

Del I:

Saker fra Skatteklagenemndas saksbehandling 2016

Artikkelen tar for seg saker behandlet av den nye landsdekkende skatteklagenemnda. Den tar for seg saker fra stor avdeling som antas å ha interesse for flere skattepliktige.



Seniorskattejurist
Line Solli
Sekretariatet for Skatteklagenemnda

Tilleggsskatt og beviskrav – NS 06/2016

Problemstillingen som særlig reiser seg i saken, er hvorvidt tilleggsskatt skal ilegges når størrelsen på den skattemessige fordelingen har usikker forankring i faktiske forhold, og der selvangivelsen viser at skattekontorets tidligere skjønns ligning var for høy.

I denne saken ble den skattepliktiges alminnelige inntekt skjønnsmessig fastsatt til kr 414 416. Det ble ilagt 30 % tilleggsskatt. På bakgrunn av for sent innlevert selvangivelse fattet skattekontoret vedtak der den skattepliktiges ligning ble endret i samsvar med innleverte oppgaver. Alminnelig inntekt ble redusert med kr 130 604. Tilleggsskatten ble fastholdt, men grunnlaget for tilleggsskatten ble redusert i samsvar med ligningen.

Skatteklagenemnda var ikke enig med skattekontoret, og mente at det ikke kunne ilegges tilleggsskatt på bakgrunn av manglende levering av selvangivelse, ettersom skattepliktige var omfattet av unntaket om frivillig retting. Regelen i ligningsloven § 10–3 nr. 2 bokstav c siste setning kom ikke til anvendelse fordi opprinnelig ilagt tilleggsskatt ikke var fastsatt på lovlig måte.

Når det gjelder reglene om frivillig retting, står det i ligningsloven § 10–3 nr. 2 bokstav c at det ikke skal ilegges tilleggsskatt når den skattepliktige «frivillig retter»

opplysninger som er lagt til grunn tidligere. Unntaket gjelder også i tilfeller hvor ligningen endres når skattepliktige frivillig retter eller utfyller opplysninger som er lagt til grunn ved skjønns ligning som følge av manglende levering av selvangivelse. Dette fremgår av forarbeidene.

I denne saken hadde skattepliktige rettet skattekontorets skjønns ligning ved å levere selvangivelse kort tid etter.

Virkingen av frivillig retting er i utgangspunktet at tilleggsskatten faller helt bort.

Unntak finnes i ligningsloven § 10–3 nr. 2 bokstav c hvor det fremgår at tidligere ilagt

tilleggsskatt ikke faller bort. I forarbeidene er dette presisert til at «den opprinnelige tilleggsskatten som er ilagt på grunn av unnlatt levering av selvangivelsen opprettholdes».

I et tilfelle som dette, hvor skattepliktige har levert selvangivelse som viser lavere inntekt enn skjønns ligningen, uttales det i forarbeidene at: «I de tilfeller hvor selvangivelsen viser at skjønns ligningen var for høy, slik at ligningen endres til skattepliktiges gunst, bør også tilleggsskatten beregnes på nytt. Dette er i tråd med hovedregelen om at tilleggsskatten skal beregnes av den skatten som er eller kunne vært unndratt».

Skatteklagenemnda

Dagens landsdekkende Skatteklagenemnd har 1. juli 2017 erstattet de tidligere regionale skatteklagenemndene, skatteklagenemndene ved Sentralskattekontoret for storbedrifter og Sentralskattekontoret for utenlandssaker og Klagenemnda for merverdiavgift.

Skatteklagenemnda består av 53 medlemmer inkludert leder og nestleder, henholdsvis Gudrun Bugge Andvord og Benn Folkvord. Nemndas medlemmer er fordelt på 17 avdelinger («alminnelig avdeling»). Seks av disse er delvis spesialiserte med ansvar for problemstillinger innenfor merverdiavgift, sokkelbeskatning/utenlandssaker, storbedrift, kraft og rederi. Planen er at det skal skje en årlig rotasjon innad i avdelingene.

Saksbehandlingen i alminnelig avdeling foregår skriftlig.

Saker som har resultert i dissens i alminnelig avdeling, behandles i stor avdeling. Saker som er prinsipielle, har et komplisert faktum eller fremstår som særlig tvilsomme, kan gå rett til behandling i stor avdeling.

Stor avdeling består av fem nemndsmedlemmer. Saksbehandlingen foregår i møte.

Saker som er avgjort i stor avdeling, publiseres i anonymisert form. Det samme gjelder alle merverdiavgiftssaker og BFUer.

Sekretariatet

Sekretariatet består for tiden av 42 ansatte inkludert ledere, lederstøtte og HR. Saksbehandlerne er i hovedsak jurister og økonomer med forskjellig skatte- og avgiftsfaglig bakgrunn. Kontoret er lokalisert på Forus i Stavanger og ledes av direktør Øyvind Eskeland.

Skattedirektoratet har anslått antallet klager til Skatteklagenemnda til omlag 3500 pr. år. Det har frem til nå kommet inn omlag 1600 saker til behandling. Sekretariatet forbereder disse ved å utarbeide innstilling til nemnda basert på redegjørelser fra skattekontorene og Skattedirektoratet.

Skatteklagenemnda var enig med skattekontoret om at vilkårene for å legge ordinær tilleggsatt var til stede ved at den skattepliktige hadde unnlatt å korrigere opplysninger om lønn i sin forhåndsutfylte selvangivelse. Han hadde heller ikke på annen måte gjort ligningsmyndighetene oppmerksom på feilen. Den uteholdte lønnen var på kr 267 880.

I den videre vurderingen mente Skatteklagenemnda at de påberopte forholdene (forælders sykdom og regnskapsførers manglende utførelse av sine oppgaver) ikke kunne anses som unnskyldelige forhold som var til hinder for å legge tilleggsatt. Det ble vist til at det i utgangspunktet er den skattepliktige selv som svarer for opplysningssvikten og at feil hos medhjelper ikke vil være unnskyldelig for den skattepliktige med mindre feilen anses unnskyldelig hos både den skattepliktige og medhjelper. Skatteklagenemnda viste også til at den skattepliktige selv, basert på at han hadde hatt kontakt med skattekontoret om fravikelse og endring av selvangivelsen de to foregående årene, ikke kunne være ukjent med sin plikt til å korrigere uriktige eller ufullstendige opplysninger om inntekten.

Etter en konkret vurdering mente Skatteklagenemnda at det også var grunnlag for skjerpet tilleggsatt. Det var i vurderingen lagt vekt på at den skattepliktige hadde mottatt flere innbetalinger i løpet av et relativt kort tidsrom og at summen av disse innbetalingene var langt høyere enn hva han hadde mottatt fra andre arbeidsgivere. Det var også lagt vekt på at han hadde en særlig oppfordring til å kontrollere at all inntekt var kommet med i selvangivelsen, ettersom han de to foregående årene hadde gjort lignende feil. Han hadde i den forbindelse mottatt brev fra skattekontoret om at han hadde plikt til å korrigere selvangivelsen når denne ikke inneholdt opplysninger om all inntekt som han hadde mottatt.

Skatteklagenemnda opprettholdt satsen for den skjerpede tilleggsatt på 30 %.

Gjennomskjæring – var oppkjøp av aksjer skattemessig motivert? – NS 03/2016

Den skattepliktige er et aksjeselskap hvis vedtektsfestede formål er å drive investeringsvirksomhet av enhver art samt utføre konsulentvirksomhet.

Frem til utgangen av 2011 hadde selskapet tre ansatte og en innleid konsulent. Disse

Etter ordlyden i ligningsloven § 10–3 nr. 2 bokstav c vises det til den tilleggsatt som allerede er ilagt. Skatteklagenemnda forsto dette slik at en forutsetning for at den opprinnelige tilleggsatt skal bli stående, er at samtlige vilkår for å legge tilleggsatt var oppfylt på det tidspunktet det opprinnelige vedtaket ble truffet. Dette innebærer at vilkårene i ligningsloven § 10–2 må være oppfylt med klar sannsynlighetsovervekt på tidspunktet for ileggelse. Dersom vilkårene ikke var oppfylt, vil det ikke være noe gyldig tidligere ilagt tilleggsatt. Spørsmålet blir derfor om skattekontoret fattet gyldig vedtak om tilleggsatt ved ordinær ligning.

De objektive vilkårene for ileggelse av tilleggsatt fremgår av ligningsloven § 10–2, nr. 1. Det kreves klar sannsynlighetsovervekt for at vilkårene er oppfylt.

Skatteklagenemnda mente at det var klar sannsynlighetsovervekt for at den skattepliktige hadde unnlatt å levere selvangivelsen og at dette hadde eller kunne ført til skattemessige fordeler. Skatteklagenemnda mente imidlertid at størrelsen på den skattemessige fordelene ikke kunne bevises med klar sannsynlighetsovervekt, idet skattekontorets resultat ikke kunne anses for å være «forankret i faktiske bevis» jf. dom fra Borgarting lagmannsrett inntatt i Utv. 2010 s. 597.

Skatteklagenemnda viste til at skjønnslingen var basert på tilgjengelig grunnlagsdata innhentet fra merverdiavgiftsregisteret. Den skattepliktige hadde for det aktuelle inntektsåret bare levert én terminoppgave. De øvrige fem oppgavene var fastsatt ved skjønn etter merverdiavgiftsloven § 18–1 nr. 1 bokstav a. Skjønnet var basert på tidligere innlevert oppgave med et påslag. I dette tilfellet var derfor den overveiende delen av grunnlagsdataene også fastsatt ved skjønn, og ikke ved opplysninger gitt av skattepliktige.

Skatteklagenemnda mente at det var så stor usikkerhet ved beregningen av den

skattemessige fordelene på tidspunktet for skjønnslingen at det ikke kunne anses bevist med klar sannsynlighetsovervekt at den skattepliktige minst hadde hatt denne inntekten. Konsekvensen ble at den opprinnelige fastsatte tilleggsatt ikke ble ansett som gyldig fastsatt. Den videre konsekvensen var at saken ble behandlet som om tilleggsatt ikke var blitt ilagt.

Skatteklagenemnda kom på denne bakgrunn til at supplerende opplysninger gitt av den skattepliktige ved innsendelse av selvangivelse kommer inn under reglene om frivillig retting og at den skattepliktige dermed var unntatt fra tilleggsatt etter reglene i ligningsloven § 10–3 nr. 2 bokstav c.

Skjerpet tilleggsatt kontra unnskyldelige forhold – NS 12/2016

Hovedspørsmålet i saken var om det kunne ilegges skjerpet tilleggsatt i en sak der den skattepliktige hadde påberopt seg unnskyldelige forhold.

Den skattepliktige ble i skattekontorets vedtak ilagt skjerpet tilleggsatt på 30 %. Skattekontoret viste til forarbeidene, og hevdet at det ikke var aktuelt å vurdere unnskyldelige forhold dersom vilkårene for å legge skjerpet tilleggsatt jf. ligningsloven § 10–5 nr. 1 først var til stede.

Skatteklagenemnda så annerledes på spørsmålet, og mente at skjerpet tilleggsatt bare kan ilegges i tillegg til ordinær tilleggsatt og at det dermed er en forutsetning for å kunne anvende skjerpet tilleggsatt at den skattepliktige kan ilegges ordinær tilleggsatt. Dersom skattekontoret vurderer skjerpet tilleggsatt, må det først konkluderes med at vilkårene for å legge tilleggsatt er til stede, herunder at det ikke foreligger unnskyldelige grunner som er til hinder for å legge ordinær tilleggsatt. Først da kan det vurderes om vilkårene for å anvende skjerpet tilleggsatt er oppfylt.

fire eide, via sine respektive holdingselskaper, 10,33 prosent hver i selskapet. De øvrige aksjonærene i selskapet var henholdsvis D AS med 48,7 prosent og E AS med ti prosent. D AS er igjen eid styremedlem/nåværende styrets leder via deres respektive holdingselskaper, F AS og G AS. E AS er eid av H.

I desember 2013 overdro holdingselskapene til de ansatte/konsulentene og D AS sine aksjer, tilsammen 90 prosent, til B AS. Kjøpesummen ble satt til kr 0. B AS er eid av F AS og G AS, i samme eierforhold som for D AS.

Om de faktiske forholdene har selskapet forklart at det hadde negativ egenkapital, at alle de ansatte sluttet i 2012 og at den eneste eiendelen i selskapet var en usikker fordring. Prisen var derfor satt til kr 0. Formålet bak aksjetransaksjonen var blant annet å effektivisere selskapsstrukturen i F AS/G AS og D AS.

Skattekontoret mente at D AS sitt aksjeervert i selskapet var overveiende skattemessig motivert, og at underskudd til fremføring på kr 19 mill. måtte falle bort, jf. skatteloven § 14–90. Skattekontoret viste til at formålet med bestemmelsen var å forhindre skattemotiverte overføringer av eierandeler i selskap med generelle skatteposisjoner, og at avskjæring av skatteposisjonen er innenfor bestemmelsens formål så lenge det er skattemotivet som fremstår som hovedbegrunnelsen for aksjeervertet. Skattekontoret mente også at skatteloven § 14–90 ikke setter som vilkår at skatteposisjonen kan utnyttes, og at utnyttelse av skatteposisjonen må ses i sammenheng med motivet for transaksjonen.

Skatteklagenemnda var ikke enig med skattekontoret, men mente at utnyttelse av skatteposisjonen var en forutsetning for å anvende bestemmelsen.

Nemnda viste til forarbeidene der det blant annet fremgår at overføring av en aksjepost i et selskap med fremførbart underskudd vanligvis ikke gir grunnlag for gjennomskjæring dersom det underliggende og ervervende selskapet ikke etableres innenfor samme skattekonsern. Dette fordi det ervervende selskapet ikke kan utnytte underskuddet ved å yte konsernbidrag til det underliggende selskapet.

Skatteklagenemnda viste deretter til at B AS eide 90 prosent i A AS etter kjøp av aksjene fra de ansattes/konsulentens holdingselskap, og det slik ikke ble etablert et skattekonsern

som en følge av aksjekjøpet. Skatteklagenemnda mente at det ikke var sannsynliggjort at utnyttelse av aksjeposisjonen var det overveiende motivet med aksjekjøpet, da skatteposisjonen ikke var mer utnyttbar etter aksjekjøpet enn før aksjekjøpet.

Dersom det senere foretas ytterligere oppkjøp slik at en kommer i en posisjon der skatteposisjonen kan utnyttes, mente Skatteklagenemnda at det kan foretas en ny vurdering. Den aktuelle transaksjonen vil da være en del av den samlede vurderingen.

Sakskostnader ved trukket klage – NS 15/2016

I ligningsloven § 9–11 nr. 3 fremgår det at skattekontoret skal tilkjenne hel eller delvis dekning av sakskostnader når skattekontoret endrer en ligningsavgjørelse til gunst for den skattepliktige, når dette følger av eller forutsettes i en domstolsavgjørelse.

Skattekontoret endret den skattepliktiges ligning. Et sentralt spørsmål var om skattepliktige var skattemessig hjemmehørende i Norge etter skatteavtalerett.

Skattekontorets vedtak ble påklaget til skatteklagenemnda. Klagen var i tillegg ment som et varsel om søksmål. Skattepliktige anla deretter søksmål mot staten, og klagen til Skatteklagenemnda ble trukket.

Den skattepliktige fikk medhold i tingretten, og skattekontoret fattet av den grunn vedtak om å oppheve ligningen for de aktuelle inntektsårene. Tilhørende skattekrav bortfalt.

Ved den skattepliktiges etterfølgende krav om dekning av sakskostnader, jf. ligningsloven § 9–11 nr. 3 avsto skattekontoret kravet med den begrunnelsen at fullført behandling i skatteklagenemnda var en nødvendig betingelse for rett til kostnadsdekning.

Etter klage fra den skattepliktige ble saken behandlet i regional nemnd. Saken resulterte i dissens, der dissenterende nemndsmedlem påpekte det urimelige i at den skattepliktige skal stilles dårligere når det gjelder sakskostnader dersom han senere vinner saken i retten, enn om han først hadde vunnet frem i Skatteklagenemnda.

I ny behandling i Skatteklagenemnda fikk den skattepliktige fullt medhold i sitt krav om dekning av sakskostnader.

Nemnda mente at uttrykket «ligningsavgjørelse» i ligningsloven § 9–11 nr. 3 ikke kan begrenses til bare å gjelde avgjørelser fattet av Skatteklagenemnda og Riksskatteklagenemnda, men at det også omfatter avgjørelser fattet av skattekontoret. Dette følger av en naturlig språklig forståelse av ordlyden i bestemmelsen. Nemnda kunne ikke finne klare holdepunkter i andre rettskilder for en innskrenkende tolkning til ugunst for den skattepliktige.

Etter en konkret vurdering mente nemnda at også vilkårene i § 9–11 nr. 4 var oppfylt. Det ble særlig pekt på spørsmålet om hvorvidt det ville vært urimelig om den skattepliktige måtte dekke kostnadene selv.

I forskriften fremgår det at dette er urimelig når den skattepliktige har bidratt til sakens opplysning og tilrettelagt de faktiske forholdene for ligningsmyndighetene, men sistnevnte bedømmer dem uriktig.

I tingrettens dom uttaler retten følgende om sakens opplysning:

«Retten finner også å legge vekt på at skattekontoret hadde informasjon nok til å undersøke de underliggende reelle forhold da [skattepliktige] opplyste at selskapet sannsynligvis ville blitt skattemessig hjemmehørende i [...] etter skatteavtalen.

[...]

Ligningskontoret hadde dermed oppfordring til å foreta ytterligere undersøkelser og eventuelt ta opp spørsmålet hvis de var i tvil. Det ble ikke gjort.»

Skatteklagenemnda mente at disse uttalelsene og dommen for øvrig ga støtte for at den skattepliktige hadde bidratt til sakens opplysning slik det med rimelighet kan forventes. Skattekontoret hadde derfor tilstrekkelige opplysninger til å bedømme faktum riktig, og eventuelt foreta nærmere undersøkelser hvis det tvil.

Skatteklagenemnda mente det ville det være urimelig om skattepliktige måtte dekke kostnadene selv.

Sakskostnader når det ikke foreligger klage – NS 29/2016

Skattekontoret fattet i år 4 vedtak der skattepliktige ble ansett for å være begrenset skattepliktig til Norge for sin forholdsmessige andel av virksomhetsinntekter opptjent ved eie og utleie av en rigg, og

fastsatte den skattepliktiges inntekt for inntektsårene 1 og 2.

Den skattepliktige ville bringe saken inn for domstolene og varslet derfor om at ligningen for år 1 og 2 ikke ville bli påklaget. Den skattepliktige anmodet om at ligningen for år 3 ble utsatt til rettskraftig dom forelå.

Anmodningen om å utsette ligningsbehandlingen for år 3 ble ikke etterkommet, og skattekontoret fastsatte alminnelig inntekt basert på sitt tidligere vedtak om skatteplikt. Ligningen for år 3 ble påklaget, og den skattepliktige anmodet om at klagebehandlingen ble stilt i bero til rettskraftig dom forelå.

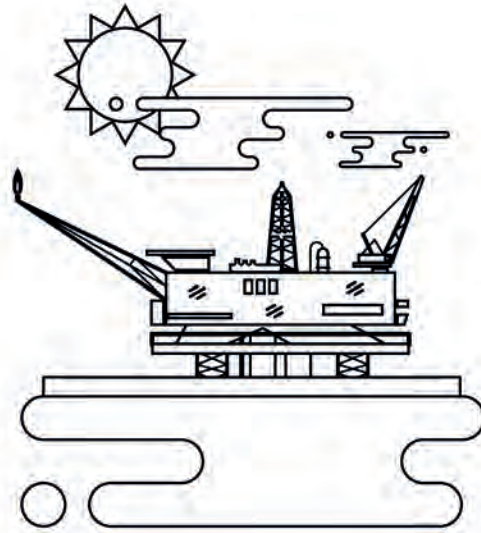
Skattekontoret mente at det ikke var grunnlag for å gjøre endringer i vedtaket vedrørende år 3 og avslo anmodningen om å stille klagebehandlingen i bero. Den skattepliktige ble bedt om å sende inn fullstendig og begrunnet klage.

Ved behandling i retten i år 7 ble ligningen for årene 1, 2 og 3 opphevet, og skattekontoret fattet derfor vedtak om endring av ligningen til kr 0 for årene 1 til 6.

Den skattepliktiges krav om dekning av sakskostnader knyttet seg til bistand forut for skattekontorets vedtak i år 4. Vedtaket gjaldt skatteplikten for år 1 og 2. Den skattepliktige mente at ordlyden i ligningsloven § 9–11 nr. 3 omfattet sakskostnader i alle ledd, inkludert forut for klage.

Skattekontoret avslo kravet med henvisning til at ligningsloven ikke hjemler rett til dekning av kostnader påløpt i forbindelse med ordinær ligningsbehandling eller forutgående behandling av endrings sak for skattekontoret.

Skatteklagenemnda var enig i skattekontorets konklusjon, men foretok en presisering av skattekontorets tolkning. Nemnda mente i motsetning til skattekontoret at det ikke var noen forutsetning for å kreve sakskostnadene dekket at saken har vært behandlet i nemnd. Det som var utslagsgivende i denne saken, var at kostnadene ikke var pådratt i forbindelse med klage på en ligningsavgjørelse, men i forbindelse med vurdering av skatteplikt, ordinær ligningsbehandling og ved endrings sak ved skattekontoret. Denne delen av saksbehandlingen anses som oppfyllelse av den skattepliktiges alminnelige opplysningsplikt etter ligningsloven § 4–1. Nemnda fant støtte for sitt syn i lovens historikk, oppbygning og systematikk, forarbeidene og langvarig lignings praksis.



Salg av eiendom i Sverige og spørsmål om skattepliktig realisasjon – NS 28/2016

Den skattepliktige krevde ved ligningen 2013 fradrag for kr 87 000 for tap ved realisasjon av et nedlagt gårdsbruk i Sverige. Saken gjelder både spørsmål om skatteplikt ev. fradragsrett og spørsmål om beregning av gevinst eller tap ved realisasjonen. Her omtales kun spørsmålet om skatteplikt.

Eiendommen omfattet tomt på omlag 11 mål, hus med to etasjer og fullt isolert anneks benyttet som kontor og stall/uthus.

Eiendommen ble kjøpt i 2007 og lagt ut for salg på grunn av den skattepliktiges helseproblemer i 2008. Eiendommen ble periodevis utleid i salgsperioden. Deler av eiendommen ble brukt privat mens den stod for salg. Deler av stallet ble leid ut til en nabo som i sesongen benyttet den til dyrehold. Eiendommen ble solgt i 2013.

Den skattepliktige var registrert bosatt på eiendommen fra april 2007 til oktober 2008. Ektefellen var registrert bosatt der fra april 2007 til desember 2010.

I Skatteklagenemndas vurdering av saken ble gevinsten ved realisasjonen ansett som skattepliktig, jf. skatteloven § 5–1 nr. 2 idet reglene om skattefritak for bolig eller fritidshus, jf. skatteloven § 9–3 nr. 2 eller nr. 4 ikke kom til anvendelse.

Nemnda viste først til at den skattepliktige var bosatt i Norge etter internretten og at spørsmålet om skatteplikt ved realisasjon av eiendommen derfor følger norsk rett.

Dernest vurderte nemnda om realisasjonen ble omfattet av skatteloven § 9–3 nr. 2 om bolighus eller nr. 4 for fritidshus.

Bolighus?

Skatteloven § 9–3 nr. 2 krever at selger må ha eid boligeiendommen i mer enn ett år når realisasjonen avtales eller finner sted, og selger må ha brukt hele eiendommen i minst ett av de to tidligere årene før realisasjonen for at eventuell gevinst skal være skattefri.

Eiertiden utgjorde i denne saken 6,5 år. Eiendommen ble ikke brukt som bolig i minst ett av de to siste årene før realisasjonen.

Skattepliktige opplyste at helseproblemer medførte at eiendommen ble lagt ut for salg. Skatteloven § 9–3 nr. b har unntak fra hovedregelen som medfører at botid godskrives dersom det kan godtgjøres at skattepliktige er forhindret fra å bruke eiendommen på grunn av blant annet helsemessige problemer. Den skattepliktige kan verken ha kjent eller burde ha kjent til brukshindringen på ervervstidspunktet.

Nemnda mente at den ikke hadde tilstrekkelig informasjon til å vurdere om reglene om brukshindring kommer til anvendelse grunnet skattepliktiges helse.

Uansett var eiendommen utleid periodevis mens den stod for salg. Kontrakt viser at eiendommen ble leid ut som bolig fra mars 2008. Leieforholdet varte i 14 måneder.

Skatteklagenemnda la til grunn at vilkårene for skattefri realisasjon av eiendommen som bolig ikke var oppfylt.

Fritidshus?

Spørsmålet videre er om eiendommen på grunn av endret bruk skal anses for å utgjøre en fritidseiendom etter at den ble lagt ut for salg. Om eiendommen har vært brukt som fritidseiendom i fem av de åtte siste årene, kan realisasjonen være skattefri, jf. skatteloven § 9–3 nr. 4.

Det følger av lignings praksis at botid da eiendommen ble brukt som bolig inngår i beregningen av brukstid som fritidseiendom. Eiendommen ble lagt ut for salg i mars 2010.

På bakgrunn av opplysninger i klagen la Skatteklagenemnda til grunn at fordi eiendommen var utleid og at den lå ute for

salg, ble den ikke brukt som fritidseiendom i de siste fem årene av eiertiden, jf. skatteloven § 9–3 nr. 4.

De opplysningene fra klagen som ble vektlagt i denne sammenheng, var at den skattepliktige og ektefellen hadde holdt et rom

som var innredet i stallen, ledig i salgsperioden. De hadde overnattet der noen få ganger når de var der for å etterse eiendommen og holde den ved like. Dette var stort sett før visninger som pågikk i nesten tre år. Da var de nede og klippet plener eller måket snø og tok forefallende vedlikehold slik at

eiendommen ikke skulle forfalle, men fremstå som godt vedlikeholdt ved visninger.

Realisasjonen følger derfor hovedregelen i skatteloven om skatteplikt som medfører beskatning av gevinst eller fradragrett for tap.

Debitorskifte og latent valutagevinst

Sentralskattekontoret avga 14. desember 2016 en bindende forhåndsuttalelse vedrørende spørsmål om debitorskifte utløser realisasjon av latent valutagevinst for kreditor (sak 2016–620BFU).



Seniorskattejurist
Anne Margrethe Haugen
Sentralskattekontoret for
storbedrifter

Et norskeid konsern planla en omorganisering for å redusere antall juridiske enheter og samtidig omorganisere deler av konsernets aktivitet. Trinn 1 i den planlagte omorganiseringen var et innmatsalg fra et utenlandsk selskap med deltakerfastsetting (USDF) til et norsk konsernselskap, mot at det norske konsernselskapet overtok USDFs gjeld. Spørsmålet var om debitorskiftet innebar en skattemessig realisasjon av de aktuelle fordringene for kreditor.

Faktum

XX er et holdingselskap skattemessig hjemmehørende i Norge og eid av konsernspissen som også er hjemmehørende i Norge. XX eier en rekke selskaper i inn- og utland, herunder 100 % av det norske selskapet YY og majoritetsandel av det utenlandske selskapet med deltakerfastsetting USDF. Den resterende eierandelen eies av et norsk søsterselskap av XX. USDF er hjemmehørende i utlandet. I hjemstaten er selskapet likestilt med aksjeselskap (selvstendig skattesubjekt). I Norge anses USDF som et ansvarlig selskap og er gjenstand for deltakerfastsetting.¹

USDF eier det utenlandske selskapet US, se illustrasjon i fig. 1.

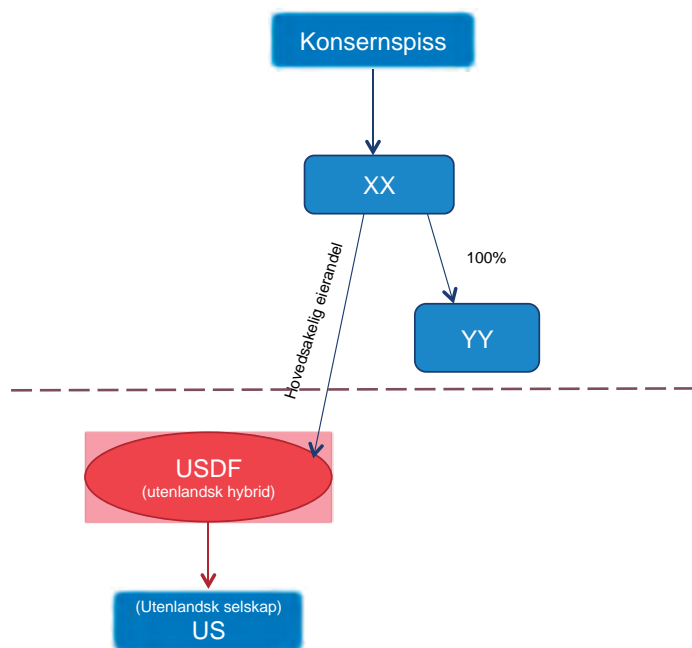


Fig. 1

XX har finansiert USDF med egenkapital og langsiktige valutalån. Til valutalånene er det knyttet en latent valutagevinst. XX har ikke tatt den latente valutagevinsten til beskatning.²

1 Jf. sktl. § 2-2 annet og tredje ledd.

2 Jf. FSFIN § 14-5 bokstav c sammenholdt med sktl. § 14-5 femte ledd.