

Norge AS 2 underkonsern

Balanse	Konsolidert	Justeringer	Justert konsolidert balanse
Maskiner	40	0	40
aksjer i datter	0	0	0
fordring mot datter	0	0	0
sum eiendeler	40	0	40
Egenkapital	10	0	10
Gjeld	30	0	30
sum EK/gjeld	40	0	40

Steg 3: summering av justert egenkapital og balansesum for de norske konserngrenene

Balanse	Norge AS 1 underkonsern	Norge AS 2 underkonsern	Justert konsolidert balanse
Maskiner	15	40	55
sum eiendeler	15	40	55
Egenkapital	5	10	15
Gjeld	10	30	40
sum EK/gjeld	15	40	55
<i>Egenkapitalandel</i>			<i>27,27 %</i>

Justert konsolidert konsernbalanse for de norske selskapene viser en egenkapitalandel på 27 %, og det norske underkonsernet kan ikke påberope seg unntaksregelen for norsk del av konsernet.

Avslutning

Finansdepartementets forslag vil gjøre rentebegrensingsreglene mer treffsikre. Ved å utvide reglene til å omfatte eksterne renter, rammes tilpasninger til dagens regelverk. Samtidig vil den foreslåtte unntaksregelen et stykke på vei skjerme «ordinære» låneforhold.

Ulempen er at med økt treffsikkerhet kommer betydelig økt kompleksitet. Ved anvendelse av unntaksregelen vil det særlig bli krevende å utarbeide justert selskapsbalanse og justert konsernbalanse for de norske enhetene, herunder allokering av goodwill og merverdier fra konsernregnskapet. Dokumentasjonskravene for å benytte den foreslåtte unntaksregelen vil være tyngende. Selskapene vil måtte avveie fordelene ved fullt rentefradrag mot ekstrakostnadene. Det er særlig uheldig at forslaget ikke tillater å benytte konsernregnskap etter US GAAP som sammenligningsgrunnlag for egenkapitalandelen.

De selskapene som kan bli særlig hardt rammet, er norske konsern med virksomhet i utlandet, men en vesentlig del av finansieringen i Norge. Selv om den utenlandske virksomheten er relativt liten, vil det, dersom utenlandsvirksomheten har lavere gjeldsgrad enn resten av konsernet, kunne medføre at all ekstern finansiering i konsernet blir rammet av de nye reglene. Det vil på kort sikt, og i alle fall inntil andre land har innført like regler, medføre at det blir mindre attraktivt å ha konsernspissen i Norge.

Høringsfrist er satt til 3. august og reglene er forventet å tre i kraft 1. januar 2018 med virkning fra og med inntektsåret 2018.

Del III:

Saker fra Skatteklagenemndas saksbehandling 2016

Artikkelen inneholder korte omtaler av et utvalg av skattesaker som ble avgjort i stor avdeling i februar 2017. Den omtaler også en sak fra alminnelig avdeling som gjelder illeggelse av tvangsmulkt etter a-opplysningsloven.



Seniorskattejurist
Line Solli
Sekretariatet for Skatteklagenemnda

Norsk skatt på aksjeutbytte – NS03/2017

Saken gjelder beregning av norsk skatt på aksjeutbytte for skattepliktig som er bosatt

i Norge etter internretten, samtidig som vedkommende etter skatteavtale anses bosatt i Utlandet. Etter skatteavtalen mellom Norge og Utlandet skal beskatningen av aksjeutbytte begrenses til 15 % av brutto utbytte.

Den skattepliktige er beskattet både for utbytte og for andre inntekter i Norge.

Det omtvistede punktet i saken er hvor mye av den totale beskatningen som knytter seg til utbyttet og hvor mye som knytter seg til andre inntekter. Dette har betydning for størrelsen av «kreditfradraget».

Det er påpekt at skatt av alminnelig inntekt i denne saken var fordelt mellom utbytte og utleie av bolig. Skattekontoret mente at for å beregne hvilken andel av

alminnelig inntekt som skulle tilordnes hver inntektskilde, måtte fradragberettigede poster fordeles forholdsmessig mellom de skattepliktige inntektskildene.

Etter sekretariatets syn måtte det være riktig å fordele fradragene forholdsmessig slik at fradragene i alminnelig inntekt og personfradraget gis effekt både i utleieinntektene og utbytteinntekten. Dette fulgte etter sekretariatets syn av skattelovens system og struktur hvor fradrag for gjeldsrenter og fremførbart underskudd gis i alminnelig inntekt og ikke i den enkelte inntektsposten. Dette er igjen en konsekvens av at loven bygger på en allmenn inntektsskatt og ikke på inntektskildeskatt.¹

Den skattepliktige syntes å være enig i at en andel av personfradraget skulle gis på beregningen av skatt på utbyttet. Når det gjaldt andelens størrelse, var sekretariatet enig med skattekontoret, som hadde fordelt personfradraget etter forholdstallet mellom skattepliktig utbytte og total inntekt.

Aksjeutbyttets andel av beregnet skatt på inntekt minus maksimal sats etter skatteavtalen med Utlandet, utgjør «kreditfradraget» som skattepliktige blir godskrevet som følge av skattebegrensningen.

Nemnda sluttet seg enstemmig til konklusjonen i innstillingen. Den bemerket at skatteavtalen fastslår at skatt på utbytte ikke skal overstige 15 % av brutto utbytte. Dette må likevel forstås i lys av at skattepliktige også har annen inntekt i Norge, hvilket påvirker den endelige beskatningen.

Valuta og gevinstberegning – NS05/2017

Saken reiste spørsmål om blant annet bruken av valutakurser i forbindelse med gevinstberegning ved salg av eiendom i Sverige.

Den skattepliktige flyttet fra Sverige i 2010 for å bosette seg i Norge. I 2013 inngikk han avtale om salg av sin eiendom i Sverige. Han hadde i løpet av eiertiden gjort en del påkostninger på eiendommen.

Basert på innsendte opplysninger foretok skattekontoret gevinstberegning for salget av eiendommen. Omregning til norske kroner ble gjort basert på tall fra Norges Bank. Det ble brukt gjennomsnittskurs for årene hvor boligen var kjøpt, solgt og for årene det ble



Saken reiste spørsmål om blant annet bruken av valutakurser i forbindelse med gevinstberegning ved salg av eiendom i Sverige.

gjort påkostninger. Gevinst ved salg av eiendommen ble beregnet til kr 61 830.

Svenske skattemyndigheter hadde beregnet et tap på SEK 32 350. Det var ikke kjent for sekretariatet hvordan beregningen var foretatt.

Sekretariatet la i sin saksbehandling til grunn at verdsetting for norske skatteformål skulle skje i norske kroner.² For transaksjoner i fremmed valuta gjaldt sammenslåingsprinsippet ved omregningen til norsk valuta.³ Utgangspunktet for transaksjoner foretatt i fremmed valuta er at valutadelen vurderes sammen med den enkelt underliggende transaksjonen. I denne saken innebar det at det ikke skulle foretas noen utskillelse av valutagevinst til egen skattemessig behandling. Det inngikk i realisasjonsvederlaget.

Valg av valutakurs

Den skattepliktige bestred ligningsmyndighetenes omregning fra svenske til norske kroner ved beregning av gevinst/tap etter realisasjon av eiendommen i Sverige. Han anførte at det ikke skal benyttes en valutakurs tilsvarende årsgjennomsnittet for inntektsåret.

Sekretariatet viste til at det ved valg av valutakurs følger av skatteloven⁴ at «fordel som består i annet enn norsk mynt, verdsettes til omsetningsverdi». Hensynet bak bestemmelsen er å fastsette en så korrekt verdi som mulig, og er begrunnet i hensynet til nøytralitet (horisontalt og vertikalt). Videre at det følger av ligningspraksis at det er omsetningsverdien på tidfestingstidspunktet som skal legges til grunn for verdsettelsen. Det var derfor

valutakursen på tidfestingstidspunktet som var avgjørende. I lovkommentaren til bestemmelsen står det at utenlandsk valuta skal verdsettes til bankenes kjøperkurs. Denne bestemmes av Norges Bank.

Sett på bakgrunn av formålet med skatteloven § 5–3, ligningspraksis og prinsippet som fremgikk av forskrift⁵ til skatteloven, ble transaksjonstidspunktet lagt til grunn for valg av valutakurs, da sekretariatet mente at denne kursen ville gi det mest presise bilde på verdien i norsk valuta. Tidfestingstidspunktet for henholdsvis erverv, realisasjon og mellomliggende arbeider var derfor avgjørende for valg av kurs som grunnlag for norsk beskatning.

I denne saken forelå ikke tilstrekkelige opplysninger for å avgjøre datoen for alle potensielle fradragposter. I disse tilfellene ble årlig gjennomsnittskurs brukt ved beregningen.⁶

Sekretariatet foretok en konkret oppstilling og vurdering av salgssum og relevante kostnader. Der konkrete tidspunkter fremgikk, ble valutakursen lagt til dato. Der tidspunktene manglet, ble årsgjennomsnitt benyttet. Sekretariatet beregnet slik en gevinst på kr 57 363.

Den nordiske Skatteavtalen

Skattlegging på tvers av landegrensene i Norden er regulert i den nordiske skatteavtalen (NSA) artikkel 1. Avtalen fordeler adgangen til å skattlegge mellom de nordiske landene.

Det er den staten hvor eiendommen ligger, som har rett til å beskatte gevinst ved salg av eiendommen, jf. formuleringen «kan skattlegges i denne annen stat».⁷ Sverige kan derfor skattlegge gevinst ved salg av fast eiendom i Sverige.

For Norges del bygger den nordiske skatteavtalen på kreditmetoden som hovedregel.⁸ Når en person bosatt i Norge oppbærer inntekt som etter skatteavtalen kan skattlegges i den andre staten (Sverige), skal Norge gi fradrag i denne personens inntektsskatt med et beløp som tilsvarer den inntektsskatten som er betalt i den andre staten (Sverige). Skatteloven inneholder tilsvarende regler.⁹

2 Dette følger implisitt av sktl. § 5-3 og er også lagt til grunn i Rt-1929-369. Det samme følger av lignings-ABC 2013 på s. 1465.

3 Dette følger av rettspraksis, jf. Høyesterettsdom Rt-1929-369.

4 § 5-3.

5 FSN § 16-29-6 (3).

6 Jf. FSN § 16-29-6 (3).

7 Jf. NSA artikkel 13 (1).

8 Jf. NSA artikkel 25 (5).

9 Skatteloven § 16-20 og § 16-21.

1 Jf. Zimmer Lærebok i Skatterett 6. utgave side 188–189 og side 223.

Konsekvensen av regelverket er at den skattepliktige må betale skatt i Norge for gevinst ved salg av fast eiendom i Sverige. Det gis imidlertid fradrag i skatten betalt i Norge for skatt betalt i Sverige, som følge av salget av eiendommen.

Eiendommen ble solgt med tap i Sverige. Det svenske Skatteverket fastsatte tapet til SEK 32 350. Det er derfor ikke betalt skatt i Sverige. Konsekvensen er at det ikke foreligger noen betalt skatt å gi kredit for i skatten som er betalt til Norge.

Sekretariatet innstilte på at klagen skulle tas delvis til følge ved at ny gevinstberegning skulle legges til grunn i ny ligning.

Nemndas vedtak

Skatteklagenemnda sa seg delvis uenig i innstillingen for så vidt gjelder valutaelementet når det gjelder tidspunktet for omregning til norske kroner. Nemnda mente at det var innflyttingstidspunktet til Norge i 2010 som måtte være avgjørende for fastsettelsen av inngangsverdi, herunder for påkostninger pådratt før innflyttingstidspunktet. Først etter dette tidspunktet kunne valutaendringer påvirke gevinst- eller tapsberegningen.

Nemnda opphevet etter dette skattekontorets vedtak.

Anleggsbidrag – NS06/2017

Saken gjaldt spørsmål om den skattepliktiges utbetaling av et anleggsbidrag til et strømmettselskap kunne fradragføres etter skatteloven § 6-1 og om anleggsbidraget kunne avskrives eller ikke. Problemstillingen var om det forelå en oppofrelse.



Saken gjaldt om den skattepliktiges utbetaling av et anleggsbidrag til et strømmettselskap kunne fradragføres etter skatteloven § 6-1 og om anleggsbidraget kunne avskrives eller ikke.

Den skattepliktige hadde betalt et anleggsbidrag for en trafostasjon som skulle øke kapasiteten av strømmettet. Trafostasjonen var plassert i et rom i den skattepliktiges bygning. Trafostasjonen var del av netteiers nett, men den skattepliktige (nettkunden) hadde bruksrett som ikke var tidsbegrenset. Netteier hadde vedlikeholdsansvar for anlegget. Anleggsbidraget var på kr 1,8 millioner.

Skattekontoret fattet vedtak om at anleggsbidraget skulle aktiveres uten rett til avskrivning, med den begrunnelsen at anleggsbidraget ga en motytelse i form av en evigvarende rettighet som var knyttet til tomten. Det forelå dermed ingen avskrivbar eiendel.

Den skattepliktige mente at anleggsbidraget gjaldt arbeid utført i selve bygningen, og at kostnadene skulle henføres til bygget og dermed være avskrivbare. Det kunne ikke være tvilsomt at arbeidet ville øke tomtens verdi. Den skattepliktige mente også at det avgjørende i saken ikke var om det hadde skjedd en oppofrelse eller ikke, men hvordan utgiften til anleggsbidrag skulle klassifiseres i balansen.

Fradragsrett ifølge skatteloven § 6-1

Sekretariatet mente at det var en forutsetning for fradragsføring at det har skjedd en oppofrelse. En ren ombytting av verdier innebar ikke en oppofrelse og kunne ikke medføre fradragsrett.¹⁰

Sekretariatet anså anleggsbidraget som en betaling for en rettighet til økt strømkapasitet som ikke var tidsbegrenset. Dette innebar at det ikke forelå noen reduksjon i den skattepliktiges formuesstilling, men bare en endring i formuens sammensetning. Da forelå det ikke en oppofrelse som ga fradragsrett etter skatteloven § 6-1.

Frdrag gjennom avskrivninger

Den skattepliktige anførte at det avgjørende var hvordan anleggsbidraget skulle klassifiseres i balansen, og fremholdt at skattekontoret måtte forholde seg til retningslinjene,¹¹ hvor det var eksempler på kostnader som skulle tilordnes bygget.

Sekretariatet var enig med skattekontoret om at den skattepliktige ikke hadde krav på fradrag.¹² Sekretariatet baserte sitt syn på at avskrivninger fordrer at objektet er utsatt for verdireduksjon, dvs. at det skjer

en oppofrelse. Som nevnt la sekretariatet til grunn at anleggsbidraget ikke knyttet seg til betaling for et fysisk driftsmiddel, men at det mer var å anse som en betaling for en varig bruksrett til økt kapasitet av strømmettet. I likhet med skattekontoret mente sekretariatet at en slik varig bruksrett ikke var utsatt for verdireduksjon. Det forelå da heller ingen oppofrelse og adgang til å avskrive.

Anleggets fysiske plassering

Den skattepliktige anførte at anleggsbidraget skilte seg fra tilkoblingsavgift for vann og avløp ved at anlegget er plassert inne i bygningen. Det ble vist til en dom¹³ til støtte for synspunktet.

Etter sekretariatets syn hadde ikke anleggets fysiske plassering betydning for om bruksretten var utsatt for verdireduksjon eller ikke. Dommen ga etter sekretariatets syn ikke føringer for denne saken. I dommen var spørsmålet om hvorvidt kostnader til et nytt kloakkanlegg for å oppfylle pålegg fra kommunen kunne fradragføres direkte eller om de måtte aktiveres og fradragføres gjennom avskrivninger. Saksforholdet skilte seg etter sekretariatets syn fra denne saken ved at den skattepliktige i dommen hadde oppofret en fordel. Det fremgår av dommen at det eksisterende anlegget ikke hadde noe vedlikeholdsbehov og at arbeidet ikke medførte noen verdiøkning for eieren.

Eiendomsrett

Den skattepliktige henviste til Lignings-ABC¹⁴ og anførte at anleggsbidraget måtte knyttes til selskapets eiendomsrett til bygningen. Heller ikke denne anførelsen kunne etter sekretariatets syn lede til fradragsrett gjennom avskrivninger.

Den skattepliktiges øvrige anførsler

Etter at den skattepliktige hadde mottatt utkastet til innstillingen på innsyn mottok sekretariatet ytterligere anførsler:

Ingen eksklusiv rettighet

Den skattepliktige mente at anleggsbidraget ikke medførte noen eksklusiv rettighet som andre kunder ikke har, og at en ny kunde med økt strømbehov ikke behøver å yte anleggsbidrag dersom det ikke er behov for utbygging eller forsterkning.

Sekretariatet pekte på at kontrollforskriften¹⁵ gir nettselskapene adgang til å fast-

¹⁰ Zimmer, Lærebok i skatterett, 7. utgave, 2014, side 182.

¹¹ Lignings-ABC 2014/15 s. 365 flg.

¹² Jf. skatteloven § 6-10, jf. skatteloven §§ 14-30 flg.

¹³ Urv-2002-1028.

¹⁴ Lignings-ABC 2015/16 Kostnader – allment om fradrag punkt 3.2 side 796.

¹⁵ Forskrift 11. mars 1999 nr. 202.

sette anleggsbidrag, og at nettselskaper kan fordele anleggsbidrag mellom kunder som blir tilknyttet et nett på ulike tidspunkter.

At en ny kunde etter omstendighetene kunne knytte seg til anlegget uten å måtte betale anleggsbidrag, ville ikke innebære at den skattepliktiges rett til økt kapasitet ble redusert i verdi. Det ville derfor heller ikke innebære at anleggsbidraget kunne fradragføres direkte eller fradragføres gjennom avskrivninger.

Føring i balansen

Den skattepliktige anførte at det ikke var regnskapsmessig anledning til å føre en slik «rettighet» i balansen. Sekretariatet mente at anleggsbidraget kunne føres på samme måte som tilkoblingsavgift for vann og kloakk.

Vederlag for rettigheten ved salg

Den skattepliktige anførte at de ikke har sett at det er ytet vederlag for en «rettighet» ved salg av fast eiendom. Sekretariatet pekte på at verdien av økt kapasitet på strømmettet, kunne reflekteres i salgssummen av en eiendom uten at verdien er nærmere spesifisert.

Nøytralitetshensyn

Til den skattepliktiges anførsel om at fradragrett for anleggsbidraget er skattemessig nøytralt og forhindrer en urimelig skattemessig gevinst for staten, viste sekretariatet til at det ville bli tatt hensyn til anleggsbidraget ved en eventuell gevinst/tapsberegning ved realisasjon av eiendommen.

Konklusjon

Sekretariatet innstilte på at klagen ikke skulle tas til følge. Nemndas flertall sluttet seg til sekretariatets innstilling.

Bortfall av skatteposisjon – NS 12/2017

Saken reiste spørsmål om vilkåret «... utnyttelse av den generelle skatteposisjonen [var] det overveiende motiv for transaksjonen...» var oppfylt ved C sitt erverv av aksjene i den skattepliktige, selskapet A, slik at skatteposisjonen underskudd til fremføring i A skulle falle bort jf. skattelovens § 14–90. De øvrige vilkårene i bestemmelsen var ikke omtvistet.

Den skattepliktige og den skattepliktiges aktivitet forut for salg til C

A drev med kjøp og salg av eiendom og verdipapirer av enhver art. Selskapet hadde til sammen 1500 aksjer, hver pålydende kr



Selskap A drev med kjøp og salg av eiendom og verdipapirer av enhver art.

1000. Før 2012 hadde selskapet fem aksjonærer, hver med 20 % eierandel. B var en av disse fem og var styreleder i A.

Siste eiendom i A solgt ble solgt i 2008 og det ble klart at selskapet hadde lidt et større tap. Aksjonærene måtte låne penger til selskapet for å sikre videre drift. I 2011 ønsket ikke de fire andre aksjonærene å yte mer midler til selskapet, og ville la det gå konkurs. B hadde et eget eiendomsselskap C og ønsket ikke en konkurs med sitt navn på. Han tilbudte seg da å kjøpe ut de øvrige aksjonærene, noe de ikke aksepterte.

De fire aksjonærene aksepterte i juni 2012 å selge aksjene i A til B personlig for kr 1 pr. andel (300 aksjer). Etter dette eide B 100 % av A.

Salget av A til C og etterfølgende aktivitet

I mars 2013 solgte B de 1500 aksjene i A til C, 100 % eid av B via selskap D. A hadde begrenset drift på oppkjøpstidspunktet, fordringer og gjeld og et fremførbart underskudd på kr 1 703 349. Fordringen var på under kr 100 000. Den var avskrevet, men selskapet hevdet at den likevel var reell.

I september 2013 kjøpte A 30 % av aksjene i eiendomsselskapet E. A mottok et konsernbidrag på kr 500 000 fra morselskapet C i 2014. A ble besluttet innfusjonert i C i oktober 2015. Fusjonen ble gjennomført desember 2015.

A sine regnskap og aktivitet i perioden 2007 til 2014

A sine næringsoppgaver, årsregnskap og årsberetninger fra 2007 og ut desember 2014 viste at selskapet ikke hadde hatt registrerte driftsinntekter i denne perioden. Det hadde heller ikke vært registrert ansatte i selskapet i denne perioden. Bortsett fra bankinnskudd på vel kr 11 000 var det pr. 31. desember 2012 ingen eiendeler i balansen.

Skattekontorets vedtak

Skattekontoret fattet i februar 2016 vedtak om avskjæring av fremførbart underskudd på kr 1 703 349 i A da skattekontoret mente at skatteposisjonen var det overveiende motivet for C sitt kjøp av aksjene i selskapet.¹⁶

Den skattepliktiges anførsler

Den skattepliktige påklaget skattekontorets vedtak til Skatteklagenemnda. Den skattepliktige hevdet at en måtte se på motivet bak transaksjonen da B personlig kjøpte aksjene A i juni 2012 i sammenheng med den etterfølgende transaksjonen i mars 2013 der B solgte aksjene i A til B sitt 100 % eide aksjeselskap C. Det ble påpekt at det var viktig for B å bevare sitt gode navn og rykte i bransjen. Skattepliktige mente også at transaksjonen i 2013 var forretningsmessig begrunnet i seg selv, slik at det i alle tilfeller ikke var grunnlag for bortfall av skatteposisjonen.

Sekretariatets vurderinger Vurderingstemaet

Spørsmålet i saken var om det var sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen som lå i selskapet A, et fremførbart underskudd på kr 1 703 349, var det overveiende motivet for transaksjonen i mars 2013.

Sekretariatet presiserte at avskjæring kunne foretas dersom vanlige bedriftsøkonomiske hensyn objektivt sett ikke fremsto som hovedbegrunnelsen for transaksjonen. For å unngå spesiell gjennomskjæring etter skatteloven § 14–90 måtte transaksjonens egenverdi være større enn verdien av skatteposisjonen.

Transaksjonen som skulle vurderes

Sekretariatet presiserte at transaksjonen som skulle vurderes, var B sitt salg av aksjer til sitt 100 % eide aksjeselskap C i mars 2013 – ikke B sitt erverv av aksjer fra de fire øvrige personlige aksjonærene i juni 2012. Det måtte imidlertid vurderes om B

¹⁶ Skatteloven § 14-90.

sitt erverv av aksjene i A må ses i sammenheng med den etterfølgende transaksjonen mellom B privat og hans 100 % eide eiendomsselskap, C.

Se transaksjonene i juni 2012 og mars 2013 i sammenheng?

B hevdet at beskyttelse av sitt gode navn og rykte i eiendomsbransjen var en viktig årsaksfaktor ved kjøp av aksjene, og at det må tas hensyn til dette i vurderingen av forretningsmessig motiv bak transaksjonen.

Sekretariatet bemerket at B hadde full kontroll på driften av A da C ervervet aksjene i A i mars 2013 og at det overordnede eierforholdet ikke ble endret om B eide aksjene personlig eller via sitt 100 % eide selskap, C. Sekretariatet kunne av den grunn ikke se at beskyttelse av B sitt gode navn og rykte i bransjen kunne tillegges noen betydning for vurderingen av om det forelå forretningsmessig motiv for transaksjonen i mars 2013.

Selskapets referanse til Dyvi og ulovfestet gjennomskjæring

Selskapet viste til Dyvi-dommen¹⁷ og hevdet at gjennomskjæringsvurderingen skal gjøres opp mot en samlet bedømmelse av de disposisjonene som utgjør en naturlig helhet når enkelttransaksjoner inngår i et kompleks av flere disposisjoner. Selskapet viste også til Utv. 2003–268.

Sekretariatet mente at Dyvi-saken gjaldt anvendelse av den ulovfestede omgåelsesregelen, og ikke skatteloven § 14–90. Etter sekretariatets oppfatning var det ikke gitt at spørsmålet om hvilke transaksjoner som skal vurderes i sammenheng skulle behandles likt etter skatteloven § 14–90 som etter den ulovfestede omgåelsesregelen. Ordlyden i bestemmelsen kunne etter sekretariatets oppfatning tyde på at lovgiver hadde hatt motivet for den enkelte transaksjonen for øyet, og at det ikke var lagt opp til noen samlet bedømmelse av alle disposisjoner som utgjør et naturlig hele, jf. formuleringen: «[...]utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen.»

Dersom vurderingstemaet hadde vært det samme etter skatteloven § 14–90 som etter den ulovfestede omgåelsesregelen for når enkeltstående transaksjoner skal vurderes i sammenheng, kunne sekretariatet uansett ikke se at vilkårene for å se transaksjonene i sammenheng basert på den

ulovfestede omgåelsesreglen hadde vært oppfylt i dette tilfellet.

Sekretariatet viste for det første til IKEA-dommen.¹⁸ I den fremgår¹⁹ det at vilkåret om å se transaksjoner som naturlig inngår som et ledd i et kompleks av flere disposisjoner, ikke er til hinder for å se enkeltledd alene, dersom de er nødvendige ledd på veien til å oppfylle dette formålet.²⁰ Sekretariatet kunne vanskelig se at overdragelsen til C i mars 2013 ble gjort for å sikre B eller C sitt gode navn og rykte. Dette var allerede sikret ved oppkjøpet i juni 2012. I så måte fremsto transaksjonen i 2013 som et unødvendig sluttledd.²¹

For det andre viste sekretariatet til at det ikke var påvist noen nær og indre sammenheng mellom disposisjonen der B kjøpte aksjene personlig i juni 2012 og det etterfølgende aksjesalget til hans heleide eiendomsselskap i mars 2013. I forbindelse med denne vurderingen fremhevet sekretariatet særlig:

- Det ble opplyst i klagen at B, på tidspunkt for oppkjøp i 2012, ønsket at aksjene skulle eies av C, men at de selgende aksjonærene motsatte seg dette. Det var ikke dokumentert eller ytterligere begrunnet hva som var årsaken til at de selgende aksjonærene ikke ønsket å selge direkte til C, eller hvordan de kunne forhindre at selskapet overtok eierskapet etter at B hadde kjøpt aksjene av de øvrige aksjonærene. Det var heller ikke dokumentert at det hele tiden var intensjonen at aksjene skulle være eid direkte av C.
- Selskapet hadde heller ikke forklart hvorfor aksjene ikke ble overdratt videre direkte etter oppkjøpet i juni 2012. Overdragelsen av aksjene fant sted først ni måneder senere. Tidsmomentet trakk etter sekretariatets oppfatning mot å se transaksjonen i 2013 som ledd i en samlet plan lagt forut for oppkjøpet i 2012, der hensikten var at selskapet skulle bli eier av aksjene.

Konklusjon – se transaksjonene i 2012 og 2013 i sammenheng

Sekretariatet konkluderte med at det ikke forelå grunnlag for å se transaksjonen i 2012 i sammenheng med transaksjonen i 2013, og at et eventuelt forretningsmessig motiv i den første transaksjonen ikke

kunne skape forretningsmessig motiv i den neste.

Var transaksjonen i 2013 forretningsmessig begrunnet i seg selv?

Selskapet påberopte at erverv av skatteposisjonen i alle tilfeller ikke var det overveiende motivet ved transaksjonen i 2013 da det var innhold og eiendeler i selskapet utover skatteposisjonen.

Var det forretningsverdier i selskapet som ikke vistes i regnskapet

Selskapet hevdet det var forretningsverdier i selskapet som ikke vistes i regnskapet.

Sekretariatet mente at det ifølge fremlagte regnskaper ikke var aktivitet i selskapet fra siste eiendom ble solgt i 2008 til aksjene ble solgt i 2013. Selskapet hadde verken omsetning eller ansatte i denne perioden. Sekretariatet fant det derfor lite sannsynlig at selskapet kunne ha opparbeidet seg noe forretningsverdi av betydning i årene forut for salg.

Sekretariatet mente også at den lave kjøpesummen på aksjene, kr 1, gjenspeiler verdiene i selskapet. Dersom det var forventninger om fremtidig inntjening i selskapet, ville det vært rimelig å anta at kjøpesummen hadde vært mer enn symbolsk.

Utestående fordring

Selskapet hevdet at selv om fordringen var avskrevet, så var den reell. Det pågikk aktivitet med å få denne innkrevet.

Sekretariatet bemerket at fordringen var avskrevet i regnskapet på tidspunktet for aksjesalget i 2013, uavhengig av om dette skyldes forsiktighetsprinsippet eller ikke. Det fremgikk også av generalforsamlingsprotokollen i forbindelse med aksjesalget i 2012 at selskapets aktiva var en fordring som sannsynligvis ikke ville la seg inn-drive.

Alt dette talte mot at selskapet kunne forventet fremtidige midler i form av inndrivning av fordringen på tidspunktet for aksjeervervet i 2012. Videre var fordringen på under kr 100 000. En usikker fordring av denne størrelse kunne etter sekretariatets oppfatning ikke alene medføre at ervervet av aksjene i 2013 ble forretningsmessig begrunnet.

Aktivitet med erverv av E

Selskapet hevdet at de hadde startet prosessen ved oppkjøp av E i 2012, og at det av den grunn var feil å legge til grunn at

18 HR-2016-02165-A.

19 Premiss 91 og 92.

20 Rt20041331, Aker Maritim.

21 Jf. uttalelsene i de refererte avsnittene i IKEA-dommen.

selskapet var tilnærmet tomt på oppkjøps-tidspunktet i mars 2013.

Sekretariatet bemerket at det i klagen til Skatteklagenemnda ble opplyst at selskapet så muligheten for oppkjøp av E i 2013, og at det som en del av denne prosessen ble besluttet at A skulle inn under C. Oppkjøpet av E fant sted i september 2013, seks måneder etter oppkjøp.

Selv om selskapet hadde lagt ved utskrifter av e-poster som viste at B var involvert i oppkjøpsprosessen av E, fremgikk det ingen steder at A var en part i denne prosessen før september 2013.

Lagt under C uavhengig av skatteposisjonen?

Selskapet hevdet også at selskapet ville blitt lagt inn under C, uavhengig av skatteposisjonen, da A måtte inn i en konsernstruktur for å sikre finansiering av aksjeervervet i E. A ville ifølge selskapet ikke fått lån fra ekstern bank. I vurdering av forretningsmessig realitet sett utover de skattemessige fordeler for selger og kjøper, viste selskapet både til rettspraksis²² og juridisk litteratur.²³

Sekretariatet bemerket at C kunne yte lån til det beslektede selskapet A, uavhengig av om A var en del av konsernstrukturen eller ikke. Både A og C var på dette tidspunktet under 100 % kontroll av B, direkte eller indirekte. Sekretariatet kunne av den grunn ikke se at lånefinansieringen mellom selskapene var avhengig av at A ble en del av konsernet.

Alternative transaksjoner

Selskapet påberopte seg alternative transaksjoner for utnyttelse av skatteposisjonen som argument for at den transaksjonen de faktisk valgte (aksjesalg) var forretningsmessig begrunnet.

Sekretariatet bemerket at en i vurderingen av om skatteloven § 14–90 kommer til anvendelse ikke kan ta hensyn til alternative transaksjoner eller utnyttelse, men må vurdere den transaksjonen som faktisk er foretatt.²⁴

At selskapet muligens kunne utnyttet skatteposisjonen ved bruk av andre transaksjoner, medfører ikke at den transaksjonen de faktisk foretar er forretningsmessig begrunnet. I tilfeller med ulovfestet gjen-

nomskjæring er dette standpunktet belyst i IKEA-dommen.²⁵ Sekretariatet bemerket imidlertid at vurderingen i IKEA-dommen var en del av totalbildet i vurderingen av ulovfestet gjennomskjæring, og at den derfor ikke automatisk er overførbar til denne saken.

Konklusjon

Etter en objektiv og samlet vurdering av opplysningene i saken, mente sekretariatet at det ikke forelå forretningsmessige grunner for C sitt oppkjøp av A i mars 2013. A var tilnærmet tomt på dette tidspunktet, både eiendelsmessig, transaksjonsmessig og virksomhetsmessig. Sekretariatet kunne av den grunn ikke se hvilken forretningsmessig interesse C hadde i å kjøpe A i mars 2013, utover det å dra nytte av det fremførbare underskuddet i A i form av eksempelvis konsernbidrag. Sekretariatet mente av den grunn at det forelå grunnlag for gjennomskjæring etter skatteloven § 14–90.

Sekretariatet innstilte på at klagen ikke skulle tas til følge.

Nemndas behandling av saken

Skatteklagenemndas flertall var enig i sekretariatets innstilling.

Tvangsmulkt etter a-opplysningsloven^{26, 27}

Skatteklagenemnda er fra 1. juli 2016 klageinstans ved klage over vedtak fra Skattedirektoratet om illeggelse av tvangsmulkt.²⁸

Den opplysningspliktige hadde for august 2016 levert en a-melding med ett arbeidsforhold; ansatte A. Arbeidsforholdet ble rapportert uten sluttdato. Det innebar at arbeidsforholdet også skulle rapporteres for påfølgende måned. A-melding for september ble ikke levert innen fristen.

Skattedirektoratet sendte påminnelsesbrev til den opplysningspliktige, og fattet deretter vedtak om tvangsmulkt etter at tilsvarende fristen var gått ut. A-melding for september ble levert etter at Skattedirektoratet fattet vedtaket.

I klagen på tvangsmulkten fremkom at ansatt A likevel ikke var ansatt. Hun kom

på jobb på forespørsel, men kun hvis hun selv ønsket det. At utbetalingene til henne var håndtert som lønn, hadde kun «skattetekniske» årsaker.

Opplysningsplikten

Sekretariatet påpekte at Aa-registeret²⁹ er et grunnlagsregister med mange brukere, og at det er viktig at brukerne har tilgang til riktig informasjon. Ved at arbeidsgiver rapporterer korrekt start- og sluttdato for sine arbeidstakere, vil Aa-registeret vise korrekt informasjon om når arbeidstakeren har rett og plikt til å arbeide. Arbeidsgivers plikter avgrenses tilsvarende.

Ut fra a-opplysningsloven³⁰ skal det, så lenge det er utbetalt lønn over kr 1000 til A fra den opplysningspliktige, innrapporteres opplysninger om utbetalingen.

Det er ikke krav om formell ansettelse for at det skal foreligge rapporteringsplikt. Det var derfor ikke nødvendig for sekretariatet å drøfte om A var ansatt.

Sekretariatet påpekte at den opplysningspliktige skal sende inn opplysninger etter a-opplysningsloven hver måned uavhengig av om det er utbetalt lønn. Dette skal skje hver måned frem til lønnsuttakeren blir utmeldt av aa-registeret³¹.

Sekretariatet mente at vilkårene for å illegge tvangsmulkt³² var til stede.

Hel eller delvis ettergivelse?

Dersom det foreligger forhold utenfor den opplysningspliktiges kontroll som har forårsaket opplysningsvikten eller dersom særlige rimelighetshensyn tilsier det, kan tvangsmulkten helt eller delvis ettergis.³³

Sekretariatet kunne ikke se at det forelå noen forhold som tilsa ettergivelse, jf. bestemmelsen.

Konklusjon

Sekretariatet innstilte på at klagen ikke skulle tas til følge. Skatteklagenemnda sluttet seg til sekretariatets innstilling.

29 Arbeidsgiver- og arbeidstakerregisteret (Aa-registeret), jf. folketrykklagen § 25-1.

30 § 3.

31 A-opplysningsloven § 3 og forskrift om arbeidsgiver- og arbeidstakerregisteret av 18. august 2008 § 6.

32 Jf. a-opplysningsloven § 10, første ledd.

33 § 10, 4. ledd.

22 Zenith-dommen i Rt-1997-1580.

23 Benn Folkvord, Skatt ved fisjon og fusjon, side 433–434.

24 Rt-2014-1331.

25 HR-2016-02165-A, premiss 104-105.

26 Lov om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold m.m. (LOV-2012-06-22-43).

27 Sak for alminnelig avdeling.

28 Jf. a-opplysningsloven § 10, 3. ledd og forvaltningsloven § 28, 2. ledd.