

Referanser

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) and AICPA Assurance Services Executive Committee (ASEC) Emerging Assurance Technologies Task Force. 2014. *Reimagining Auditing in a Wired World*. White paper. New York, NY: AICPA.

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 2020. *SOC for Supply Chains Backgrounder*. New York, NY: AICPA.

Commerford, B. P., S. A. Dennis, J. R. Joe og J. Ulla. 2020. Man Versus Machine: Complex Estimates and Auditor Reliance on Artificial Intelligence. Tilgjengelig på SSRN: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3422591

Eilifsen, A., F. Kinserdal, T. E. McKee og W. F. Messier Jr. 2020. An Exploratory Study into the Use of Audit Data Analytics on Audit Engagements. *Accounting Horizons* 34(4) (Desember): 75–103.

Eilifsen, A., N. Kochetova og W. F. Messier Jr. 2019. Mitigating the Dilution Effect of Non-Diagnostic Information on Auditors' Judgments Using a Frequency Response Mode. *Behavioral Research in Accounting* 31(2) (Fall): 51–71.

Hampton, C., S. G. Sutton, V. Arnold og D. Khazanchi. 2020. Cyber Supply Chain Risk Management: Toward an Understanding of the Antecedents to Demand for Assurance. *Journal of Information Systems*.

Norges Handelshøyskole (NHH). 2021. Digital Audit Research Project (DigAudit). www.nhh.no/en/research-centres/digaudit/

McKee, T. E. 2020. Analyzing An Audit Population Via Either Excel Pivot Tables and/or R Language Cluster Analysis. *Current Issues in Auditing* (In Press. Published online early).

Knudsen, D. R. 2020. Elusive Boundaries, Power Relations, and Knowledge Production: A Systematic Review of the Literature on Digitalization in Account-

ing. *International Journal of Accounting Information Systems* 36.

Brown-Liburd, H., H. Issa, og D. Lombardi. 2015. Behavioral Implications of Big Data's Impact on Audit Judgment and Decision Making and Future Research Directions. *Accounting Horizons* 29 (2): 451–468.

Navarro, P., S. W. G. Robb, S. G. Sutton og M. M. Weisner. 2020. The Cost Stickiness of Information Technology Material Weaknesses: An Inter-temporal Comparison between IT-related and Other Material Weaknesses. *International Journal of Accounting Information Systems* 37.

Navarro, P. og S. G. Sutton. 2020. Investors' Judgment and Decisions after a Cybersecurity Breach: Understanding the Value Relevance of Cybersecurity Risk Management Assurance.

Sjåstad, H. 2019. Algoritme-aversjon. *Magma* 8: 63–70.

Skatteloven § 10–35:

Plikten til å redusere inngangsverdien på aksjen

I en nylig sak la Skatteetaten avdeling Storbedrift til grunn at en skattyter var forpliktet etter sktl. § 10–35 til å redusere inngangsverdien på aksjene i et datterselskap som følge av at mottatte konsernbidrag ble ansett for å være tilbakebetaling av innbetalt kapital.

Avdeling Storbedrift traff nylig et vedtak vedrørende plikten til å redusere inngangsverdien på aksjen ved tilbakebeta-

ling av innbetalt kapital til aksjonæren, jf. sktl. § 10–35. Skattyter, som var en selskapsaksjonær utenfor fritaksmetoden,



Seniorskattejurist
Ole-Kristian Michalsen
Skatteetaten, avdeling Storbedrift

hadde mottatt konsernbidrag uten skattemessig effekt som faktisk innebar tilbakebetaling av innbetalt kapital.

Skattyter hadde imidlertid ikke redusert inngangsverdien på aksjene som følge av de mottatte konsernbidragene. Dette medførte at skattyter realiserte et tap ved en senere realisasjon av aksjene i datterselskapet. Skattekontoret la til grunn at skattyter var forpliktet etter sktl. § 10–35 til å redusere inngangsverdien på aksjene i datterselskapet som følge av at konsernbidragene innebar tilbakebetaling av innbetalt kapital. Realiseringen av skattyters aksjer medførte da isteden en gevinst på skattyters hånd.

Saken reiste flere rettslige problemstillinger. Artikkelen begrenser seg imidlertid til to av problemstillingene saken reiste:

- Om et konsernbidrag uten skattemessig effekt kunne utløse en plikt til å redusere inngangsverdien på aksjen etter sktl. § 10–35 og
- Rekkevidden av skattyters valgrett til å skatterettslig klassifisere en utdeling som tilbakebetaling av innbetalt kapital eller ikke

Kort om skatteloven § 10–35

Skatteloven § 10–35 lyder:

«§ 10–35 Nedsetting av selskapets aksjekapital

Nedsetting av selskapets aksjekapital med minsking av aksjens pålydende og tilbakebetaling til aksjonæren skal redusere inngangsverdien på aksjen fra det tidspunkt beløpet er tilbakebetalt. Det samme gjelder tilbakebetaling av innbetalt overkurs.»

Bestemmelsen oppstiller en plikt for skattyter til å redusere inngangsverdien på aksjen ved tilbakebetaling av aksjekapital og overkurs. Det er tilbakebetaling av *innbetalt* aksjekapital og overkurs¹ som utløser en plikt til å redusere inngangsverdien.² Dette omfatter de kapitalinnskuddene som er innbetalt ved stiftelsen eller ved senere kapitalutvidelser i form av nyttegning eller tilskrivning på aksjene.³ Innbetalt kapital



Skatteetaten la til grunn at en skattyter var forpliktet til å redusere inngangsverdien på aksjene i et datterselskap som følge av at mottatte konsernbidrag ble ansett for å være tilbakebetaling av innbetalt kapital.

er et skatterettslig begrep.⁴ Hva som er aksjekapital og overkurs etter vedtekter og årsregnskap, er ikke nødvendigvis sammenfallende med hva som er innbetalt kapital.

Det er en nær sammenheng mellom hovedregelen om inngangsverdi på aksjer i sktl. § 10–32 annet ledd og 10–35. Skatteloven § 10–32 annet ledd bestemmer at aksjens inngangsverdi settes til det beløpet skattyter har betalt for aksjen – kostprisen. Dersom deler av aksjonærens kapitalinnskudd i form av aksjekapital eller overkurs tilbakebetales, må dette reflekteres i en redusert kostpris. Dersom sktl. § 10–35 ikke hadde oppstilt en plikt til å redusere inngangsverdien på aksjen ved tilbakebetaling av innbetalt kapital, ville en tilbakebetaling av innbetalt kapital ha redusert en senere realisasjonsgevinst, eventuelt økt et senere realisasjonstap, uten at aksjonæren hadde oppofret noen verdireduksjon på aksjen; tilbakebetalingen innebærer kun en ombytting av verdier fra aksjer til kontanter. Formålet med sktl. § 10–35 er således å hindre at aksjonæren får fradrag ved en senere realisasjon av aksjen for det samme beløpet han har fått tilbakebetalt.⁵

Om konsernbidrag omfattes av sktl. § 10–35

Den selskapsrettslige formen på tilbakebetalingen er ikke avgjørende
Skattekontoret tok i vedtaket kun stilling til om et konsernbidrag *uten* skat-

temessig effekt kunne være tilbakebetaling av innbetalt kapital etter sktl. § 10–35.

Skattyter anførte at konsernbidrag ikke var omfattet av sktl. § 10–35, uavhengig av om konsernbidraget innebar tilbakebetaling av innbetalt kapital.

Skattekontoret la til grunn at det ikke forelå holdepunkter for en slik innskrenkende fortolkning av sktl. § 10–35. Skattekontoret tok utgangspunkt i ordlyden i sktl. § 10–35 – «tilbakebetaling» – og la til grunn at denne ikke utelukket at en tilbakebetaling kunne skje i form av konsernbidrag. Den selskapsrettslige formen på tilbakebetalingen var etter skattekontorets oppfatning ikke bindende for den skatterettslige klassifiseringen av utdelingen. Skattekontoret viste i den sammenheng til Utv. 2006 s. 118 hvor departementet la til grunn at «en utdeling etter omstendighetene vil kunne anses som en tilbakebetaling, selv om den selskapsrettslig behandles som en utbytteutdeling».

Skattyter anførte videre at lovhistorikken til sktl. § 10–35 viste at bestemmelsen ikke fikk anvendelse på konsernbidrag. Etter skattyters oppfatning fremgikk det av forarbeidene til den dagjeldende selskapskatteloven § 5–6, at bestemmelsen opprinnelig kun var myntet på aksjekapitalnedsettelse med tilbakebetaling til aksjonæren etter aksjeloven av 1976 § 6–1, jf. gjeldende asl./asal. § 12–1 første ledd nr. 2. Da annet punktum vedrørende tilbakebetaling av overkurs ble tilføyd selskapskatteloven § 5–6 i 1996, var skattyter

1 Heretter omtalt som innbetalt kapital.

2 Ot.prp. nr. 1 (1996–1997) avsnitt 9.2.3.

3 Skatte-ABC 2020/21 Aksjer – utbytte avsnitt 7.1.

4 Zimmer (red.), Bedrift, selskap og skatt 7. utgave 2019 s. 401.

5 Benn Folkvord, Utbytte – Lovlige og ulovlige tilpasninger til skattereglene 2013 s. 243.

av den oppfatning at også denne, frem til overkurs ble fri egenkapital i 2013, kun gjaldt kapitalnedsettelse med utdeling etter asl./asal. kap. 12.

Skattekontoret la til grunn at både selskapsskatteloven § 5–6 og senere sktl. § 10–35 alltid hadde blitt forstått slik at plikten til å redusere aksjens inngangsverdi tilsvarende det tilbakebetalte beløpet ikke var betinget av at tilbakebetalingen skjedde i sammenheng med nedsettelse av aksjekapitalen eller overkursen. Skattekontoret viste til departementets uttalelser i Utv. 1995 s. 108 og Utv. 1999 s. 994b. Også kapitalnedsettelse med avsetning til fond, jf. asl./asal. § 12–1 første ledd nr. 3, som senere ble tilbakebetalt til aksjonæren, var omfattet av sktl. § 10–35. Aksjelovens system og lovhistorikken var således ikke til hinder for at konsernbidrag var omfattet av sktl. § 10–35.

Skatteloven § 10–35 er en selvstendig regel

Videre anførte skattyter at sktl. § 10–35 ikke stod på egne ben, men var en konsekvensregel som kun fikk anvendelse på utdelinger som var omfattet av det skatterettslige utbyttebegrepet i sktl. § 10–11 annet ledd første punktum, men unntatt fra utbyttebeskatning etter sktl. § 10–11 annet ledd annet punktum. Som følge av at sktl. § 10–3 annet ledd bestemte at konsernbidrag ikke ble regnet som utbytte i forhold til reglene i sktl. § 10–11, ville konsernbidrag etter skattyters oppfatning aldri kunne være tilbakebetaling av innbetalt kapital etter sktl. § 10–35.

Skattekontoret var uenig i at tilbakebetaling av innbetalt kapital var omfattet av det skatterettslige utbyttebegrepet i sktl. § 10–11 annet ledd da tilbakebetaling av innbetalt kapital etter skattekontorets oppfatning ikke var omfattet av det skatterettslige inntektsbegrepet.⁶ Skattekontoret viste bl.a. til Rt. 1949 s. 296 *Virik* og BFU nr. 3/2021. I sistnevnte uttalte Skattedirektoratet

at «[t]ilbakebetaling av innbetalt kapital er ikke inntekt for aksjonæren og gir ikke skatteevne». Skattedirektoratet uttalte videre at «[t]ilbakebetaling av tidligere innbetalt kapital kan således som utgangspunkt ikke klassifiseres som et skatterettslig utbytte».

Skattekontoret viste også til skatteforvaltningspraksis hvor konsernbidrag hadde blitt ansett for å innebære tilbakebetaling av innbetalt kapital.⁷

Skattekontoret la således til grunn at konsernbidrag var omfattet av sktl. § 10–35 i den utstrekning konsernbidraget faktisk innebar tilbakebetaling av innbetalt kapital. Etter skattekontorets oppfatning samsvarte dette også med bestemmelsens formål.

Rekkevidden av skattyters valgrett

Skattyter anførte at selskapet hadde en rett til å la være å skatterettslig klassifisere konsernbidragene som tilbakebetaling av innbetalt kapital uavhengig av om konsernbidragene faktisk innebar tilbakebetaling av innbetalt kapital. Skattyter viste bl.a. til Utv. 2006 s. 752 hvor departementet uttaler at det ikke er grunnlag for å oppstille som vilkår «at opptjent kapital må deles ut før det kan være aktuelt å betrakte utdelingen som tilbakebetaling av innbetalt kapital».

Skattekontoret tok utgangspunkt i ordlyden i sktl. § 10–35 som bestemte at tilbakebetaling av innbetalt kapital skal redusere inngangsverdien på aksjen. Skattekontoret la således til grunn at dersom innbetalt kapital faktisk ble tilbakebetalt, utløste det en plikt til å redusere inngangsverdien på aksjen.

Finansdepartementets uttalelse i Utv. 2006 s. 752 vedrørende skattyters valgrett måtte etter skattekontorets oppfatning forstås slik at kun i den utstrekning det både var innbetalt og opptjent kapital bak en aksje, forelå

det en rett for skattyter til å velge den skatterettslige klassifiseringen; utbytte eller tilbakebetaling.

I den utstrekning utbyttet på aksjen gikk utover opptjent kapital bak aksjen, ville ikke skattyter ha en rett til å velge klassifisering, men være forpliktet til å redusere inngangsverdien på aksjen etter sktl. § 10–35, begrenset oppad til det beløp som var innbetalt på denne aksjen. Skattekontoret viste til at Skattedirektoratet hadde lagt tilsvarende synspunkt til grunn i BFU nr. 3/2021.

Skattekontoret la på denne bakgrunn til grunn at skattyter var forpliktet til å redusere inngangsverdien på aksjene etter sktl. § 10–35 i den utstrekning konsernbidragene gikk utover opptjent kapital.

Avsluttende bemerkninger

Kontorvedtaket viser at også konsernbidrag kan utløse en plikt til å redusere inngangsverdien på aksjen etter sktl. § 10–35 såfremt konsernbidraget innebærer en tilbakebetaling av innbetalt kapital. Kontorvedtaket bekrefter således tidligere skatteforvaltningspraksis om at konsernbidrag kan være tilbakebetaling av innbetalt kapital.

Videre viser kontorvedtaket, sammen med den nylige avgitte BFU nr. 3/2021, at skattyters rett til å la være å klassifisere en utdeling som tilbakebetaling av innbetalt kapital forutsetter at det er tilstrekkelig opptjent kapital bak aksjen til å dekke utdelingen.

Endelig, plikten til å redusere inngangsverdien på aksjen etter sktl. § 10–35 er vesentlig for riktig gevinstberegning ved en senere realisasjon av aksjer som er gjenstand for gevinstbeskatning på aksjonærens hånd. Det vil i slike tilfeller være viktig for skattemyndighetene å kontrollere at inngangsverdien reduseres ved tilbakebetaling av innbetalt kapital.

⁶ Tilbakebetaling av innbetalt kapital var etter skattekontorets oppfatning ikke en fordel vunnet ved kapital eller virksomhet, jf. sktl. §§ 5-20 og 5-30, jf. 5-1.

⁷ Sak for overligningsnemnda inntatt i Utv. 2008 s. 374 og sak for skatteklagenemnda inntatt i Utv. 2015 s. 1155. Fra saksbehandlingen i Skatt øst 2013/2014 på side 1194.