vurdering. Eventuell salgsaktivitet rettet mot andre markeder er derimot ikke relevant. Angående betydningen av det kjøpsrettslige leveringsstedet har Høyesterett bemerket at det er det «... *materielle innholdet i avtalen mellom partene som er styrende for om tilknytningskravet er oppfylt.*»

Skattekontoret kom under tvil til at den planlagte virksomheten måtte anses å utgjøre omsetning i Sverige. Kontoret la da særlig vekt på at varer som selges på nettsiden «www.netthandel.se», vil bli levert til kjøperen i Sverige, uavhengig av om kjøperen er svensk eller norsk. Denne fremgangsmåten ville bli klart beskrevet på nettsiden, slik at kundene blir kjent med at overlevering av varene skjer i Sverige, med fullstendig overgang av både risiko og eierbeføyelser. Kontoret la i tillegg vekt på at det klart skulle opplyses at det er svensk forbrukerkjøpslovgivning som gjelder, og at kundeservicen vil skje fra selskapets servicesenter i Sverige. Kundene vil i tillegg tydelig bli gjort oppmerksomme på at eventuell retur av varer, i henhold til svensk angrefrist, vil måtte besørges av kundene for egen regning og risiko til selgers sted i Sverige. Opplysningene om at forholdet blir regulert av svensk forbrukerkjøpslovgivning, herunder at risikoen går over på kjøper mens varen er i Sverige, ble lagt til grunn som premisser for konto-

23 Lignings-ABC 2014/15 side 43 pkt. 8.2.

24 Urv. 2006 side 525 – Ifi OY Fotolabo Club.

rets merverdiavgiftsrettslige vurderinger, uten at skattekontoret vurderte riktigheten av dette.

Skattekontoret gjorde videre oppmerksom på statens standpunkt i verserende prosess, hvor det anføres norsk innenlandsk omsetning til tross for avtalevilkår om leveringssted i utlandet. Saken er berammet for Borgarting lagmannsrett i mars 2015.

MVA – overdragelse av deler av kundeportefølje

Adam AS skulle overdra deler av sin kundeportefølje til selskapet Eva AS. Kundeporteføljen hadde inngått i Adams avgiftsunntatte virksomhet, og overdragelsen innebar at alle rettigheter og forpliktelser Adam hadde hatt overfor sine kunder skulle overtas av Eva. Dette var et engangstilfelle, og Adam hadde aldri tidligere gjennomført tilsvarende salg. Overdragelsen skjedde som følge av en lovendring. Verken Adam eller Eva var registrert i Merverdiavgiftsregisteret siden begge utelukkende drev virksomhet som er unntatt fra merverdiavgift.

Siden Adam drev næringsvirksomhet og overdragelse av driftsmiddel i næring normalt utløser registrerings- og avgiftsplikt, ønsket Adam skattekontorets vurdering av de avgiftsmessige konsekvensene av overdragelsen.

Skattekontoret viste til at all omsetning av varer eller tjenester i utgangspunktet vil være avgiftspliktig med mindre et særskilt fritak eller unntak kommer til anvendelse. Det følger imidlertid av forvaltningspraksis at det i enkelte sammenhenger trekkes en grense mot enkeltstående transaksjoner. Spørsmålet om avgiftsplikt og eventuell registreringsplikt settes imidlertid på spissen der et enkeltstående salg er av et slikt omfang at dette salget i seg selv kan anses som næringsmessig salg.

Skattekontoret viste til praksis hvor det fremkommer at en virksomhet som ellers kun har avgiftsunntatt virksomhet normalt ikke blir avgiftspliktig ved enkeltstående disposisjoner av en, i seg selv, avgiftspliktig vare eller tjeneste som har vært til bruk i den unntatte virksomheten, og at det er antatt å følge av selve merverdiavgiftssystemet at et slikt salg dermed ikke utløser registrerings- og avgiftsplikt for virksomheten. Dette må imidlertid vurderes konkret. Skattekontoret viste til at et slikt syn fremkommer i bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet.²⁵

Skattekontoret la til grunn at fritaket for virksomhetsoverdragelse²⁶ ikke vil komme til anvendelse, all den tid dette fritaket skal avgrenses mot tilfeller der det skjer overdragelse av enkeltvis driftsmidler, og i

²⁵ BFU 97/04.

²⁶ Merverdiavgiftsloven § 6-14.

Adams tilfelle var det kun snakk om overdragelse av ett driftsmiddel.

Merverdiavgiftsloven § 3–19 oppstiller unntak for merverdiavgift ved omsetning av varer som har vært brukt privat eller til andre formål som ikke har gitt fradrag for inngående merverdiavgift, men det finnes ikke noe tilsvarende unntak for tjenester.

Skattekontoret viste avslutningsvis til dom fra EU-domstolen vedrørende overdragelse av gjenforsikringsportefølje, der EU-domstolen la til grunn at overdragelsen måtte anses som avgiftspliktig salg av en tjeneste. Domstolen la til grunn at verken fritak for virksomhetsoverdragelse, unntak for salg av forsikringstjenester eller øvrige unntak ville komme til anvendelse.

Skattekontoret kom, under tvil, til at overdragelsen av kundeporteføljen fra Adam til Eva ikke ville utløse plikt til å beregne utgående merverdiavgift. Etter skattekontorets syn kan det imidlertid ikke oppfattes som en rettsregel at en enkeltstående disposisjon/transaksjon aldri vil utløse avgiftsplikt, og det finnes også eksempler fra praksis på motsatt resultat. Skattekontoret oppfatter grensen mellom de ulike tilfellene som uklar, og har derfor tatt opp spørsmålet med Skattedirektoratet med tanke på en avklaring av skatteetatens rettsoppfatning hva gjelder enkeltstående transaksjoner.

Høyesteretts avklaring:

Frdrag for kildeskatt

Høyesterett har avsagt dom i en sak om skatteloven § 6–24 første ledd gir hjemmel for fradrag for utenlandsk kildeskatt betalt på utbytte som er skattefritt etter fritaksmetoden.¹ Saken gjaldt kildeskatt betalt til Russland, Ukraina og Bangladesh på rundt 390 millioner kroner.



Artikkelen er forfattet av:

Seniorskattjurist
Linda H. Bragstad
Sentralskattkontoret for
storbedrifter

Dommen ble avsagt 6. november 2014 og saken gjaldt gyldigheten av ligningene til Telenor East Invest AS og Telenor Mobile Communications AS for inntektsårene 2008 og 2009.

Høyesterett delte seg i et flertall på tre og et mindretall på to. Høyesteretts flertall kom til at fradragsretten etter sktl. § 6–24 første ledd ikke omfatter kildeskatt.

Tvistespørsmålet

Innføringen av fritaksmetoden i 2004 innebar at aksjeutbytte innen selskapssektoren

¹ Jf. skatteloven § 2-38.