1 Bed.book Page 1 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Bedriftsbeskatning i praksis 2000

1 Bed.book Page 2 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

1 Bed.book Page 3 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Fred-Ove Almvik, Vegard Kristiansen
og Anders Myklebust

Bedriftsbeskatning i praksis 2000

Den norske Revisorforening

1 Bed.book Page 4 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

© Sentralskattekontoret for storbedrifter og Den norske Revisorforening.
Omslag: Ellipse AS, ved Mette Lund Damsleth
Sats og layout: Rusaanes Bokproduksjon AS, Stamsund
Trykk: AIT Otta AS, Otta
ISBN: 82-7082-120-9

Det må ikke kopieres fra denne bok i strid med åndsverkloven eller i strid med avtaler om kopiering inngått med Kopinor, interesseorgan for rettighetshavere til åndsverk.

Henvendelser om publikasjonen kan rettes til:
Den norske Revisorforening
Pilestredet 75 D, Postboks 5864 Majorstuen
0308 Oslo
Telefon: 23 36 52 00
Telefaks: 22 69 05 55

1 Bed.book Page 5 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Forord

Tre år er gått siden Sentralskattekontoret for storbedrifter utga boken Wilskow (red.) 1997: *Bedriftsbeskatning i praksis – Ligningsbehandlingen ved Sentralskattekontoret for storbedrifter 1992-1997*. Boken, som ble gitt ut i forbindelse med kontorets 5-års markering, var uttrykk for et ønske fra vår side om å dele våre erfaringer fra bedriftsbeskatning i praksis med våre kunder, brukere, skatteetaten og øvrige skattepraktikere, samt å synliggjøre overfor disse en del av den faglige behandlingen som skjer gjennom de fagkyndige oppnevnte nemnder. Boken ble svært godt mottatt.

Med *Bedriftsbeskatning i praksis 2000* ønsker vi å videreføre de positive erfaringene vi har høstet etter utgivelsen av forrige bok. Selv om vi ikke denne gang markerer noe, er tidspunktet for utgivelsen på ingen måter tilfeldig valgt. I løpet av de siste tre årene er det gitt nye lover av stor betydning for praktikere innen regnskaps-, revisjons- og skatterettsområdene; lov om aksjeselskaper av 13. juni 1997 nr. 44, lov om allmennaksjeselskaper av 13. juni 1997 nr. 45, lov om årsregnskap mv. av 17. juli 1998 nr. 56 og ikke minst ny skattelov av 26. mars 1999 nr. 14. Implementeringsbehovene er betydelige. Til bruk for ny versus gammel skattelov er det utarbeidet et lovspeil.

Boken inneholder dels en omtale av kontorets uttalelser i skattespørsmål og en fremstilling av de fagkyndige nemndenes vedtak, og dels rent faglige artikler forfattet av medarbeidere ved kontoret. Uttalelser og vedtak som tidligere er blitt publisert i artikler i Skatterett og Utvalget, og i Wilskow (red.) 1997 er blitt «oppdatert» med henvisninger til ny skatte-, regnskaps- og/eller aksjelovgivning. Dessuten er uttalelser og vedtak som til nå ikke er publisert omtalt. Boken inneholder dertil en omtale av de rettssaker kontoret har vært involvert i. Uttalelser og vedtak er utelatt, som grunnet endret rettstilstand bare er av mer historisk interesse.

Bokens struktur følger strukturen i ny skattelov. Uttalelser, vedtak og faglige artikler er forsøkt plassert i det kapittel og under den paragraf det «hører hjemme». Enkelte av skattelovens kapitler inneholder bestemmelser som gjelder skattytere som ikke lignes ved kontoret; av den grunn er disse kapitlene i boken svært lite omtalt. Hvert eneste kapittel, hver enkelt paragraf, hvert ledd i den enkelte bestemmelse som er omtalt har referanse til gammel skattelov, slik at gammel lov så og si innføres i et nytt regime. Ved omtale av uttalelser og vedtak for inntektsåret 1999 og tidligere er det referert til gammel skattelov, med ny skattelov i parentes. Ellers er det referert til ny skattelov, med gammel i parentes.

Skatteloven har 19 kapitler og disse utgjør bokens del 1. Kapitlene 20 om «Ulovfestet gjennomskjæring», 21 om «Skatteavtaler» og 22 om «Ligningsfor-

1 Bed.book Page 6 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

valtningsrettslige problemstillinger», er ikke direkte relatert til skatteloven, og danner bokens del 2.

Det er utarbeidet stikkordregister, doms- og utvalgsregister og lovregister til gammel skattelov med sidereferanser. Den enkelte sak er gitt en ingress der det kort omtales hva saken gjaldt og hva kontoret, nemndene og/eller domstolene kom til. Selve saksfremstillingen er som regel delt i to, først en fremstilling av saksforholdet, deretter en fremstilling av kontoret eller nemndenes behandling, eventuelt en redegjørelse for dommen. Ved omtale av vedtak som enten er påklaget, krevd overprøvd, brakt inn for domstolene eller ved omtale av dommer som er påanket, er dette opplyst i ingressen. De øvrige vedtakene er endelige.

Hver enkelt sak er gitt et saksnummer (1994-314OLN), som viser hvilket inntektsår (1994) saken gjaldt og hvilken instans (OLN) som behandlet saken. Et tilsvarende system for nummerering ble første gang tatt i bruk i våre artikler i Utv. nr. 1/2000 og SR nr. 4/2000 og vil bli benyttet ved fremtidig publisering av uttalelser og vedtak, enten det er i Utvalget, Skatterett, på SKDs eller kontorets fremtidige hjemmesider. Sakene kan dermed gjenkjennes ved senere omtale.

Kontoret er ikke tillagt myndighet til å gi bindende forhåndsuttalelser. Uttalelsene som omtales i boken gir således ikke uttrykk for noe mer enn kontorets syn på de spørsmål som er tatt opp, men vil som regel bli lagt til grunn for kontorets praksis i tilsvarende saker. Ved at uttalelsene publiseres, vil disse kunne påvirke praksis ved andre ligningskontorer, som igjen vil kunne føre til en ligningspraksis med rettskildemessig vekt.

På samme måte som uttalelsene gir uttrykk for kontorets syn på de spørsmål som er tatt opp, gir vedtakene uttrykk for nemndenes syn. Nemndenes vedtak vil normalt bli lagt til grunn for kontorets praksis i tilsvarende saker, med unntak av de få tilfeller der vedtaket blir krevd overprøvd av overordnet myndighet eller brakt inn for domstolene. I og med at også nemndenes vedtak publiseres, vil disse kunne påvirke praksis ved andre ligningskontorer, som igjen vil kunne føre til en ligningspraksis med rettskildemessig vekt.

Boken er et resultat av våre medarbeideres engasjement og innsats, både i det daglige arbeid og som bidragsytere. Fra kontoret har følgende deltatt i arbeidet: Fred-Ove Almvik, Olav Gram Andersen, John Berger, Petter Breivik, Ove Jenssen, Gro Kristiansen, Vegard Kristiansen, Solveig I. Lindemark, Anders Myklebust, Sten-Frode Olsen, Lisbeth Delbæk Roer, Jorunn Røvik, Gunvor Stenberg og Frode Aarum. En stor takk til alle!

Det er kontorets håp at boken kommer til gjensidig nytte i hverdagen. Forrige bok initierte en dialog med kontorets brukere, brukeres representanter og aktører ellers, som kontoret har hatt stor glede av i kvalitetssikringen av materielle fortolknings- og vurderingsspørsmål. Vi håper at denne utgaven på tilsvarende måte vil bli et bidrag til forsterket faglig interesse og engasjement – og dermed berike dialogen videre!

Moss 1. november 2000 *Staale Knudssøn*

1 Bed.book Page 7 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Innhold

FORORD 5

1 ALMINNELIGE BESTEMMELSER 23
1.1 Nærmere om Sentralskattekontoret for storbedrifter, dets nemnder og manntall 23
1.2 Fagkyndige nemnder ved SFS 25

2 SKATTESUBJEKTENE OG SKATTEPLIKTENS OMFANG 29
2.1 Innledning 29
2.2 Saker om skattesubjektet 31
2.2.1 Hjemmehørende 31
2.2.2 Tidspunktet for vurderingen 34
2.2.3 Skattemessige konsekvenser 35
2.3 Andre spørsmål vedrørende skattepliktens omfang 36

3 SKATTESTED 39

4 FORMUE 41
4.1 Verdsettelse av aksjer – sktl. § 4-13 41
4.2 Fordeling av gjeldsfradrag mellom Norge og utlandet – sktl. § 4-31 43

5 ALMINNELIG INNTEKT – BRUTTOINNTEKTER. 45
Innledning 45
5.1 Hovedregel om inntekt – sktl. §§ 5-1 og 5-30 46
5.1.1 Reduksjon i premiefondsavsetning – 1994-305OLN 46
5.1.2 Fordring i næring – 2000-616SFS 48
5.1.3 Tilførsel og nedskriving av preferansekapital – 1993-343LRD og 1991-301LRD 49
5.2 Uttak – sktl. § 5-2 54
5.2.1 Tidspunktet for beregning av skattepliktig fordel 54

6 ALMINNELIG INNTEKT – FRADRAG 59
Innledning 59

1 Bed.book Page 8 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

6.1 Hovedregel om fradrag – sktl. § 6-1 60
6.1.1 Utskifting av driftsmiddel – kostnadsføring eller aktivering – 1993-269LN 60
6.1.2 Forsikringspremie til captive – 1994-225LN og 1994-226LN 61
6.1.3 Opsjonskostnader ved ansattes innløsning av aksjeopsjoner – 1994-208LN 64
6.1.4 Investering i russisk joint venture-selskap – 1992-307OLN 65
6.1.5 Avsetninger til fremtidig vedlikehold – 1996-305OLN .67
6.1.6 Erstatningsutbetalinger – 1992-216LN 69
6.1.7 Grunnkapitaltilskudd og driftstilskudd til stiftelse – 1997-234LN, 1995-315OLN og 1995-316OLN 70
6.1.8 Ubetinget aksjeeiertilskudd – 1998-002LN, (1998-002OLN eventuelt) 75
6.1.9 Utbetalinger til datterselskaper i utlandet – 1992-217LN 76
6.1.10 Underskudd i utenlandsk søsterselskap – 1995-215LN 78
6.1.11 Oppkjøpskostnader 78
6.1.11.1 Innledning 78
6.1.11.2 Nærmere om problemstillingen 81
6.1.11.3 Oppkjøpsprosessen – hvilke kostnader kan omfattes? 82
6.1.11.4 Direkte fradragsføring / aktivering 83
6.1.11.5 Hvilke omkostninger som inngår i inngangsverdien 87
6.1.11.6 Tilordning 96
6.1.11.7 Tilleggsskatt 98
6.1.11.8 Saker vedrørende oppkjøpskostnader 98
6.2 Tap på fordring – sktl. § 6-2 annet ledd 100
6.2.1 Fordring på datterselskap – gjeldsettergivelse – 1997-317OLN 101
6.2.2 Fordring på datterselskap – gjeldsettergivelse – 1998-016LBH 105
6.2.3 Fordring på datterselskap – likvidasjon – 1994-306OLN 106
6.2.4 Klart uerholdelig fordring – 1993-244LN 106
6.2.5 Tapsavsetninger – 1995-213LN 107
6.2.6 Fordring i næring – 1998-003LBH 109
6.2.7 Konvertering av fordring i næring til egenkapital – 1992-311OLN 110
6.2.8 Konvertering av fordring til aksjekapital – 1994-315OLN 114

1 Bed.book Page 9 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

6.2.9 Avviklingskostnader vedrørende utenlandsk datter – 1994-217LN, 1994-223LN og 1994-228LN 115
6.3 Underskudd – sktl. § 6-3 116
6.3.1 Tap ved salg av andel i eiendomsselskap i USA – sktl. § 6-3 femte ledd – 1997-508LN 116
6.4 Avskrivning – sktl. § 6-10 121
6.4.1 Fordeling av kjøpesum på driftsmidler ved erverv av virksomhet – 2000-602SFS 121
6.4.2 Livsforsikringsselskaps nedskrivning av fast eiendom – 1994-310OLN 122
6.5 Inntektsfradrag etter sktl. § 6-15 – nemndsavgjørelser 124
6.6 Fradrag for avsetning til førtidspensjoner – sktl. § 6-46 – 1992-218LN 125
6.7 Fordeling og begrensning av fradrag 126
6.7.1 Om konsernbidrag inngår i fordelingsgrunnlaget – sktl. § 6-90 – 1993-329BRD 126
6.7.2 Fordeling av rentefradrag mellom Norge og utlandet – sktl. § 6-91 – 1994-316OLN og 1996-212LN 129

7 SÆRREGLER OM FASTSETTELSE AV INNTEKT FRA EGEN BOLIG- ELLER FRITIDSEIENDOM 135

8 SÆRREGLER OM FASTSETTELSE AV INNTEKT I VISSE NÆRINGER – KORT ORIENTERING OM REDERIBESKATNINGS-ORDNINGEN – SKTL. § 8-10 FLG. 137
8.1 Innledning 137
8.2 Krav til selskap innenfor ordningen 137
8.3 Beskatningen av selskaper innenfor ordningen 140
8.4 «Rederibeskatning i praksis» (2000) 142

9 SÆRREGLER OM GEVINST OG TAP VED REALISASJON MV. 143
9.1 Innledning – sktl. § 9-1 143
9.2 Hva realisasjon omfatter – sktl. § 9-2 143
9.2.1 Bortfall av konverteringsrett for konvertibelt obligasjonslån – 1999-632SFS 144
9.2.2 Om inngåelse av ny og reforhandlet renteswapavtale – 1999-631SFS 145
9.3 Fradragsrett for tap – sktl. § 9-4 jf. § 9-3 147
9.3.1 Tap på fordring – 1998-003LBH 147
9.3.2 Obligasjoner i næring – 1999-632SFS 148

10 SÆRREGLER OM INNTEKTSBESKATNING AV SELSKAPER, SELSKAPSDELTAKERE OG SAMVIRKEFORETAK 149
10.1 Innledning – sktl. § 10-1 149

1 Bed.book Page 10 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

10.2 Fradrag for konsernbidrag – sktl. §§ 10-2 flg. 149
10.2.1 Sirkelkonsernbidrag – 1999-010LBH 150
10.2.2 Konsernbidraget må være «lovlig» 154
10.2.3 Om aksjeutbytte og godtgjørelse skal inngå i beregningsgrunnlaget – 1993-224LN 155
10.2.4 Konsernbidrag utover underskudd hos mottaker – kraftselskap – 1998-022LN 156
10.3 Skatteplikt for mottatt konsernbidrag – sktl. § 10-3 156
10.3.1 Konsernbidrag utover alminnelig inntekt hos avgiver – 1998-013OLN 156
10.3.2 Vilkårene for fradragsrett for giverselskapet er oppfylt uten at fradrag kreves – 1999-010LBH 157
10.4 Endring av konsernbidrag 158
10.4.1 Rett til å øke konsernbidrag ved fravik fra selvangivelsen – 1993-327OLN 160
10.4.2 Rett til å reversere mottatt konsernbidrag – 1997-220LN 163
10.4.3 Rett til å gi konsernbidrag ved inntektsendring – 1997-319OLN og 1993-334OLN 164
10.4.4 Rett til å endre konsernbidrag ved uriktige eller ufullstendige opplysninger – 1993-269LN 165
10.4.5 Rett til å endre regnskapet – 1993-326OLN 165
10.4.6 Oppsummering 166
10.5 Korreksjonsinntekt – sktl. § 10-5 166
10.5.1 Konserninterne overføringer – om midlertidige forskjeller i det mottakende selskap – 1996-501LN . . .167
10.6 Skattlegging av utbytte – sktl. §§ 10-10 flg. 169
10.6.1 Om utbetaling ved nedsettelse av aksjekapital ved innløsning av enkeltaksjer kan regnes som utbytte – sktl. § 10-11 annet ledd 170
10.6.2 Begrepet «Innbetalt aksjekapital, herunder overkurs» – sktl. § 10-11 annet ledd 172
10.6.3 Godtgjørelse på utbytte fra utenlandsk aksjeselskap – sktl. § 10-12 176
10.6.4 Godtgjørelse på utbytte fra utenlandsk registrert selskap hjemmehørende i Norge – sktl. § 10-12 annet ledd – 1999-630SFS 177
10.6.5 Om utenlandsk aksjonær er skattepliktig for utbytte når aksjene selges rett før utbyttedato til norsk aksjonær og like etter kjøpes tilbake – «Parkering av aksjer» – sktl. § 10-13 – 1997-526LN m.fl. 178
10.7 Gevinstbeskatning av aksjer mv. – sktl. §§ 10-30 flg. 184
10.7.1 Tidspunktet for skattemessig realisasjon av aksjer – sktl. § 10-31 184

1 Bed.book Page 11 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

10.7.1.1 Salg/tingsinnskudd – 1999-637SFS 185
10.7.1.2 Likvidasjon – sktl. § 10-37 evt. § 10-32 . . . 186
10.7.1.3 Omtale av saker 187
10.7.2 Beregning av gevinst og tap – sktl. § 10-32 192
10.7.2.1 Hva inngår i inngangsverdien? – sktl. § 10-32 annet ledd 192
10.7.2.2 Inngangsverdi etter endring av ligning – sktl. § 10-32 annet ledd – 1999-603SFS 198
10.7.2.3 Inngangsverdi ved emisjon – sktl. § 10-32 tredje ledd – 1999-624SFS 199
10.7.3 RISK – sktl. § 10-34 200
10.7.3.1 Begrepet «skattepliktig inntekt» – sktl. § 10-34 annet ledd – 1999-001LBH . 201
10.7.3.2 Begrepet «utlignet skatt» – sktl. § 10-34 annet ledd 203
10.7.3.3 Omfordeling av RISK-beløp – sktl. § 10-34 tredje ledd 206
10.7.3.4 Tilleggsvederlag ved fusjon – konsekvenser for RISK-beregningen – sktl. § 10-34 fjerde ledd – 1999LBH 209
10.7.3.5 Gjennomgående-RISK – sktl. § 10-34 sjette ledd 211
10.7.4 Hvilke aksjer skal anses solgt – sktl. § 10-36 – 1993-339OLN 215
10.8 Skattlegging av deltakere i ansvarlig selskap, kommandittselskap mv. – sktl. §§ 10-40 flg. 217
10.8.1 Beregning av fradragsramme – sktl. § 10-43 217
10.8.1.1 Vurdering av kapitaltilskudd 218
10.8.1.2 Gjeldsettergivelse – 1993-258LN 224
10.9 Skattlegging av eiere av norskkontrollerte selskaper mv. hjemmehørende i lavskatteland (NOKUS) – sktl. § 10-60 flg. (selsktl. kap. 7) 226

11 OMDANNING 229
11.1 Fusjon – sktl. §§ 11-1 til 11-11 229
11.1.1 Skattefri fusjon eller alminnelige regler om beskatning? – sktl. § 11-1 230
11.1.2 Fusjon mellom norskregistrert og utenlandsregistrert aksjeselskap skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-2 – sktl. § 11-1 annet ledd – 1998-646SFS og 1998-617SFS 236
11.1.3 Om skatteplikt ved fusjon mellom mor- og datterselskap – sktl. § 11-2 – 2000-612SFS og 2000-616SFS 238

1 Bed.book Page 12 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

11.1.4 Fusjon eller likvidasjon 238
11.2 Fisjon – sktl. §§ 11-1 til 11-11 241
11.2.1 Forholdet til reglene om konserninterne overføringer – sktl. § 11-4 – 1997-019SFS 241
11.2.2 Fordeling av skattemessig resultat – 1998-636SFS . . .242
11.2.3 Fordeling av skatteposisjoner – sktl. § 11-8 – 1998-626SFS 243
11.2.4 Skatteposisjonen innbetalt aksjekapital og overkurs – sktl. § 11-7 244
11.3 Annen omdanning – sktl. §§ 11-20 flg. 249
11.3.1 Omdannelse av utenlandsregistrert aksjeselskap «hjemmehørende i riket» – 1999-626SFS 249
11.3.2 Ligningsmessig inngangsverdi på aksjene – fsfin. § 11-20-3 250
11.3.3 Kravet til egenkapital – fsfin. § 11-20-3 – 1997-638SFS 250
11.4 Skattefri overføring av eiendeler mellom selskaper – sktl. § 11-21 251
11.4.2 Anvendelsesområde 253
11.4.3 Kravet til «overføring» – 1997-540LN 254
11.4.4 Innenfor et skattekonsern – 1998-037LN 260
11.4.5 Kravet til «eier» – 1997-313OLN 264
11.4.6 Spørsmål om reelt eierskap kan likestilles med formelt eierskap – 1997-611SFS 268
11.4.7 Hvilke eiendeler kan overføres 269
11.4.8 Skattemessig kontinuitet ved transaksjonen 271
11.4.9 Fastsettelse av vederlag 273
11.4.10 Oppgjørsform 275
11.4.11 Skattemessige effekter av overføringen 275
11.4.12 Skattemessig tilpasning før endringen 30. desember 1998 277
11.4.13 Beskatning ved konsernopphør (i 1999 eller senere) . .278
11.4.13.1 Hovedregel 278
11.4.13.2 Transaksjoner som bringer det mottakende selskap ut av konserntilkytningen 279
11.4.13.3 Periodisering av gevinsten i overdragende selskap 281
11.4.13.4 Eksempel på konsernopphør 281
11.4.13.5 Konsernoverføring med påfølgende fusjon – 2000-611SFS 282
11.4.13.6 Fortsatt åpent for tilpasninger? 283
11.4.14 Regnskapsmessig behandling i overdragende selskap .284
11.4.15 Sikkerhetsstillelse for skatt 285
11.4.16 Oppgaver til ligningsmyndighetene 285

1 Bed.book Page 13 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

11.4.17 Tapsfradrag ved konserninterne overføringer 286
11.4.18 Korreksjonsinntekt 287
11.4.19 Oppsummering 291
11.5 Skattelempe – overføring av skatteposisjoner – 1999-003LBH . 291

12 PERSONINNTEKT 293

13 SKJØNNSFASTSETTELSE AV FORMUE OG INNTEKT VED INTERESSEFELLESSKAP – SKTL. § 13-1 295
13.1 Beregning av garantiprovisjon – 1993-323OLN m.fl. 296
13.2 Fastsettelse av inngangs- og utgangsverdi på aksjer 297
13.3 Renteberegning av kapitaltilskudd til utenlandsk datterselskap – 1993-324OLN m.fl. 305
13.3.1 Innledning 305
13.3.2 Rettslig utgangspunkt 307
13.3.3 Nærmere om hjemmelsgrunnlag og bevisbyrde 309
13.3.3.1 Innledning 309
13.3.3.2 Norsk internrett/skatteavtale 309
13.3.3.3 Nye faktaopplysninger 309
13.3.3.4 Bevisbyrden i utenlandsforhold 310
13.3.3.5 Påstander om fast og langvarig ligningspraksis for ikke-renteberegning 311
13.3.3.6 Tilleggsvilkår ut over de lovbestemte? 312
13.3.4 Klassifisering som lån eller egenkapital 313
13.3.4.1 Generelt om grensedragningen mellom lån og egenkapital 313
13.3.4.2 Momenter i en skattemessig vurdering av tilskuddets realitet 314
13.3.5 Vilkåret om inntektsreduksjon – «lånekapasitet» 318
13.3.5.1 Innledning 318
13.3.5.2 Spesielle forhold som er vurdert opp mot kriteriet om inntektsreduksjon 320
13.3.5.3 Sannsynliggjøring av inntektsreduksjon/ lånekapasitet i utenlandsforhold og generelt om ansvaret for saksopplysningen . 321
13.3.5.4 Gjeldende administrative syn på lånekapasitetsvurderingen 324
13.3.6 Anvisning for skjønnet i sktl. § 13-1 tredje ledd – valg av rentenivå 336
13.3.6.1 Innledning 336
13.3.6.2 Hva er armlengdes pris – nærmere om sammen ligningsgrunnlaget 337
13.3.6.3 Sammenhengen mellom lånekapasitet og rentesats 337

1 Bed.book Page 14 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

13.3.6.4 Påberopte forhold knyttet til prisingen 338
13.3.7 Oppsummering – noen synspunkter 339

14 TIDFESTING AV INNTEKT OG FRADRAG I INNTEKT 341
14.1 Innledning 341
14.2 Forholdet mellom regnskaps- og skattemessige tidfestingsregler 342
14.2.1 Avsetning etter god regnskapsskikk – praktisering og rekkevidde – sktl. § 14-4 tredje ledd 342
14.2.1.1 Valutasvingninger på kortsiktige valutaposter – 1993-308OLN m.fl. 342
14.2.1.2 Urealisert tap på kortsiktige valutaterminkontrakter – 1993-315OLN m.fl. 345
14.2.1.3 Omtvistet erstatningskrav – 1993-307OLN/FSN/RSN 346
14.2.1.4 Hjemfall av kraftverk – 1993-328OLN 350
14.2.1.5 Fremtidige opprydningskostnader ved uttak av sand – 1993-332OLN 351
14.2.1.6 Etterarbeider – 1994-212LN og 1994-213LN 353
14.2.1.7 Returvarer – 1995-317OLN 354
14.2.1.8 Ikke opptjent inntekt – 1995-304OLN 355
14.2.2 Oppsummering av praksis 357
14.3 Finansielle instrumenter – sktl. § 14-4 femte ledd 359
14.3.1 Opp- og nedskrivning av anleggsobligasjoner – 1994-304OLN 359
14.3.2 Tilbakeføring av nedskrivning av obligasjoner – 1994-305OLN 361
14.3.3 Valutasikring av aksjeportefølje – 1997-312OLN 362
14.4 Egentilvirkede varer – beregning av produksjonslønn – sktl. § 14-5 annet ledd – 1996-002LBH 365
14.5 Tilvirkningskontrakter – sktl. § 14-5 tredje ledd 366
14.5.1 Krav om resultatansvar – 1994-308OLN 367
14.5.2 Er leiekostnader omfattet av «tilvirkningsverdien»? – 1997-310OLN 370
14.5.3 Begrepet «tilvirkningskontrakt som ikke er fullført» – 1997-319OLN 372
14.6 Nedskrivning av kundefordringer – sktl. § 14-5 fjerde ledd b – 1992-305OLN 377
14.7 Fordringer og gjeld i utenlandsk valuta – sktl. § 14-5 femte ledd 378
14.7.1 Tidfesting av valutatap – 1998-007SFS 378
14.7.2 Valutasikrede balanseposter – 1999-004SFS 379

1 Bed.book Page 15 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

14.8 Fremføring av underskudd – sktl. § 14-6 380
14.8.1 Opphør av virksomhet – sktl. § 14-6 første ledd 380
14.8.1.1 Innledning 380
14.8.1.2 Nemndsvedtak 381
14.8.2 Gjeldsettergivelse – sktl. § 14-6 tredje ledd 386
14.8.2.1 Gjeldskonvertering – 1994-315OLN 386
14.8.2.2 Ytterligere tre saker – 1995-310OLN, 1995-311OLN, 1997-314OLN 390
14.8.2.3 Nedskriving av preferansekapital – 1993-343LRD og 1991-301LRD 391
14.8.3 Tilbakeføring av underskudd – sktl. § 14-7 (Kontorvedtak 99/536) 392
14.9 Aktiveringsplikt og avskrivning av driftsmidler – sktl. § 14-30 flg. 393
14.9.1 Saldoavskrivning av bygg under oppføring – sktl. § 14-30 – 1994-203LN 393
14.9.2 Hvilke driftsmidler som kan saldoavskrives – sktl. § 14-40 394
14.9.2.1 Varighetskravet – planlagt brukstid – 1992-309OLN 394
14.9.2.2 Edb-utstyr – 1993-347OLN 396
14.9.2.3 Utskifting av driftsmiddel – grensen mot vedlikehold – 1993-269LN 398
14.9.2.4 Hva er ett driftsmiddel? – 1992-203LN 398
14.9.2.5 Utskifting av enkeltdriftsmidler aktivert som beholdning – 2000-010SFS 399
14.9.2.6 Innleid skip – opsjon på overtakelse – 1993-340OLN/FSN 399
14.9.2.7 Skattemessig avskrivning av goodwill – 1994-002SFS 402
14.9.3 Avskrivningssatser – sktl. § 14-43 403
14.9.3.1 Bensinstasjoner og lagertanker – 1992-301OLN m.fl. 403
14.10 Kjøp og salg av skip samme dag – om skipet var et driftsmiddel – sktl. § 14-44 – 1995-001LBH 406
14.11 Annen avskrivning – sktl. § 14-50 406
14.11.1 Seismiske data – 1993-333OLN 406
14.11.2 Renteelementet i kjøpesum – 1993-304OLN/BRD/LRD 409
14.11.3 Lineære avskrivninger av påkostninger – 1992-022LBH 412
14.12 Driftsmiddel som tas inn i og ut av norsk beskatningsområde – sktl. §§ 14-60 flg. 413

1 Bed.book Page 16 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

14.12.1 Spørsmål om inntektsoppgjør hvor skatteavtalen endres fra kreditmetode til unntaksmetode – 1993-341OLN 413
14.3 Leasing 415
14.13.1 Rettskildesituasjonen 416
14.13.2 Operasjonell og finansiell leasing 417
14.13.3 Regnskapsmessig behandling av leasing 417
14.13.4 Rettssituasjonen 418
14.13.5 Cross border leasing – 1996-019SFS m.fl. 420
14.13.5.1 Innledning 420
14.13.5.2 Avtaleutforming 421
14.13.5.3 Forholdet til tidligere praksis 424
14.13.5.4 Skattemessig behandling av gevinsten 426
14.13.5.5 Litt om bare boat-avtaler 429
14.13.5.6 Saker som har vært oppe ved SFS 430

15 SKATTESATSER 433

16 FRADRAG I SKATT OG REFUSJON 435
16.1 Fradrag i norsk skatt for skatt betalt til fremmed stat – sktl. §§ 16-20 flg. 436
16.1.1 Bakgrunn og anvendelsesområde 436
16.1.2 Forskrift og skjemaer 437
16.1.3 Dokumentasjonsplikten 438
16.1.4 Nærmere om maksimalt kreditfradrag 439
16.1.5 Begrepet utenlandsinntekt 439
16.1.6 Begrepet utenlandsk inntektsskatt 439
16.1.7 Illustrasjon og eksempler på begrensningsregelen 440
16.1.8 Noen typiske fallgruver 444
16.1.9 Fristbestemmelser 445
16.1.10 Ingen fremføringsadgang 446
16.1.11 Om samtykke etter sktl. § 16-25 447
16.1.12 Kreditfradrag i kombinasjon med skattelempe etter samtykke – 1995-212LN 447
16.2 Fradrag i norsk skatt ved skattlegging av utbytte mv. fra utenlandsk datterselskap – sktl. §§ 16-30 flg. 448
16.2.1 Bakgrunn og anvendelsesområde 448
16.2.2 Nærmere om beregningsmetoden 449
16.2.3 Forskrift og dokumentasjonskrav 449
16.2.4 Eksempel på beregning 450
16.2.5 Eksempel fra ligningsbehandlingen – datterdatterselskapsskatt 451
16.2.6 Eksempel fra ligningsbehandlingen hvor utdelt utbytte overstiger overskudd etter skatt – 99-012LBH 454

1 Bed.book Page 17 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

16.2.7 Noen typiske fallgruver 455
16.2.8 Fristbestemmelser 457
16.2.9 Fremføringsadgang 458
16.2.10 Nærmere om eierkravet 458
16.2.8.1 Sak 1 – 1998-024OLN 459
16.2.8.2 Sak 2 – 1998-021OLN 461
16.2.11 Eierskap gjennom KS og ANS 462
16.2.12 Om adgang til å endre mottatt utbytte med skattemessig virkning – 1998-019LBH 462
16.2.13 Om behandling av utenlandsk utbytte som norsk utbytte – 1998-007OLN m.fl. 463
16.3 Forholdet mellom reglene om kreditfradrag og reglene om inntektsfradrag 464

17 SKATTEBEGRENSNING 465

18 SÆRREGLER VED SKATTLEGGING AV KRAFTFORETAK 467
18.1 Kort om kraftskattereformen 467
18.2 Overgangsregler – fastsettelse av skattemessig åpningsbalanse . 467
18.2.1 Driftsmidler som er særskilte for kraftverk 468
18.2.2 Nemndsavgjørelser vedrørende overgangsregel A og B til sktl. 1911 §§ 19e, 26c og 136 annet ledd . . 469
18.2.2.1 NVEs GAV-beregning – 1997-323LN 469
18.2.2.2 Enkelte ikke-avskrivbare driftsmidler – 1997-539OLN 472
18.2.2.3 Omstruktureringer i 1996 – fallrettigheter i produksjonsselskap – 1997-324 OLN 476
18.2.2.4 Omstruktureringer i 1996 – goodwill i omsetningsselskap – 1998-023OLN 478
18.2.2.5 Veier – avskrivbarhet og åpningsbalanse – 1997-514OLN 482
18.3 Fastsettelse av grunnrenteinntekt – sktl. § 18-3 488
18.3.1 Grunnrenteinntektens inntektsside – sktl § 18-3 annet ledd 488
18.3.1.1 Tidspunkt for inngåelse av en langsiktig kontrakt – 1997-246LN m.fl. 489
18.3.1.2 Begrepet «kraft som leveres i henhold til langsiktig kjøpekontrakt» – 1997-539 OLN 489
18.3.1.3 Tilordning til kraftverk av leveranser 491
18.3.2 Grunnrenteinntektens fradragsside – sktl. § 18-3 tredje ledd 491
18.3.2.1 Om produksjonsavgiften er fradragsberettiget – 1997-307 OLN 492

1 Bed.book Page 18 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

18.3.2.2 Om kabelkostnader/overføringskostnader er fradragsberettiget – 1997-515 OLN 497
18.3.2.3 Om gratis leveranse av kraft er fradragsberettiget – 1997-539 OLN 500
18.3.2.4 Begrensninger i fradraget for innmatingskostnader 501
18.3.2.5 Fradrag for innmating ved konsesjonskraft .502
18.3.2.6 Om utgifter til nytt manøvreringsreglement er fradragsberettiget – 2000-615SFS 503
18.4 Rekkevidden av FINs lempningsvedtak 503
18.5 Skattedebitor for naturressursskatt og grunnrenteskatt – 1997-248LN 504
18.6 Forhold i alminnelig inntekt som har særlig betydning for kraftforetak 506
18.6.1 Forhåndsuttalelse vedrørende manøvreringsreglement kostnadsføring eller aktivering – 2000-615SFS 506
18.6.2 Lånefinansiering av offentlig eide kraftforetak 508
18.6.2.1 Gjeldsrentebegrensningsregelen 508
18.6.2.2 Lån fra kommune til kraftforetak 510

19 IKRAFTTREDELSE, OVERGANGSBESTEMMELSER OG ENDRINGER I ANDRE LOVER 515
19.1 Oppregulering av inngangsverdi på aksjer – skattereformens overgangsregler 515
19.1.1 Innledning 515
19.1.2 En pensjonskasses aksjer – 1995-301OLN 516
19.1.3 Aksjer eid av holdingselskap – 1996-609 til 613SFS ..519
19.1.4 Aksjer i næring – 1998-608SFS 520

20 ULOVFESTET GJENNOMSKJÆRING 523
20.1 Innledning 523
20.2 Tap ved realisasjon av aksjer og tap på fordringer – 1994-306OLN 524
20.3 Tap ved overdragelse av andeler i ansvarlige selskaper – 1994-004LBH 527
20.4 Konserninternt salg med krav om tapsfradrag – 1996-306OLN/BRD 528
20.4.1 Bakgrunn 528
20.4.2 Overligningsnemndas vedtak 529
20.4.2.1 Innledning 529
20.4.2.2 Aksjesalgenes ikke-skatterettslige virkninger 529
20.4.3 Oslo byretts dom av 8. februar 2000 531
20.4.3.1 Saksøkers anførsler 531

1 Bed.book Page 19 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

20.4.3.2 Saksøktes anførsler 532
20.4.3.3 Rettens bemerkninger 532
20.4.4 Noen kommentarer til dommen 533
20.4.4.1 Gjennomskjæring eller tolking? 533
20.4.4.2 Kan det oppstilles et skjerpet krav til «egenverdi»? 534
20.4.4.3 Høyeste skatts prinsipp? 535
20.5 Endring til gunst 536

21 SKATTEAVTALER 543
21.1 Enkelte spørsmål knyttet til frister 544
21.1.1 Ubenyttet kreditfradrag for tidligere år – 1992-308OLN 544
21.1.2 Krav etter skatteavtale hvor fristen etter selsktl. § 1-9 var ute – 1993-346OLN 546
21.2 Problemstillinger knyttet til fast driftssted 547
21.2.1 Vilkår for fast driftssted 548
21.2.1.1 Fast driftssted i Elfenbenskysten – 1996-502OLN 548
21.2.2 Allokering av inntekter til fast driftssted 550
21.2.2.1 Filial i Tsjekkia – 1995-303OLN 550
21.2.2.2 Filial i Irland – 1995-218LN og 1996-214LN 553
21.2.2.3 Filial i Storbritannia og Luxembourg – 1994-503LN 555
21.2.2.4 Filial i Sveits – 1998-032LN 562
21.3 Generelle allokeringsspørsmål 565
21.3.1 Aksjegevinst ved salg av datterselskap i Singapore – 1998-608SFS 565
21.4 Problemstillinger med tilknytning til skatteavtaler 568
21.4.1 Fradrag for gjeldsrenter tilknyttet fast driftssted i utlandet – 1994-316OLN 568
21.4.2 Fradrag for aksjetap hvor beskatningsrett til tilsvarende gevinst er tillagt den annen stat – 1993-319/320/321OLN og 1993-319RSN 570
21.4.3 Fradrag for tap ved realisasjon av andel i et amerikansk «Limited Partnership» – 1997-508LN . . . 571
21.4.4 Korresponderende retting – 1995-314OLN 573
21.4.5 Inntektsoppgjør hvor skatteavtalen endres fra kreditmetode til unntaksmetode – 1993-341OLN 574
21.4.6 Godtgjørelse på utbytte fra utenlandsk aksjeselskap . . 575
21.4.6.1 Sak 1 – 1992-212LN 576
21.4.6.2 Sak 2 – 1992-223LN 577
21.4.6.3 Sak 3 – 1998-007OLN 578

1 Bed.book Page 20 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

21.4.7 Fradrag i tilbakeholdt skattlagt kapital for del av renteinntekt som kan beskattes i annet land etter skatteavtale – 1996-308OLN 581
21.4.8 Skattemessige konsekvenser ved konsernintern overføring av aksjer – 1998-604SFS 582

22 LIGNINGSFORVALTNINGSRETTSLIGE PROBLEMSTILLINGER 585
22.1 Opplysningsgrunnlag 585
22.2 Klage eller anmodning om endring – ligningsloven § 9-2 og lignl. § 9-5 587
22.2.1 Innledning 587
22.2.1.1 Bakgrunn og problemstilling 587
22.2.1.2 «Klage» eller «endring uten klage» – betydning for saksbehandlingen 587
22.2.2 Vilkår for å endre en ligning 589
22.2.2.1 Ligningsloven § 9-1 589
22.2.2.2 Nærmere om forhold som faller utenfor ligningsloven § 9-1 590
22.2.3 Hvilke feil er klagegrunner? 591
22.2.3.1 Innledning 591
22.2.3.2 Klagegjenstand 591
22.2.3.3 Klagegrunnlag 592
22.2.3.4 Oppsummering av rettskildebildet 598
22.2.4 Konklusjon 599
22.3 Endring til gunst – frist – 1996-212LN 599
22.4 Tilførsel og nedskriving av preferansekapital – prosessuelle fristspørsmål – 1993-343LRD og 1991-301LRD 602
22.5 Overligningsnemndas kompetanse 603
22.6 Dekning av sakskostnader 614
22.6.1 Innledning 614
22.6.2 Overlignings- og fylkesskattenemndas vedtak 614
22.6.3 Oppsummering 619
22.7 Tilleggsskatt 620
22.7.1 Innledning 620
22.7.2 Åpenbar regne- eller skrivefeil – lignl. § 10-3 bokstav a – 1992-215LN 622
22.7.3 Unnskyldelige forhold – 1993-201 LN 623
22.7.4 Uriktige eller ufullstendige opplysninger – 1993-241LN 625
22.7.5 Utgiftsføring av ikke fradragsberettigede og aktiveringspliktige kostnader – 1993-242LN 626
22.7.6 Utgiftsføring av aktiveringspliktige driftsmidler, PC og gravemaskin – 1993-269LN 627

1 Bed.book Page 21 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

22.7.7 Mangelfulle opplysninger ved krav om tapsfradrag – 1994-306OLN 628
22.7.8 Gaver til ansatte – 1994-231LN 629
22.7.9 Konsernbidrag – 1994-303OLN\BRD\LRD 629
22.7.10 Feil beregning av gevinst ved salg av KS-andel – selsktl. §§ 6-3 og 6-7 – 1996-310OLN 631
22.7.11 Manglende opplysninger om skattepliktig gevinst ved salg av aksjer – selsktl. § 5-2, jf. § 5-3, jf. § 10-2 – 1997-527LN 632
22.7.12 Uriktig opplysning ved beregning av korreksjons-inntekt – selsktl. § 1-6 1996-501LN 634
22.7.13 Uberettiget krav om godtgjørelse på utbytte – selsktl. § 3-4 – 1997-537OLN og 1997-533OLN . . . 635
22.7.14 Uriktige opplysninger om regnskapsmessig og skattemessig tap på salg av aksjer – 1998-020LN . . 638
22.7.15 Uriktig opplysning om at selskapet var likvidert – selsktl. § 5-8, jf. selsktl. § 5-2 – 1998-026OLN 640
22.7.16 Uriktig opplysning om fremførbart underskudd – 1992-021LBH 643
22.7.17 Uriktig implementering av pensjonskostnader – 1998-041LN 643
22.8 Endring av regnskap 645

PRESENTASJON AV FORFATTERNE 655

FORKORTELSER 657

LITTERATURLISTE 659

LOVSPEIL 661
A. Fra forslaget til ny skattelov til tidligere bestemmelser 661
B. Fra skatteloven av 1911 til skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 683

LISTE OVER SIDEHENVISNINGER TIL GAMMEL SKATTELOV 705

DOMSREGISTER 707

UTVALGSREGISTER 709

STIKKORDREGISTER 713

1 Bed.book Page 22 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

1 Bed.book Page 23 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

1 Alminnelige bestemmelser

1.1 Nærmere om Sentralskattekontoret for storbedrifter, dets nemnder og manntall

Sentralskattekontoret for storbedrifter (SFS) ble opprettet i 1992. Organisatorisk er kontoret direkte underlagt Skattedirektoratet (SKD). Kongen har oppnevnt særskilt fagkyndig lignings- og overligningsnemnd for kontoret, jf. ligningsloven av 13. juni 1980 nr. 24 (lignl.) § 2-4 nr. 2. Dette medfører at ligningsfastsettelse ved kontoret med tilhørende nemnder regelmessig vil være bindende i forhold til både de lokale og de sentrale ligningsmyndigheter.

Oppnevnt i nemndene er som følger:

Ligningsnemnda (LN):	Advokat Per Sandvik (leder) Førsteamanuensis Arthur J. Brudvik (nestleder) Utredningsleder Anne M. Samuelson Statsautorisert revisor Anne Bøhmer Gravdahl Direktør Staale Knudssøn
Overligningsnemnd (OLN):	Professor dr. juris Frederik Zimmer (leder) Amanuensis Hugo Matre (nestleder) Studierektor Hans Robert Schwencke Statsautorisert revisor Liv Ørbeck Statsautorisert revisor Hilde M. Sletteberg

SFS er ligningskontor for

- skattytere som SKD har vedtatt å overføre til sentral ligning, jf. lignl. § 2-4 første ledd bokstav b, jf. d med tilhørende forskrift om overføring av skattytere til sentral ligning ved Sentralskattekontoret for storbedrifter
- deltakere i norsk-kontrollert aksjeselskap og likestilt selskap eller sammenslutning som er hjemmehørende i lavskatteland (NOKUS-selskap), jf. lignl. § 8-6 nr. 6
- deltakere i utenlandske selskaper som omfattes av bestemmelsene om skattlegging av deltakere i ansvarlig selskap, kommandittselskap mv., jf. lignl. § 8-6 nr. 6
- aksje- og allmennaksjeselskap som omfattes av særreglene for skipsselskaper, jf. lignl. § 8-6 nr. 7.

1 Bed.book Page 24 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Momenter som kan tillegges vekt ved overføring til sentral ligning er virksomhetens årsomsetning, skatteplikt til flere kommuner, utenlandstilknytning og konsernforhold. Momentet skatteplikt til flere kommuner er etter innføring av ren statsskatt for etterskuddspliktige mindre aktuelt. Finansdepartementet har dessuten gitt uttrykk for at det er ønskelig å få overført de største kraftforetakene til sentral ligning, hvortil Stortinget har bevilget særskilte midler. Til nå er er det overført 8 offentlig eide kraftkonsern. I tillegg ligner kontoret 5 privateide konsern med kraftvirksomhet. I alt står foretakene for ca. 2/3 av kraftproduksjonen i landet.

SFSs ligningskompetanse omfatter fastsettelse av skattepliktig formue og inntekt, grunnrenteskatt og naturressursskatt (gjelder kraftforetak), samt tonnasjeskatt (gjelder skipsaksje- og allmennaksjeselskaper), jf. lignl. § 2-4 nr. 3 jf. § 1-1. Skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (sktl.) gjelder for fastsettelse av grunnlaget for samtlige av skattene, jf. § 1-1 (sktl. 1911 §§ 137 og 138).

SFS er ikke tillagt kompetanse til å forestå fastsettelser eller endringer av arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget i medhold av folketrygdloven av 28. februar 1997 nr. 19 (ftrl.) § 24-4. lignl. § 2-4 nr. 3 som gir uttrykk for at sentralskattekontorene erstatter tilsvarende ligningsmyndigheter i kommunene, må således leses med den begrensning at slik erstatning kun vil gjelde innenfor ligningslovens virkeområde. Ligningslovens bestemmelser gjelder ikke for «utligning» av arbeidsgiveravgift, jf. lignl. § 1-1. I *Lignings-ABC* 1999 s. 592 er det gitt uttrykk for at sentral ligning også omfatter fastsettelse/endring av grunnlaget for arbeidsgiveravgift. Det er kontorets syn at denne uttalelsen ikke er dekkende for rettstilstanden, noe SKD er blitt gjort oppmerksom på. Skatteloven gjelder ikke direkte for fastsettelse av grunnlaget for arbeidsgiveravgiften. Folketrygdlovens system er at arbeidsgiveravgiften skal utlignes i arbeidsgiverens kontorkommune. Dels vil det være et kemner-, dels et ligningsnemndsansvar for arbeidsgivers kontorkommune, å fastsette grunnlaget for arbeidsgiveravgiften.

Under ligningsbehandlingen for inntektsåret 1999 lignet SFS i alt 1313 aksje- og allmennaksjeselskaper og 130 deltakerlignede selskaper. I tillegg til dette er det lignet 597 aksje- og allmennaksjeselskaper og 215 deltakerlignede selskaper, med virksomhet som faller inn under de særlige skattereglene for rederivirksomhet. Det er dertil registrert 207 NOKUS-selskaper.

Kontoret er i dag bemannet med 48 ansatte, hvorav 33 saksbehandlere, 1 direktør, 3 avdelingsdirektører, 3 underdirektører, samt 8 i administrasjonen. Saksbehandlerne er fordelt mellom seniorrådgivere, rådgivere, spesialrevisorer og førstekonsulenter.

Kontoret har lagt stor vekt på utviklingen av en flat organisasjon, hvor arbeidet utføres i et tverrfaglig samarbeid og hvor organisasjonsstrukturen fungerer så vel i horisontalplanet som i vertikalplanet. Skattyterne er fordelt mellom flere konserngrupper, som består av saksbehandlere med ulik profesjonsbakgrunn. Kontrollstrategisk er det lagt opp til at det skjer en «parallell ligning og kontroll». Dette innebærer at kontroll og ligning skal foregå løpende på helårsbasis. På denne måten blir det viktig å få frem et riktig opplysningsgrunnlag så

1 Bed.book Page 25 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

tidlig som mulig, og man unngår å gå langt tilbake i tid. Kontoret har sett det som ressursbesparende at problemstillinger ytterligere kan avklares på enda tidligere tidspunkt, og prioriterer derfor forhåndsuttalelser. Kontoret har sett det som vesentlig at skattyter har oversikt og forutberegnelighet i forhold til økonomiske transaksjoner.

SFS har tilknyttet egen ligningsnemnd og overligningsnemnd. Ligningsnemnda har etter lignl. § 8-4 nr. 2 delegert sin myndighet, slik at kontoret har kompetanse til å avgjøre en del saker under ordinær ligningsbehandling. I alle saker av prinsipiell karakter eller av vesentlig økonomisk avvikende betydning, er det den fagkyndige ligningsnemnda som avgjør saken.

Etter ligningslovens system er klageinstans både lignings- og overligningsnemnd. Skattyter kan dessuten påklage enkelte vedtak til fylkesskattenemnda (FSN), jf. lignl. § 9-2 nr. 1 bokstav c. Etter lignl. § 9-5 nr. 4, har SKD hjemmel til å bringe et vedtak inn for FSN. I henhold til lignl. § 9-2 nr. 1 bokstav d foreligger det en klagerett til Riksskattenemnda (RSN) over FSNs vedtak, hvis FSNs vedtak fører til økt skattegrunnlag.

Eventuelle søksmål skal reises for Oslo byrett, og staten er rett saksøkt, jf. skattebetalingsloven av 21. november 1952 nr. 2 (sktbl.) § 48 nr. 3. Statens partsstilling utøves av SFS, så lenge saken ikke er overtatt av Finansdepartementet (FIN).

1.2 Fagkyndige nemnder ved SFS

Til SFS er det tilknyttet fagkyndige nemnder oppnevnt i statsråd og med kompetanse blant annet innen bedriftsøkonomi, revisjon, regnskap, skatterett, selskapsrett og ligningsforvaltning. Den tradisjonelle kløften mellom teori og praksis er søkt bygd bro over gjennom representasjon fra høyskole- og universitetsnivå samt praktikere fra regnskaps-, revisjons- og skatterettsområdene.

Alle tre sentralskattekontorene (i Oslo, Sandnes og Moss) har tilknyttet fagkyndige nemnder. Dette i motsetning til det tradisjonelle system med partipolitiske oppnevnte nemnder. Nemndene og kontorene i Sandnes og Moss er organisert etter ligningslovens system, mens Oljeskattekontoret med nemnder er organisert etter til dels særskattebestemmelser i petroleumsskatteloven av 13. juni 1975 nr. 35 (petrsktl.). Ligningsbehandlingen ved Oljeskattekontoret er en toinstansbehandling, mens ligningsbehandlingen ved de to øvrige sentralskattekontorene er en treinstansbehandling, i likhet med ligningsforvaltningens ordinære system. Ved sentralskattekontorene i Sandnes og Moss er det opprinnelige system beholdt, med kontorenes direktører som medlemmer av ligningsnemndene, mens dette ble endret for de 435 partipolitiske oppnevnte nemndene fra 1. januar 1993.

Sentralskattekontorene er fra underlagt SKD administrativt, mens Oljeskattekontoret faglig fortsatt er direkte underlagt FIN. Ligningsetatens ansatte og

1 Bed.book Page 26 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

kontorer er undergitt de overordnede statsorganers instruksjonsmyndighet etter det alminnelige overhøyhetsprinsipp i forvaltningen, mens statens overordnede organer ikke har myndighet til å instruere de folkevalgte eller de fagkyndige oppnevnte kollegiale organer om lovforståelsen i enkeltsaker. På den annen side har ligningskontorene og fagetaten fått en unntaksfri adgang til å bringe enhver nemndsavgjørelse inn for høyere nemnd. Det vil også kunne være aktuelt når det gjelder skjønnsspørsmål. Departementet eller direktoratet vil kunne instruere kontorets leder om å bruke endringsadgangen, og saken vil kunne bringes inn for overordnet nemnd. I kraft av særskilt bestemmelse vil dette for SFS være Østfold fylkesskattenemnd. Ved eventuell overprøving i slike tilfeller og med endret resultat vil skattyter eventuelt kunne klage avgjørelsen til RSN. Det har i løpet av en 8-års periode vært tre enkeltspørsmål som direktoratet har ønsket endret på denne måten. Det ene spørsmålet ble løst gjennom senere domstolsavgjørelse og av domstolen løst i samsvar med OLNs vedtak. Det andre spørsmålet ble avgjort av RSN (1993–301 RSN) i samsvar med direktoratets påstand, uten at skattyter senere brakte spørsmålet inn for domstolsbehandling. Den tredje saken er under behandling. Det er en sak hvor kontoret har funnet grunn til å be om SKDs medvirkning til overprøving. Men det forekommer saker hvor det for SKD er grunn til å vurdere samordning og ensartet behandling i forhold til etaten for øvrig. Vurderingen av dette kan ha til følge forslag om lovendringer eller nye lovforslag.

Man kan reise spørsmål om hensiktsmessigheten av på den ene siden å ha tunge, fagkyndige nemnder til å treffe beslutninger i enkeltsaker, mens fagetaten i etterkant og på den annen side kan bringe sakene inn for en høyere, politisk sammensatt nemnd til videre avgjørelse. Dette tilsynelatende paradoksale avgjørelsessystem må trolig ses i sammenheng med forvaltningens behov for å se tvilsspørsmål prøvet av domstolene. Ekspertisen i skattesaker er neppe større ved noen domstol enn i de fagkyndige nemndene ved sentralskattekontorene, men domstolsbehandlingen representerer en annen behandlingsmåte enn hva som finner sted i nemndene. Fagetatens tvilsspørsmål ville ellers ikke ha andre løsningsmuligheter i seg enn gjennom stevning av nemndenes ledere, jf. lignl. §11-2. Unektelig en noe spesiell fremgangsmåte for staten for å treffe særskilte faglige avgjørelser, idet de samme medlemmene jo er oppnevnt i statsråd. Et annet tilsynelatende paradoksalt trekk i systemet har vi i prosessordningen, hvor skattyter måtte ønske å bringe et tvils- eller tvistespørsmål inn for domstolene. I tilfelle dette skjer, er det kontoret som blir stevnet og kontoret som tar standpunkt til eventuelle ankespørsmål e.l. Naturligvis vil departement og direktorat kunne overta både partsrollen og prosessledelsen etter nærmere konkret vurdering, mens nemndene vis-à-vis domstolsbehandlingen da ikke lenger har noe ansvar for sine respektive vedtak.

SFS har verneting i Oslo. Fra opprettelsen i 1992 er kontoret blitt saksøkt i 22 saker. I 8 av sakene foreligger det rettskraftig dom, 3 av sakene er anket inn for Høyesterett, 4 er anket inn for lagmannsretten og i de siste 7 er det tatt ut stevning for Oslo Byrett. Foruten domstolssakene har nemndene hatt til behandling

1 Bed.book Page 27 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

en rekke tvilsspørsmål vedrørende bedriftsbeskatningen generelt, ikke bare det reformerte regimet fra 1992, men også spørsmål om tidligere regime, uten at problemstillingene har kommet frem eller vært tatt opp. Innholdet i denne boken vil gi en pekepinn om det. NOKUS-regimet, som ble befestet gjennom 92-reformen, har budt og byr stadig på en del grensesprengende spørsmål omkring utstrekningen av norsk skatteregime i globalt miljø. Saksmengden omkring NOKUS-spørsmål var størst det første året etter skattereformen, men fikk et ytterligere oppsving da overgangsreglene opphørte (1992-1994). For en bredere omtale av NOKUS-sakene vises til Woldbeck 2000: *Rederibeskatning i praksis* kapittel 4.

Fra etableringen av kontoret har det vært en forutsetning at ligning og kontroll skulle skje parallelt. Dette har vist seg som en ambisiøs målsetting på mange måter, og for nemndene har det hatt den konsekvens at mange saker har hatt og må ha en kort behandlingstid før de kommer til avgjørelse. Fra et brukerståsted fortoner dette seg annerledes enn hva som ellers er situasjonen i ligningsforvaltningen, men resultatet er – og har vært – at storbedriftene foran kommende ligningsperiode har fått avklart tvilsspørsmål som kunne virket hemmende i flere sammenhenger. I løpet av de siste to årene er nemndsbehandlingene kommet inn i en årssyklus som innebærer at en eventuell treinstans--ligningsbehandling gjennomføres i løpet av vel et år. En slik årssyklus forutsetter at det både innhentes og gis informasjon om for eksempel ny regelanvendelse, som etterfølgende informasjon om resultater og praksis. Det hersker liten tvil om at dette virker både utfordrende og stimulerende for dem som arbeider med ligningen av storbedriftene ved SFS. Men det ser ut til at resultatene av de fagkyndige nemndenes avgjørelser vinner umiddelbar aksept og – i det store og hele – blir lagt til grunn for videre behandling i storbedriftene. Oppfølgende kontroll viser at det er få eller ingen storbedrifter som ikke har innrettet nytt opplysningsmateriale i tråd med vedtak og endringer som har funnet sted. Etter hvert er det også slik at storbedriftene i økende grad søker å klarlegge på forhånd eventuelle tvilsspørsmål, som enten blir løst gjennom løpende dialog eller via forhåndsuttalelser. En annen konsekvens av nemndenes årssyklus og fagkyndige vedtak ser ut til å være færre klager. Det er mange spørsmål som blir løst og vinner aksept umiddelbart, uten at spørsmålene blir brakt inn for en tidkrevende og kanskje unødig dobbelt klagebehandling. På den annen side er det et gjennomgående trekk ved nemndsbehandlingen at nemndene faktisk gir uttrykk for tvil om avgjørelsene hvor det er grunn til det. Selvsagt vil eventuell tvil komme til uttrykk gjennom dissenser, men det er også slik hvor vedtakene fremstår som enstemmig at nemndene i premissene har gitt uttrykk for at resultater eller deler av en argumentasjonsrekke har kunnet by på større eller mindre grad av sikre slutninger. Foruten å skape aksept og tillit hos skattyterne, har dette også kunnet legge forholdene til rette for kontoret for oppfølgende regelverksutbedring. En stor del av de saker som blir presentert i denne boken har fått en regelverksoppfølgende behandling med innspill til direktoratet og departementet om utbedringer eller

1 Bed.book Page 28 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

fornyelser av bestemmelser/regimer som har skapt uklarheter i praksis. Departementet har på sin side fremmet en rekke nye lovforslag som har avklart og avhjulpet rettstilstanden.

De fagkyndige nemndene har med sin brede og sammensatte kompetanse ikke bare sikret kvalitet til en rekke vanskelige og komplekse regimespørsmål innenfor bedriftsbeskatningen gjennom sine enkeltvedtak, men også inspirert, stimulert og stilt krav til et kontor om kvalitet under kontroll, saksbehandling og forslagsstillelse. For et kontor i offentlig regi og offentlig regulativ viser det seg utfordrende både å tiltrekke seg og ta vare på slik kompetanse som kreves. Men mange har heldigvis sett muligheten av å gjøre en god investering gjennom den kunnskapsoppbygging og den verdifulle praksis som oppnås ved kontoret.

Når vi oppsummerer alle positive erfaringer med fagkyndige nemnder, blir det vanskelig å forstå hvorfor disse skal utgjøre bare tre blant de mange nemnder i ligningsforvaltningen. Men på den annen side får man glede seg over de gullkorn som måtte finnes! Innen deler av bedriftsbeskatningen som gjelder betydelig omsetning og betydelige årsoverskudd, er det både betryggende og stimulerende med kvalitative, faglige beslutningsorganer. Både for næringslivet, etaten og staten må det vise seg regningssvarende å tilstrebe løsninger som er riktige første gang. Bedrifter som skal konkurrere på internasjonale markeder har behov for raskt å kunne orientere seg om skattemessige rammeforutsetninger på den globale arena. Så langt kunne det sikkert være behov for – og sikkert mulig – med bindende forhåndsuttalelser fra de fagkyndige nemndenes side, men langt på vei dekker den forhåndsuttalelsespraksis som faktisk skjer, de behov som gjør seg gjeldende. Særlig når kommunikasjonen og samarbeidet med departementet og direktoratet er så vidt nær og fremtredende som situasjonen faktisk har vært gjennom en 8-årsperiode.

I høringsuttalelse 11. august 1999, til Næringslovutvalgets forslag om bindende forhåndsuttalelser, går kontoret i forståelse med ligningsnemnda inn for at kompetansen til å gi bindende forhåndsuttalelser for de skattytere som lignes ved kontoret tillegges ligningsnemnda. Det er SFS's syn at kontoret med sine fagkyndige nemnder innehar en spesialkompetanse og en erfaring, ikke minst innen spesialregimene, som vil være av stor betydning for ordningen med bindende forhåndsuttalelser. I Ot.prp. nr. 1 (2000–2001) foreslår FIN nye regler om bindende forhåndsuttalelser; kompetansen til å gi bindende forhåndsuttalelser foreslås lagt til SKD.

1 Bed.book Page 29 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

2 Skattesubjektene og skattepliktens omfang

2.1 Innledning

Skattelovens bestemmelser om skattesubjektene og skattepliktens omfang gir anvisning på hvem som har skatteplikt og omfanget av denne. For personlige skattytere beror skatteplikten på om personen er bosatt i riket, jf. sktl. § 2-1 (sktl. 1911 § 15 første ledd bokstav a). Kontoret har for tiden ingen personlige skattytere i sitt manntall, men deltar det personlige skattytere i såkalte NOKUS-selskaper og/eller i utenlandske ansvarlige selskaper, kommandittselskaper mv., vil disse få fastsatt sin skattepliktige formue og inntekt fra deltakelsen av SFS, jf. lignl. § 8-6 nr. 6.

Sktl. § 2-2 (sktl. 1911 § 15 første ledd bokstav b) inneholder bestemmelsene om hvilke selskaper eller innretninger som er selvstendige skattesubjekter, hvilke som ikke er det, samt bestemmelsene om selskapenes alminnelige skatteplikt til Norge. Med alminnelig skatteplikt menes her skatteplikt for all formue og inntekt i Norge og i utlandet, dersom ikke annet er bestemt (globalinntektsprinsippet).

Skattyterne som SKD har vedtatt å overføre til sentral ligning ved SFS, er selvstendige skattesubjekter med alminnelig skatteplikt etter sktl. § 2-2 første ledd (sktl. 1911 § 15 første ledd bokstav b). Selskapsformene er aksje- og allmennaksjeselskap, statsforetak etter statsforetaksloven og interkommunale selskaper, jf. selskapsloven av 21. juni 1985 nr. 83 (sel.) § 1-1 femte ledd, der deltakerne har delt ansvar for selskapets forpliktelser. Selskapene driver virksomhet innenfor en rekke ulike områder.

Skatteplikten for aksje- og allmennaksjeselskap som faller inn under særreglene for skipsselskaper følger av skattelovens bestemmelser om alminnelig skatteplikt for aksje- og allmennaksjeselskap, jf. sktl. § 2-2 første ledd bokstav a (sktl. 1911 § 15 første ledd bokstav b). Slike selskaper lignes ved SFS.

Ansvarlig selskap, herunder ansvarlig selskap med delt ansvar, kommandittselskap, indre selskap partrederi og andre selskaper som omfattes av selskapsloven § 1-1 første ledd, regnes ikke som egne skattesubjekter, jf. sktl. § 2-2 annet ledd (sktl. 1911 § 20 annet ledd). Deltakerne i slike selskaper lignes hver for seg for sin andel i selskapets formue og inntekt. Selv om det er deltakeren som etter disse bestemmelsene er skattesubjektet og ikke selskapet, skal det likevel fastsettes formue og inntekt samlet på selskapets hånd, jf. lignl. § 8-6 nr. 5. SFS har fått overført ca. 130 deltakerlignede selskaper for sentral behandling. Samtlige av disse inngår i konsern som er overført til sentral ligning. SFS

1 Bed.book Page 30 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

har dessuten ligningskompetansen for deltakerlignede selskaper som faller inn under rederibeskatningsordningen. For inntektsåret 1999 utgjorde dette 215 selskaper.

Anses et utenlandsk registrert aksjeselskap som hjemmehørende i Norge, faller det inn under bestemmelsene om alminnelig skatteplikt i sktl. § 2-2 første ledd (sktl. 1911 § 15 første ledd bokstav b). Slike selskaper lignes kun ved SFS dersom SKD vedtar overføring av disse til sentral ligning. Per i dag er kun ett slikt selskap vedtatt overført. Selskapet inngår i et konsern med norsk morselskap. Det er ingen egen bestemmelse om skatteplikt for eiere av slike selskaper. Eventuell skatteplikt til Norge og omfanget av skatteplikten beror på skattelovens alminnelige bestemmelser.

Skatteplikten for deltakere i utenlandsk registrert ansvarlig selskap, kommandittselskap mv., nærmere bestemt selskaper som omfattes av sktl. §§ 10-40 til 10-45 (selsktl. §§ 6-1 til 6-9), følger av skattelovens bestemmelser om alminnelig skatteplikt §§ 2-1 og 2-2 (sktl. 1911 § 15). Deltakerne i slike selskaper lignes hver for sin andel i selskapets formue og inntekt, jf. § 2-2 tredje ledd (sktl. 1911 § 20 annet ledd annet punktum). For deltakere i slike selskaper fastsetter SFS skattepliktig formue og inntekt. Kontoret har for tiden kun et fåtall av slike skattytere i manntallet. Selskapene inngår enten i konsern overført til sentral ligning eller så er de eid av NOKUS-selskaper.

Sktl. § 2-3 (sktl. 1911 § 15 første ledd bokstav c og d) inneholder bestemmelsene om begrenset skatteplikt til Norge. Med begrenset skatteplikt menes her skatteplikt for person, selskap eller innretning som ikke har alminnelig skatteplikt etter §§ 2-1 eller 2-2 (sktl. 1911 § 15 første ledd bokstav a og b), men som har annen formue i og/eller inntekt av en norsk «kilde». Ingen av skattyterne ved SFS omfattes av denne bestemmelsen. Et eksempel er utenlandske selskapers filialer i Norge. Så lenge disse selskapene (filialene) ikke har «varig tilknytning til riket», jf. lignl. § 2-4 første ledd bokstav a, skal disse lignes ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker (SFU). Problemstillinger knyttet til den «speilvendte» situasjonen derimot – hvor norske selskaper har filialer i utlandet og dermed begrenset skatteplikt til et annet land – har flere ganger vært oppe til behandling ved SFS. Se kapittel 21 for en nærmere omtale.

Aksjeselskap og likestilt selskap eller sammenslutning hjemmehørende i lavskatteland regnes ikke som selvstendige skattesubjekter etter sktl. § 2-2, jf. sktl. § 2-4. Sktl. § 2-4 (selsktl. § 7-1) fastslår derimot skatteplikt for eieren av aksje eller andel i slike selskaper/sammenslutninger. Hvorledes skattlegging skjer, følger av bestemmelsene i sktl. §§ 10-60 til 10-68 (selsktl. §§ 7-1 til 7-9), de såkalte NOKUS-reglene.

Bestemmelsene gjelder også for skattyter som kontrollerer annen selvstendig innretning og formuesmasse i lavskatteland, og som skattyteren har fordeler av. OLN har i et vedtak for inntektsåret 1994 (1994-314OLN) lagt til grunn at en trust faller inn under begrepet «annen selvstendig innretning eller formuesmasse». Det ble videre lagt til grunn at trusten var undergitt norsk kontroll, at norske skattytere hadde direkte eller indirekte fordeler av trusten og at

1 Bed.book Page 31 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

trusten var hjemmehørende i et lavskatteland. Vilkårene for beskatning var derfor til stede. Vedtaket som er brakt inn for domstolene, er omtalt i Woldbeck 2000: *Rederibeskatning i praksis*.

Ligningsloven bruker betegnelsen «deltakere» både om de som faller inn under bestemmelsen som eiere og de som faller inn under bestemmelsen etter bestemmelsen om kontroll. For deltakere i slike selskaper fastsetter SFS skattepliktig formue og inntekt.

Avgjørende for om et selskap skal lignes som et NOKUS-selskap eller som et utenlandsregistrert aksjeselskap hjemmehørende i riket, jf. sktl. § 2-2 (sktl. 1911 § 15 første ledd bokstav b), er i hvilket land den faktiske ledelsen på styrenivå finner sted. Dersom den faktiske ledelsen finner sted i Norge, er det § 2-2 som er riktig skattehjemmel. Tilsvarende gjelder sktl. § 2-4 jf. §§ 10-60 til 10-68 (selsktl. §§ 7-1 til 7-9) for selskaper som reelt ledes fra utlandet. Enkelte saker omkring disse problemstillinger vil bli omtalt her.

For omtale av NOKUS-reglene, se kapittel 10 og Woldbeck 2000 kapittel 4.

2.2 Saker om skattesubjektet

2.2.1 Hjemmehørende

Hva det vil si at et selskap er «hjemmehørende», jf. sktl. § 2-2 første ledd (sktl. 1911 § 15 første ledd bokstav b), er tatt opp i flere vedtak fra ligningsnemndene ved SFS og i flere forhåndsuttalelser. Sakene gjaldt spørsmål om skatteplikt for deltakere i utenlandsregistrert aksjeselskap. I Ot.prp. nr. 86 (1997-98) Ny skattelov på s. 33, er gjeldende rett oppsummert slik:

> «Det anses å være en utbredt rettsoppfatning at det ved vurderingen av om et utenlandsk registrert selskap skal anses hjemmehørende i Norge, skal tas utgangspunkt i selskapets reelle tilknytningsforhold til Norge. I grensetilfellene legges det avgjørende vekt på om selskapets virkelige ledelse, det vil si ledelse på styrenivå, finner sted i Norge.»

Sak 1 – 1992-310OLN

Selskap A anførte at det måtte betraktes som hjemmehørende i Norge i henhold til sktl. 1911 § 15 første ledd bokstav b (sktl. § 2-2 første ledd bokstav a), og at det således ikke falt inn under NOKUS-reglenes anvendelsesområde. OLN kom til at selskapets faktiske ledelse på styrenivå måtte sies å finne sted i Norge, og at A derfor måtte anses for hjemmehørende her.

1 Bed.book Page 32 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Saksforholdet
A var registrert i lavskattelandet Cayman Island. Selskapet hadde ikke kontor i Norge, så en eventuell skatteplikt til Norge var avhengig av at selskapets faktiske ledelse på styrenivå kunne sies å finne sted i Norge. I 1992 var det ikke avholdt styremøter i Norge, men den løpende forretningsdriften syntes imidlertid å være skjedd fra Norge gjennom fullmektiger.

Overligningsnemndas behandling
NOKUS-reglene gjelder for deltaker i norskkontrollert aksjeselskap og likestilt selskap eller sammenslutning som er hjemmehørende i lavskatteland, jf. selsktl. § 1-1 (sktl. § 10-1), jf. selsktl. § 7-1 (sktl. § 10-60). Et absolutt vilkår for at en norsk deltaker med virkning for ligningen i Norge skal tilordnes en andel av et utenlandsk selskaps resultat etter NOKUS-reglene, er således at sistnevnte selskap er å anse som hjemmehørende i et lavskatteland.

Sktl. 1911 § 15 første ledd bokstav b (ordlyden er noe endret i sktl., jf. § 2-2 første ledd) inneholder et tilsvarende vilkår for et selskaps skatteplikt til Norge:

> «Forpliktet til å svare skatt til kommunen av sin formue og inntekt – med de begrensninger som følger av nærværende lov – er: .....
> b. I riket hjemmehørende aktieselskaper, foretak etter lov av .....»

Vilkåret om at et selskap skal anses hjemmehørende i riket kan være oppfylt selv om selskapet ikke har noe kontor i Norge. Det er tilstrekkelig at selskapet bestyres fra Norge.

OLN fant at begrepet «hjemmehørende» innholdsmessig måtte forstås på samme måte i relasjon til begge de ovenfor nevnte lovtekster, slik at et selskap på samme tid ikke kunne anses hjemmehørende både i et lavskatteland og i Norge. I FINs brev til SFS (Utv. 1995 s. 481) gis det uttrykk for at:

> «Et aksjeselskap må anses hjemmehørende i Norge dersom selskapets faktiske ledelse *på styrenivå* finner sted i Norge. Dette gjelder selv om selskapet er registrert i utlandet og formelt opprettet i tråd med utenlandsk aksjelovgivning.»

Nemnda sa seg enig i denne rettsoppfatning.

Etter OLNs syn var de fremlagte fullmakter meget omfattende hva angikk kompetanseoverføring fra styret til de tre fullmektiger. Det som reelt sett ville være styrebeslutninger syntes å være omfattet av fullmaktene, slik at selskapets faktiske ledelse på styrenivå måtte sies å finne sted i Norge. Etter dette ble det aktuelle selskapet ansett som skattemessig hjemmehørende i Norge for inntektsåret 1992.

Dette ledet til at SFS med nemnder ikke var kompetent ligningsmyndighet for selskapet. Når et selskap anses hjemmehørende i Norge i medhold av sktl. § 2-2 første ledd (sktl. 1911 § 15 første ledd bokstav b), er kontorets kompetanse avhengig av at det fattes et særskilt vedtak om overføring til sentral ligning, jf. lignl. § 2-4 nr. 1 bokstav b og forskrift av 7. januar 1993 nr. 4. Da det i rela-

1 Bed.book Page 33 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

sjon til det omhandlede selskap ikke var truffet noe slikt vedtak, fremstod det for OLN som det mest korrekte å hjemvise ligningsbehandlingen for inntektsåret 1992 til kommunen hvor selskapet ble bestyrt fra.

Sak 2 – 1995-618/619SFS

Et NOKUS-selskap vurderte endring av sine vedtekter. Spørsmålet var om vedtektsendringen ville føre til at selskapet falt inn under begrepet «hjemmehørende i riket», jf. sktl. 1911 § 15 første ledd bokstav b (sktl. § 2-2).

Vedtektsendringen gikk ut på at et styrevedtak, for å være gyldig, måtte ha tilslutning fra en av de norske styremedlemmene. Selskapets styre besto av 5 medlemmer, hvorav 2 var norske og 3 var britiske.

Kontoret viste til FINs uttalelse inntatt i Utv. 1995 s. 481. I henhold til denne uttalelsen er det avgjørende for hvor et selskap anses å være hjemmehørende, hvor den «faktiske ledelsen på styrenivå» finner sted. Det ble lagt til grunn at når styremøtene faktisk ble holdt i det aktuelle lavskatteland, kunne det vanskelig ses å ha noen betydning at de to norske styremedlemmene ble gitt vedtektsmessig «vetorett». Dette innebar bare at de styrebeslutninger som ble truffet måtte være bifalt av nevnte medlemmer. Kontoret antok derfor at selskapet heller ikke etter vedtektsendringen kunne anses hjemmehørende i Norge.

Sak 3 – 1996-616/617/618SFS

I en uttalelse fra 1996 påpekte kontoret at det er det reelle forholdet som er avgjørende for hvor et selskap skal anses hjemmehørende.

Er minst halvparten av styremedlemmene bosatt i utlandet og styremøtene avholdes i utlandet, kan dette indikere at selskapet ikke er hjemmehørende i Norge. Den endelige avgjørelsen av hvor et selskap skal anses hjemmehørende vil imidlertid bero på en helhetsvurdering av samtlige relevante momenter.

At det er beslutninger på styrenivå som er relevante i relasjon til sktl. 1911 § 15 første ledd bokstav b (sktl. § 2-2), er lagt til grunn av OLN og i uttalelsene nevnt foran. Ved vurderingen av hvilke typer beslutninger dette er, må man se hen til norsk aksjeselskapsrett og sedvane på dette punkt. Er en beslutning som etter norsk aksjeselskapsrett normalt anses som en styrebeslutning, blitt truffet av selskapets generalforsamling, vil den likevel anses som en styrebeslutning i relasjon til sktl. 1911 § 15 første ledd bokstav b (sktl. § 2-2). Treffer generalforsamlingen denne beslutningen i Norge, er dette et moment for å anse selskapet som hjemmehørende i Norge.

Det ble dessuten bekreftet at et utenlandsregistrert aksjeselskap som anses hjemmehørende i Norge etter sktl. 1911 § 15 første ledd bokstav b (sktl. § 2-2), ikke kan undergis NOKUS-beskatning.

1 Bed.book Page 34 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

I uttalelsen ble det også reist spørsmål om forholdet til sktl. 1911 § 15 første ledd bokstav c (sktl. § 2-3). Situasjonen var at norske investorer eide flertallet av andelene eller aksjene i kypriotiske selskaper, som igjen eide ett skip hver. Den tekniske driften av skipene var satt bort til et annet kypriotisk selskap med utenlandske eierinteresser. Den kommersielle driften ble ivaretatt ved at skipene ble sluttet på et bareboat certeparti på 3-4 år til et norsk eller utenlandsk selskap.

Det relevante vilkåret i skatteloven for såvidt gjelder internasjonal skipsfart er om i utlandet bosatte personer og selskaper utøver eller deltar i næringsdrift som «bestyres her i riket». Det er således et vilkår at et eventuelt utenlandsk registrert selskap ikke skal undergis beskatning etter sktl. 1911 § 15 første ledd bokstav b (sktl. § 2-2) som «hjemmehørende i riket». Videre må næringsdriften «bestyres» i Norge for at sktl. 1911 § 15 første ledd bokstav c (sktl. § 2-3) skal komme til anvendelse.

Kontoret antok at selskapene ikke skulle undergis beskatning etter sktl. 1911 § 15 første ledd bokstav c (sktl. § 2-3). Det ble lagt til grunn at selskapene ikke ville anses for å utøve eller delta i næringsdrift eller virksomhet som ble styrt fra Norge selv om selskapene sluttet skipene sine på et bareboat certeparti til et norsk selskap. Det ble forutsatt at beslutningen om å slutte skipene på bareboat certeparti reelt ble truffet av det utenlandske selskapets styre, dersom denne beslutningen etter norsk aksjeselskapsrett og sedvane ble ansett som en styrebeslutning.

2.2.2 Tidspunktet for vurderingen

Sak 1 – 1998-639SFS

Saken gjaldt et aksjeselskap registrert i lavskatteland, som var eid av utenlandske aksjonærer. Aksjeselskapet (A Ltd.) eide 4 skipseiende selskaper, også registrert i lavskatteland, samt et norsk managementselskap. Aksjene i A Ltd. ble vurdert kjøpt av et norsk aksjeselskap (B AS) i mai 1998 som ble opprettet i forbindelse med kjøpet. Eierinteressene i det norske managementselskapet ble solgt før transaksjonen. Etter kjøpet ville bestyrelsen av A Ltd. bli flyttet til Norge.

Når et selskap registrert i et lavskatteland ved utgangen av inntektsåret eies av norske aksjonærer, skal de norske aksjonærene normalt lignes etter selsktl. kapittel 7 (sktl. §§ 10-60 flg.); NOKUS reglene. Dersom bestyrelsen av et slikt selskap tas hjem til Norge i løpet av inntektsåret, vil selskapet i praksis bli lignet som selvstendig skattesubjekt i Norge etter sktl. 1911 § 15 første ledd bokstav b (sktl. § 2-2) for hele vedkommende inntektsår.

I det forelagte tilfellet var A Ltd. eid av utenlandske aksjonærer frem til det tidspunktet hvor bestyrelsen ble brakt hjem til Norge. Kontoret antok derfor at det ikke var hjemmel for å skattlegge selskapet i Norge før fra tidspunktet bestyrelsen ble tatt hjem.

1 Bed.book Page 35 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

A Ltd. eide fire underliggende skipseiende selskaper. Når det gjaldt disse selskapene, var det avgjørende for beskatning etter NOKUS-reglene hvem som eide aksjene i disse selskapene ved utgangen av inntektsåret. Etter reglene i selsktl. kapittel 7 (sktl. §§ 10-60 flg.) er det denne eieren som skal lignes for NOKUS-selskapenes resultat for hele vedkommende inntektsår.

Kontoret antok videre at dersom bestyrelsen også i de underliggende skipseiende selskapene ble tatt hjem til Norge i forbindelse med kjøpet av aksjene i morselskapet A Ltd., ville disse selskapene, som selvstendige skattesubjekter i Norge, ikke kunne lignes for inntekt opptjent før aksjene i morselskapet ble erververt og bestyrelsen flyttet hjem.

Sak 2 – 1997-601/602SFS og 1997-667SFS

Sakene gjaldt tidspunkt for når den faktiske ledelsen i et NOKUS-selskap anses flyttet til Norge

Det avgjørende for om et selskap fortsatt skal lignes som et NOKUS-selskap eller som et utenlandsregistrert selskap hjemmehørende i Norge, er hvor det ved utgangen av inntektsåret bestyres fra.

Vilkåret for fortsatt ligning som NOKUS-selskap er at det ved utgangen av inntektsåret bestyres fra utlandet. Flytter selskapet ledelsen til Norge før dette tidspunktet, vil det ikke lenger anses som et NOKUS-selskap, men som et utenlandsregistrert aksjeselskap hjemmehørende i Norge som må opptas til vanlig selskapsligning, jf. sktl. 1911 § 15 første ledd bokstav b (sktl. § 2-2 første ledd). Det er de reelle forholdene per 31. desember som er relevante. Om det rent faktisk er avholdt et styremøte i Norge innen 31. desember er således uten betydning så lenge det kompetente selskapsorganet innen dette tidspunkt har besluttet å flytte ledelsen til Norge, og beslutningen er gitt virkning før årsskiftet.

Selskapet må kunne dokumentere at den faktiske ledelse på styrenivå er flyttet til Norge.

Kontoret tok ikke stilling til om det etter asl. 1976 var adgang til å flytte det administrative senteret til et aksjeselskap etablert i utlandet til Norge, eller om selskapet i et slikt tilfelle måtte stiftes på nytt etter reglene i lovens kapittel 2 (asl./asal. kapittel 2).

2.2.3 Skattemessige konsekvenser

Sak 1 – 1995-621SFS

I en uttalelse som gjaldt spørsmål om gevinst- og tapsberegning ved overgang fra utenlandsregistrert aksjeselskap hjemmehørende i Norge til NOKUS-selskap, antok kontoret at gevinstbeskatning ikke ville finne sted.

1 Bed.book Page 36 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Det ble vist til at FIN hadde spørsmålet til vurdering på grunnlag av flere henvendelser. Det ble videre vist til at det ved overgang fra selskap hjemmehørende i Norge til NOKUS-selskap oppstår visse ligningstekniske problemer, blant annet ved beregning av åpningsbalanse, kursomregningstidspunkt for saldogjenstander mv. For mer om dette vises det til Woldbeck 2000 kapittel 4.

I FINs uttalelse av 13. juni 1996 (ikke inntatt i Utv.) er det antatt at det ved flytting av ledelsen til utlandet, slik at et selskap registrert i utlandet ikke lenger er gjenstand for beskatning til Norge etter sktl. 1911§ 15 første ledd bokstav b (sktl. § 2-2), ikke foreligger hjemmel for likvidasjonsbeskatning, men bare en mer begrenset beskatningsrett etter sktl. 1911 § 44 B, § 44 A-10 tredje ledd og § 45 åttende ledd bokstav e (sktl. § 14-60 flg., § 14-48 og § 14-70 sjuende ledd). Når det gjelder beskatning etter de tre nevnte bestemmelser, stilles som vilkår at selskapet etter opphøret av beskatning etter sktl. 1911 § 15 første ledd bokstav b (sktl. § 2-2), ikke samtidig undergis beskatning etter selskapsskatteloven kapittel 7 (sktl. § 2-4 jf. § 10-60 flg.).

Sak 2–1999-622SFS

I en uttalelse antok kontoret at de nevnte bestemmelser ikke kom til anvendelse så lenge selskapet etter endringen i ledelse i sin helhet falt inn under beskatningshjemmelen for norsk aksjonær i selskapsskatteloven kapittel 7 (sktl. § 10-60 flg.).

Kontoret har i flere uttalelser (1998-616SFS og 1997-635SFS) lagt til grunn at en overgang fra NOKUS-selskap til utenlandsregistrert aksjeselskap hjemmehørende i Norge ikke er å regne som realisasjon og således ikke vil medføre et realisasjonsoppgjør.

Det er vist til at sktl. 1911 § 44 B (sktl. § 14-60 flg.) vil komme til anvendelse når det gjelder driftsmidler som tas inn i norsk beskatningsområde.

For omtale av ovennevnte skattespørsmål foranlediget av omgjøring av NOKUS-selskap til utenlands registrert selskap hjemmehørende i Norge, se kapittel 11.

2.3 Andre spørsmål vedrørende skattepliktens omfang

Etter sktl. § 2-20 (sktl. 1911 § 25 første ledd annet punktum) skal det når eiendom eller virksomhet skifter eier i inntektsåret, foretas en fordeling av inntekt ved at hver av eierne skattlegges for den inntekten som etter tidfestingsreglene faller i vedkommendes eiertid. Kontoret har per i dag ingen generell praksis vedrørende denne bestemmelsen.

Med virkning for inntektsåret 1999 er både norske og utenlandske selskaper og innretninger som er selvstendige skattesubjekter, jf. sktl. § 2-2 første ledd

1 Bed.book Page 37 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

(sktl. 1911 § 15 første ledd bokstav b) fritatt for skatt til kommune og fylkeskommune, jf. sktl. § 2-36 annet ledd. Skatten er omgjort til en fullt ut statlig skatt, jf. Ot.prp. nr. 1 (1998-99) og Innst. O. nr. 11 (1998-99), samt Ot.prp. nr. 32 (1998-99) og Innst. O. nr. 29 (1998-99). For ligningen av selskapene betyr dette at det ikke lenger er nødvendig å foreta stedbunden skattlegging, dvs. skattlegging i den kommune hvor selskapet mv. har fast eiendom og/eller virksomhet. Det er dessuten ikke lenger nødvendig å foreta fordeling av gjelds- og gjeldsrentefradrag mellom kommunene. Omleggingen av inntekts- og formuesbeskatningen har således gitt grunnlag for visse ressursbesparelser i ligningsbehandlingen av denne gruppen skattytere.

Skatteplikt etter skatteloven kan begrenses ved bestemmelser i skatteavtaler. Sktl. § 2-37 første ledd knytter en forbindelse til lov av 28. juli 1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning mv. Om spørsmål og problemstillinger relatert til skatteavtaler, se kapittel 21.

1 Bed.book Page 38 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

1 Bed.book Page 39 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

3 Skattested

Skattelovens bestemmelser om skattested gir anvisning på hvilken kommune som har beskatningsretten til skattyters inntekt og formue.

For personlige skattytere er hovedregelen at det er bostedskommunen som er skattestedet, jf. sktl. § 3-1 (sktl. 1911 § 17). Dødsbo svarer skatt til den kommunen som ville blitt ansett som avdødes bostedskommune. Kontoret har for tiden ingen personlige skattytere eller dødsbo i sitt manntall.

Sktl. § 3-2 (sktl. 1911 § 20) hadde opprinnelig bestemmelser om skattested også for «upersonlige skattytere», det vil si både for norske og utenlandske selskaper og innretninger som er/var selvstendige skattesubjekter. For disse var hovedregelen at kontorkommunen, det vil si den kommune hvor selskapet hadde sin reelle ledelse, var skattestedet. Ved at skatten for selskapene er gjort om til en ren statlig skatt, er bestemmelsen om skattested erstattet med bestemmelser om hvor skattepliktig inntekt og formue skal fastsettes; bestemmelser om stedet for ligning. Ligningsstedet for «upersonlige skattytere» er det samme som den tidligere hovedregelen om skattestedet, det vil si kontorkommunen.

Enkelte unntak og presiseringer fra hovedregelen om ligningsstedet følger av lignl. § 8-6. For skattytere som SFS er ligningskontor for, er «ligningsstedet» tilsvarende SFS, jf. § 8-6 nr. 1, 5, 6 og 7.

Etter sktl. § 3-3 (sktl. 1911 § 18) skal det foretas stedbunden skattlegging av fast eiendom og virksomhet. I og med innføring av ren statlig selskapsskatt for upersonlige skattytere betyr dette at det ikke lenger er nødvendig å foreta stedbunden skattlegging for disse. Det skal foretas stedbunden beskatning av deltakelse i deltakerlignede selskaper, forutsatt at deltakerne er personlige skattytere og vilkårene i sktl. § 3-3 ellers er oppfylt. I og med at kontoret ikke har personlige skattytere i sitt manntall og at de deltakerlignede selskapene enten er eid av et konsern der morselskapet er en upersonlig skattyter eller av et skipsaksjeselskap, har kontoret få oppgaver forbundet med stedbunden skattlegging.

1 Bed.book Page 40 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

1 Bed.book Page 41 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

4 Formue

SFS fastsetter ikke bare inntektsgrunnlaget, men også formuesgrunnlaget for skattytere med formuesskatteplikt som lignes ved kontoret. I og med at verken aksje- eller allmennaksjeselskap er formuesskattepliktige, er det først og fremst personlige deltakere i NOKUS-selskaper og personlige deltakere i utenlandske deltakerlignede selskaper som omfattes av sktl. §§ 10-40 til 10-45 (selsktl. kapittel 6) dette har praktisk betydning for.

Kontoret fastsetter også formuesverdi på aksjer i ikke-børsnoterte aksje- og allmennaksjeselskaper av betydning for fastsettelse av formuesgrunnlaget for personlige aksjonærer i disse. Dessuten fastsettes formuesverdiene som er grunnlaget for eiendomsskatten for kraftforetakene.

4.1 Verdsettelse av aksjer – sktl. § 4-13

For aksje- og allmennaksjeselskap som er stiftet året før ligningsåret settes aksjeverdien til 65 prosent av summen av aksjenes pålydende beløp og overkurs, jf. sktl. § 4-13 (sktl. 1911 § 37 bokstav d annet punktum jf. selsktl. § 2-2 nr. 3 og nr. 4). Bestemmelsen, slik den i dag lyder, gjelder fra og med inntektsåret 2000. Er stiftelsen skjedd ved overgang fra personlig firma til aksje- eller allmennaksjeselskap, legges verdien 1. januar i ligningsåret til grunn, fastsatt til 65 prosent av aksjens forholdsmessige andel av aksje- eller allmennaksjeselskapets samlede skattemessige formuesverdi.

I en høringsuttalelse om endringer i bestemmelsene om formuesverdsettelse av ikke-børsnoterte aksjer av 18. august 1999 fant SFS grunn til å stille spørsmål ved om ikke verdsettelsen av en aksje i aksje- eller allmennaksjeselskap stiftet i forbindelse med en skattefri fisjon, burde skje etter et kontinuitetsprinsipp, for eksempel etter en fordeling av det fisjonerende selskaps netto formuesverdier etter samme prinsipp som fordeling av skattemessig inngangsverdi på aksjene. Noen slik endring av reglene er for tiden ikke foretatt.

Etter asl./asal. § 2-7 skal eiendeler selskapet mottar som aksjeinnskudd vurderes til virkelig verdi på dagen for åpningsbalansen, med mindre det følger av regnskapsloven at innskuddet skal videreføres til balanseførte verdier. Reglene kommer også til anvendelse på selskap stiftet ved en fisjon, jf. asl./asal. § 14-3 annet ledd. Dersom det eller de utfisjonerte selskaper har samme eiersammensetning som det overdragende selskap hadde før fisjonen, skal det foretas kontinuitetsgjennomskjæring. Endrer fisjonen eiersammensetningen, skal fisjonen regnskapsføres som en transaksjon etter virkelige verdier. Summen av «aksje-

1 Bed.book Page 42 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

nes pålydende beløp og overkurs» vil således kunne variere, alt avhengig av hvilken metode som legges til grunn regnskapsmessig.

I brev fra SKD til FIN av 22. juni 1999 er det etter initiativ fra kontoret tatt opp ytterligere ett spørsmål om verdsettelse av aksjer. Det er der pekt på at man ved å benytte et deltakerlignet selskap som holdingselskap «mellom» ikke-børsnoterte selskaper, vil kunne oppnå mer enn én aksjerabatt.

Forholdet kan best illustreres med et eksempel:

Skattyter A eier aksjer i det ikke-børsnoterte AS A. AS B er deltaker i det deltakerlignede selskap C, som igjen eier aksjer i ikke-børsnoterte AS D. Aksjene som skattyter A eier i AS B skal i henhold til sktl. § 4-12 (sktl. 1911 § 37 bokstav d annet punktum, jf. selsktl. § 2-2 nr. 1 og nr. 2) verdsettes til 65 prosent. Spørsmålet er hvorvidt aksjene i AS D også skal være gjenstand for nedjustering til 65 prosent, eller om fsfin. § 4-12-2 fjerde ledd (forskrift av 3. februar 1992 nr. 73 § 3 nr. 3) kan benyttes på «indirekte eide» aksjer med den konsekvens at aksjene i AS D skal medregnes med 100 prosent ved verdsettelsen av AS B.

En deltakers andel i et deltakerlignet selskap skal i henhold til sktl. § 4-40 (selsktl. § 6-2) settes til en andel av selskapets nettoformue beregnet «som om selskapet var skattyter». Det skal altså fastsettes en nettoformue på selskapets hånd til fordeling på de enkelte deltakerne. Ifølge Ot.prp. nr. 35 (1990-91) punkt 15.6.4 (s. 174) kommer skattelovens regler om hva som skal regnes som bruttoformue, hvordan bruttoverdien ansettes og hva som kan fratrekkes som gjeld til anvendelse. Det er videre angitt at det er «reglene for enkeltskattyter» som følges ved fastsettelsen av nettoformuen. Ved ligning av deltakerne i eksemplet ovenfor må man således legge til grunn reglene i sktl. § 4-12 tredje ledd (sktl. 1911 § 37 bokstav d annet punktum, jf. selsktl. § 2-2 nr. 2 første punktum) ved beregningen av nettoformuen på selskapet hånd. Verdsettelsen av aksjene i AS D skjer da til 65 prosent. Denne verdien inngår i beregningen av nettoformuen på Cs hånd, som igjen fordeles på deltakerne, herunder AS B. Ved ligningen av A vil man måtte anvende reglene i sktl. § 4-12 tredje ledd med den konsekvens at det også ved ligningen av A blir gitt aksjerabatt.

Bestemmelsen i fsfin. § 4-12-2 fjerde ledd (forskrift av 3. februar 1992 nr. 73) gjelder etter sin ordlyd bare aksjer og ikke andeler i andre selskap. En tolkning av bestemmelsen til også å omfatte aksjer eid indirekte gjennom for eksempel et deltakerlignet selskap er lite forenlig med ordlyden, samtidig som det synes å være i strid med uttalelsene i Ot.prp. nr. 35 (1990-91) vedrørende forståelsen av selsktl. § 6-2 (sktl. § 4-40).

Slik SFS og SKD tolker ovenfor nevnte regler, er det ved tilpasninger mulig å oppnå aksjerabatt flere ganger. Denne typen tilpasning vil i særlige tilfeller kunne settes til side ut fra omgåelsesbetraktninger, men dette vil kunne være en svært tungvint prosess. På denne bakgrunn er FIN blitt bedt om å vurdere de ovennevnte regler og om forskrift av 3. februar 1992 nr. 73 § 3 nr. 3 (nå fsfin. § 4-12-2 fjerde ledd) bør endres slik at også indirekte eie av aksjer omfattes, eventuelt hvorvidt selsktl. § 6-2 (nå sktl. § 4-40) bør presiseres.

1 Bed.book Page 43 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

I Ot.prp. nr. 1 (2000–2001) foreslår FIN å fjerne den såkalte aksjerabatten. Blir forslaget vedtatt, vil ikke-børsnotert aksje verdsettes til aksjens forholdsmessige andel av aksje- eller allmennaksjeselskapets samlede skattemessige formuesverdi.

4.2 Fordeling av gjeldsfradrag mellom Norge og utlandet – sktl. § 4-31

Etter sktl. § 4-31 (sktl. 1911 § 45 annet ledd) skal det for skattyter som er skattepliktig etter sktl. §§ 2-1 og 2-2 (sktl. 1911 § 15 første ledd bokstav a og b) og som har formue i fast eiendom eller anlegg med tilbehør i utlandet, gis forholdsmessig fradrag for gjeld beregnet etter forholdet mellom formue som nevnt i utlandet og skattyterens øvrige bruttoformue. Fordelingen av gjeldsfradrag mellom Norge og utlandet får, gjennom henvisning i sktl. § 6-91 (sktl. 1911 § 45 annet ledd, annet til fjerde punktum) til § 4-31, direkte betydning for skattyterens fordeling av gjeldsrentene.

I kapittel 6 punkt 6.7.2 og i kapittel 21 punkt 21.4.1 er det omtalt en sak som gjaldt spørsmål om renteutgifter tilknyttet utenlandsk filial var fradragsberettiget i norsk inntekt, uavhengig av om de samme renteutgiftene kom til fradrag i filialstaten.

1 Bed.book Page 44 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

1 Bed.book Page 45 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

5 Alminnelig inntekt – bruttoinntekter

Innledning

De generelle bestemmelsene om hva som skal regnes som skattepliktig inntekt finner man i skatteloven kapittel 5. Kapitlet er inndelt i fellesregler for inntekt, regler om arbeidsinntekt, om kapitalinntekt, om virksomhetsinntekt, samt om pensjon og periodiske ytelser og såkalte tilfeldige inntekter. Også unntaksbestemmelsene er tatt med i dette kapitlet. I skatteloven 1911 finner man igjen bestemmelsene først og fremst i §§ 42 og 42 c.

Det følger av sktl. § 5-1 første ledd (sktl. 1911 § 42 første ledd første punktum) at fordelen må være «vunnet ved» ett av de skattepliktige inntektservervene; arbeid, kapital, virksomhet, samt pensjon, føderåd og livrente.

I Ot.prp. nr. 86 (1997-98) s. 49 er det gitt en generell redegjørelse for begrepet «vunnet ved». I begrepet ligger et krav om tilstrekkelig sammenheng mellom fordelen og virksomheten. Etter Høyesteretts dom i Rt. 1958 s. 583 (Utv. 1958 s. 516) *Hagerup*, anses kravet om sammenheng oppfylt når «det i det konkrete tilfelle består en så nær sammenheng mellom det arbeid eller den virksomhet som er ytet, og den fordel som er oppnådd, at det er naturlig å se fordelen som 'vunnet' ved arbeidet eller virksomheten».

At en fordel omfattes av skattelovens inntektsbegrep er ikke tilstrekkelig for å iverksette skattlegging. Fordelen må også være innvunnet for at det skal oppstå en skatteplikt.

Innvinningsbegrepet er knyttet til overgangen fra en inntektsmulighet til en aktuell inntekt. Et skatterettslig utgangspunkt er at kun aktualiserte inntekter skattlegges. Rene inntektsmuligheter skattlegges ikke. Dette innebærer at det er på innvinningstidspunktet det må vurderes om det foreligger skatteplikt. Det er særlig ved inntekter som oppstår over tid at det må tas stilling til hva som er innvinningstidspunktet. Innvinningskriteriet markerer med andre ord overgangen fra en ikke skattepliktig inntektsmulighet til en aktuell inntekt.

Mangler hjemmel for skatteplikt på innvinningstidspunktet blir en fordel skattefri, med mindre lovteksten angir et annet tidspunkt for skattepliktsvurderingen. Innvinningen er også avgjørende for hvem skatteplikten skal tilordnes. En skattyter kan for eksempel ikke si fra seg skatteplikt ved å overdra en allerede innvunnet fordel til andre.

Det neste spørsmålet er når en inntekt skal skattlegges, såkalt periodisering. Dette er regulert i tidfestingsreglene i skatteloven kapittel 14. Kontorets praksis vedrørende disse reglene er nærmere omtalt i kapittel 14.

1 Bed.book Page 46 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Nedenfor omtales avgjørelser og uttalelser vedrørende alminnelig inntekt. På grunn av sammenhengen med blant annet skatteloven kapittel 14, kan det bli en viss parallell behandling av vedtak vedrørende disse problemstillingene.

5.1 Hovedregel om inntekt – sktl. §§ 5-1 og 5-30

5.1.1 Reduksjon i premiefondsavsetning – 1994-305OLN

Spørsmålet var om et selskaps pensjonskasse skattemessig måtte inntektsføre en reduksjon i premiefondsavsetningen, forårsaket av at pensjonskassen benyttet fondet til å dekke opp underskudd. OLN kom til at reduksjonen måtte beskattes som inntekt.

Overligningsnemndas behandling

Skattelovens alminnelige regler for aksjeselskaper mv. gjelder også for pensjonskasser. Det finnes imidlertid enkelte særregler for pensjonskasser, og et eksempel på dette er fradragsretten for premiereserveavsetninger mv. i sktl. 1911 § 51 tredje ledd (sktl. § 8-5 første ledd). Premiefondsavsetninger antas å falle inn under denne bestemmelsen. Pensjonskasser som er i en overskuddsposisjon etter at pliktige avsetninger er foretatt, kan avsette dette overskuddet til premiefond med skattemessig virkning, jf. sktl. 1911 § 51 tredje ledd annet punktum (sktl. § 8-5 første ledd). Spørsmålet er hva som skal skje når denne avsetningen tilbakeføres.

Skattemessige konsekvenser i tilknytning til nedgang i premiefondsavsetningen er ikke direkte regulert i skatteloven, i motsetning til det som gjelder ved avsetning til fondet. Etter nemndas syn måtte derfor eventuell hjemmel for skattlegging av reduksjonen i premiefondet i form av tilbakeføringen være sktl. 1911 § 42 første ledd, første punktum (sktl. § 5-1 første ledd).

Sktl. 1911 § 51 (sktl. § 8-5 første ledd) har en forhistorie som strekker seg tilbake til skattelovens opprinnelse. Skattelovkomiteen av 1899 fremmet forslag til nye skattelover for landet og byene. I sktl. 1911 § 43 tredje ledd (sktl. § 9-3 sjuende ledd) var det forslag til en bestemmelse som hadde store likhetstrekk med sktl. 1911 § 51 tredje ledd (sktl. § 8-5 første ledd). I kommentarene til sktl. 1911 § 43 på s. 302 i innstilling til blant annet alminnelig skattelov for landet har Skattelovkomiteen av 1899 anført følgende:

«Forsikringselskabers præmiereserve saavelsom andet fond, der er bestemt at skulle modsvare værdien av de løpende forsikringer, bliver helt at sætte ud af betragtning ved indtæktsberegningen, saaledes at forøgelsen ikke medtages som indtægt og formindskelsen ikke kommer til afdrag.»

1 Bed.book Page 47 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Etter nemndas syn virket det her som om det allerede ved bestemmelsens opprinnelse var en forutsetning at det skulle være en symmetrisk skattemessig behandling av minkninger og økninger i de fond som falt inn under bestemmelsen. Minkninger og økninger i premiefondet kunne finne sted på flere måter gjennom året. For nemnda var det av interesse å se på den skattemessige behandlingen av endringene utover underskuddsbelastning for inntektsåret 1994. Endringen i premiefondet i opprinnelig regnskap ble splittet opp på følgende måte:

Avsetning per 1. desember 1994	kr 57 866 990
Premieinntekt trukket fra premiefondet	kr (4 434 972)
Overført premiereserve for fratrådte	kr 39 104
Underskudd trukket av premiefond	kr (2 010 695)
Avsetning per 31. desember 1994	kr 51 460 427

«Premieinntekt trukket fra premiefondet» var inntektsført i alminnelig næringsoppgave 2 under post 370, og overført «premiereserve for fratrådte» var utgiftsført under post 770. Dermed gjenstod kun skattemessig inntektsføring av underskudd trukket fra premiefondet for at den totale reduksjonen i premiefondet skulle være inntektsført. Etter OLNs oppfatning kunne det argumenteres for at det ville være korrekt å vurdere premiefondsnedgangen gjennom året under ett når det gjaldt spørsmålet om skatteplikt.

I forbindelse med løsningen av spørsmålet ville det etter OLNs oppfatning også kunne være relevant å se hen til den skattemessige behandling av endringer i andre fond som falt inn under sktl. 1911 § 51 tredje ledd (sktl. § 8-5 første ledd). Avsetning til premiereserve var et eksempel på en slik avsetning. Størrelsen på denne avsetningen er aktuarberegnet, og varierer fra år til år. Etter hva OLN kunne se var praksis i pensjonskassene at en nedgang i premiereserven ble inntektsført skattemessig. Nemnda var av den oppfatning at det ville være rimelig å behandle endringer i de fond som falt inn under sktl. 1911 § 51 tredje ledd annet punktum (sktl. § 8-5 første ledd) på en lik skattemessig måte. Nedgangen i premiefondet som følge av inndekket underskudd for 1994 ble dermed beskattet som inntekt.

Pensjonskassen hadde en subsidiær anførsel knyttet til skattemessig tilbakeføring av nedskrivning av obligasjoner etter sktl. 1911 § 50 tredje ledd (sktl. § 14-4 femte ledd). Dette spørsmålet er omtalt i kapittel 14 under punkt 14.3.2. Pensjonskassen hadde også en ytterligere subsidiær anførsel vedrørende spørsmålet om adgangen til å endre regnskapet. Dette er omtalt i kapittel 22 punkt 22.8.

1 Bed.book Page 48 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

5.1.2 Fordring i næring – 2000-616SFS

Saken gjaldt spørsmål om selskapet AEs fordring på selskapet B skulle anses eid i AEs virksomhet, enten direkte eller indirekte gjennom identifikasjon. Ved ordinær innfrielse av fordring eid i virksomhet, anses en eventuell gevinst som skattepliktig. Kontoret kom til at fordringen var eid utenfor AEs virksomhet. Det var heller ikke grunnlag for identifikasjon mellom B og Bs datterselskap BE. Ved en slik identifikasjon ville AEs fordring på B i realiteten blitt ansett som en fordring på BE, med den konsekvens at fordringen kunne blitt ansett som eid i AEs virksomhet.

Saksforholdet

Selskap A eide i 1997 50 prosent av aksjene i B. De resterende 50 prosent av aksjene i B var eid av C. D, som var eid av A og C i samme forhold, hadde en fordring på B pålydende kr 50 mill. Fordringen ble overdratt på markedsmessige vilkår til A og C våren 1997 for totalt kr 4 mill. (fordelt med kr 2 mill. på hver) i forbindelse med at det kom inn en ny eier i D. Senere samme år overtok A Cs aksjer i og fordring på B. Aksjene ble ansett verdiløse, og fordringen ble på markedsmessige vilkår overdratt for kr 2 mill. As inngangsverdi på fordringen var etter dette kr 4 mill.

Mot slutten av 1997 ble aksjene i og fordringen på B overført etter forskrift av 13. mai 1991 nr. 336 (konsernforskriften 1991 – fsfin. § 11-21) fra A til det heleide datterselskapet AE, hvilket medførte at AE overtok As inngangsverdi på fordringen på kr 4 mill. B og Bs datterselskaper ble senere tilført betydelige midler fra andre konsernselskaper, slik at fordringen på tidspunktet for innfrielse ble antatt å ha en markedsverdi lik pålydende; dvs. kr 50 mill. B var et holdingselskap som eide samtlige aksjer i eiendomsselskapet BE. For øvrig hadde selskapet en fordring pålydende kr 8 mill. på selskap F og noen mulige garantiforpliktelser.

I forespørselen ble det antatt at AEs fordring mot B ikke kunne anses eid i virksomhet ettersom AE og B ikke drev samme type virksomhet, og det heller ikke var noe samarbeid mellom selskapene. Det ble videre antatt at det heller ikke var grunnlag for å identifisere B og BE i denne sammenheng.

Kontoret antok at dersom det forelå en særlig og nær tilknytning mellom AEs aksjeeie i og fordringshavende mot B og AEs egen skattepliktige virksomhet, ville fordringen kunne anses eid i virksomhet. En innfrielse ville da være skattepliktig virksomhetsinntekt for AE.

Kontoret forutsatte at AEs virksomhet knyttet seg til eiendom, mens det fra selskapets side var vist til at B var et holdingselskap. Det ble lagt til grunn at dette var to ulike virksomheter, hvilket etter kontorets syn tilsa at det ikke forelå en særlig og nær tilknytning mellom virksomhetene i AE og B. AEs fordring kunne derfor på denne bakgrunn ikke anses eid i virksomhet.

1 Bed.book Page 49 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Det var imidlertid opplyst at Bs holdingvirksomhet besto i å eie aksjer i BE, som var et eiendomsselskap. Spørsmålet var da hvorvidt det var grunnlag for å foreta en skattemessig identifikasjon mellom B og BE, hvoretter både AE og B måtte anses som eiendomsselskap. AEs fordring på B vil da kunne anses som en fordring i AEs virksomhet.

I Rt. 1990 s. 958 (Utv. 1990 s. 1084) *Quatro*, var blant annet spørsmålet om en slik skattemessig identifikasjon oppe til vurdering. Morselskapet Quatro erververt over en periode på to år samtlige aksjer i Dolphin, hvis virksomhet var som operatør av borerigger. Quatro eide en rekke aksjer i skipsselskaper som ikke var datterselskaper, og som i tillegg til å eie skip også eide borerigger. Aksjene ble ervervet som et ledd i et samarbeid hvor Dolphin skulle stå for driften av riggene til andre selskaper i konsernforholdet. Ett av spørsmålene i saken var hvorvidt forbindelsen mellom Dolphins virksomhet og virksomheten til de nevnte skipsselskap tilsa at Quatros aksjer i Dolphin måtte anses eid i virksomhet. Om dette identifikasjonsspørsmålet uttalte førstevoterende med tilslutning fra de øvrige dommere:

> «En slik skattemessig identifikasjon mellom beslektede eller samarbeidende selskaper kan jeg ikke se at man har noe rettslig grunnlag for å foreta.»

Kontoret mente at det nok kunne hevdes at det i nærværende sak var større grunn til å foreta en identifikasjon, ettersom tilknytningen mellom de involverte selskap var større. AE eide indirekte samtlige aksjer i BE, gjennom sitt heleide datterselskap B. Særlig dersom virksomheten til selskapene er integrert slik at de danner en enhet, vil det kunne være aktuelt å bedømme fordringen som eid i virksomhet. SFS fant imidlertid etter de fremlagte opplysninger ikke holdepunkter for å anta at det forelå en slik nær tilknytning, og antok dermed at det heller ikke i den foreliggende sak var grunnlag for en identifikasjon mellom B og BE.

5.1.3 Tilførsel og nedskriving av preferansekapital – 1993-343LRD og 1991-301LRD

Spørsmålet var om tilførsel/nedskriving av preferansekapital representerte en fordel vunnet ved bankvirksomhet, eventuelt om nedskrivingen var å anse som en gjeldsettergivelse som i såfall ville avskjære retten til å fremføre underskudd. LRs flertall kom til at tilførselen/nedskrivingen verken var en fordel vunnet ved virksomhet eller en gjeldsettergivelse. Dommen er påanket og senere sluppet inn til behandling i Høyesterett.

1 Bed.book Page 50 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Innledning

Saken gjaldt den skatterettslige behandlingen av kapitalen som selskap A og selskap B mottok fra Forretningsbankenes Sikringsfond (senere FS) og Statens Banksikringsfond (senere SB) i 1991 og 1992 i forbindelse med bankkrisen i Norge på begynnelsen av 1990-tallet.

Konkret gjaldt saken spørsmålet om kapitalen var å anse som gjeld og nedskrivningen som gjeldsettergivelse i relasjon til sktl. 1911 § 53 første ledd femte punktum (sktl. § 14-6 tredje ledd). I så fall hadde bankene ikke rett til å fremføre underskudd. Det andre hovedspørsmålet var relatert til sktl. 1911 § 42 første ledd (sktl. § 5-1 første ledd) idet det var spørsmål om den kapital bankene fikk tilført, var å betrakte som skattepliktig fordel vunnet ved bankenes virksomhet.

Saken reiste også prosessuelle problemstillinger idet det var spørsmål om ligningsmyndighetene hadde rettslig adgang til å ta ligningen av bankene opp til ny behandling. For As del var det spørsmål om banken hadde gitt ufullstendige opplysninger, jf. lignl. § 9-6 nr. 3. I så fall var det formell adgang til å ta opp ligningen til ny vurdering i forhold til begge de ovenfor nevnte materielle grunnlag. For Bs vedkommende var det spørsmål om et varsel – sendt innen toårsfristen i lignl. § 9-6 nr. 3 bokstav a – var fristavbrytende etter den samme bestemmelsen, noe som var en forutsetning for å bygge på sktl. 1911 § 42 første ledd (sktl. § 5-1 første ledd).

Sakene er tidligere omtalt i Utv. 1996 s. 201, Utv. 1997 s. 306 og Utv. 1999 s. 368. I det følgende vil det bli gitt en relativt summarisk gjennomgang av sakene frem til og med byrettsbehandlingen, mens omtalen av lagmannsrettsdommen vil bli noe mer utførlig.

Saksforholdet

Under bankkrisen fikk begge bankene problemer med å tilfredsstille myndighetenes krav til kapitaldekning. De skjerpede krav til bankenes ansvarlige kapital var en medvirkende årsak til at bankene fikk behov for kapital.

A mottok i 1991 preferansekapital fra FS med til sammen kr 2 724 360 000, mens B i 1991 mottok preferansekapital fra FS og SB med til sammen kr 2 188 000 000. A nedskrev preferansekapitalen til kr 0 i 1991, mens selskap B gjorde det samme i 1993.

Ved den ordinære ligningen av A for inntektsåret 1991 la Oslo ligningskontor bankens selvangivelse til grunn for ligningen. På samme måte la Bergen ligningskontor ved ligningen av B for inntektsåret 1993 bankens selvangivelse til grunn ved ligningen av banken. Dette innebar at ligningskontorene aksepterte at bankene hadde rett til underskuddsfremføring av sitt totale underskudd. Bankene hadde i selvangivelsen ikke gjort fradrag for den nedskrevne preferansekapitalen, og beløpet var heller ikke ført som inntekt.

SFS overtok ligningen av bankene fra og med ligningsåret 1994. LN vedtok den 28. november 1995 å endre bankenes ligning for 1991 (A) og for 1993 (B), slik at det fremførbare underskudd ble redusert med de nedskrevne beløp.

1 Bed.book Page 51 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

LN la prinsipalt til grunn at det forelå en gjeldsettergivelse etter sktl. 1911 § 53 første ledd femte punktum (sktl. § 14-6 tredje ledd). Subsidiært la nemnda til grunn at dersom beløpet ikke var å anse som gjeld, så måtte preferansekapitalen bankene hadde mottatt, uansett anses som skattepliktig inntekt etter sktl. 1911 § 42 første ledd (sktl. § 5-1 første ledd). I forhold til A ble det ellers lagt til grunn at banken hadde gitt ufullstendige opplysninger, slik at ligningsmyndighetene hadde adgang til å ta ligningen for 1991 opp til behandling selv om 2-årsfristen i lignl. § 9-6 nr. 3 bokstav a var oversittet. I forhold til B la LN til grunn at den hadde adgang til å endre bankens ligning idet banken hadde fått tilstrekkelig varsel i tide.

Vedtakene ble påklaget til OLN som fastholdt LNs avgjørelser. OLN la imidlertid til grunn at tilskuddet ikke var å anse som gjeld, men at det måtte anses som en fordel vunnet ved virksomheten og at det derfor var skattepliktig etter sktl. 1911 § 42 første ledd (sktl. § 5-1 første ledd). Avgjørelsene ble avsagt under dissens idet et mindretall mente at beløpet måtte anses som gjeld. Det formelle spørsmålet knyttet til endringsfristene ble behandlet på samme måte som i LN.

Bankene tok ut stevning for Oslo byrett, som i dommer av henholdsvis 23. oktober 1998 (B – Utv. 1999 s. 858) og 13. november 1998 (A – Utv. 1999 s. 59) fastholdt ligningen. Byretten anså tilførselen og den påfølgende nedskriving av preferansekapitalen som en fordel vunnet ved virksomhet. Dommene ble påanket til Borgarting lagmannsrett. Sakene ble overført til Eidsivating lagmannsrett med hjemmel i domstolsloven § 38, under henvisning til at førstelagmannen i Borgarting lagmannsrett hadde vært formann i OLN ved behandlingen av begge sakene. Under saksforberedelsen ble ankesakene forenet til felles behandling. Lagmannsretten avsa dom 14. april 2000.

Lagmannsrettens dom av 14. april 2000

Lagmannsretten delte seg i et flertall (2) og et mindretall (1). Flertallet kom til at tilførselen/nedskrivingen av preferansekapitalen verken var en fordel vunnet ved virksomhet eller en gjeldsettergivelse.

Flertallet tok *først* standpunkt til hvorvidt den tilførte preferansekapitalen var en fordel vunnet ved virksomhet etter sktl. 1911 § 42 første ledd (sktl. § 5-1 første ledd).

Flertallet la til grunn uten noen inngående drøftelse at tilførselen av preferansekapitalen representerte en fordel for bankene. Flertallet slo videre fast at tilførslene hadde et betydelig element av støtte. Det springende punkt var om fordelen var vunnet ved bankvirksomheten – altså tilknytningskravet.

Flertallet antok at fordelen ble innvunnet på innskuddstidspunktet, blant annet fordi bankene da overtok midlene til fri disposisjon. Den eventuelle plikten til å tilbakebetale beløpene ved eventuell avvikling av bankene representerte etter flertallets syn ikke noen effektiv forpliktelse. Tilknytningskravet måtte derfor vurderes på dette innskuddstidspunktet. Flertallet konstaterte videre at innskudd av aksjekapital i et selskap – som representerer en innvunnet fordel på

1 Bed.book Page 52 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

innskuddstidspunktet – ikke regnes som skattepliktig inntekt for selskapet fordi tilknytningen til virksomheten er for fjern. Da det ikke var mulig å skaffe kapitalen bankene trengte gjennom aksjekapitalinnskudd fra markedet, var preferansekapitalen et alternativ til ny aksjekapital.

Den foreliggende rettspraksis knyttet til hvorvidt en gjeldsettergivelse er å anse som en fordel vunnet ved virksomhet, kunne etter flertallets syn være relevant ved vurderingen av hvorvidt preferansekapitalinnskuddene hadde tilstrekkelig tilknytning til bankvirksomheten. Flertallet mente imidlertid at dommen i Rt. 1978 s. 1001 (Utv. 1978 s. 488) *VBK*, hvor HR kom til at en gjeldsettergivelse var å anse som en fordel vunnet ved virksomhet, på vesentlige punkter var forskjellig fra den foreliggende sak. Fordelen for VBK lå i å få ettergitt en gjeldsforpliktelse, og det var ettergivelsen som gjorde skattyter rikere. For bankene derimot lå fordelen etter flertallets syn først og fremst i selve tilførselen av preferansekapitalen. Flertallet uttalte at dersom oppmerksomheten rettes mot nedskrivingen av preferansekapitalen, oppstår tilsynelatende en parallell til *VBK-dommen*. Etter flertallets syn var dette likevel noe annet. Bankene ble ikke rikere ved nedskrivingen; nedskrivingen var først og fremst en regnskapsmessig håndtering av et oppstått underskudd. Flertallet mente på denne bakgrunn at forholdet i *VBK-dommen* ikke utgjorde noen direkte parallell til det som var problemstillingen her.

Flertallet la til grunn at preferansekapitaltilførslene hadde et betydelig element av støtte overfor bankene. Fordeler som tilføres en virksomhet i form av (offentlige) tilskudd, regnes normalt som inntekt vunnet ved virksomheten. Dette følger av praksis og er i tillegg forutsatt i en rekke bestemmelser i skatteloven, hvor det uttrykkelig blir gjort unntak for visse former for støtte. Noen slik unntaksbestemmelse var ikke aktuell her. Men også ved fordeler mottatt som støtte må det i prinsippet foretas en vurdering av om det er slik sammenheng mellom virksomheten og tilskuddet at tilknytningskravet er oppfylt.

Sammenlignet med andre former for tilskudd og støtteordninger, utgjorde innskuddene av preferansekapital i bankene etter flertallets syn på flere måter et særtilfelle. Både bakgrunnen for støtten og måten den ble gitt på skilte seg på vesentlige punkter fra støtteordninger som er kjent fra tidligere, og hvor støtten er regnet som fordel vunnet ved den virksomheten som har gitt grunnlag for støtten. Flertallet uttalte at preferansekapitalen i realiteten kom inn som et alternativ til ny aksjekapital, som ikke ville vært skattepliktig inntekt for bankene på grunn av manglende tilknytning til virksomheten. Flertallet kunne ikke se at preferansekapitalen, da innskuddene ble foretatt, sto i noen nærmere sammenheng til virksomheten i så måte. Det måtte i tilfelle være på grunn av støtteelementet, men støtten var etter flertallets syn bare ment som en midlertidig bistand til å komme over krisen, ikke et bidrag til dekning av underskudd som virksomheten førte til.

Etter dette konkluderte flertallet med at det kun var en svak sammenheng mellom tilførslene og bankvirksomheten, og at kapitalen først og fremst ble skutt inn med sikte på bankenes fremtidige drift og i mindre grad var resultat av

1 Bed.book Page 53 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

virksomhet bankene drev eller hadde drevet. Fordelen kapitalen representerte, kunne derfor ikke ses på som en fordel vunnet ved virksomhet.

Flertallet måtte *deretter* ta stilling til hvorvidt nedskrivingen av preferansekapitalen var en gjeldsettergivelse etter sktl. 1911 § 53 første ledd femte punktum (sktl. § 14-6 tredje ledd), som i så fall ville redusere bankenes fremførbare underskudd.

Hovedproblemstillingen var om preferansekapitalen, i forhold til denne bestemmelsen, skulle betraktes som gjeld. Alternativet var at kapitalen skulle regnes som en form for egenkapital på bankenes hånd.

Flertallet uttalte at vurderingen av om preferansekapitalen var å anse som gjeld etter denne bestemmelsen, måtte foretas ut fra kapitalens reelle funksjon og karakter. Karakteristisk for gjeld er at det hører med en forpliktelse til å betale tilbake et bestemt beløp. Under drøftelsen ovenfor vedrørende innvinningstidspunktet uttalte flertallet at tilbakebetalingsforpliktelsen ikke kunne anses som en effektiv forpliktelse. De samme momentene gjorde seg etter flertallets syn gjeldende også i drøftelsen av hvorvidt det var gjeld, og flertallet konkluderte derfor med at preferansekapitalen ikke kunne anses som gjeld i relasjon til sktl. 1911 § 53 første ledd femte punktum (sktl. § 14-6 tredje ledd). Dette til tross for at flertallet var enig med staten i at formålet med bestemmelsen trakk i retning av at bankenes rett til å fremføre underskudd ble redusert med de beløp som i praksis var dekket gjennom nedskriving av preferansekapitalen. Denne delen av underskuddet var ikke båret av bankene, men av fondene som fikk sine innskudd skrevet ned til null.

Mindretallet la – på samme måte som flertallet – til grunn at det å motta preferansekapital som kan brukes til dekning av tap i den løpende drift, er en økonomisk fordel som omfattes av fordelsbegrepet i sktl. 1911 § 42 første ledd (sktl. § 5-1 første ledd). I motsetning til flertallet uttalte mindretallet at det var naturlig å anse fordelen som innvunnet først på det tidspunkt hvor bankene reelt sett benyttet fordelen til å dekke tap.

Det springende punkt var da også for mindretallet hvorvidt fordelen var vunnet ved virksomheten. Mindretallet antok at det ikke er noe krav at formålet med virksomheten er å oppnå den aktuelle fordel, men at det er tilstrekkelig at fordelen følger av virksomheten og at det er en viss påregnelig årsakssammenheng.

Mindretallet kom til at fordelen bankene fikk ved tilførsel av preferansekapital som de kunne benytte til avskriving av tap, hadde en slik nær tilknytning til bankenes drift at fordelen måtte anses vunnet ved bankenes virksomhet. Mindretallet viste særlig til formålet med tildelingen av preferansekapitalen, måten tildelingen skjedde på, og endelig at kapitalen ble brukt i bankens virksomhet ved å avskrive tap slik det var forutsatt at kapitalen skulle kunne brukes.

Det at den økonomiske virkningen for bankene ved nedskrivingen av preferansekapitalen var svært lik virkningen av en nedskriving av aksjekapitalen, kunne ikke endre på mindretallets vurdering av virksomhetstilknytningen. I den forbindelse var formålet med tilførselen av kapitalen av sentral betydning,

1 Bed.book Page 54 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

og at kapitalen ble tilført gjennom en avtale med gjensidige rettigheter og forpliktelser.

Det avgjørende måtte være at primærformålet med kapitalen var å gi støtte til bankene for å sikre dem fortsatt drift og å unngå en eventuell avvikling. Støtten ble gitt ut fra et overordnet syn på bankenes økonomiske betydning for samfunnet og ikke ut fra et ønske om å gi bistand til eierne.

Det ble også vist til *VBK-dommen*, og mindretallet mente at de samme vurderinger gjorde seg gjeldende i denne saken, selv om støtten i *VBK-dommen* ble gitt i form av et lån. Mindretallet kunne ikke se at resultatet burde bli et annet fordi om støtten ble gitt i form av preferansekapital. Mindretallet la i den forbindelse vekt på at det er vel så vanlig at offentlige tilskudd blir gitt som rene tilskudd, som at de blir gitt i form av lån slik tilfellet var i *VBK-dommen*. De skatterettslige konsekvenser må vurderes ut fra realiteten i tilskuddet og ikke ut fra formen.

Mindretallet la etter dette til grunn at preferansekapitalen var en skattepliktig fordel for bankene etter sktl. 1911 § 42 første ledd (sktl. § 5-1 første ledd). Det var da ikke nødvendig for mindretallet å vurdere forholdet til sktl. 1911 § 53 første ledd femte punktum (sktl. § 14-6 tredje ledd).

Om mindretallets vurdering av de prosessuelle fristspørsmål, se kapittel 22 punkt 22.4.

5.2 Uttak – sktl. § 5-2

Etter sktl. § 5-2 (sktl. 1911 § 42 første ledd tredje punktum) regnes fordel ved uttak til egen bruk og gaveoverføring som skattepliktig inntekt. Ved beregning av fordelen benyttes den pris selskapet hadde oppnådd ved gjennomføring av transaksjonen til omsetningsverdi, som utgangsverdi, jf. sktl. § 5-2 fjerde punktum (sktl. 1911 § 42 første ledd femte punktum).

Kontoret har gitt flere uttalelser om hvilket tidspunkt som skal legges til grunn ved beregningen av den skattepliktige fordelen for selskapet.

5.2.1 Tidspunktet for beregning av skattepliktig fordel

Sak 1 – 1997-612SFS, 1998-610SFS og 1999-602SFS

Saken gjaldt et selskap som i 1997 vurderte å gjennomføre en kapitalnedsettelse mot tilbakebetaling til aksjonærene i form av aksjer i et datterselskap (naturalutdeling). Spørsmålet var hvilket tidspunkt som skulle legges til grunn for verdsettelsen av aksjene, ved uttaksbeskatning av selskapet.

1 Bed.book Page 55 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Kontorets behandling

Kontoret konstaterte at i den grad utdelingen til aksjonærene ble omfattet av utbyttebegrepet i selsktl. § 3-2 nr. 2 (sktl. § 10-11 annet ledd), ble tilbakebetalingen å anse som utbytte og skattepliktig inntekt på aksjonærenes hånd med rett til godtgjørelse, jf. selsktl. §§ 3-2 nr. 1 og 3-4 nr. 1 (sktl. §§ 10-11 første ledd og 10-12 annet ledd). For selskapet kunne utdelingen medføre uttaksbeskatning etter reglene i sktl. 1911 § 42 første ledd (sktl. § 5-2).

Kontoret viste til at etter sktl. 1911 § 42 første ledd femte punktum (sktl. § 5-2 fjerde punktum) skal den skattepliktige fordelen ved uttaket settes til det beløp som ville blitt regnet som skattepliktig inntekt ved gjennomføring av transaksjonen til omsetningsverdi. Til spørsmål fra selskapet om hvilket tidspunkt som skulle legges til grunn ved fastsettelsen av utgangsverdien på de utdelte aksjene, antok kontoret at tidspunktet for styrets vedtak om kapitalnedsettelse ville være det naturlige utgangspunkt for verdsettelsen. Det ble imidlertid tatt forbehold om at det i enkelte tilfeller vil være nødvendig å justere verdien for endringer frem til den senere utdelingen, dersom dette ville blitt gjort mellom uavhengige parter.

Selskapet henvendte seg på nytt til SFS høsten 1998 med anmodning om ny vurdering av spørsmålet.

Både etter asl. 1976 og asal. kan utdeling til aksjonærene ved kapitalnedsettelse først skje når nedsettelsen er registrert i Foretaksregisteret, jf. asl. 1976 § 6-3 tredje ledd og asal. § 12-6 nr. 3. Etter asal. § 12-6 nr. 4 skal utdelinger som skjer i forbindelse med kapitalnedsettelsen registreres på aksjonærens konto i Verdipapirsentralen. Saken gjaldt et allmennaksjeselskap.

SFS antok at eiendelene først kunne anses tatt ut av selskapet på sistnevnte tidspunkt, og at dette tidspunktet også måtte legges til grunn som verdsettelsestidspunkt ved uttaksbeskatningen. En slik forståelse av bestemmelsen gir etter kontorets syn et verdsettelsestidspunkt for selskapets uttaksbeskatning som faller sammen med verdsettelsestidspunktet for aksjonærer som innløser sine aksjer mot utdeling av naturalia etter selsktl. § 5-8 (sktl. § 10-37), se FINs uttalelse inntatt i Utv. 1992 s. 389.

Selskapet hadde opplyst at en verdsettelse på tidspunktet for styrevedtak, eventuelt tidspunktet for generalforsamlingens beslutning, ville være det eneste praktikable, ettersom det vil være på dette tidspunktet man kjenner verdiene og de skattemessige konsekvenser en gjennomføring av vedtaket ville gi.

Kontoret antok at selskapet etter omstendighetene måtte kunne bygge på et tidligere verdsettelsestidspunkt i den utstrekning omsetningsverdien på utdelingstidspunktet ville være vanskelig å bestemme, ettersom selskapet ikke lenger var børsnotert. I slike tilfeller ville børsverdien på tidspunktet for generalforsamlingens vedtak etter kontorets syn kunne utgjøre et naturlig utgangspunkt for verdsettelsen. Dersom selskapet ikke var børsnotert på dette tidspunktet, ville tidspunktet for styrets avgjørelse kunne være et utgangspunkt for verdsettelsen.

I et oppfølgende brev fra selskapet ble det redegjort for selskapets problemer

1 Bed.book Page 56 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

knyttet til anvendelse av faktisk uttakstidspunkt som verdivurderingstidspunkt ved uttaksbeskatningen. SFS vurderte spørsmålet på nytt, men fastholdt at det verken generelt eller i det foreliggende tilfellet syntes å være grunnlag for å legge til grunn et annet verdsettelsestidspunkt ved uttaksbeskatningen enn faktisk uttakstidspunkt.

Sak 2 – 1999-624SFS

Saken gjaldt et selskap som i 1999 vurderte å gjennomføre en utdeling av utbytte til aksjonærene i form av aksjer i et datterselskap (naturalutbytte). Spørsmålet var hvilket tidspunkt som skulle legges til grunn for verdsettelsen av aksjen ved uttaksbeskatning av selskapet, ved beregning av kildeskatt for utenlandske aksjonærer og ved beregning av en eventuell korreksjonsskatt.

Saken gjaldt også spørsmål om det ved en nyemisjon rettet mot en eneaksjonær, til en kurs som påviselig avvek fra markedsverdi, var adgang til å foreta en omfordeling av inngangsverdier etter selsktl. § 5-3 nr. 3 (sktl. § 10-32 tredje ledd). Dette er omtalt i punkt 10.7.2.3.

Saksforholdet

Selskap A eide samtlige aksjer i selskap B. A vurderte gjennom en nyemisjon å tilføre B kr 100 mill. Deretter ville A utdele alle, eller en del av aksjene i B, til sine aksjonærer som naturalutbytte. Etter utdelingen ville aksjer i B bli solgt til en investorgruppe, og det ville bli søkt om opptak av aksjene i B til notering på Oslo Børs. Investorgruppen ville tilby aksjonærene i A å kjøpe deres aksjer i B umiddelbart etter at utdelingen hadde funnet sted, og før aksjene ble tatt opp til notering på børsen. Et verdipapirforetak ville bli benyttet til å tilrettelegge salget, og tilbudsprisen ble forutsatt fastsatt og offentliggjort kort tid før generalforsamlingen i A fattet vedtak om utdeling av aksjer som naturalutbytte.

Spørsmålet var hvorvidt denne tilbudsprisen kunne legges til grunn for uttaksbeskatningen, beregning av godtgjørelse, kildebeskatningen og korreksjonsskatt, og om det i denne prisen kunne gjøres fradrag for kurtasje og salgsomkostninger som eventuelt ville bli belastet de selgende aksjonærer.

Kontorets behandling

Kontoret uttalte at dersom A delte ut alle eller en del av aksjene i B til sine aksjonærer som naturalutbytte, ville det etter sktl. 1911 § 42 første ledd tredje punktum (sktl. § 5-2) være grunnlag for å uttaksbeskatte selskapet for en eventuell gevinst. Etter omstendighetene ville det også kunne være grunnlag for å beregne korreksjonsskatt for A i forbindelse med utdelingen. For norske aksjonærer i A ville det måtte beregnes godtgjørelse på utbyttet, og for utenlandske aksjonærer i A ville det måtte trekkes kildeskatt.

1 Bed.book Page 57 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Etter sktl. 1911 § 42 første ledd tredje punktum (sktl. § 5-2) er fordel vunnet ved uttak av formuesgjenstand til egen bruk skattepliktig for selskapet. Verdsettelsen skal i utgangspunktet skje på det tidspunkt uttak finner sted. De aktuelle aksjene ble antatt å være tatt ut av selskapet når generalforsamlingen hadde truffet vedtak om utbetaling av utbytte, jf. asl./asal. § 8-3 første ledd, og følgelig ble dette tidspunktet lagt til grunn for verdsettelse av aksjene. Det ble antatt at prisen ved videresalget kunne legges til grunn, forutsatt at prisen var fastsatt i umiddelbar nærhet i tid til generalforsamlingen.

Ved beregning av uttak etter sktl. 1911 § 42 første ledd femte punktum (sktl. § 5-2 fjerde punktum) skal «fordelen settes til det beløp som ville ha blitt regnet som skattepliktig inntekt ved en gjennomføring av transaksjonen til omsetningsverdi». Et spørsmål var hvorvidt «omsetningsverdi» tilsvarte den reelle pengeverdien for aksjonærene i A på utdelingstidspunktet, slik at det skulle foretas en reduksjon for kurtasje og salgsomkostninger som ville falle på de selgende aksjonærer. Kontoret antok, under særlig henvisning til lovens ordlyd og *Lignings-ABC* 1998, at omsetningsverdien representerte den pris en selger ville ha oppnådd om han hadde solgt varen på den måte som var vanlig for hans bedrift, og ikke mottakerens reelle pengeverdi.

Det ble på denne bakgrunn antatt at det ved fastsettelse av omsetningsverdi i relasjon til uttaksbestemmelsen i sktl. 1911 § 42 (sktl. § 5-2), ikke kunne gjøres fradrag i prisen for kurtasje og salgsomkostninger som ville falle på aksjonærene ved beregning av den skattepliktige fordel. Det samme standpunkt måtte legges til grunn ved fastsettelse av den verdi som skulle danne grunnlag for beregning av godtgjørelse, kildeskatt og en eventuell korreksjonsskatt.

Kommentar

Uttalelsene kan tilsynelatende virke motstridende. Den ene gir uttrykk for at uttakstidspunktet er registreringen i VPS, mens den andre gir uttrykk for at det er tidspunktet for generalforsamlingen. Forskjellen kan forklares med at den første uttalelsen dreier seg om en kapitalnedsettelse, mens den andre dreier som et rent utbytte. Ved kapitalnedsettelser vil det blant annet være kreditorfrister mv. som gjør at registreringstidspunktet bør legges til grunn som uttakstidspunktet.

1 Bed.book Page 58 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

1 Bed.book Page 59 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

6 Alminnelig inntekt – fradrag

Innledning

Hovedregelen om hvilke poster som kan føres til fradrag i skattepliktige bruttoinntekter finnes i sktl. § 6-1 første ledd første punktum. Det gis fradrag for «kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt». Bestemmelsen oppstiller to vilkår for fradragsrett. Det må for det første foreligge en oppofrelse av en fordel, jf. uttrykket «kostnad» som er «pådratt». Dernest må oppofrelsen av fordelen ha tilknytning til inntekt eller inntektsskapende aktivitet, jf. uttrykket «for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt».

I sktl. 1911 § 44 første ledd første punktum var kravet formulert slik:

> «Fra det antatte bruttobeløp av inntekten dras, foruten renter av skattyterens gjeld, alle utgifter som skjønnes å være pådratt til inntektens ervervelse, sikrelse og vedlikeholdelse.»

Bestemmelsen i første ledd hjemler en generell fradragsrett for utgifter som har sammenheng med et inntektserverv. Ved siden av hovedregelen om fradragsrett inneholder sktl. §§ 6-10 til 6-32 (sktl. 1911 § 44 første ledd) en rekke mer spesielle fradragsregler. De fleste av disse er eksempler på hva som allerede følger av den generelle formuleringen, men enkelte av særreglene har selvstendig betydning ved at fradragsretten dels utvides (for eksempel gjeldsrenter), dels innskrenkes (for eksempel representasjon), eller presiseres (for eksempel utgifter til bilhold).

Kjernen i oppofrelseskravet (eller kostnadskravet) er at det må foreligge en reduksjon i skattyterens personlige formuesstilling. Slik reduksjon i formuesstillingen kan finne sted på flere måter, for eksempel utbetaling av lønnsutgifter, tap ved avståelse, slit og elde av driftsmidler e.l.

I den utstrekning skattyter mottar vederlag i en eller annen form, foreligger det ikke en oppofrelse (kostnad), men en ombytting av verdier, for eksempel kjøp av fast eiendom, aksjer e.l. Det foreligger her en investering/ombytting fra skattyters side, og kjøpesum med tillegg av kjøpsomkostninger må aktiveres. Skattyter får i stedet fradrag via gevinst- og tapsberegningsreglene ved en eventuell senere realisasjon og/eller for avskrivbare driftsmidler, gjennom reglene om saldoavskrivninger, jf. sktl. § 14-40 flg. (sktl. 1911 § 44 A-1 flg.).

I mange tilfeller kan det imidlertid være tvil om skattyteren har mottatt et vederlag (en verdi) eller om det foreligger en oppofrelse, for eksempel utgifter i forbindelse med oppussing av en bygning. Dette formuleres ofte som et spørsmål om det foreligger direkte fradragsrett for utgiftene eller om utgiftene må

1 Bed.book Page 60 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

aktiveres. Utgifter som har verdi for inntektsskapning også i senere år anses som investeringer i gjenstanden (påkostninger) og må aktiveres. Grensedragningen mellom påkostninger (varig verdi) og vedlikeholdsutgifter som kan direkte utgiftsføres, er ikke alltid klar, men et hjelpebegrep i denne vurdering er hvorvidt utgiften har medført en varig verdi for skattyteren.

Nemndene ved kontoret har hatt flere saker til behandling, hvor spørsmålet har vært om grunnvilkårene for fradrag etter sktl. 1911 § 44 første ledd (sktl. § 6-1 første ledd) har vært oppfylt. Nedenfor følger en nærmere gjennomgang av disse sakene. I punkt 6.1.11 behandles særspørsmålet knyttet til oppkjøpskostnader.

Sktl. § 6-3 (sktl. 1911 § 45) har nærmere bestemmelser om underskudd. Det fremgår blant annet at når det i skatteavtale med fremmed stat er bestemt at inntekt skal være unntatt fra skattlegging i Norge, kommer tilhørende kostnader ikke til fradrag i inntekt i Norge, jf. sktl. § 6-3 femte ledd (sktl. 1911 § 45 annet ledd femte punktum). Vedtak som omhandler sktl. § 6-3 femte ledd (sktl. 1911 § 45 annet ledd femte punktum) er nærmere redegjort for i kapittel 21. Tilsvarende er avskrivninger etter sktl. § 6-10, jf. sktl. § 14-30 flg. (sktl. 1911 § 44 A flg.) redegjort for i kapittel 14.

6.1 Hovedregel om fradrag – sktl. § 6-1

6.1.1 Utskifting av driftsmiddel – kostnadsføring eller aktivering – 1993-269LN

Selskap A skiftet ut en knuser i et grus/pukk-anlegg. Spørsmålet var om kostnadene i forbindelse med dette var aktiveringspliktige eller om de kunne fradragsføres direkte som vedlikeholdskostnader. LN kom til at skiftet av knuseren måtte anses som vedlikehold.

Saksforholdet

Den utskiftede knuseren (K4), var en integrert del av selskapets totale produksjonsutstyr, som i tillegg besto av en grovknuser (K1), mellomknuser (K2) og finknuser (K3, samt K4). Knuseren (K2, K3 og K4) var helt avhengige av hverandre slik at dersom én var ute av drift, stoppet produksjonen opp. Som følge av sammenbrudd i knuseren K4, ble denne skiftet ut med en brukt knuser som var tilgjengelig på markedet. Utskiftingen medførte ikke at produksjonslinjen fikk noen større kapasitet eller at produktet ble bedre.

Selskapet kostnadsførte utgiftene og begrunnet dette med at knuseren ikke var noen selvstendig formuesgjenstand, men en del av produksjonslinjen. Det ble blant annet vist til *Lignings-ABC* 1992 s. 832.

1 Bed.book Page 61 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Ligningsnemndas behandling
LN la til grunn at produksjonen i grus/pukkanlegget representerte både funksjonelt og fysisk én produksjonsmessig enhet. Nemnda fant det således godtgjort av selskapet at kostnadene forbundet med utskiftingen av knuseren måtte anses som vedlikehold.

6.1.2 Forsikringspremie til captive – 1994-225LN og 1994-226LN

Captive, også kalt «konserninternt egenforsikringsselskap», kan beskrives som et forsikringsselskap som helt ut er eid av ett eller flere selskaper som ellers ikke driver forsikringsvirksomhet, og som vanligvis bare tegner forsikringer for eierselskapet(ene) og eventuelt deres datterselskap. Gjelder forsikringen mellom mor/datter kalles det gjerne vertikal forsikring, mens det mellom søskenselskaper i samme konsern benevnes som horisontal forsikring. Captives har i Norge vært brukt siden ca. 1920. Bruk av captives i Norge har reist særlig to typer skatterettslige spørsmål – for det første om det foreligger forsikring i den forstand at det gir fradrag etter sktl. § 6-1 (sktl. 1911 § 44), og for det andre om det foreligger såkalt armlengdepris, jf. sktl. § 13-1 (sktl. 1911 § 54). Det interessefellesskap som foreligger mellom forsikringstaker og forsikringsgiver, kan medføre at man ikke uten videre kan gå ut fra at premiens størrelse og forsikringsvilkårene er som ved forsikringer tegnet i uavhengige forsikringsselskaper.

Forsikring i captive kan være en god og fornuftig ordning for større foretak. På den annen side kan et konsern ha en ikke ubetydelig interesse i å overprise captivets premier, slik at morselskapet oppnår store fradrag. I og med at forsikringsselskapet (captivet) har gunstige avsetningsregler, vil captivet oppnå en gunstig beskatning. Dette kan også oppnås hvis captivet plasseres i såkalte skatteparadis.

Spørsmål om fradrag for betalt premie til captive var oppe til behandling ved ligningsbehandlingen for inntektsåret 1994.

Sak 1 – 1994-225LN

Spørsmålet var om selskap A kunne få fradrag for betalte forsikringspremier til et konserninternt egenforsikringsselskap (captive) B. LNs flertall innrømmet fradrag for den del av forsikringspremien til captivet som gikk videre til reforsikringsselskap. Flertallet nektet derimot selskapet fradrag for resten av premien fordi captivet ikke ble ansett for å drive forsikringsvirksomhet for denne delen.

1 Bed.book Page 62 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Saksforholdet

Selskap A tegnet forsikring i et konserninternt egenforsikringsselskap (captive) B og krevde for inntektsåret 1994 fradrag for forsikringspremien. Captivet hadde reassurert årlig akkumulert skadebeløp ut over USD 1,9 mill., likevel slik at man hadde en egenrisiko på USD 100 000 per skadetilfelle. Captivets maksimale egenregning for et skadetilfelle var dermed USD 2 mill. For hvert nytt skadetilfelle ville ansvaret øke med USD 100 000. Captivets tilgjengelige kapital for å dekke dette ansvaret var på USD 880 000. Videre hadde captivet i 1994 premieinntekter på ca. 35 prosent av maksimalt ansvar på et skadetilfelle.

Ligningsnemndas behandling

LN nektet under ligningsbehandlingen A fradrag for forsikringspremien, jf. Utv. 1996 s. 209. I klageomgangen ble det lagt til grunn at captivets solvenskapital per 31. desember 1994 var USD 1 322 000. Underskuddet, som ble fratrukket under ligningsbehandlingen, skyldtes større forsikringstekniske avsetninger i henhold til norske regler. LN mente det var riktig å legge til grunn regnskapet oppgjort etter reglene på Bermuda, og økte solvenskapitalbeløpet. Netto premieinntekter ble satt til USD 1 937 000 da det ble tatt hensyn til avsatte, uopptjente premieinntekter per 31. desember 1994. Brutto premieinntekter (før reassuranse) ble ikke lagt til grunn.

LN delte seg i et flertall og et mindretall, hvor mindretallet (1) mente at forsikringspremien var uriktig priset, jf. sktl. 1911 § 54 første ledd (sktl. 13-1 første ledd).

Flertallet la til grunn at for at fradragsrett etter sktl. 1911 § 44 første ledd (sktl. 6-1 første ledd) skal foreligge, må det foreligge en utgift (kostnad) til inntekts ervervelse. Ved fradrag for forsikringspremie innebærer dette at premiebetalingen må være et vederlag for en risikooverføring fra forsikringstaker til forsikringsselskapet. A skulle ikke risikere å måtte bære skaden selv.

Hvorvidt det forelå en risikooverføring fra A til captive B måtte etter flertallets oppfatning bero på om captivet hadde en soliditet som tilsa at det drev reell forsikring, dvs. at det hadde egenøkonomi til å bære eventuelle forsikringskrav, eller at det hadde reassurert seg i tilstrekkelig grad. Flertallet i nemnda viste i den forbindelse til Høyesteretts uttalelse i Rt. 1995 s. 124 (Utv. 1995 s. 215) *Schlumberger*. Etter flertallets oppfatning kunne også en kombinasjon av egenøkonomi og reforsikring tenkes å tilfredsstille kravene til forsikringsvirksomhet i skatterettslig henseende.

Captivet hadde inngått en reforsikringsavtale med et uavhengig selskap, og spørsmålet for flertallet i nemnda ble derfor om captivet hadde økonomisk bæreevne til å dekke krav innenfor den risiko som ble beholdt i selskapet (USD 2 mill. per skadetilfelle).

Til tross for at andre beløp ble lagt til grunn, mente flertallet i LN at captivet ikke drev reell forsikring for den risiko som var beholdt i selskapet. Nemnda la her avgjørende vekt på at maksimal risiko i egen regning utgjorde et vesentlig større beløp enn solvenskapitalen. Inntraff en maksimal skade, ville hele sol-

1 Bed.book Page 63 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

venskapitalen gå tapt. Nemnda bemerket dessuten at selv om selskapet hadde fulgt Kredittilsynets krav vedrørende forsikringsvirksomhet, var ikke det avgjørende for den skattemessige behandlingen. Selskapet ble imidlertid innrømmet fradrag for den del av innbetalt premie til captivet som gikk videre til reforsikringsselskapet (ca. 50 prosent av forsikringspremien). Captivet ble ansett for å drive forsikringsvirksomhet for denne delen.

Etter *mindretallets* oppfatning var ikke spørsmålet så mye om captivet drev reell forsikring, men mer et spørsmål om den premie som A hadde betalt var en premie som svarte til en forsikringsdekning som kunne vært avtalt mellom uavhengige parter, jf. sktl. 1911 § 54 første ledd (sktl. § 13-1).

Mindretallet mente vilkårene for anvendelse av sktl. 1911 § 54 første ledd (sktl. § 13-1) var til stede, idet interessefellesskapet hadde påvirket vilkårene i forsikringsavtalen. Etter mindretallets oppfatning ville uavhengige selskaper neppe ha inngått en avtale med et selskap med så svak soliditet i forhold til påtatte risiki, og neppe betalt en «markedspris» for en forsikringsdekning som i et gitt tilfelle ikke ville kunne gi dekning. Under henvisning til eksponeringsprosentens størrelse kom mindretallet til at selskapet ikke hadde dokumentert tilstrekkelig at premiene var «markedsmessige». Riktig pris for den forsikringsdekningen som A betalte, kunne etter mindretallets oppfatning, skjønnsmessig settes til en brøkdel av innbetalt premie.

Sak 2 – 1994-226LN

Spørsmålet var om premieinntektene det ikke ble gitt fradrag for i saken nevnt foran, heller ikke skulle inntektsføres i captivet, med den begrunnelse at det oppsto dobbeltbeskatning på konsernbasis. Captivet inntektsførte hele forsikringspremien i henhold til sktl. 1911 § 42 (sktl. § 5-1 første ledd). Da captivet var et NOKUS-selskap, ville dette beløpet henføres til skattepliktig inntekt hos det norske morselskapet i henhold til reglene i selsktl. kapittel 7 (sktl. § 10-60 flg). LN ga selskapet medhold i at den del av premien som A ikke fikk fradrag, for heller ikke skulle inntektsføres.

Ligningsnemndas behandling

LN slo først fast at den aktivitet som ble utøvet i captivet falt innenfor virksomhetsbegrepet i sktl. 1911 § 42 (sktl. § 5-1 første ledd). Her påpekte nemnda at det at A ble nektet fradrag for betalte forsikringer til captivet, i utgangspunktet ikke fikk betydning for tolkningen av virksomhetsbegrepet i sktl. 1911 § 42 (sktl. § 5-1 første ledd). Premieinntekten ble etter dette ansett for å være skattepliktig inntekt for captivet. Prinsippet om unngåelse av dobbeltbeskatning talte imidlertid for å unnlate inntektsføring av den del av premien som A ikke fikk

1 Bed.book Page 64 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

fradrag for. Nemnda mente at dette prinsippet måtte gå foran sktl. 1911 § 42 (sktl. § 5-1 første ledd) i dette tilfellet, og den del av forsikringspremien som A ikke fikk fradrag for, ble ikke inntektsført hos captivet (B).

6.1.3 Opsjonskostnader ved ansattes innløsning av aksjeopsjoner – 1994-208LN

Spørsmålet var om et selskap kunne få fradrag for aksjeopsjoner som var benyttet som et instrument for å tiltrekke og beholde kvalifiserte medarbeidere i konsernet. Ved ligningen for inntektsåret 1994 krevde selskapet fradrag etter sktl. 1911 § 44 første ledd første punktum (sktl. 6-1 første ledd) for opsjonskostnader, dvs. differansen mellom utstedelseskurs på aksjeopsjonene og markedskurs på aksjene i selskapet per dato for innløsning av opsjonene. LN nektet selskapet fradrag.

Saksforholdet

Selskapet hadde gjennom flere år utstedt aksjeopsjoner til ansatte. Aksjeopsjonene ble utstedt til markedskurs på utstedelsestidspunktet. Fikk aksjene en positiv kursutvikling ville de ansatte få en gevinst ved innløsningen. I 1994 ble de første opsjonene innløst, og i den forbindelse utstedte selskapet nye aksjer slik at aksjekapitalen ble forhøyet. Ved emisjonen fikk enkelte ansatte som følge av opsjonsavtalen kjøpt aksjer til en lavere pris, sammenlignet med øvrige eksterne investorer som måtte kjøpe aksjene til markedskurs. Ved ligningen for inntektsåret 1994 krevde selskapet fradrag for denne lavere innbetalingen av egenkapital.

Selskapet begrunnet fradraget med at sktl. 1911 § 44 første ledd første punktum (sktl. § 6-1 første ledd) ikke oppstiller noe krav om kontantoppofrelse fra selskapets side som vilkår for «pådragelse». Videre hevdet selskapet at kostnadene skulle plasseres hos den som var forpliktet etter opsjonen, i dette tilfellet selskapet.

Ligningsnemndas behandling

LN la til grunn at man i utgangspunktet kunne kreve skattemessig fradrag for kostnader i forbindelse med innløsningen av aksjeopsjoner til fordel for ansatte, forutsatt at vilkårene for fradrag var oppfylt. Dette kunne for eksempel være aktuelt der en skattyter foretar en differanseavregning med kontantinnbetaling til de ansatte ved innløsningen.

Etter LNs oppfatning kunne ikke den foretatte emisjonen ved innløsning av aksjeopsjonene, slik som i foreliggende tilfelle, anses som en skattemessig oppofrelse for selskapet. Nemnda viste til at selskapets «oppofrelse» i foreliggende sak besto i at det ble gitt avkall på et kapitalinnskudd i forbindelse med

1 Bed.book Page 65 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

at de ansatte utøvet opsjonene. De som reelt sett pådro seg en oppofrelse var etter nemndas oppfatning de øvrige aksjonærene ved at det oppsto en utvanningseffekt. LN kom etter dette til at vilkårene for fradrag ikke var oppfylt for selskapet. Et eventuelt tap måtte i foreliggende tilfelle tilordnes aksjonærene, som reelt sett led tapet.

6.1.4 Investering i russisk joint venture-selskap – 1992-307OLN

Spørsmålet var om en investering i form av kapitalinnskudd og tingsinnskudd (driftsmidler) i et russisk joint venture-selskap var fradragsberettiget etter sktl. 1911 § 44 første ledd (sktl. § 6-1 første ledd). Videre gjaldt saken spørsmålet om kapitalinnskuddet og tingsinnskuddet var «endelig konstatert» tapt etter sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav d (sktl. § 6-2 annet ledd). OLN nektet fradrag.

Saksforholdet

Det norske selskapet A dannet i 1991, sammen med det russiske selskapet B, et joint venture-selskap i Russland, selskap C. A og B eide hver 50 prosent av C. As formål med investeringen var å få kjøpt råvarer fra B til bearbeidelse i Norge. De bearbeidede produktene skulle selges til C for videreforedling. As investering i C besto av et produksjonsanlegg hvor kostnadene fordelte seg på kjøpesum, demontering, frakt og montering. I tillegg ble det ytet et mindre kontantinnskudd.

Ved ligningen krevde A 20 prosent saldoavskrivning på produksjonsanlegget. I tillegg krevde selskapet fradrag for utgiftene til demontering, frakt og montering.

Under ordinær ligning for inntektsåret 1992 ble avskrivning og utgiftsføring tilbakeført da utgiftene ble ansett som innskudd i det russiske selskapet. LN opprettholdt i klageomgangen ligningen, og la til grunn at de omtvistede utgifter var knyttet til «representasjon» i Russland, jf. skatteavtalen mellom Norge og Russland art. 4 nr. 2 sammenholdt med nr. 1, jf. sktl. 1911 § 45 annet ledd siste punktum (sktl. § 6-3 femte ledd). Avskrivning og utgiftene til demontering, frakt og montering måtte derfor fradras inntekten i Russland.

Overligningsnemndas behandling

I klagen til OLN var det trukket frem nye forhold vedrørende Cs selskapsform, og OLN måtte derfor først ta stilling til hvilken selskapsform C hadde. A hevdet at C var et selskap hvor deltakerne hadde et begrenset ansvar, og at deltakeransvaret omfattet de fastsatte kapitalinnskudd. Det ble anført at Cs selskapsform måtte tilsvare den tyske selskapsformen GmbH («Gesellschaft

1 Bed.book Page 66 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

mit beschränkter Haftung»). Tysk selskapsrett sondret mellom små og store aksjeselskaper, benevnt henholdsvis GmbH og Ag («Aktiengesellschaften»). Et GmbH hadde ikke styre, bare en forretningsfører, ved siden av selskapsmøtet. Forskjellene i forhold til et Ag var også reglene for stiftelse, publisitet og regnskapsregler. OLN fant på bakgrunn av As anførsel og den beskrivelsen A hadde gitt, at C var et selskap hvor eieren/deltakeren hadde et begrenset ansvar utad, begrenset til de investerte midler i C, dvs. kapitalinnskuddet og tingsinnskuddet.

A hevdet videre at investeringsutgiftene måtte være fradragsberettiget etter sktl. 1911 § 44 første ledd innledningsordene (sktl. § 6-1 første ledd), idet utgiftene var pådratt i tilknytning til erverv av inntekter i Norge. OLN mente at de utgiftene A hadde hatt i forbindelse med etableringen av C, representerte en varig verdi for A og således ikke medførte noen reduksjon i As formuesstilling. Det forelå ingen oppofrelse i skattelovens forstand. OLN antok på dette grunnlag at investeringskostnadene ikke kunne kreves fradragsført i As inntekt i medhold av innledningsordene i sktl. 1911 § 44 første ledd (sktl. § 6-1 første ledd). Slik OLN så det, måtte investeringsutgiftene rettslig sett bedømmes som et selskapsinnskudd, og eventuelt komme til fradrag når innskuddet kunne anses endelig tapt, jf. sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav d (sktl. § 6-2 annet ledd).

A hevdet videre i klagen å ha lidt et tap, i og med at kapitalinteressene i C isolert sett var uten verdi på grunn av nedgang i valutakursen. Det ble dessuten anført at innskuddet var tapt i sin helhet, og at utgiftsføring da måtte kunne skje med hjemmel i sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav d (sktl. § 6-2 annet ledd).

OLN bemerket at endring i kapitalinnskuddet som skyldtes nedgang i rubelens verdi i forhold til norske kroner, ikke kunne komme til fradrag ved ligningen, jf. sktl. 1911 § 50 tredje ledd (sktl. § 14-4 femte ledd). Det ble vist til Ot.prp. nr. 35 (1990-91) s. 150 hvor det fremgår at opp- og nedskrivninger som skyldes svingninger i valutakursen også omfattes av sktl. 1911 § 50 tredje ledd (sktl. § 14-4 femte ledd).

OLN la til grunn at det ikke forelå noen formell aksjekapital i C, men at ansvaret var begrenset til As andel i selskapet. Etter nemndas oppfatning måtte derfor As tap på investeringen i C, både når det gjaldt kapital- og tingsinnskuddet, vurderes etter sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav d (sktl. § 6-2 annet ledd). Spørsmålet for nemnda ble således om tapet var «endelig konstatert».

OLN la til grunn at det tap A hadde hatt i forbindelse med investeringen i C, ikke kunne anses som «endelig konstatert». Det ble lagt avgjørende vekt på at A i hele 1992 hadde levert bearbeidede produkter til C. LNs vedtak ble etter dette fastholdt av OLN.

Under punkt 6.2 omhandles flere saker vedrørende tap på fordring.

1 Bed.book Page 67 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

6.1.5 Avsetninger til fremtidig vedlikehold – 1996-305OLN

Spørsmålet var om et selskap hadde krav på skattemessig fradrag i 1996 for regnskapsmessige avsetninger til fremtidig vedlikehold av fly. OLN kom til at det ikke forelå fradragsrett etter sktl. 1911 § 44 første ledd (sktl. § 6-1 første ledd) for de fremtidige vedlikeholdskostnadene for inntektsåret 1996.

Saksforholdet

Selskap A endret i 1996 periodiseringsprinsipp for såvidt som det gjaldt kostnader til periodisk vedlikehold av fly. Tidligere ble alt periodisk vedlikehold kostnadsført når arbeidet var utført. Etter det nye prinsippet ble kostnadene ved periodiske totaloverhalinger av flyene periodisert i takt med forbruk av levetid mellom hver overhaling. Selskapet la således sammenstillingsprinsippet til grunn. Totaloverhalingene ble utført hvert niende år og var meget omfattende.

Spørsmålet var for det første om selskapet kunne kreve fradrag for vedlikeholdskostnadene etter sktl. 1911 § 44 første ledd (sktl. § 6-1 første ledd). Under forutsetning av at fradragsrett forelå, oppsto dernest spørsmål om periodisering av fradraget, jf. sktl. 1911 § 50 femte ledd, jf. annet ledd (sktl. § 14-4 tredje ledd, jf. annet ledd).

Under ordinær ligning for inntektsåret 1996 kom SFS til at vedlikeholdskostnadene ikke var pådratt og således heller ikke var fradragsberettiget. Se Utv. 1998 s. 243. I forhold til sktl. 1911 § 50 femte ledd (sktl. § 14-4 tredje ledd) mente kontoret at dette var å anse som en avsetning etter god regnskapsskikk. LN opprettholdt i klageomgangen ligningen, og nektet fradrag for vedlikeholdskostnadene i inntektsåret 1996.

LN la til grunn at fradragsrett for vedlikeholdsutgifter først inntrådte når oppofrelsen fant sted, dvs. når utgiften var pådratt. Utgifter til vedlikehold var å anse som pådratt når arbeidet rent faktisk var utført, slik at det hadde oppstått en betalingsforpliktelse. Dette var etter nemndas syn i samsvar med en meget langvarig praksis og ble ansett som bekreftet av Høyesterett i Rt. 1952 s. 122 (ikke ref. i Utv.) *Langstein*. En tidligere avgjørelse av OLN referert i punkt 14.2.15 og Utv. 1996 s. 240 (1993-332OLN) ble ikke ansett å kunne gripe inn i dette. Saken gjaldt en skattyter som etter uttak av sand var kontraktsforpliktet til å fylle igjen sandtaket med ikke salgbar masse året etter uttaket, og fikk medhold i krav om fradrag i uttaksåret. Årsaken til tidsforskyvningen var problemer med å legge tilbake masse i salgsåret på grunn av vinterlige forhold. Ifølge nemnda skilte saken seg fra nærværende sak ved at det forelå en kontraktsmessig forpliktelse som sto i direkte forbindelse med innvunnet inntekt, arbeidet skulle utføres året etter og kostnadene kunne fastsettes nøyaktig. Videre gjaldt saken ikke vedlikehold av driftsmiddel. I tillegg bemerket LN at det i

1 Bed.book Page 68 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

saken ikke var tatt opp spørsmål om fradragsrett i henhold til sktl. 1911 § 44 første ledd (sktl. § 6-1), men kun spørsmål om periodisering i henhold til sktl. 1911 § 50 annet eller femte ledd (sktl. § 14-4). Vedtaket ble påklaget til OLN.

Overligningsnemndas behandling

Skattyter påberopte seg både sktl. 1911 § 44 (sktl. § 6-1) og sktl. 1911 § 50 femte ledd jf. annet ledd (sktl. § 14-4). OLN fant det klart at spørsmålet måtte avgjøres etter reglene i sktl. 1911 § 44 (sktl. § 6-1). Det ble vist til at det allerede i en høyesterettsdom, inntatt i Rt. 1934 s. 883 (Utv. II s. 654), særlig s. 886, var avgjort at reglene i sktl. 1911 § 50 (sktl. § 14-4), med henvisningen til regnskapsreglene, gjaldt periodisering av inntekter og utgifter og ikke vilkår for skatteplikt og fradragsrett. Videre viste nemnda til at dette nå også fremgikk uttrykkelig av bestemmelsens ordlyd, jf. uttrykket «den tidsmessige plassering» («tidfesting»).

Den nærmere problemstilling i saken var om man kunne anse 1/9 av de beregnede fremtidige vedlikeholdsutgiftene som «pådratt» i 1996, jf. sktl. 1911 § 44 første ledd (sktl. § 6-1).

OLN kom til samme resultat som LN og tiltrådte i det vesentlige LNs bemerkninger. I tillegg viste OLN til sitt eget tidligere vedtak omtalt i punkt 14.2.1.4 nedenfor (1993-328OLN).

Saken dreide seg om et kraftverk som krevde fradrag for å møte fremtidige vedlikeholdsutgifter som skyldtes at det forelå en forpliktelse til å overlevere kraftverket i full driftsmessig stand ved hjemfall til staten. Fradrag ble imidlertid nektet under henvisning til at vilkårene for fradragsrett ikke forelå. OLN uttalte at følgende generelle bemerkninger fra den saken hadde vært sentrale for nemndas synspunkt også i den foreliggende sak, selv om den foreliggende sak sto i en noe annen stilling:

> «Høyesterett har i Rt. 1952 s. 122 avgjort at det ikke kan kreves fradrag for avsetning til fremtidig vedlikehold. Denne regel synes også å ha vært lagt til grunn i senere praksis (jf. forutsetningsvis de tidligere reglene om klassifikasjonsfondsavsetninger for skip og fly). Overligningsnemnda antar at det ikke i denne sammenheng kan spille noen rolle at det i det aktuelle tilfelle dreier seg om utgifter som skattyter etter konsesjonen var pliktig til å pådra seg. Overligningsnemnda antar videre at dette er et spørsmål om vilkår for fradragsrett og ikke et spørsmål om den tidsmessige plassering av fradraget. God regnskapsskikk er derfor i prinsippet uten betydning for løsningen av spørsmålet.
>
> Skattyter har anført dommen i Rt. 1958 s. 801 som støtte for sitt krav. Dommen gjelder imidlertid fradragsretten for (fremtidige) avskrivninger på gjenstander undergitt hjemfallsplikt og ikke vedlikehold. Vedlikeholdsutgiftene vil bli trukket fra fortløpende i de år de pådras. De hensyn som i dommen anføres til støtte for antesipert fradragsrett for avskrivningsfradrag, vil derfor ikke gjøre seg gjeldende for de utgifter som er aktuelle i denne sak. Høyesteretts formulering (dommen s. 805) om rett for selskapet til «å avskrive det tap som hjemfallet må antas å medføre over hele konsesjonstiden» må leses i lys av dette. For løpende vedlikehold kan det vanskelig ses at det vil oppstå et slikt «tap». Det er dessuten mulig at den fradragsrett som dommen gir grunnlag for, må anses

1 Bed.book Page 69 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

avskåret etter bestemmelsen i sktl. § 50 femte ledd, men dette behøver overligningemnda ikke ta stilling til.

Skattyter har også påberopt seg dommen i Rt. 1921 s. 678 til støtte for sitt syn. Denne dommen gjaldt imidlertid fradrag for utgifter til å fjerne anlegget ved rettighetstidens utløp, og slike utgifter kommer i en annen stilling enn vedlikeholdsutgifter.»

Etter OLNs oppfatning kunne det ikke ha noen betydning for vurderingen av fradragsspørsmålet om vedlikeholdsutgiftene skyldtes lovbestemmelser eller kontraktsforpliktelser.

6.1.6 Erstatningsutbetalinger – 1992-216LN

Spørsmålet var om selskap A kunne få fradrag for avsetning til dekning av eventuelle erstatningsutbetalinger etter en ulykke i bedriften, eller om avsetningen måtte tilbakeføres i henhold til sktl. 1911 § 50 femte ledd (sktl. § 14-4 tredje ledd). LN ga fradrag for deler av erstatningskravet.

Saksforholdet

I forbindelse med en ulykke ved selskap As anlegg, ble omkringliggende bedrifter evakuert. Som følge av krav om erstatning fra disse bedriftene, avsatte A kr 2,8 mill., som var maksimum av hva erstatningen på de mottatte krav kunne beløpe seg til. I forbindelse med ligningen for inntektsåret 1992 krevde selskapet fradrag for avsetningene. I mars 1993 erkjente A at omfanget av erstatningskravene var kr 1,8 mill.

Ligningsnemndas behandling

LN la til grunn at A var erstatningsansvarlig etter det ulovfestede objektive ansvar for farlig bedrift. Erstatningskravene som selskapet hadde pådratt seg var en utgift til «inntektens ervervelse, sikrelse og vedlikeholdelse», jf. sktl. 1911 § 44 første ledd (sktl. § 6-1 første ledd).

Selskapet hadde ikke vurdert størrelsen på erstatningskravene per 31. desember 1992, og omfanget av kravene måtte etter nemndas oppfatning fastsettes skjønnsmessig, med mindre selskapet kunne dokumentere andre opplysninger, jf. lignl. § 4-3 nr. 1. I og med at selskapet i mars 1993 hadde erkjent at omfanget av erstatningskravet var på kr 1,8 mill., fant nemnda det riktig å legge disse opplysningene til grunn når størrelsen på kravene skulle fastsettes per 31. desember 1992. Selskapet fikk således fradrag for kr 1,8 mill., mens de resterende, kr 1 mill., ble tilbakeført, jf. sktl. 1911 § 50 femte ledd (sktl. § 14-4 tredje ledd).

Saker vedrørende sktl. 1911 § 50 femte ledd (sktl. § 14-4 tredje ledd) er omhandlet nærmere under punkt 14.2.

1 Bed.book Page 70 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

6.1.7 Grunnkapitaltilskudd og driftstilskudd til stiftelse – 1997-234LN, 1995-315OLN og 1995-316OLN

En stiftelse kan beskrives som en formuesverdi som er stilt til rådighet for et bestemt formål, som for eksempel kan være ideelt, utdanningsmessig, økonomisk eller av annen art, jf. stiftelsesloven av 23. mai 1980 nr. 11 § 2. En stiftelse regnes som en egen juridisk person og kan ha både rettigheter og plikter i avtaleforhold. Et særtrekk ved en stiftelse, iallfall i forhold til et selskap, er at ingen eier en stiftelse, den er selvstendig.

Innbetaling av grunnkapital eller driftstilskudd fra stifteren til stiftelsen er gave og derfor normalt ikke fradragsberettiget. I praksis har imidlertid spørsmålet om fradragsrett oppstått fordi man i noen grad har akseptert at et selskap bruker fond eller stiftelser som en form for hjelpeinstrumenter i tilknytning til næringsvirksomheten. Spørsmål som da oppstår er om stiftelsen er skattepliktig, og om overføringer av midler fra selskapet til en stiftelse er fradragsberettiget hos giverselskapet.

Nemndene ved kontoret har hatt flere saker hvor fradragsspørsmålet har vært til behandling. Problemstillingen i sakene har i det alt vesentlige vært om overføringene fra selskapet til stiftelsen kan sies å være utgifter «pådratt til inntekts ervervelse, sikrelse eller vedlikeholdelse», jf. sktl. 1911 § 44 første ledd første punktum (sktl. § 6-1 første ledd).

Sak 1 – 1997-234LN

Spørsmålet var om et morselskap kunne få skattemessig fradrag for tilskudd til «grunnkapital» og «driftstilskudd» til en stiftelse. Stiftelsen var etablert i 1996 på bakgrunn av at selskapets ledelse ønsket å etablere et instrument hvor konsernets ansatte kunne få en del av konsernets årlige resultater. LN kom til at tilskuddene ikke var fradragsberettiget etter sktl. 1911 § 44 første ledd første punktum (sktl. § 6-1).

Saksforholdet

Midlene som stiftelsens fond mottok fra morselskapet, skulle primært investeres i aksjer i morselskapet. Det fremgikk av stiftelsens vedtekter at det ved enhver tildeling av midler fra selskapet, skulle investeres minimum 60 prosent av det tildelte beløp i aksjer i morselskapet. Hver enkelt ansatt opptjente rett til en forholdsmessig andel av fondets kapital. Alle ansatte opptjente like store andeler uavhengig av stilling i selskapet. Den enkeltes andel ble utbetalt etter vilkår fastsatt i vedtektene, eksempelvis ved fylte 60 år eller hvis vedkommende avsluttet sitt tjenesteforhold i konsernet. Det ble levert egen selvangivelse for stiftelsen både i 1996 og 1997.

Ligningsnemndas behandling

Etter sktl. 1911 § 44 første ledd (sktl. § 6-1) må to vilkår være oppfylt for at

1 Bed.book Page 71 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

fradrag skal kunne innrømmes; det må for det første være en tilknytning (en saklig sammenheng) mellom utgiftene og selskapets inntektsskapende virksomhet, dernest må utgiftene være endelig oppofret (pådratt).

LN antok at tilknytningskravet var oppfylt ettersom utbetalingene fra fondet i realiteten var lønn til de ansatte. Videre la nemnda vekt på at fondet fremsto som et instrument i selskapets personalpolitikk.

Spørsmålet for nemnda ble om tilskuddene innebar en endelig oppofrelse for selskapet.

Skattyter viste til Rt. 1983 s. 1462 (Utv. 1984 s. 181) *Braathens*, der selskapet fikk medhold i at det forelå fradragsrett for tilskudd til et fond som hadde som formål å gi støtte til de ansatte. *Braathensdommen* er kommentert av Gjems-Onstad i SR 1984 s. 269 flg., der det på s. 275 heter at:

> «Rekkevidden av *Braathensdommen* bør i hvert fall begrenses til det den direkte gjelder: Overføringer til velferdsfond ol. som skal ivareta sosiale ytelser overfor de ansatte.»

LN antok etter dette at dommen ikke kunne være avgjørende og viste til at stiftelsen i den foreliggende sak ikke dreide seg om et velferdsfond av den type som dommen omhandler.

Etter nemndas syn måtte spørsmålet om fradragsrett på selskapets hånd ses i sammenheng med beskatningen av fondet og av de ansatte. Det ble vist til at det er en målsetning at symmetri oppnås mellom fradragsrett og inntektsføring, jf. FINs uttalelser gjengitt i Utv. 1995 s. 471 og Utv. 1997 s. 882, hvor det fremgår:

> «Fradragsretten for selskapets tilskudd vil likeledes være begrenset til tilskudd som ikke anses som formelle egenkapitaltilskudd. I praksis kan dermed løpende tilskudd bli fradragsberettiget, og det oppnås symmetri mellom betaler og mottaker av tilskuddet.
>
> Departementet antar at det ikke er plass for en mellomtype av innskudd som er fradragsberettiget for arbeidsgiveren, men skattefri for stiftelsen.»

Hvorvidt tilskuddene til stiftelsen var endelig oppofret av selskapet måtte etter nemndas oppfatning løses ut fra en konkret helhetsvurdering der det særlig legges vekt på selskapets og de ansattes rådighet over fondets (stiftelsens) midler, med andre ord et spørsmål om stiftelsen oppfylte stiftelseslovens selvstendighetsvilkår.

Etter nemndas oppfatning fremsto stiftelsen som en båndlagt formuesmasse, og ikke som en stiftelse. Det ble blant annet lagt vekt på at det i vedtektene ikke var noe krav om at grunnkapitalen skulle beholdes i stiftelsen (fondet). Nemnda la til grunn at også denne kunne utbetales til de ansatte. Videre viste nemnda til at stiftelsen (fondet) på dette punktet adskilte seg fra ett av hovedvilkårene til en stiftelse, nemlig at en kapital stilles selvstendig til rådighet for et bestemt formål, jf. stiftelseslovens § 2.

Kravet til oppofrelse ville etter LNs oppfatning bare være oppfylt hvis midlene var endelig overført til de ansatte. Etter en konkret vurdering av stiftelse-

1 Bed.book Page 72 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

nes vedtekter kom LN til at midlene ikke kunne anses endelig overført til de ansatte. Det ble lagt vekt på at de ansattes representanter i praksis hadde liten innflytelse over fondets midler. Videre la nemnda vekt på at de ansatte ikke hadde rett til å overdra eller pantsette sin andel av fondets midler, og de kunne heller ikke kreve utbetaling på et tidligere tidspunkt enn det vedtektene bestemte. I tillegg antok nemnda at den enkelte andelshaver neppe kunne hindre eventuelle vedtektsendringer som medførte at den opptjente andel av fondets kapital ble anvendt til annet formål. Den reelle innflytelsen lå etter nemndas syn fortsatt i selskapet, og midlene var derfor fremdeles å anse som en del av selskapets virksomhet. Etter nemndas oppfatning gjaldt dette uavhengig av om fondet oppfylte stiftelseslovens regler.

LN kom etter dette til at fondet således ikke kunne ses på som innvunne fordeler for de ansatte, og vilkårene for fradragsrett etter sktl. 1911 § 44 første ledd (sktl. § 6-1) var derfor ikke oppfylt.

Siden fondet ikke var å anse som et eget skattesubjekt, var utbetalinger fra fondet til de ansatte fradragsberettiget som vanlige lønnsutbetalinger. Dette gjaldt også betalt arbeidsgiveravgift. Inntekter fra fondet, som renteinntekter og gevinster fra salg av aksjer, skulle beskattes på selskapets hånd.

Sak 2 – 1995-315OLN og 1995-316OLN

Spørsmålet i saken var om overføring av midler til økning av grunnkapitalen i en stiftelse var fradragsberettiget etter sktl. 1911 § 44 første ledd første punktum (sktl. 6-1 første ledd). OLN delte seg i et flertall (3) og mindretall (2), hvor flertallet mente midlene ikke var oppofret av selskapet. Søksmålsfristen er i skrivende stund ikke utløpt.

Saksforholdet

Selskap A opprettet i 1988 stiftelsen B. Bakgrunnen var konsernets ønske om å tilby sine ansatte kjøp av aksjer i eget selskap. Siden aksjeloven på dette tidspunkt ikke åpnet for at et selskap kunne eie egne aksjer, ble stiftelsen opprettet for å kjøpe aksjer i morselskapet, for å selge disse videre til de ansatte til underkurs. Selskapet hadde behandlet stiftelsen som en skattefri innretning. Stiftelsen var registrert hos Fylkesmannen, som har stiftelsen til vurdering med sikte på å avklare om den oppfyller kravet til selvstendighet etter stiftelsesloven.

Stiftelsen ble opprettet med en grunnkapital på kr 20 mill. Stiftelsens styre hadde hvert år etter etableringen besluttet at alle fast ansatte i morselskapet og to andre selskap i konsernet, skulle få tilbud om å kjøpe aksjer i morselskapet med 20 prosent rabatt innenfor fordelsgrensen på kr 1 000 jf. forskrift av 2. september 1977 § 3 (fsfin. § 5-14). Grunnkapitalen hadde stadig øket, og var ved utgangen av 1995 på kr 80 mill.

Ved ligningen for inntektsåret 1995 krevde morselskapet fradrag for

1 Bed.book Page 73 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

kr 349 000 i forbindelse med en økning av grunnkapitalen. Selskapet mente at beløpet var fradragsberettiget etter sktl. 1911 § 44 første ledd første punktum (sktl. § 6-1 første ledd), og viste blant annet til Rt. 1983 s. 1462 (Utv. 1984 s. 181) *Braathens*, til støtte for sitt syn.

LN kom til at stiftelsens overføring hadde tilstrekkelig saklig sammenheng med As inntektsskapende aktivitet, men at det ikke forelå noen reell oppofrelse for A. Det ble blant annet lagt vekt på at stiftelsen ikke var tilstrekkelig frittstående i forhold til A og at A hadde kontroll over styret, og derigjennom også vedtektskontroll. Vedtaket ble påklaget til OLN.

Overligningsnemndas behandling

OLN delte seg i et flertall av tre medlemmer, og et mindretall av to medlemmer.

I likhet med LN la *flertallet* til grunn at overføringene av grunnkapital til stiftelsen hadde tilstrekkelig saklig sammenheng med As inntektsskapende aktivitet. Det ble vist til at salget av aksjer til de ansatte fra stiftelsen hadde som mål å sikre A kvalifisert arbeidskraft.

Det avgjørende for fradragsretten ble således hvorvidt de midler som var overført til stiftelsen var oppofret av selskapet.

Flertallet tok utgangspunkt i at stiftelser er egne rettssubjekt, og at overføring av grunnkapital til en stiftelse i utgangspunktet anses som en oppofrelse for den som har ytet midlene, jf. *Braathensdommen*. Flertallet la imidlertid til grunn at dersom den som yter fortsatt beholder kontroll over midlene, foreligger det ingen oppofrelse.

I foreliggende sak ble styret i stiftelsen, som var ansatte i A, utpekt av A. Videre var det et nært samarbeid mellom selskapet og stiftelsen om tildelingen av aksjer til selskapets ansatte. Spørsmålet for nemnda ble således om A fortsatt hadde kontroll over midlene.

Flertallet kom til at A ikke kunne anses å ha beslutningsmyndighet over midlene etter at overføringen til stiftelsen var skjedd. Det ble lagt vekt på at anvendelsen av midlene var underlagt stiftelsens styre og at styret var bundet av stiftelsens vedtekter, samtidig som midlene ikke kunne kreves tilbakeført til selskapet etter at de var overført til stiftelsen.

Overføringene av grunnkapital til stiftelsen måtte, etter flertallets oppfatning, anses som en investering i en lønnskompensasjonsordning som inngikk som en del av selskapets lønnsutgifter. Midlene kunne dermed ikke anses oppofret, og følgelig ikke fradragsberettiget. Ved avgjørelsen la flertallet vekt på at utgiftene hadde en positiv innvirkning på selskapets fremtidige inntjening. Det ble vist til § 3 i stiftelsens vedtekter, hvor det fremgikk at grunnkapitalen bare kunne anvendes til overføringer til selskapets ansatte i form av aksjesalg til underkurs, og at ordningen skulle sikre selskapet kvalifisert arbeidskraft, samtidig som stiftelsen reduserte presset på høyere lønn fra de ansatte.

Etter flertallets oppfatning kunne ikke *Braathensdommen*, hvor selskapet fikk fradrag for grunnkapital overført til en stiftelse, tillegges avgjørende vekt. Det ble vist til at i *Braathensdommen* finansierte stiftelsen bedriftsytelser av so-

1 Bed.book Page 74 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

sial karakter. Slike sosiale ytelser hadde riktignok også en positiv inntektspåvirkning på samme måte som naturalfordeler i form av ansatteaksjer. Etter flertallets oppfatning kom imidlertid utgifter av sosial karakter i tillegg til ordinær avlønning, mens dette ikke var tilfelle i foreliggende sak, hvor tildeling av omsettelige aksjer hadde mer preg av direkte lønnskompensasjon. Flertallet uttalte at forholdet kunne illustreres, uten at det var direkte sammenlignbart, med utviklingen innen IT-bransjen, hvor aksjer og finansielle instrumenter langt på vei har erstattet lønnsutbetalinger i nyoppstartede virksomheter.

Overføringene av grunnkapital til stiftelsen sikret A en fremtidig tildeling av aksjer til selskapets ansatte. Etter flertallets oppfatning utgjorde tildelingene en lønnskompensasjon til de ansatte som måtte antas å ha påvirket selskapets lønnsutgifter på en annen måte enn situasjonen ved tildeling av sosiale ytelser. At ytelsen var unntatt fra beskatning hos mottaker på nærmere vilkår, hadde etter flertallets oppfatning mindre betydning for vurderingen av selskapets fradragsrett. Flertallet viste i denne sammenheng også til Gjems-Onstads artikkel i SR 1984 s. 269 flg., s. 275, hvor Gjems-Onstad tar til orde for å begrense rekkevidden av *Braathensdommen* til «overføringer til velferdsfond o.l. som skal ivareta sosiale ytelser overfor de ansatte».

Flertallet la etter dette til grunn at overføringene av grunnkapital til stiftelsen måtte anses som en investering i en lønnskompensasjonsordning som inngikk som en del av selskapets lønnsutgifter.

A krevde subsidiært fradrag for den del av kapitaltilskuddet som hadde gått med til dekning av stiftelsens underskudd, det vil si den netto som hadde blitt overført til de ansatte. Overføring til de ansatte medførte at kapitaltilskuddet ikke lenger var plassert i stiftelsen i selskapets interesse.

Flertallet la til grunn at kapitaltilskuddet måtte anses oppofret ved overføringen til de ansatte. A hadde således fradragsrett for stiftelsens underskudd for de enkelte år, i den grad dette samsvarte med utdeling til de ansatte av midler overført fra selskapet. Periodiseringen av fradraget måtte etter flertallets oppfatning følge sktl. 1911 § 50 annet ledd (sktl. § 14-4 annet ledd) og god regnskapsskikk. Dette innebar at kapitaltilskuddet i denne sammenheng skulle behandles som en forskuddsbetalt kostnad, som ble redusert ved forbruk av stiftelsens midler.

I likhet med flertallet var *mindretallet* enig i at overføringen av grunnkapitalen hadde en saklig sammenheng med As inntektsskapende aktivitet, at stiftelsen var et eget rettssubjekt og at grunnkapitalen var endelig overført til stiftelsen. Mindretallet var imidlertid ikke enig med flertallet i at verdiene ikke var oppofret ved overføringen til stiftelsen.

Mindretallet oppfattet flertallet slik at de trakk en grense mellom en stiftelse som skal stå for sosiale ytelser til de ansatte (som i *Braathensdommen*) og stiftelser som skal stå for ytelser som har mer preg av lønnskompensasjon. Resonnementet syntes å være basert på at ytelser i form av aksjekjøp med rabatt ville redusere selskapets lønnsutgifter senere, og denne fordelen syntes etter flertallets mening ikke å være oppofret.

Mindretallet sluttet seg ikke til disse synspunktene, og la til grunn at når en

1 Bed.book Page 75 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

ansatt vurderer hvor attraktiv en arbeidsplass er, vil han legge vekt på et større knippe av faktorer. Ved siden av ordinær lønn vil både fordeler av typen aksjerabatter og fordeler av annen art kunne virke inn. Mindretallet fant det for såvidt rimelig å legge til grunn at omfanget og karakteren av slike ytelser ut over den kontante lønn ville kunne påvirke de ansattes krav på kontant lønn. Etter mindretallets syn var det lite rimelig å anta at forskjellen mellom slike ytelser som i *Braathensdommen*, og den relativt beskjedne skattefordel som rabatten på aksjekjøp innebar for de ansatte i A, ville ha vesentlig ulik virkning på lønnsdannelsen i selskapene. Mindretallet la til grunn at den fordelen som de ansatte oppnådde i det aktuelle år utgjorde skatten av en inntekt på kr 1 000, dvs. høyst innpå kr 500. I den forbindelse viste mindretallet til *Braathensdommen*, hvor ytelser fra stiftelsen var beskrevet slik i høyesterettsdommen:

> «Fondets formål skulle være blant annet etterutdannelse og omskolering for de ansatte i selskapet, og tiltak med mulighet for billig ferie og rekreasjon og økonomisk støtte hvor dette trengs av helsemessige grunner, for de ansatte og deres familier.»

For mindretallet oppsto det spørsmål om det forelå aktiveringsplikt for utbetalingene. Mindretallet bemerket at for at det skal foreligge aktiveringsplikt, forutsetter dette at det foreligger en viss grad av sikkerhet for at utbetalingen innebærer erverv av varige verdier. Mindretallet la til grunn at selv om det nok på generelt grunnlag kunne antas at tilleggsytelser påvirket lønnsdannelsen, fremsto det som så vidt usikkert om selskapet i fremtiden ville spare i lønnsutgifter et beløp tilsvarende det som var overført til stiftelsen, at vilkårene for aktiveringsplikt ikke kunne anses oppfylt.

Som følge av flertallets oppfatning ble LNs vedtak fastholdt.

6.1.8 Ubetinget aksjeeiertilskudd – 1998-002LN

Spørsmålet var om A AS, ved realisasjon av aksjer i et svensk datterselskap B AB, hadde rett til å medregne et ubetinget aksjeeiertilskudd ytet til datterselskapet som en del av inngangsverdien for aksjene ved gevinstberegningen i henhold til selsktl. § 5-3 nr. 1 (sktl. § 10-32 første ledd). Det var dernest et spørsmål om fradragsrett kunne utledes av den generelle regelen i sktl. 1911 § 44 første ledd (sktl. § 6-1 første ledd) som en utgift til inntektens ervervelse, sikrelse og vedlikeholdelse. LN kom til at tilskuddet verken kunne anses som en del av inngangsverdien, eller fradragsføres som en utgift til inntektens ervervelse mv. Vedtaket er påklaget til OLN.

Spørsmålet om tilskuddet kunne anses som en del av inngangsverdien på aksjene er omtalt i kapittel 10 punkt 10.7.2.1. Se også dette punktet for omtale av saksforholdet. Her omtales spørsmålet om fradragsrett etter sktl. 1911 § 44 første ledd (sktl. § 6-1 første ledd).

1 Bed.book Page 76 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Ligningsnemndas behandling
A anførte subsidiært at aksjeeiertilskuddet måtte gi rett til fradrag etter hovedregelen i sktl. 1911 § 44 første ledd (sktl. § 6-1 første ledd), som en utgift til inntekts ervervelse, sikrelse og vedlikeholdelse. A hevdet at alle de tre kumulative vilkårene for skattemessig fradrag var oppfylt. Utgiften må være pådratt, det vil si at det foreligger en oppofrelse i form av pengeutbetaling e.l., oppofrelsen må ha skjedd i form av en fordel i skatterettslig forstand og oppofrelsen må ha tilknytning til inntekt eller inntektsskapende virksomhet. A anførte at skattemyndighetene bare har uttalt seg om hva et aksjeeiertilskudd ikke kan anses for å være, men ikke har gjort noe forsøk på å definere begrepet i forhold til skattereglene. Videre ble det hevdet at skattemyndighetene uttaler at tilskuddene verken kan anses som kostpris på aksjene eller som fordring mot selskapet. Ifølge A måtte det da være grunnlag for å hevde at utbetalingene isteden måtte klassifiseres som ordinær driftsutgift, som kunne gi rett til skattemessig fradrag etter hovedregelen i sktl. 1911 § 44 første ledd.

For å betrakte tilskuddet som en skattemessig driftsutgift, måtte tilskuddet være en utgift pådratt for å fremme den norske næringsvirksomheten. Konverteringen av ansvarlig lån til ubetinget aksjeeiertilskudd ble gjort for å bedre det svenske datterselskapets egenkapital. Etter LNs syn kunne det diskuteres hvorvidt tilskuddet var et gjeldsinstrument eller et egenkapitalinstrument, men ordinær driftsutgift for det norske selskapet kunne det neppe betraktes som. Det ble i denne forbindelse bemerket at det ikke ville være en reduksjon i skattyters formuesstilling, siden A AS var eier av alle aksjene i B AB. Selskapet var før konverteringen solvent, og avståelsen av fordringen for A ville bare medføre at As egne aksjer økte tilsvarende i verdi.

FIN har i uttalelsen i Utv. 1995 s. 1074 vurdert om et morselskap kan ha krav på fradrag for tap på datterselskap, ut over det som følger av reglene om aksjetap og fordringstap. Departementets konklusjon er at fradragsretten for tap er uttømmende regulert gjennom reglene om realisasjonstap på aksjer. Dette innebærer at den generelle regelen om næringstap i sktl. 1911 § 44 første ledd ikke kan anvendes. Flertallet var enig i dette.

6.1.9 Utbetalinger til datterselskaper i utlandet – 1992-217LN

Spørsmålet var om selskap A AS, som var en del av et norsk konsern, kunne kreve fradrag for utbetalinger til datterselskapet B Ltd. (Australia) og C Ltd. (Hong Kong). LN nektet fradrag for utbetalingene til selskap B Ltd. under henvisning til at utbetalingene måtte anses som investering i datterselskap, men aksepterte fradrag for utbetalinger til C.

Saksforholdet
Saken gjaldt selskap As utbetalinger til to utenlandske datterselskaper. Selskap B Ltd. (Australia) var et joint venture-selskap eid med 50 prosent av A

1 Bed.book Page 77 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

og 50 prosent av et nederlandsk selskap D BV. A skulle tilføre B Ltd. teknologi gjennom datterselskap av A i Sverige og USA, mens det nederlandske selskapet D BV skulle stå for leveranse av råvarer. Ved etableringen av B Ltd. ble det inngått avtale om leveranse av råvarer med det nederlandske selskapet D BV. Det viste seg imidlertid at disse leveringsavtalene ikke ga B Ltd. de konkurransedyktige prisene som var forutsatt. Det nederlandske selskapet D BV var ikke villig til ensidig å redusere prisen på råvareleveransene, og dette var bakgrunnen for As utbetaling til B Ltd.

C Ltd. (Hong Kong) var eid ca. 80 prosent (indirekte og direkte) av A. Bakgrunnen for opprettelsen av selskapet var at A ønsket å ha et selskap i dette området for dermed enklere å kunne bearbeide markedet og forestå forretningsutvikling i denne del av verden. Selskapet var et rent markedsutviklingsselskap som ikke omsatte varer for egen regning. C Ltd. fakturerte A for diverse utgifter, og fakturaene ble utgiftsført hos A. Fakturaene gjaldt utgifter til lønn, kontorhold, rådgivningstjenester, reiseutgifter og noe representasjon.

Problemstillingen i saken var om disse utbetalingene til B Ltd. og C Ltd. var fradragsberettiget for A, jf. sktl. 1911 § 44 første ledd første punktum (sktl. § 6-1 første ledd).

Ligningsnemndas behandling

Når det gjaldt utbetalingene fra A til B Ltd., anførte A at dette måtte ses direkte i tilknytning til selskapets aksjeinvestering i B. LN tok utgangspunkt i at aksjeselskaper innen et konsern er selvstendige skattesubjekter som i utgangspunktet vurderes etter sine egne forhold.

LN uttalte at for at fradrag kan kreves må det foreligge en nærmere tilknytning mellom utgiften og selskapets inntekt, jf. sktl. § 1911 § 44 første ledd første punktum (sktl. § 6-1 første ledd). LN kom til at denne tilknytningen ikke var til stede i foreliggende sak. Utbetalingene som A foretok måtte etter nemndas oppfatning karakteriseres som en overføring av kapital til B Ltd. for å bedre Bs resultat. Utbetalingene kunne dermed likestilles med konsernbidrag som ikke ville vært fradragsberettiget i Norge, jf. selsktl. § 1-5 nr. 1 (sktl. § 10-4), hvoretter det ikke gis fradrag for utbetalinger til utenlandske datterselskaper.

Når det gjaldt fradrag for utbetalinger til C Ltd., anførte A at kostnadene hadde en klar sammenheng med konsernets løpende og fremtidige virksomhet. Det ble fremhevet at kostnadene var en del av konsernets strategi vedrørende internasjonalisering, og denne medførte naturlige utgifter i form av markedsvurderinger og undersøkelser, prosjektvurderinger og initiering.

LN kom, under tvil, til at utbetalingene hadde en tilstrekkelig nærhet og tilknytning til As nåværende og fremtidige inntekt i Norge. Det ble lagt vekt på at A ville motta salgsinntektene fra Cs aktiviteter. Videre ble det lagt vekt på at Cs markeds- og utviklingsaktiviteter i området hadde en direkte betydning for As og konsernets virksomhet i Norge. A fikk derfor fradrag for utbetalingene til C Ltd.

1 Bed.book Page 78 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

6.1.10 Underskudd i utenlandsk søsterselskap – 1995-215LN

Spørsmålet i saken var om selskap A AS kunne kreve fradrag for underskudd i et utenlandsk søsterselskap B AG etter sktl. 1911 § 44 første ledd (sktl. § 6-1 første ledd). LN mente kostnadene måtte tilordnes det tyske søsterselskapet og nektet fradrag. Vedtaket ble ikke påklaget til OLN.

Saksforholdet

A ytet markedsføring, salg og teknisk support til et tysk søsterselskap B i forbindelse med Bs salg av produkter i Tyskland. Med virkning fra 1. januar 1994 overtok A det operasjonelle ansvaret for handelen med produktene. I tillegg skulle A overta resultatansvaret slik at overskudd/underskudd ble overført A. B skulle imidlertid (offisielt) fortsatt distribuere varene.

Spørsmålet i saken var om A kunne kreve fradrag for underskuddet oppstått i Tyskland. Selskapet hevdet at så lenge det operasjonelle ansvaret nå lå i Norge måtte også selskapet kunne fradragsføre kostnadene i Norge. Videre fremhevet A at avtalen om resultatansvaret var inngått for at A skulle kunne opprettholde salget i Tyskland.

Ligningsnemndas behandling

LN var av den oppfatning at man måtte legge til grunn at A solgte varer til B, som igjen sto for videresalget. I og med at B var et eget skattesubjekt som var skattepliktig til Tyskland, måtte et eventuelt overskudd eller underskudd i forbindelse med videresalget henføres til det tyske selskapet. LN nektet således fradraget for underskuddet i Tyskland.

Selskapet hevdet at det måtte gis fradrag for reklamasjonskostnader mm. på ca. kr 1,8 mill., som skulle ha vært viderefakturert A, men som ikke ble dette fordi det var forutsatt at A skulle bære kostnadene.

Til dette bemerket LN at salg mellom beslektede selskaper skal skje på markedsmessige vilkår. Etter nemndas oppfatning ville A ha blitt belastet for ca. kr 1,8 mill. dersom salget hadde skjedd i henhold til tidligere avtaler. LN gav derfor A medhold på dette punktet.

6.1.11 Oppkjøpskostnader

6.1.11.1 Innledning

I forbindelse med oppkjøp av aksjeselskaper mv. vil skattyter ofte pådra seg kostnader til konsulenter, advokater, revisorer mv. Dette kan gjelde ulike kostnader før, under og i etterkant av selve oppkjøpet. Kostnadene vil ofte, i tillegg til kjøpesummen, utgjøre en vesentlig omkostning for selskapet.

Det følgende eksempelet kan beskrive en mulig situasjon:

Det norske selskapet A AS begynner i 1999 å se på ulike strategier for frem-

1 Bed.book Page 79 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

tiden. I den forbindelse vurderer de mulige samarbeidspartnere/fusjonspartnere. I juli 1999 bestemmer de seg for å foreta en nærmere analyse av fire utenlandske selskaper, B Ltd., C Ltd. D Ltd. og E Ltd. Kort tid etter inngås det innledende forhandlinger med selskapet B Ltd. og C Ltd. Den 1. mars 2000 inngår A AS kontrakt med aksjonærene i B Ltd., som går ut på at A kjøper aksjene i B Ltd. Gjennom hele prosessen har det påløpt både interne og eksterne kostnader til rådgivere mv. som knytter seg til oppkjøpet. Dette er blant annet kostnader i forbindelse med utvikling av strategi for A AS, due diligence-gjennomgang, finansieringskostnader, stiftelseskostnader, og kostnader i forbindelse med omorganiseringen i etterkant av oppkjøpet.

Det kan imidlertid være at selskap A AS isteden for å kjøpe opp B Ltd., selv blir kjøpt opp av B Ltd. Dette kan for eksempel gjøres ved at det stiftes et nytt holdingselskap (G AS) (datterselskap av B Ltd.) som kjøper opp A AS, mot at aksjonærene i A AS får aksjer i B Ltd. som vederlag.

Spørsmålet er om disse interne og eksterne kostnadene kan fradragsføres direkte, eller om de må aktiveres som en del av aksjenes inngangsverdi. I tillegg oppstår det spørsmål om hvilket skattesubjekt som skal tilordnes kostnadene.

Hovedproblemstillingen som vil bli omhandlet nedenfor, er kostnadsføring/aktivering av ulike oppkjøpskostnader. Dette vil bli omhandlet generelt i punkt 6.1.11.4.

Siden tilordningsspørsmålet i visse sammenhenger blir sentralt ved oppkjøp, vil også dette kort bli omhandlet, jf. punkt 6.1.11.6.

Særskilte spørsmål i forbindelse med kostnader med emisjoner og fusjoner over landegrensene, vil ikke bli omtalt.

Rettskildesituasjonen

Det er ikke gitt særskilte skatterettslige regler for behandling av oppkjøpskostnader. Problemstillingen må derfor avgjøres etter en tolkning av de alminnelige skatterettslige reglene, og da først og fremst sktl. § 6-1 første ledd (sktl. 1911 § 44 første ledd første punktum), § 10-32 annet ledd (selsktl. § 5-3 nr. 2) og § 10-33 (selsktl. § 5-4).

Det foreligger ingen høyesterettsdom (eller underrettsdom) som direkte avgjør spørsmålet. Problemstillingen er imidlertid omhandlet i *Lignings-ABC* 1999 s. 9, hvor det er tilføyd (i 1998) følgende setning:

> «Omkostninger i forbindelse med erverv av aksjer skal aktiveres og kommer først til fradrag i realisasjonsåret. Dette gjelder også kostnader i forbindelse med vurdering av aksjeposter som erverves («due-diligence).»

Noen fast og langvarig ligningspraksis gir ovennevnte sitat ikke uttrykk for, idet problemstillingen kun har vært tatt opp av ligningsmyndighetene til behandling de senere år (særlig 1999), og da med (hoved)bakgrunn i SKDs fokus i 1998 og 1999 på nettopp skattemessig behandling av oppkjøpskostnader. Dette har medført flere lignings- og overligningsnemndsvedtak i den ytre etat, men heller ikke disse vedtakene gir grunnlag for å hevde at det foreligger

1 Bed.book Page 80 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

noe ligningspraksis av større rettskildemessig betydning. At problemstillingen ikke har vært tatt opp av ligningsmyndighetene tidligere, gir på den annen side ikke skattyter noe forventningskrav om at problemstillingene skal ligge nede – såkalt «negativ ligningspraksis». Det vises til Zimmer 1997 s. 45, hvor han beskriver vekten av ligningspraksis slik:

> «Vekten av ligningspraksis vil avhenge av dens varighet, frekvens (hvor ofte tilfellet har forekommet) og dens konsekvens (om og i hvilken utstrekning andre løsninger har vært lagt til grunn). *Praksis som ikke bygger på en nærmere vurdering av skattespørsmålet* (for eksempel fordi det har hatt liten praktisk betydning sammenlignet med annet som ligningsmyndighetene har måttet prioritere), *er det liten grunn til å tillegge vekt overhodet*.» (Uthevet her.)

Kontoret har hatt en sak (1992-311OLN) til behandling hvor OLN måtte ta stilling til om utgifter i forbindelse med et aksjesalg var fradragsberettigede, herunder utgifter til juridisk bistand i forbindelse med morselskapets leting etter mulige etableringsformer i England. Det vises til punkt 6.1.11.8 hvor spørsmålene er nærmere omtalt. Saken reiste i tillegg en rekke andre problemstillinger, og disse er nærmere omtalt under punkt 6.2.7.

Spørsmål om tilordning av et tap på en swap-avtale i forholdet norsk morselskap og utenlandsk datterdatterselskap, ble behandlet i en endringssak for inntektsåret 1993 av OLN i 1996 (1993-344OLN), omtalt i punkt 6.1.11.8 nedenfor. Utover at nemnda har en generell beskrivelse av de alminnelige prinsipper for gevinst-/tapsberegning, har vedtaket ikke direkte relevans for løsning av problemstillingen om kostnadene skal kostnadsføres eller aktiveres. Saken er redegjort for nærmere under punkt 10.7.2.1, mens deler av saken (tilordning og aktiveringsspørsmålet) er omtalt under punkt 6.15.8.2.

Det finnes lite teori vedrørende spørsmålet om aktiveringsplikt eller direkte kostnadsføring. Problemstillingen har imidlertid vært drøftet og debattert i *Revisjon og Regnskap* (RR), henholdsvis av underdirektør Bjørn S. Slåtta og rådgiver Frank Lange, SKD – i RR 6/98 med tilsvar og imøtegåelse av advokat Øyvind Hovland og statsaut. revisor Steinar S. Kvifte i RR 4/99. Kommentar til Hovland og Kviftes artikkel er gitt av Slåtta og Lange i RR 5/99.

Videre drøfter Gjems-Onstad 1999 enkelte spørsmål vedrørende dette.

Forholdet til den regnskapsmessige behandlingen

Etter regnskapslovens § 5-4 første ledd utgjør anskaffelseskost ved kjøp kjøpspris med tillegg av kjøpsutgifter. Dette innebærer at direkte utgifter knyttet til et oppkjøp skal aktiveres regnskapsmessig som en del av anskaffelseskosten. Nærmere beregning av anskaffelseskost ved oppkjøp er regulert i NRS (F) av 1. november 1999 om konsernregnskap, pkt. 2.3. I mange tilfeller vil den regnskapsmessige behandlingen av oppkjøpsutgifter være lik den skattemessig, men dette gjelder ikke alltid, og ved avgjørelse av om kostnadene skal kostnadsføres eller aktiveres oppstår det da spørsmål om hvilken betydning den regnskapsmessige behandlingen av oppkjøpskostnader vil ha for den skattemessige vurderingen, jf. sktl. § 14-4 annet ledd (sktl. 1911 § 50 annet ledd).

1 Bed.book Page 81 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Det fremgår av sktl. § 14-4 annet ledd (sktl. 1911 § 50 annet ledd) at den regnskapsmessige behandlingen legges til grunn med mindre annet er bestemt i skatteloven. Gjems-Onstad synes å ville tillegge regnskapsrettslige løsninger en viss vekt der skattereglene er uavklart, jf. s. 158 i Gjems-Onstad 1999.

I OLNs vedtak i en endringssak (1996-305OLN), referert i Utv. 1999 s. 406 og SR 1999 s. 25, ble forholdet mellom oppofrelseskravet i sktl. 1911 § 44 første ledd (sktl. 6-1 første ledd) og periodisering etter sktl. 1911 § 50 annet ledd (sktl. § 14-4 annet ledd) vurdert. Saken gjaldt regnskapsmessig periodisering av periodiske totaloverhalinger av fly – betegnet som regnskapsmessig avsetning til fremtidig vedlikehold. Spørsmålet var om saken skulle avgjøres etter sktl. 1911 § 44 første ledd (sktl. § 6-1 første ledd) eller sktl. 1911 § 50 annet ledd (sktl. § 14-4 annet ledd). Nemnda uttalte:

> «Overligningsnemnda finner det klart at dette spørsmål må avgjøres etter reglene i sktl § 44. Det er allerede i Rt. 1934 s. 883 (særlig s. 886) avgjort at reglene i sktl. § 50, med henvisningen til regnskapsreglene, gjelder periodiseringen av inntekter og utgifter og ikke vilkår for skatteplikt og fradragsrett. Dette fremgår nå også uttrykkelig av ordlyden («den tidsmessige plassering»).
>
> Spørsmålet er om man kan anse 1/9 av de beregnede fremtidige vedlikeholdsutgifter som «pådratt» i 1996.»

Saken er nærmere redegjort for under punkt 6.1.5. OLN kom til at de fremtidige vedlikeholdsutgiftene ikke var pådratt i 1996, og nektet fradrag. Skattyter brakte saken inn for domstolene, men like før hovedforhandling ble saken trukket.

Problemstillingen er også drøftet i Ot.prp. nr. 1 (1999-2000) s. 71 andre spalte og i Rt. 1983 s. 979 (Utv. 1983 s. 646) *Foss*.

Det antas i henhold til det ovennevnte at den regnskapsmessige behandlingen av oppkjøpskostnader ikke kan være avgjørende for den skattemessige behandlingen. Sktl. 1911 § 50 annet ledd (sktl. § 14 annet ledd) gjelder tidfesting av fradraget, dvs. periodisering, mens sktl. 1911 § 44 første ledd (sktl. § 6-1, først ledd) må anses som vilkårsregler, dvs. regler for fradragsrett.

Det henvises for øvrig til kapittel 14 vedrørende sktl. § 14-4 annet ledd (sktl. 1911 § 50 annet ledd).

6.1.11.2 Nærmere om problemstillingen

Ved vurdering av direkte fradragsrett eller aktivering er det naturlig å ta utgangspunkt i skattelovens generelle bestemmelse om fradragsrett i § 6-1 første ledd (sktl. 1911 § 44 første ledd). Det må da vurderes hvorvidt vilkårene for direkte utgiftsføring er til stede etter sktl. § 6-1 første ledd, som lyder slik:

> «Det gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt ...»

Bestemmelsen oppstiller to vilkår for fradragsrett. Det må for det første foreligge en *oppofrelse* av en fordel, jf. uttrykket «kostnad» som er «pådratt» (sktl. 1911 § 44 første ledd: «utgifter» som skjønnes å være «pådratt»). Dernest må oppofrelsen av fordelen ha tilknytning til inntekt eller inntektsskapende aktivitet, jf.

1 Bed.book Page 82 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

uttrykket «for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt» (sktl. 1911 § 44 første ledd: «til inntektens ervervelse, sikrelse og vedlikeholdelse»).

Problemstillingen blir således hvorvidt det foreligger en oppofrelse eller ikke, jf. nærmere om dette i punkt 6.1.11.4.

Når det gjelder tilknytningskravet vil dette normalt være oppfylt, idet kostnaden ofte vil ha en tilstrekkelig tilknytning til selskapets inntektsskapende aktivitet. Problemstillingen vil imidlertid her ofte være om utgiftene har tilknytning til *selve aksjeervervet* eller til *selskapets daglige drift*.

I sktl. § 10-32 annet ledd (selsktl. § 5-3 nr. 2) en det inntatt en spesialbestemmelse ved salg av aksjer. Det fremgår der at aksjens inngangsverdi settes til anskaffelsesverdien, nærmere bestemt «(...) det beløp skattyteren har betalt for aksjen, dersom annet ikke er bestemt».

Problemstillingen blir her hvilke kostnader som skal inngå i aksjens inngangsverdi (kostpris), jf. nærmere om dette i punkt 6.1.11.4. Det blir med andre ord et spørsmål om omfanget av aktiveringsplikten.

Det bemerkes særskilt at vurderingstema og premisser blir de samme enten spørsmålet om aktiveringsplikt vurderes ut i fra oppofrelseskravet i sktl. § 6-1 første ledd (sktl. 1911 § 44 første ledd), eller om disse må anses som en del av kostprisen etter sktl. § 10-32 annet ledd (selsktl. § 5-3 nr. 2), jf. punkt 6.1.11.4. Skattyter vil imidlertid normalt kreve direkte fradragsføring, og det kan derfor være hensiktsmessig å ta utgangspunkt i sktl. § 6-1 første ledd (sktl. 1911 § 44 første ledd), jf. punkt 6.1.11.4.

Videre bemerkes at problemstillingen ikke bare er knyttet til erverv av aksjer, men gjelder generelt ved erverv av ethvert formuesobjekt, for eksempel kostnader ved kjøp av større driftsmidler eller fast eiendom. Dette vil ikke bli behandlet spesielt, men siden vurderingsprinsippene er de samme, trekkes det inn i den grad det er relevant.

Ved vurderingen av fradragsrett eller aktivering av de ulike kostnadene, vil det være av betydning hvilken type kostnader det er snakk om, og hvor i oppkjøpsprosessen de befinner seg. Nedenfor gis det en oversikt over en normal oppkjøpssituasjon med de mest aktuelle kostnadene. Vurderingen videre vil knyttes opp mot denne prosessen.

6.1.11.3 Oppkjøpsprosessen – hvilke kostnader kan omfattes?

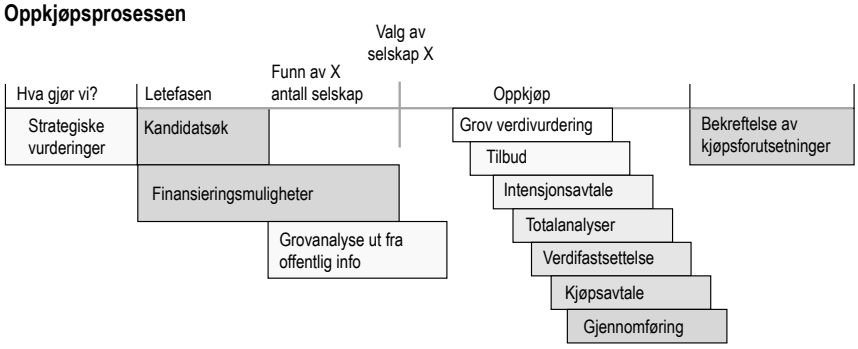
I løpet av en oppkjøpsprosess vil det som nevnt oppstå kostnader til ulike eksterne rådgivere, samt en del interne kostnader. Dette kan være kostnader fra startfasen, med vurdering av ulike strategier, til selve gjennomføringen og avslutning av oppkjøpet. Eksempler på eksterne kostnader er finansiell rådgivning, regnskapsmessig og juridisk bistand samt såkalt due dilligence-gjennomgang av selskapet. Interne kostnader vil være alle de ressursene som brukes internt i de ulike fasene i prosessen, for eksempel utarbeidelse av ulike rapporter, vurderinger, møter, reiser osv. I en del tilfeller settes det også ned egne prosjektgrupper til dette.

For å konkretisere den videre drøftelsen, samt komme med enkelte konklu-

1 Bed.book Page 83 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

sjoner, har vi tatt utgangspunkt i en tradisjonell oppkjøpsprosess illustrert i en tidsakse:

Oppkjøpsprosessen



Prosessen begynner med en vurdering av selskapets fremtidsutsikter og muligheter til fremtidig verdiskapning. Ulike oppkjøpskandidater identifiseres, og lønnsomheten av et oppkjøp vurderes. De enkelte kandidatene vurderes så ut fra forholdsvis lett tilgjengelig informasjon. Etterhvert velges en av kandidatene, og det foretas en nærmere verdivurdering som grunnlag for et tilbud. Det inngås forhandlinger, og det utarbeides ofte en intensjonsavtale. Underveis utføres det en due diligence som omfatter både en økonomisk, revisjonsmessig og juridisk gjennomgang. Dette omfatter blant annet en analyse av regnskapet, interne økonomistyringsrutiner, gjennomgang av juridiske dokumenter og identifisering av mulige juridiske problemstillinger. Etter en nærmere verdifastsettelse inngås en kjøpsavtale, og oppkjøpet gjennomføres. I ettertid vurderes det hvorvidt kjøpsforutsetningene var reelle.

Dette er en oversikt over en normal oppkjøpsprosess. Ofte skjer det mange endringer underveis i prosessen, og resultatet blir ikke alltid slik det i utgangspunktet var tenkt. Det kan for eksempel skje at oppkjøpet ikke blir noe av, eller at selskapet selv blir kjøpt opp. Betydelige kostnader kan likevel være påløpt i selskapet.

Det vil også være mange andre vurderinger som ligger i en oppkjøpsprosess, og dette vil variere fra tilfelle til tilfelle. Vi går ikke nærmere inn på dette her, men viser til faglitteratur vedrørende dette, blant annet Knut Boye og Christine B. Meyer 1998: *Fusjoner og oppkjøp*.

I det etterfølgende vil vi benytte den generelle betegnelsen «oppkjøpskostnader» på kostnader som befinner seg innenfor den ovennevnte tidsaksen, med unntak av finansieringskostnader, stiftelseskostnader og diverse kostnader i forbindelse med omorganiseringer. Dersom de sistnevnte kostnader skal omfattes av begrepet «oppkjøpskostnader», vil dette bli nevnt spesielt.

6.1.11.4 Direkte fradragsføring / aktivering

Vilkår for fradragsføring

Som tidligere nevnt, oppstiller hovedregelen om fradragsrett to krav, oppofrelseskravet og tilknytningskravet.

1 Bed.book Page 84 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Oppofrelseskravet i sktl. § 6-1 første ledd (sktl. 1911 § 44 første ledd første punktum) innebærer at det må foreligge en «... reduksjon i skattyterens personlige formuesstilling», som Aarbakke 1990 s. 233 uttrykker det. I den utstrekning skattyter mottar vederlag i en eller annen form for utbetaling, foreligger det ikke oppofrelse, men en ombytting av formuesverdier, jf. Zimmer 1997 s. 167.

Det kan imidlertid være tvil om skattyteren har mottatt et vederlag eller om det foreligger en oppofrelse. Et hjelpebegrep i denne vurdering er hvorvidt utgiften har medført en varig verdi for skattyteren, jf. Zimmer (red.) 1998 s. 90 og Zimmer 1997 s. 167:

> «Spørsmålet er om vederlaget vil påvirke skattyters inntektsforhold i senere år enn betalingsåret. Kortere og litt mer upresist taler man ofte om at vederlaget må ha varig verdi.»

Erverv av aksjer innebærer en investering for skattyter – ombytting av formuesverdier – med varig verdi. Det foreligger derfor ingen oppofrelse eller verdireduksjon i forhold til sktl. § 6-1 første ledd (sktl. 1911 § 44 første ledd første punktum), og vilkårene for direkte kostnadsføring er således ikke til stede. Det følger da forutsetningsvis av sktl. § 6-1 første ledd (sktl. 1911 § 44 første ledd) (og av sktl. § 10-32 annet ledd (selsktl. § 5-3 nr. 2)) at aksjeervervet er aktiveringspliktig. Skattyter får i stedet fradrag for inngangsverdien via gevinst- og tapsberegningsreglene ved en eventuell senere realisasjon, jf. Zimmer 1997 s. 296, hvor det uttrykkes at inngangsverdien kan oppfattes som gevinst-/tapsberegningens utgiftsbegrep.

Det er imidlertid ikke bare aksjene som er aktiveringspliktig. Også utgifter i forbindelse med erverv av aksjene skal aktiveres. Det vises til punkt 6.1.11.4, hvor dette er nærmere behandlet.

For at det skal foreligge direkte fradragsføring, må utgiften som nevnt ha tilknytning til selskapets virksomhet. Utgifter påløpt i en oppkjøpsprosess vil normalt ha tilstrekkelig tilknytning til selskapets virksomhet. I praksis vil imidlertid problemet være om utgiftene har tilknytning til selve aksjeervervet, og da som en del av kostprisen på aksjene, eller om utgiftene anses som en del av selskapets «daglige drift». Den nærmere grensedragningen vil bli behandlet i punkt 6.1.11.5.

Aktiveringsplikten i sktl. 10-32

Som nevnt ovenfor, følger aktiveringsplikten for aksjer av sktl. § 10-32 annet ledd (selsktl. § 5-3 nr. 2), som lyder slik:

> «Inngangsverdien settes til anskaffelsesverdien (...) Anskaffelsesverdien settes til det beløp skattyter har betalt for aksjen, dersom ikke annet er bestemt.»

Spørsmålet blir således hva som ligger i «anskaffelsesverdien».

Sktl. § 10-32 annet ledd (selsktl. § 5-3) anses i stor utstrekning som en kodifisering/lovfesting av de alminnelige gevinst-/tapsberegningsreglene utviklet gjennom praksis. Ved tolkning av begrepet «anskaffelsesverdien» i § 10-32, vil

1 Bed.book Page 85 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

det derfor kunne legges vekt på hvordan de alminnelige gevinst-/tapsberegningsreglene som er utviklet gjennom praksis er praktisert og forstått, jf. Zimmer (red.) 1998 s. 335 og Zimmer 1997 s. 290.

«Anskaffelsesverdien» må i utgangspunktet være hva som er betalt for aksjene, dvs. kjøpesummen, jf. ordlyden «har betalt for aksjen». Etter de generelle ulovfestede gevinst-/tapsberegningsreglene, omfatter anskaffelsesverdien imidlertid noe mer enn selve kjøpesummen. Det vises til Zimmer (red.) 1998 s. 99:

> «Utgift *til å* erverve aksjer og andre verdipapirer må normalt anses som aktiveringspliktig *som en del av kostprisen på disse*. Dette må gjelde også aksjer som omsettes som ledd i en næring.» (Uthevet her.).

Det siterte standpunkt inntok Zimmer allerede i første utgave av sin *Bedriftsbeskatning* (1984 s. 56) og ble gjentatt i annen utgave (1988 s. 75) og i første utgave av Zimmer (red.) 1995 s. 99. Standpunktet er således tatt både før og etter Skattereformen 1992. Samme standpunkt er inntatt i Aarbakke 1990 s. 266, og i Zimmer 1997 s. 208-209.

Tilsvarende gjelder ved erverv av andre gjenstander enn aksjer, jf. Aarbakke 1990 s. 307:

> «I en del tilfeller er betalingsforpliktelsen vederlag for en gjenstand mv. som ikke kan påregnes å ville bli oppofret før avståelse finner sted. Eksempler på dette er kjøp av grunneiendom, kjøp av eller annen investering i finansobjekter m.m. I slike tilfelle har skattyteren alltid aktiveringsplikt for vederlaget *og andre utgifter i forbindelse med gjenstanden*. Her foreligger det ingen oppofrelse eller sannsynlighet for oppofrelse.» (Uthevet her.)

Videre vises til Greni m.fl. 1998 s. 397, hvor inngangsverdien i tilknytning til sktl. 1911 § 43 annet ledd (sktl. § 9-3) er beskrevet slik:

> «Inngangsverdien skal i alminnelighet bestemmes med utgangspunkt i den kostpris formuesobjektet har hos den som realiserer, typisk kjøpesummen med *tillegg av andre ervervsomkostninger*». (Uthevet her.)

I Utv. 1983 s. 511 var spørsmålet om en kommandittists betaling av formidlingsprovisjon ved erverv av en deltakerandel skulle anses som en del av kostprisen for denne. SKD besvarte dette bekreftende:

> «Vi forstår det slik at De reiser spørsmål om hvordan en kommandittists eller en interessents utgifter til mellommann, megler o.l. ved kjøp av andel skal behandles skattemessig. Skattedirektoratet antar at *slike utgifter må anses som en del av kostprisen*. Provisjonen vil da bare komme til fradrag gjennom eventuell avskrivning. Det samme må antas å gjelde i det tilfelle hvor selskapet selv lanserer prosjektet og skal ha provisjon ved formidling av salget av andeler.» (Uthevet her.)

1 Bed.book Page 86 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Tilsvarende ble resultatet i Utv. 1985 s. 302 (Tvedt – fra ligningsbehandlingen for 1983), hvor det ble lagt til grunn at «... formidlingsprovisjonen står i forbindelse med kjøp av andelen og må følgelig tillegges denne.»

Det tas i sktl. § 10-32 annet ledd (selsktl. § 5-3 nr. 2) forbehold om hva som inngår i anskaffelsesverdien ved bruk av uttrykket «dersom ikke annet er bestemt». Basert på de generelle gevinst-/tapsberegningsreglene må det legges til grunn at anskaffelsesverdien omfatter mer en selve vederlaget. En kan således si at dette følger direkte av ordlyden «dersom ikke ...». Så lenge det følger av de generelle (ulovfestede) regler, må noe annet kunne anses bestemt.

På samme måte som i forhold til sktl. § 6-1 første ledd (sktl. 1911 § 44 første ledd), jf. punkt 6.1.11.4, blir det avgjørende å trekke grensen for hvilke omkostninger som skal inngå i aksjens kostpris (inngangsverdi), og hvilke som faller utenfor. Dette behandles under punkt 6.1.11.5.

Særregel for omkostninger i forbindelse med aksjeerverv/realisasjon – sktl. § 10-33

Ved erverv av aksjer er det i sktl. § 10-33 (selsktl. § 5-4) inntatt en særregel for behandling av omkostninger i forbindelse med aksjeerverv/realisasjon. Det fremgår der at utgifter som skattyter har hatt til «mekler eller lignende» ved anskaffelse og realisasjon først kan føres til fradrag når aksjen realiseres. Kostnadene må med andre ord aktiveres.

Spørsmålet blir om oppkjøpskostnader omfattes av begrepet «eller lignende».

I forarbeidene til selsktl. § 5-4 (sktl. § 10-33), er bestemmelsen begrunnet slik, jf. Ot.prp. nr. 35 (1990-91) s. 372:

> «§ 5-4 slår fast at utgifter ved anskaffelse og realisasjon av aksjen er fradragsberettiget i skattyterens inntekt. Slike utgifter anses først periodisert på det tidspunkt aksjen realiseres, og kan ikke føres til fradrag i et tidligere inntektsår. Fradragsretten gjelder uavhengig av om resultatet av realisasjonen er tap eller gevinst. (...)
>
> Det er bare utgifter som har *direkte sammenheng med ervervet og realisasjonen* som er fradragsberettigede. Dette gjelder først og fremst utgifter til megler, oftest kurtasjeutgifter. For fondsaksje er utgifter aksjonæren har hatt i forbindelse med emisjonen fradragsberettiget. Bestemmelsen er også gitt anvendelse for fortrinnsrett til tegning av aksje og tildelingsbevis, jf. § 5-1 nr. 2. Regelen er også gitt anvendelse ved realisasjon av aksjer i utenlandske aksjeselskaper, noe som innebærer at kurtasje til utenlandsk megler, depotutgifter i utlandet og eventuell omsetningsavgift i utlandet vil være fradragsberettiget.» (Uthevet her.).

Ifølge Greni m.fl. 1998 s. 1049 er bestemmelsen egentlig overflødig da utgifter som påløper i forbindelse med erverv av aksjer etter de alminnelige regler skal aktiveres som anskaffelsesverdi. Tilsvarende Zimmer (red.) 1998 s. 337 som fremhever at:

> «Regelen sier neppe annet enn det som følger av alminnelige gevinstberegningsregler og kan heller ikke anses uttømmende, se Utv. 1993 s. 495 FIN.»

1 Bed.book Page 87 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

I Utv. 1993 s. 495 uttaler FIN blant annet:

> «(...) Det er også reist spørsmål om rekkevidden av fradragsretten for utgifter knyttet til aksjer.
>
> Utgifter som skattyter har hatt til megler eller lignende ved anskaffelse og realisasjon av aksjer er etter selskapsskatteloven § 5-4 fradragsberettiget når aksjen realiseres. Reglene i skattelovgivningen for øvrig gjelder når ikke annet følger av selskapsskatteloven, jf. selskapsskatteloven § 8-1. *Departementet antar at selskapsskatteloven § 5-4 ikke regulerer fradragsretten for utgifter i forbindelse med investering i aksjer uttømmende. For andre utgifter enn dem som omfattes av selskapsskatteloven § 5-4 gjelder da reglene i skattelovgivningen for øvrig.* Løpende utgifter til forvaltning av aksjer vil være fradragsberettiget etter skatteloven § 44. Dette gjelder både i og utenfor næring. Det er en forutsetning at kostnadene har tilstrekkelig nær sammenheng med de inntekter aksjene gir. Slike forvaltningsutgifter vil etter departementets syn ikke være aktiveringspliktige, men gi rett til løpende fradrag etter skattelovens alminnelige periodiseringsregler.» (Uthevet her.)

På bakgrunn av ovennevnte kan det synes som om oppkjøpskostnader ikke omfattes av sktl. § 10-33 (selsktl. § 5-4). Det vises til bestemmelsens ordlyd og forarbeider som synes å oppstille relativt strenge (snevre) krav til hvilke utgifter det kan kreves fradrag for, jf. «mekler eller lignende» og uttalelsen i forarbeidene om «direkte sammenheng ...». Tilsvarende standpunkt inntar Slåtta og Lange, SKD i RR 6/98. Videre synes bestemmelsen kun å omfatte utgifter som anses nødvendig for gjennomføring av transaksjonene, såkalte direkte transaksjonsutgifter. Oppkjøpskostnader er vesentlig forskjellig fra dette.

OLN ved kontoret har imidlertid i en sak (1992-311OLN) lagt til grunn at utgifter knyttet til juridisk bistand pådratt i tilknytning til morselskapets (A) leting etter mulige etableringsformer i England (oppkjøpskostnader), måtte aktiveres sammen med kostprisen etter selsktl. § 5-4 (sktl. § 10-33). Saken er redegjort nærmere for under punkt 6.1.11.8 samt under punkt 6.2.7.

Hvorvidt oppkjøpskostnader omfattes av sktl. § 10-33 (selsktl. § 5-4) eller ikke, har imidlertid ikke så stor betydning i praksis. Årsaken er at bestemmelsen ikke regulerer omkostninger i forbindelse med aksjeervervet uttømmende, jf. FIN i Utv. 1993 s. 495, gjengitt ovenfor. Det avgjørende for om oppkjøpskostnader (og for såvidt andre omkostninger) skal anses som en del av aksjens kostpris (inngangsverdien), må etter dette avgjøres på bakgrunn av en fortolkning av sktl. § 6-1 første ledd (sktl. 1911 § 44 første ledd) og sktl. § 10-32 annet ledd (selsktl. § 5-3 nr. 2). Med andre ord hva som kan utledes av de alminnelige gevinst-/tapsberegningsreglene.

6.1.11.5 Hvilke omkostninger som inngår i inngangsverdien

Tilknytningskravet – sammenhengen mellom kostnaden og ervervet

Utgifter som har tilknytning til skattyters «daglige/løpende drift» er fradragsberettiget etter sktl. § 6-1 første ledd (sktl. 1911 § 44 første ledd). Det må derfor avgjøres nærmere hvilke omkostninger som kan fradragsføres direkte som

1 Bed.book Page 88 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

en del av skattyters daglige drift, og hvilke utgifter som har sammenheng med aksjeervervet. Problemstillingen blir med andre ord når utgiften har en slik tilknytning til aksjeervervet at utgiften må aktiveres som en del av kostprisen på aksjene.

Etter forskrift om skattlegging av inntekt vunnet ved utvinning og rørledningstransport av petroleum av 30. april 1993 nr. 316 § 2 første ledd, henregnes til kostprisen for driftsmidler som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 bokstav b, alle de utgifter som påløper «i forbindelse med» utbygging av petroleumsfelt og rørledningsanlegg. Forskriften krever at det foreligger en årsakssammenheng mellom utgiften og utbyggingen (eller aksjeervervelsen). Dagens forskrift avløste tidligere forskrift av 1976, men ordlyden i § 2 er lik ordlyden i 1976-forskriften.

Uttrykket «i forbindelse med» anses som et utslag av de alminnelige kriterier for sammenheng mellom kostnad og kapitalobjekt, jf. Syversen 1991 s. 468–469. Praksis omkring petroleumsforskriftens § 2 kan derfor tillegges en viss vekt ved løsningen av problemstillingen.

Aarbakke hevder det er tilstrekkelig at omkostningene har rimelig nærhet til det ervervede objektet. Det vises til Aarbakke 1990, hvor det siteres fra s. 106:

> «Aktiveringsretten er ikke begrenset til omkostninger som knytter seg til gjenstandens verdi. Også andre omkostninger som har tilknytning til gjenstanden, og som ikke kan komme til øyeblikkelig fradrag, kan aktiveres. Verdiøkning er altså ikke et nødvendig vilkår for aktiveringsrett. Det er tilstrekkelig at man med *rimelighet kan si at omkostningen angår objektet* ...» (Uthevet her.)

Når Aarbakke bruker begrepet «aktiveringsretten», må dette bety at skattyter har en rett (ikke plikt) til å legge kostnadene til inngangsverdien i forhold til gevinst-/tapsberegningen, men ikke rett til å kostnadsføre beløpet i forhold til sktl. § 6-1 første ledd (sktl. 1911 § 44 første ledd).

Aarbakkes standpunkt synes også å være i samsvar med Rt. 1993 s. 1012 (Utv. 1993 s. 1351) *Forland*. Problemstillingen var her om diverse utgifter i forbindelse med planlegging av et spesialskip kunne resultatføres som utviklingskostnader, eller måtte anses som prosjekteringskostnader som skulle anses som en del av kostprisen for skipet. Selskapet hadde resultatført kostnadene i 1984, men da skipet ble kontrahert i 1985, ble disse kostnadene aktivert. Spørsmålet var da om aktivering skulle ha vært foretatt i 1984. Høyesterett kom til at prosjekteringskostnader måtte aktiveres som en del av kostprisen for skipet og uttalte blant annet:

> «(...) Jeg ser det slik at rederiet allerede høsten 1984 påbegynte prosjekteringen av et fartøy med bestemte spesifikasjoner med sikte på en befraktningsavtale som rederiet regnet med å ha utsikt til å få.
>
> De betydelige omkostninger rederiet pådro seg til prosjekteringsarbeidet var etter mitt syn ikke alminnelige utviklingsutgifter som omhandlet i regnskapsloven § 21 syvende ledd, *men utgifter til et helt konkret prosjekt*.» (Uthevet her.)

1 Bed.book Page 89 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Et sentralt moment for Høyesteretts standpunkt var at prosjekteringskostnadene hadde tilknytning til et konkret prosjekt. Tilsvarende standpunkt er inntatt av FIN, jf. Ot.prp. nr. 1 (1999-2000) s. 71:

> «Utviklingsutgifter knyttet til konkrete prosjekter i inntektsgivende aktivitet med sikte på erverv av fysiske driftsmidler (prosjekteringsutgifter) må aktiveres som en del av kostprisen for vedkommende driftsmiddel, jf. Høyesterettsdommen inntatt i Rt. 1993 s. 1012 (Utv. 1993 s. 1351), den såkalte *Forlanddommen*.»

Oppkjøpskostnader vil være pådratt med et nærmere konkretisert/spesifisert formål fra skattyterens side. Man kan med andre ord si at det foreligger et «konkret prosjekt», slik som i *Forlanddommen*. Vi mener derfor at oppkjøpskostnader som har en rimelig tilknytning til aksjeervervet, ikke kan fradragsføres direkte, men må anses som en del av aksjenes inngangsverdi.

Krav om verdiøkning?

I forbindelse med diskusjon om skattemessig behandling av oppkjøpskostnader har det vært diskutert om aktiveringsplikt er betinget av en korresponderende verdiøkning.

Det synes å være bred enighet i den juridiske teori om at et slikt krav ikke kan oppstilles, jf. Zimmer 1997 s. 170, Gjems-Onstad 1999 s. 157 og Zimmer (red.) 1998 s. 94. Fra sistnevnte siteres:

> «Det er imidlertid ikke noe vilkår for aktiveringsplikt at utgiften har ført til en verdiøkning for en gjenstand. Aktiveringsplikt vil som utgangspunkt gjelde også for andre utgifter som angår gjenstandens kapitalverdi eller eiendomsrett. Et eksempel er *prosessutgifter* som skattyter har pådratt seg for eksempel for å forsvare eiendomsretten.»

Videre vises til Aarbakke 1990, s. 106 under punktet – nærmere om elementer i inngangsverdien: Det siteres:

> «Aktiveringsretten omfatter videre alle ervervsomkostninger som skattyteren skal bære, så som tinglysningsgebyr for fast eiendom, dokumentavgift, mellommannsprovisjon o.a. jfr agsktl § 5.»

Gjems-Onstad 1999 s. 157, synes å oppsummere gjeldende rett ganske presist:

> «Utgangspunktet er at aktiveringsplikt forutsetter at det erverves varige verdier. Motsatt krever rett til direkte utgiftsføring at det finner sted en oppofrelse, et forbruk av verdier i motsetning til en investering. *En aktiveringsplikt forutsetter ingen verdiøkning i forhold til utgangspunktet, men det krever en tilførsel eller bytte av verdier.*» (Uthevet her.)

Dette er også i samsvar med ligningspraksis, jf. *Lignings-ABC* 1999 s. 477, under inngangsverdien – kostpris ved ervervet, der det fremgår følgende:

1 Bed.book Page 90 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

«Er et formuesobjekt ervervet ved kjøp, er kostprisen ved ervervet blant annet:
– (...)
– omkostninger til kjøp av gjenstanden som f eks tinglysningsgebyr, dokumentavgift, meglerprovisjon og
– frakt av gjenstanden frem til leveringsstedet mv.»

De nevnte eksemplene fra *Lignings-ABC* er kostnader som ikke medfører verdiøkning på det aktiverte objektet. Det er likevel åpenbart at de nevnte kostnadene skal aktiveres. Etter vår oppfatning må tilsvarende gjelde selv om det er aksjer som erverves. Med bakgrunn i det ovennevnte er vi av den oppfatning at det ikke kan stilles noe krav til verdiøkning for at det skal foreligge en aktiveringsplikt.

Nærmere om grensedragningen mellom aktivering/kostnadsføring

Hvorvidt utgiftene har en rimelig tilknytning til aksjeervervet, må i stor utstrekning baseres på en konkret skjønnsmessig vurdering, og vil i praksis innebære at avgjørelsen vil bli svært konkret.

Typiske oppkjøpskostnader vil blant annet dreie seg om en bedriftsgjennomgang av et selskap som vurderes kjøpt. Denne bedriftsgjennomgangen har som nevnt flere funksjoner, blant annet å fastlegge endelig pris, garantier m.m., samt gi et bedre grunnlag for vurdering av et eventuelt erverv av selskapet. Kostnadene som pådras i forbindelse med bedriftsgjennomgangen, er her pådratt for å vurdere ervervet av en inntektskilde (kjøp av selskapet, aksjene), og knytter seg således ikke til noen løpende inntekt for selskapet.

Det må imidlertid trekkes en grense for kostnader som ikke kan relateres direkte til det oppkjøpte selskapet (aksjene), for eksempel omkostninger til interne prosjekter for å komme frem til en strategi. Videre vil det kunne være omkostninger til en generell gjennomgang av et marked med sikte på å kartlegge aktuelle oppkjøpskandidater. Disse kostnadene vil normalt ikke knyttes konkret opp til det oppkjøp som eventuelt foretas, men er mer en del av en generell prosess som leder frem til oppkjøpet (lete- og undersøkelsesutgifter). Kostnadene relaterer seg da til styring/strategiutvikling av virksomheten, og ikke til et konkret erverv av et driftsmiddel (aksjer).

På den annen side, når skattyter har kommet så langt at han bestemmer seg for å arbeide videre med et konkret objekt (oppkjøp), vil kostnadene ikke lenger være en del av selve virksomheten, men knytter seg til selve oppkjøpet. Etter vår oppfatning må slike kostnader aktiveres som en del av aksjens inngangsverdi. Kostnadene vil da normalt ha en rimelig nærhet/tilknytning til selve aksjeervervet, slik at de må inngå som en del av aksjenes inngangsverdi (anskaffelseskost).

Det kan imidlertid ha påløpt store utgifter forut for at skattyter har bestemt seg. I eksemplet ovenfor hvor A AS inngår parallelle forhandlinger med B Ltd. og C Ltd. (to av fire mulige oppkjøpskandidater), vil kanskje det alt vesentlige av kostnadene allerede være påløpt når A AS endelig foretar beslutningen om oppkjøp av B Ltd.

1 Bed.book Page 91 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Vi mener også at utgifter påløpt forut for den endelige beslutningen skal aktiveres sammen med kjøpesummen på aksjene. Det avgjørende tidspunktet for aktivering/utgiftsføring må være sannsynligheten for at oppkjøpet blir gjennomført, jf. Rt 1993 s. 1012 (Utv. 1993 s. 1351) *Forland*, hvor Høyesterett blant annet uttaler:

> «... Selv om det var *en usikkerhet til stede*, har rederiet arbeidet med det siktepunkt at prosjektet ville bli realisert, jf de betydelige utgifter rederiet pådro seg. Ved årsskiftet 1984/85 var det ikke noe som viste at prosjektet ikke *ville bli realisert*, og det var da ikke grunnlag for å utgiftsføre prosjekteringsomkostningene.
>
> Jeg finner således at omkostningene ikke var fradragsberettiget i regnskapet for 1984. Det riktige ville ha vært å aktivere utgiftene på bakgrunn av *at de måtte anses som en investering i det skip som senere ble kontrahert*.» (Uthevet her.)

I tillegg til at prosjekteringsutgiftene hadde en sammenheng med skipet (et konkret prosjekt), synes sannsynligheten for å lykkes å ha vært sentralt for Høyesterett – dvs. «...sannsynligheten for at det foreligger varig verdi, jf. Zimmer (red.) 1998 s. 92.

Det kan imidlertid ikke kreves at det foreligger overveiende sannsynlighet for at aksjekjøpet vil bli gjennomført, jf. Syversen 1991 s. 475, hvor det siteres:

> «Er det helt på det uvisse om utbyggingen vil blir realisert, vil dette være et sterkt argument mot aktivering. Men å stille krav om at det må være overveiende sannsynlig at dette vil skje, er etter min mening å gå for langt.»

Dette innebærer at også kostnader i en lete- og undersøkelsesfase vil måtte aktiveres. Særlig gjelder dette hvor enkelte alternative løsninger (oppkjøpskandidater) er noe mer aktuelle enn andre. Hvor den nærmere grensen skal trekkes er det vanskelig å si noe generelt om, og må i stor utstrekning avklares gjennom praksis. Sentralt for avgjørelsen vil som nevnt ovenfor være hvilken tilknytning kostnadene har til aksjene, samt hvilken sannsynlighet det er for at kjøpet vil bli gjennomført.

I eksemplet ovenfor hvor A innleder parallelle forhandlinger med B Ltd. og C Ltd. foreligger det, etter vår oppfatning, en slik sannsynlighet for oppkjøp av ett (for såvidt begge) av selskapene, at kostnadene må aktiveres. Dette må gjelde selv om det ikke er mulig å avgjøre om oppkjøp av B Ltd. er mer sannsynlig enn oppkjøp av C Ltd. I begge tilfellene pådras nettopp kostnadene i forbindelse med et «konkret prosjekt» (oppkjøp), hvor det i tillegg foreligger en viss sannsynlighet for oppkjøp.

Oppkjøpskostnader betraktet isolert

Deler av oppkjøpskostnadene, slik som for eksempel due diligence, regnskaps- og juridisk bistand m.m., regnes som en tjeneste. Kostnader til tjenester oppofres etter hvert som tjenestene forbrukes i virksomheten, jf. Aarbakke 1990 s. 235. Betraktes tjenestene isolert, vil disse i hovedsak stå i samme stilling som utgifter til reklamekampanjer, forsknings- og utviklingskostnader

1 Bed.book Page 92 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

mv. For slike kostnader vil det i de fleste tilfeller være knyttet så stor usikkerhet med hensyn til om utgiftene vil «... ha noen positiv innflytelse på skattyterens fremtidige inntektsforhold», at det ikke foreligger aktiveringsplikt, jf. Syversen 1991 s. 453/455, og Zimmer 1997 s. 168.

Tilsvarende standpunkt har Høyesterett inntatt Rt. 1956 s. 980 (Utv. 1956. s. 442) *Løvenskiold II*, som gjaldt spørsmålet om direkte fradragsrett eller aktivering av prosessutgifter til forsvar av eiendomsretten til fast eiendom. Høyesterett delte seg i et mindretall og et flertall, hvor flertallet uttalte at «jeg finner det utvilsomt at prosessutgiften var et rent tap for skattyteren». Dette innebærer at kostnadene i utgangspunktet skal kunne fradragsføres direkte.

Dette gjelder imidlertid ikke hvor tjenesten er forbrukt på et kapitalobjekt. Det vises til Aarbakke 1990 s. 284, hvor han skriver at:

> «[E]n tjeneste kan i seg selv ikke anses som en investering. Men hvis den tjeneste som er kjøpt, er forbrukt på et kapitalobjekt, vil utgiftene til tjenesten ikke være omkostninger. Da er de investeringer som kan aktiveres på linje med andre anskaffelsesutgifter vedrørende slike objekter. Om for eksempel utøveren av en virksomhet leier arbeidshjelp til å oppføre en driftsbygning, vil lønnsutgiftene altså stå i samme stilling som andre anleggsomkostninger.»

Spørsmålet blir således hvilke tjenester som kan anses forbrukt på kapitalobjektet. Dette må etter vår oppfatning avgjøres etter samme kriterier som for ervervsomkostninger. Tjenester som har en rimelig nær sammenheng med det ervervede objektet, vil anses som en investering i kapitalobjektet, jf. blant annet *Forlanddommen*.

Enkelte andre problemstillinger

Det kan tenkes at skattyter i en oppkjøpsprosess undersøker flere selskaper, men at kun ett erverves, jf. eksemplet ovenfor hvor A AS bestemmer seg for å erverve aksjene i B Ltd. Spørsmålet blir om omkostninger i forbindelse med de andre selskapene skal aktiveres sammen med de ervervede aksjene.

Etter vår oppfatning må omkostninger som knytter seg til de øvrige selskapene kunne fradragsføres direkte. Tilsvarende standpunkt er inntatt i Gjems-Onstad 1999 s. 161 hvor det står følgende:

> «Etter IAS-standarden kan det ikke være tvilsomt at undersøkelsesutgifter vedrørende andre aksjer enn de som erverves, kan utgiftsføres direkte. De kan ikke balanseføres som en del av kostprisen. I mangel av norske regnskapsstandarder må den internasjonale løsningen tillegges en viss vekt. Siden det ikke kan oppstilles egne skatteregler, må de riktige regnskapsmessige løsningene tillegges vekt ved ligningen, jf. sktl. § 14-4 annet ledd. Dermed er det direkte fradragsrett for utgifter til å undersøke andre aksjer enn de som erverves.»
> Dette standpunktet er også i samsvar med *Lignings-ABC* 1999 s. 9, hvor aktiveringsplikten «gjelder også kostnader i forbindelse med vurdering av aksjeposter *som erverves* (due diligence)». (Uthevet her.)

1 Bed.book Page 93 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Forutsetningen for slik direkte fradragsføring må imidlertid være at omkostningene har en tilstrekkelig tilknytning til skattyters løpende inntekt, jf. sktl. 6-1 første ledd «... for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt» (sktl. 1911 § 44 første ledd «... til inntekt, sikrelse og vedlikeholdelse». Som nevnt innledningsvis vil dette vilkåret normalt være oppfylt i virksomhet, jf. Aarbakke 1990 s. 281, under punkt 27.4 «Omkostninger vedrørende utøvelse (drift) av virksomhet»:

> «I virksomhet vil det også lettere enn utenfor kunne tenkes at en utgift ikke anses knyttet til bestemte kapitalobjekter, slik at det lettere kan kreves fradrag straks. Utgiften vil nemlig ofte ha sammenheng med resultatet av den samlede virksomhet, ikke bare med avkastning av et enkelt kapitalobjekt som utgiftene kanskje knytter seg til, se Rt. 1956 s. 980»

Dette innebærer at hvor ingen aksjer erverves, vil selskapet normalt kunne kreve utgiftene direkte kostnadsført etter sktl. 6-1 første ledd (sktl. 1911 § 44 første ledd). I eksemplet ovenfor vil A AS kunne kreve fradrag for kostnadene påløpt i forbindelse med selskap B Ltd., C Ltd., D Ltd. og E Ltd.

I en oppkjøpsprosess kan det være at utgiftene har en viss tilknytning både til kjøperens løpende drift og selve aksjeervervet. Spørsmålet blir hvorledes slike tilfeller kan behandles. Etter vår oppfatning kan det være naturlig at avgrensningen tar utgangspunkt i en vesentlighetsvurdering. En slik avgrensning synes å være i samsvar med Høyesteretts praksis når formålet med en og samme utgift er flere, jf. Zimmer 1997 s. 188. Det avgjørende for fradragsretten er etter Høyesteretts praksis hvilket formål som er det viktigste, jf. blant annet Rt. 1956 s. 1188 (ikke referert i Utv.) *Anth. B. Nilsen*, som gjaldt grensedragningen mellom reklameutgifter og utgifter til politisk agitasjon.

Det vises også til Syversen 1991 s. 470, hvor han ved vurderingen av om det er tilstrekkelig sammenheng mellom kostnadene og gjenstanden, blant annet vil legge vekt på forskjellige formåls- og årsaksbetraktninger.

Vi mener derfor at dersom kostnadene i det vesentlige kan knyttes til oppkjøpet, eller er pådratt med hovedformål å erverve aksjene, må kostnadene aktiveres som en del av aksjens inngangsverdi.

En oppkjøpsprosess kan gå over en lengre periode, jf. eksemplet ovenfor hvor prosessen pågår over to regnskapsår. At oppkjøpsprosessen ikke er avsluttet ved årsskifte gir imidlertid ikke grunnlag for direkte utgiftsføring, jf. *Forlanddommen* hvor prosjektet strakte seg over flere inntektsår. Videre kan det tenkes at et oppkjøpsforsøk ender med at kjøperen erverver et mindre antall aksjer enn først planlagt. Hvor det dreier seg om én og samme oppkjøpsprosess, vil dette normalt ikke gi grunnlag for kun å aktivere en forholdsmessig andel av kostnadene: for eksempel ved kjøp av 50 prosent av aksjene utgiftsføres 50 prosent, mens 50 prosent aktiveres. Unntak kan imidlertid tenkes, jf. Gjems-Onstad 1999 s. 162:

1 Bed.book Page 94 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

> «Hvis det dreier seg om et kvalitativt sett helt annet antall aksjer, kan løsningen bli annerledes. Kjøperen forsøkte å overta hele selskapet og pådro seg undersøkelsesutgifter som aldri hadde latt seg forsvare ut fra de for eksempel 20 % av aksjene som man til slutt klarte å erverve ...»

Man kan imidlertid tenke seg at skattyter etter en viss tid, og etter å ha undersøkt saken nærmere, ombestemmer seg og likevel erverver aksjer i et selskap som han tidligere har undersøkt (men i utgangspunktet ikke valgte). Spørsmålet blir om de tidligere kostnadene må aktiveres på de ervervede aksjene. Under forutsetning av at det har gått en viss tid, synes Gjems-Onstad 1999 ikke å kreve aktivering for kostnadene, jf. s. 160: «Med en viss tid må man forstå i hvert fall utgangen av det regnskapsår da undersøkelsene fant sted.»

Etter vår oppfatning må hovedregelen være at de tidligere kostnadene må aktiveres på de ervervede aksjene. Kostnadene vil normalt ha tilstrekkelig tilknytning til de ervervede aksjene, idet de tidligere opplysningene/undersøkelsene som er foretatt vil være av betydning for skattyter ved beslutningen om erverv av aksjene. Dersom man i eksemplet ovenfor tenker seg at A AS i mars 2000 beslutter ikke å erverve B Ltd., men heller innleder forhandlinger med D Ltd., for deretter i januar 2001 å innlede nye forhandlinger med B ltd, og i februar 2001 erverver aksjene i B Ltd. A ASs tidligere kostnader vedrørende B Ltd. er pådratt i forbindelse med B Ltd. og må således aktiveres som en del av kostprisen på aksjene. At kostnadene tidligere er utgiftsført, som følge av en tidligere beslutning, og at oppkjøpet skjer i et annen regnskapsår enn da de tidligere undersøkelsene fant sted, kan ikke være avgjørende, jf. ovenfor og *Forlanddommen*. Unntak kan imidlertid tenkes, for eksempel hvor det går lang tid og forholdene ellers tilsier at de tidligere undersøkelsene/opplysningene ikke vil være brukelig for skattyter, for eksempel ved at det må foretas en helt ny bedriftsgjennomgang. I praksis vil dette måtte bero på en helhetsvurdering, hvor tidsmomentet vil være ett av flere forhold. I tillegg må det legges vekt på bakgrunnen for at oppkjøpet ikke foretas i første omgang, markedsendringer, behov for iverksettelse av ny undersøkelse/bedriftsgjennomgang sammenlignet med tidligere foretatte undersøkelser m.m.

Interne kostnader

I forbindelse med en oppkjøpsprosess vil det kunne påløpe betydelige kostnader til interne medarbeidere, for eksempel nedsettes en egen arbeidsgruppe som arbeider med oppkjøpsprosessen. Spørsmålet blir hvorledes slike utgifter skal behandles.

Etter vår oppfatning vil også utgifter til egne medarbeidere være aktiveringspliktige, for eksempel hvor det istedenfor å leie inn eksterne konsulenter nedsettes en egen prosjektgruppe. I slike tilfeller vil lønnskostnadene til de involverte være aktiveringspliktige, jf. *Forlanddommen*. Forutsetningen er imidlertid også her at kostnadene har en tilknytning til aksjeervervet og det foreligger en viss sannsynlighet for at oppkjøpet gjennomføres.

En annen sak er at det i praksis vil kunne oppstå store kontrollproblemer.

1 Bed.book Page 95 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Gjems-Onstad 1999 s. 163 synes å hevde at det er ligningspraksis for ikke å følge opp slike kostnader:

> «I praksis er det lite tvilsomt at man bare ytterst sjelden har krevet aktivering av lønnskostnader til egne medarbeidere ved aksjekjøp. Dette hindrer ikke nødvendigvis at praksis kan strammes inn uten lovendring, siden det vanskelig kan sies å bygge på et konsekvent standpunkt. Det dreier seg imidlertid om en langvarig og antakelig nokså konsekvent ligningspraksis.»

Vi er ikke enig med Gjems-Onstad her. Når den skattemessige behandlingen av interne kostnader i forbindelse med erverv av aksjer, evt. andre større objekter, ikke er fulgt opp i praksis, må dette bero på at ligningsmyndighetene har måttet prioritere andre forhold. Det foreligger etter vår oppfatning såkalt negativ ligningspraksis, og slik praksis kan ikke tillegges nevneverdig vekt. Det vises for øvrig til punkt 6.1.11.1, hvor det er nærmere redegjort for vektleggingen av såkalt negativ ligningspraksis.

Stiftelseskostnader m.m.

Når et aksjeselskap stiftes eller aksjekapitalen utvides, vil det ofte påløpe diverse stiftelseskostnader. I den utstrekning aksjonærene skal bære disse utgiftene, må disse aktiveres som en del av aksjens kostpris.

Det er imidlertid svært ofte at det avtales at selskapet selv skal bære utgiftene, jf. asl./asal. § 2-5. Det vises til Zimmer (red.) 1998 s. 99-100, og *Ligningss-ABC* 1999 s. 62:

> «Omkostninger ved stiftelse av aksjeselskap/allmennaksjeselskap mv er fradragsberettiget på selskapets hånd i den utstrekning omkostningene dekkes av selskapet selv, jf. asl/asal § 2-5. Selskapet kan velge mellom å utgiftsføre omkostningene med en gang eller føre dem til fradrag etterhvert som inntekten tillater det. Det samme gjelder utgifter ved utvidelse av aksjekapital ved nytegning (nyemisjon) selv om aksjeutvidelsen er tegnet til overkurs.»

I vårt eksempel innledningsvis vil kostnader i forbindelse med stiftelsen av holdingselskapet G AS kunne fradragsføres direkte i G AS dersom selskapet selv dekker kostnadene. Dersom kostnadene legges i morselskapet, B Ltd., kan det reises spørsmål om ikke stiftelsesomkostningene har en slik sammenheng med de ervervede aksjene at kostnadene må aktiveres.

Finansieringskostnader

I tillegg til utgifter til juridisk bistand m.m., vil oppkjøpskostnader ofte kunne inneholde betydelige finansieringsutgifter, for eksempel engasjering av rådgivere som kan forhandle med långivere for å få de beste lånebetingelser. Slike finansieringsutgifter vil kunne ha en dobbeltilknytning; utgiftene er ikke bare knyttet til oppkjøpet, men også knyttet til lånene som tas opp for å finansiere oppkjøpet.

Spørsmålet blir hvorledes disse utgiftene skal behandles.

1 Bed.book Page 96 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Det fremgår av sktl. § 6-40 (sktl. 1911 § 44 første ledd) at gjeldsutgifter kan fradragsføres direkte. I *Lignings-ABC* 1999 s. 798, er finansieringskostnader kommentert slik:

> «Omkostninger som beregnes av långiver, likestilles med renter. Dette vil for eksempel gjelde dersom långiver beregner seg formidlingsprovisjon, fornyelsesprovisjon, etableringsgebyr, behandlingsgebyr, portoomkostninger, innfrielsesgebyr og omkostninger/gebyr ved fravikelse av prioritet».

Videre er omkostninger til andre långivere kommentert slik:

> «... Finansieringsomkostninger til andre enn långiver er fradragsberettiget utgift i næring. Finansieringsomkostninger herunder omkostninger til takstmenn i forbindelse med konvertering av lån for å oppnå lavere rente er fradragsberettiget også utenfor næring.»

På bakgrunn av ovennevnte må utgangspunktet være at utgifter til finansieringsrådgivere som er anvendt for å oppnå lån i forbindelse med oppkjøp, betraktes som en finansieringsutgift som har nærmest tilknytning til de(t) lån som er tatt opp. Avgrensningsproblemer vil imidlertid kunne oppstå, for eksempel at også due diligence-rapporter faktisk er knyttet til finansieringen. I slike tilfeller må det foretas en konkret vurdering av tilknytningen.

Utgifter i forbindelse med omorganisering etter gjennomført oppkjøp

Etter at oppkjøpet er gjennomført, kan det være at det kjøpende selskap ønsker å foreta omstruktureringer som følge av det oppkjøpende selskap eller konsern. I den forbindelse vil det kunne påløpe betydelige utgifter. Spørsmålet blir hvorledes disse kostnadene skal behandles.

Kostnader pådratt i forbindelse med omstrukturering etter gjennomført oppkjøp har ikke tilknytning til erverv av aksjer, men til selskapets alminnelige virksomhet. Slike kostnader vil normalt være pådratt «for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt», jf. sktl. § 6-1 (sktl. 1911 § 44 første ledd), og kostnadene vil derfor kunne fradragsføres direkte.

6.1.11.6 Tilordning

Med tilordning menes hvilket skattesubjekt som en inntekt/utgift skal henføres til. I en oppkjøpsprosess vil det ofte reises spørsmål om hvilket selskap som skal tilordnes kostnadene. Det vil ved oppkjøp over landegrensen ikke være adgang til å foreta en skattefri fusjon av selskapene etter sktl. § 11-1 flg. (selsktl. § 8-1 flg.) I eksemplet innledningsvis kjøpte A AS aksjene i B Ltd. Dersom man i stedet tenker seg at A ikke er «stort nok» til å kjøpe opp B, vil et oppkjøp/samarbeid mellom A AS og B Ltd. kunne skje ved at A AS blir kjøpt av B Ltd. Dette kan for eksempel gjennomføres ved at det stiftes et nytt selskap (G AS), som erverver aksjene i A AS mot at aksjonærene i A AS får

1 Bed.book Page 97 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

vederlagsaksjer i B Ltd. Det kan likevel være påløpt betydelige utgifter i A AS, for eksempel utgifter til å vurdere B Ltd. som en aktuell samarbeidspartner samt planlegging og gjennomføring av oppkjøpet.

I et slikt tilfelle vil det nystiftede selskap (G AS) normalt være et holdingselskap som ikke har ansatte, og vil ikke ha noen annen funksjon enn å eie aksjer. I og med at det er G AS som erverver aksjene i A AS, oppstår spørsmålet om hele eller deler av As kostnader skal tilordnes det nystiftede holdingselskapet G AS.

Dersom A ASs kostnader henføres til A AS, vil utgiftene normalt være pådratt «for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt», jf. sktl. § 6-1 (sktl. 1911 § 44 første ledd), og vil derfor kunne fradragsføres direkte, idet kostnadene ikke vil knytte seg til et konkret objekt (aksjer). Hvis derimot kostnadene tilordnes selskap G AS, vil kostnadene ha en slik tilknytning til de ervervede aksjene at de må aktiveres som en del av aksjens kostpris.

Det må således avklares nærmere hvilke omkostninger som skal tilordnes A AS og hvilke som evt. kan tilordnes G AS.

Den generelle regelen om tilordning er av Zimmer 1997 s. 98, beskrevet slik:

> «Det subjekt som etter det underliggende forhold (privatrettslig, trygderettslig osv.) er den berettigede, skal tilordnes inntekten. Et tilsvarende prinsipp gjelder på fradragssiden.»

I tillegg til den generelle regelen om tilordning har sktl. § 13-1 (sktl. 1911 § 54 første ledd) nærmere regler for tilordning av inntekter og utgifter hvor det foreligger interessefellesskap. Bestemmelsen gir ligningsmyndighetene, på visse nærmere angitte vilkår, hjemmel for å gripe inn og korrigere når inntekter forskyves *fra* Norge, og tilsvarende når kostnader forskyves *til* Norge.

Spørsmålet er vanskelig, og ikke avklart i praksis. En mulighet kunne være å hevde at kostnadene skal tilordnes aksjonærene i A AS. De pådratte kostnadene i A kan hevdes å være pådratt på vegne av aksjonærene i A, og således må aktiveres sammen med de nye aksjene i B Ltd. I praksis vil en slik løsning kunne innebære ligningstekniske problemer med fordeling av kostnadene, for eksempel hvis A er børsnotert og har flere tusen aksjonærer. På den annen side er det A som har inngått avtaler med ulike eksterne konsulenter (revisor, økonomer, jurister m.m). Kostnadene er derfor pådratt av A, og det kan således hevdes at det er A som etter det underliggende privatrettslige forholdet vil være berettiget til kostnadene.

Utgangspunktet er at selskaper innen et konsern skal bedømmes som selvstendige skattesubjekter. Dette innebærer etter vår oppfatning at deler av oppkjøpskostnadene må tilordnes holdingselskapet G. Selv om det er A som har inngått avtaler med ulike eksterne konsulenter, kan ikke dette være avgjørende. Deler av kostnadene i A må anses pådratt på vegne av G, på lik linje som om G hadde brukt eksterne rådgivere til å gjennomføre aksjekjøpet. Ofte tas imidlertid alle kostnadene i A, og dette må antas å ha sin bakgrunn i interessefellesskapet mellom A og G. I slike tilfeller vil vilkårene etter sktl. § 13-1 (sktl. 1911

1 Bed.book Page 98 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

§ 54 første ledd) normalt være oppfylt, og ligningsmyndighetene kan da foreta skjønnsmessig fordeling av kostnadene. Hvor grensen nærmere skal trekkes mellom kostnader som skal henføres til A og kostnader som skal henføres til G, er det vanskelig å si noe generelt om. Dette må avgjøres konkret i hvert enkelt tilfelle, men etter vår oppfatning må i hvert fall kostnader pådratt etter at A og B Ltd. er blitt enig om hvordan oppkjøpet skal gjennomføres, tilordnes G. Kostnadene vil etter dette tidspunktet være pådratt med det formål at selskap G skal erverve aksjene, og kostnadene synes etter dette å ha en nærmere tilknytning til Gs erverv av aksjene. Det kan også reises spørsmål om ikke kostnader forut for dette tidspunktet også må henføres til G, for eksempel fra det tidspunktet det er sannsynlig at et nystiftet G erverver aksjene i A.

6.1.11.7 Tilleggsskatt

Det fremgår av lignl. § 10-2 nr. 1 at det skal beregnes tilleggsskatt når skattyter har «gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger som har ført til eller kunne ha ført til fastsettelse av for lav skatt». Med «ufullstendige opplysninger» siktes det i lovbestemmelsen til hvorvidt skattyter har gitt tilstrekkelige opplysninger om de faktiske forhold, slik at ligningsmyndighetene kan danne seg et korrekt bilde av skattyters forhold.

Spørsmålet om skattemessig behandling av oppkjøpskostnader har, som nevnt innledningsvis, vært en problemstilling som har aktualisert seg den senere tid. Vi antar derfor at unnlatelse av eksplisitt å opplyse om evt. direkte kostnadsføring av oppkjøpskostnader, vil kunne medføre ileggelse av tilleggsskatt.

For øvrig vises det til kapittel 22.7, hvor det er nærmere redegjort for vilkårene og praksis vedr. tilleggsskatt.

6.1.11.8 Saker vedrørende oppkjøpskostnader

Sak 1 – Leteutgifter og diverse utgifter ved aksjesalg – 1992-311OLN

Selskap A AS etablerte seg i England i 1989 ved oppkjøp av et tomt selskap, B Ltd., samt kjøp av «innmat» fra et annet selskap. I den forbindelse pådro A seg utgifter til juridisk bistand forbundet med selskapets vurderinger av mulige etableringsformer i England. B ble i 1992 solgt med tap, og A krevde fradrag blant annet for utgifter til juridisk bistand, samt andre utgifter ved aksjesalget (advokathonorarer i forbindelse med salget og utgifter i forbindelse med administrerende direktørs oppsigelse i B (lønn for 2 år og pensjonsrettigheter). OLN aksepterte fradraget.

Saken gjaldt i tillegg en rekke andre problemstillinger Det vises til punkt 6.2.7, hvor disse er nærmere behandlet.

1 Bed.book Page 99 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Overligningsnemndas behandling
Etter OLNs oppfatning var selsktl. § 5-4 (sktl. § 10-33) en lovfesting av deler av et alminnelig prinsipp om aktiveringsrett, og viste i den forbindelse til Aarbakke 1990 s. 106, hvor det heter om aktiveringsrett:

> «Det er tilstrekkelig at man med rimelighet kan si at omkostningen angår objektet.»

OLN antok etter dette at advokathonorarene i forbindelse med overdragelsen av aksjene i B, samt vederlaget i forbindelse med administrerende direktørs oppsigelse, måtte inngå i tapsberegningen på aksjene og således kom til fradrag i realisasjonsåret.

Når det gjaldt utgifter knyttet til juridisk bistand i tilknytning til As leting etter mulige etableringsformer i England, var nemnda av den oppfatning at utgiftene måtte aktiveres etter selsktl. § 5-4 (sktl. § 10-33) sammen med kostprisen på aksjene og således inngå i tapsberegningen ved realisasjon av aksjene.

Sak 2 – Aktivering av kostnader på aksjer – tilordning – 1993-344OLN

Spørsmålet var om et morselskaps (A) overtakelse av en renteswapforpliktelse i et utenlandsk datterdatterselskap (C) med påfølgende tap kunne fradragsføres, enten direkte, eller indirekte ved aktivering på aksjene i C. Da A ikke eide aksjer i C da det overtok forpliktelsen, kunne ikke nemnda se at A kunne aktivere kostnaden på aksjene i C. Nemnda mente i stedet at A kunne aktivere kostnaden på sine aksjer i datterselskapet B, da det var B som fikk tilført verdiøkningen på aksjene i C. Saken er nærmere redegjort for under punkt 10.7.2.1.

Saksforholdet
Kostnaden ble overtatt i forbindelse med emisjon og børsnotering av B. Dette ble gjort for at B skulle fremstå som mest mulig attraktiv for eksterne investorer. Ved å fjerne kostnaden ble prisen på aksjene i B høyere, og B unngikk dermed å utstede et større antall aksjer til eksterne investorer for å få tilført den ønskede egenkapital. I forbindelse med emisjonen erververt A aksjer direkte i B. Som vederlag ble det overført en rigg og et kontantbeløp. I tillegg forpliktet A seg til å overta swap-avtalen. A fikk ikke aksjer i vederlag for overtakelse av denne forpliktelsen.

Overligningsnemndas behandling
OLN uttalte at utgangspunktet er at et morselskap i Norge ikke kan overta en forpliktelse i et utenlandsk datterselskap og få fradrag for dette i Norge. Dette ville medføre en forskyvning av inntekt fra et norsk skattesubjekt til et utenlandsk skattesubjekt, og det ville ikke være tale om utgift til inntekts erver-

1 Bed.book Page 100 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

velse for selskapet. A kunne derfor ikke kreve direkte fradrag etter sktl. 1911 § 44 første ledd (sktl. § 6-1 første ledd).

Spørsmålet ble etter dette om kostnaden kunne aktiveres på aksjene slik at A kunne få fradrag for tapet ved et senere salg.

OLN viste innledningsvis til de alminnelige prinsipper for gevinstberegning om at utgifter i tilknytning til en gjenstand som skattyter erverver eller eier kan aktiveres som en del av inngangsverdien, hvis den ikke blir fradragsført på annen måte. Dette måtte også gjelde for aksjer.

Nemnda var av den oppfatning at kostnaden (overtakelse av swapforpliktelsen) hadde tilknytning til aksjene i B. Overtakelsen av swapforpliktelsen skjedde før emisjonen fant sted. Det var etter nemndas syn ingen grunn til å tvile på at A overtok forpliktelsen for å øke verdien på C-aksjene, slik at A-konsernet kunne beholde en større eierandel i C etter emisjonen. Men i og med at overtakelsen av forpliktelsen skjedde før emisjonen fant sted, ble det datterselskapet B, som på dette tidspunkt eide alle aksjene i C, som ble tilført verdiøkningen.

Da A ikke eide aksjer i C da det overtok forpliktelsen etter swap-avtalen, kunne ikke nemnda se at A kunne aktivere kostnaden på aksjene i C. Nemnda mente i stedet at A kunne aktivere kostnaden på sine aksjer i B, da det var B som fikk tilført verdiøkningen på aksjene i C.

6.2 Tap på fordring – sktl. § 6-2 annet ledd

Tap på fordringer i virksomhet er fradragsberettiget etter sktl. § 6-2 annet ledd, som lyder slik:

> «Det gis også fradrag for annet tap i virksomhet, herunder endelig konstatert tap på utestående fordring.»

Tilsvarende bestemmelse var inntatt i sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav d, som lød slik:

> «Til avdrag kommer således: (...) Endelig konstatert tap på utestående fordringer i forretningsvirksomheten så vel som annet tap i næring eller forretningsforetagender, dog kun i den utstrekning, hvori tapet ikke allerede måtte være tatt i betraktning under foranstående a, b og c.»

Bestemmelsen er dels en presisering av den alminnelige fradragsrett hjemlet i sktl. § 6-1 første ledd (sktl. 1911 § 44 første ledd), dels en periodiseringsregel, idet tapet først kan kreves fradragsført når det er «endelig konstatert». Nemndene ved kontoret har hatt flere saker knyttet til sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav d (sktl. § 6-2 annet ledd) til behandling. Vurderingstemaet har i særlig grad vært om tapet på fordringen har vært «endelig konstatert», men nemndene har også behandlet spørsmålet om tapet har vært i næring («i virksomhet»).

1 Bed.book Page 101 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Bestemmelsen stiller relativt strenge krav for at tap skal være endelig konstatert, jf. blant annet Rt. 1990 s. 1143 (Utv. 1991 s. 143) *Norse* og Rt. 1993 s. 700 (Utv. 1993 s. 1091) *Selmer*. En relativt utførlig gjennomgang av vilkårene for tapsfradrag er foretatt av OLN i sak 97-317OLN, jf. punkt. 6.11.2 nedenfor

6.2.1 Fordring på datterselskap – gjeldsettergivelse – 1997-317OLN

Spørsmålet var om et norsk selskap for inntektsårene 1996 og 1997 kunne kreve fradrag for tap på fordringer mot sitt heleide tyske datterselskap, jf. sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav d (sktl. § 6-2 annet ledd). Videre reiste saken spørsmålet om hvorvidt gjeldsettergivelse medførte at fordringen var endelig konstatert tapt. OLN nektet fradrag.

Saksforholdet

Selskap B hadde vært i drift fra 1983 til det opphørte i mai 1999. Selskapet var et salgsselskap i Tyskland for morselskapets (As) produkter. A hadde for inntektsåret 1996 krevd fradrag for tap på fordringer mot B med kr 5,2 mill., hvorav kr 1,3 mill. gjaldt uoppgjorte fakturaer fra 1995. Det resterende beløp på kr 3,9 mill. gjaldt uoppgjorte fakturaer fra 1996. For inntektsåret 1997 hadde selskapet krevd fradrag for tap på en fordring mot datterselskapet på kr 2 mill., hvorav kr 1,2 mill. utgjorde det totale utfakturerte varesalget til datterselskapet i 1997. Det resterende beløp, kr 800 000, gjaldt fordring knyttet til et likviditetslån.

Begrunnelsen for å anse tapene som endelig konstatert var at datterselskapet på tidspunktet for tapsføringen i lengre tid hadde slitt med negative resultater, og hadde negativ egenkapital. Ved utgangen av 1996 hadde datterselskapet et akkumulert underskudd vedrørende ordinær drift på kr 5, 8 mill. og en negativ egenkapital på kr 3,6 mill. For 1997 hadde selskapet et negativt driftsresultat på kr 2,3 mill. og en negativ egenkapital på kr 900 000. Det ble budsjettert med underskudd i datterselskapet både i 1997 og 1998 på henholdsvis kr 1,2 mill. og kr 1,6 mill. Selskapet opplyste videre at datterselskapet var teknisk konkurs, og at selskapet aldri ville få pengene igjen.

Det fremgikk imidlertid av selskapets redegjørelser for inntektsåret 1996 og 1997 at selskapet hadde forhåpninger om å snu den negative trenden i datterselskapet og oppnå lønnsom drift. Ett av tiltakene i 1997 var å ansette ny daglig leder. Videre fremgikk det at selskapet i løpet av første halvår i 1998 skulle ha en ny grundig gjennomgang av situasjonen i Tyskland, og at det da ville bli tatt en beslutning om det var grunnlag for å satse videre der. Av tilsvar og klage fremgikk det at selskapet ikke lyktes med å snu den negative trenden, og at datterselskapet i styrevedtak av 10. mai 1999 derfor ble besluttet nedlagt.

1 Bed.book Page 102 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

LN kom til at fordringene ikke kunne anses endelig konstatert tapt. Saken ble påklaget til OLN.

Overligningsnemndas behandling
Det ble tatt utgangspunkt i sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav d (sktl. § 6-2 annet ledd) hvor det heter at «endelig konstatert tap» på fordring er fradragsberettiget. Nemnda viste til at spørsmålet om når et tap skal anses som endelig konstatert, er nærmere presisert i forskrift av 27. januar 1993 nr. 49 (fsfin. § 6-2) om skattemessig nedskrivning for tap på utestående fordringer i næring mv. I forskriften § 1-1 første ledd bokstav d (fsfin. § 6-2 første ledd bokstav d) heter det at tap er endelig konstatert i den utstrekning:

> «... fordringen ellers ut fra en samlet vurdering må anses som klart uerholdelig.»

Nemnda uttalte at det etter lovens og forskriftens ordlyd stilles relativt strenge krav for tapsfradrag. Det ble i denne sammenheng også vist til forarbeidene, jf. Ot.prp. nr. 35 (1990-91) s. 107:

> «Slikt tap kan for eksempel oppstå ved endelig konstatert tap på fordringer etter debitors konkurs eller gjennomført akkord, ved brann eller annen ødeleggelse, tyveri o.l.»

Det ble videre uttalt at betalingsvansker etter praksis ikke er tilstrekkelig. OLN viste til forarbeidene, Ot.prp. nr. 35 (1990-91) s. 140, og til Rt. 1990 s. 1143 (Utv. 1991 s. 143) *Norse*. Saken gjaldt et norsk morselskap som krevde fradrag ved inntektsligningen for avsetning til dekning av tap på fordring på selskapets heleide datterselskap. Høyesterett uttalte følgende vedrørende sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav d (sktl. § 6-2 annet ledd), s. 1148:

> «Bestemmelsen er forstått slik at fradrag først kan kreves når det er helt på det rene at fordringen ikke blir oppfylt. Påvisning av betalingsvansker hos debitor er i seg selv ikke nok til at det kan kreves fradrag for avsetning til tap, dette selv om skattyteren etter regnskapslovgivningen pliktet å foreta slik avsetning. Tapet må være endelig pådratt. Ved oppgjør etter konkurs eller gjennomført akkord er det klart at tap er lidt. ..... I teorien er «definitivt insolvens» også antatt tilstrekkelig.»

Selskapet fremhevet at datterselskapet i realiteten var «teknisk konkurs» og ble holdt kunstig i live av morselskapet ved at utestående fordring ikke ble effektivt innkrevd, og ved at det ble gitt likviditetstilskudd.

OLN fant ikke dette avgjørende, og viste i denne sammenheng til *Selmerdommen*. Høyesterett kom her under tvil til at fradrag for tap på driftstilskudd og avskrivning av tilgodehavende for leverte tjenester til et heleid datterselskap som drev virksomhet i Kenya, kunne innrømmes i 1984, selv om selskapet først ble endelig oppløst ved generalforsamlingsbeslutning 15. desember 1986. Fra rettens begrunnelse siteres:

1 Bed.book Page 103 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

> «Jeg viser her først til at virksomheten i Kenya – og det var selskapets eneste virksomhet – var opphørt allerede i 1983 etter at det var fattet beslutning om opphør så vel av styre som av generalforsamlingen. Selskapet var insolvent da virksomheten opphørte, og det var klart at utenforstående kreditorer bare kunne tilfredsstilles gjennom ytelser fra eierselskapene. Det må ha vært på det rene allerede i 1983 at iallfall det alt vesentlige av eierselskapenes krav var tapt. Gjennom det videre arbeidet med avviklingen av selskapet i 1984 må dette ha blitt ytterligere avklart. Det gjensto da bare avklaring av enkelte spørsmål, vesentlig i forbindelse med reklamasjoner over selskapets prosjekter, som – relativt sett – må anses som ubetydelige.»

Høyesterett hadde følgende bemerkninger til Norse:

> «Avgjørelsen i den saken ble konkret begrunnet med at selskapet – Norse – med skattemessig virkning ikke kunne 'foreta avsetning til forventet tap på et datterselskap på et så tidlig tidspunkt når anslagene over verdiene i selskapet er så vidt usikre som de var her'. Det hadde i den forbindelse vært vist til at selv om datterselskapets stilling var «ytterst svak», sto det bare ved begynnelsen av den utvinningsperiode som skulle bringe inntekter til å dekke investeringene. Vår sak gjelder derimot krav mot et selskap som hadde avviklet sin virksomhet, og som ikke vil få flere inntekter.»

Nemnda antok at det avgjørende for retten til fradrag var at virksomheten var innstilt allerede i 1983, og at inntektsmulighetene dermed var avskåret. Nemnda viste til at det ikke forholdt seg slik i det foreliggende tilfelle. Det ble vist til at det ble iverksatt forskjellige tiltak med sikte på å oppnå lønnsom drift i det tyske datterselskapet. Selskapet opplyste at «bak vårt fortsatte engasjement i Tyskland ligger en bevisst strategisk vurdering om å satse videre på det tyske markedet til tross for tapene så langt». Det ble også ansatt ny daglig leder. Av styreprotokoller fremgikk det at det i 1996 ble budsjettert med en betydelig økning i omsetningen for 1997, samt at det ble vurdert nye markedsaktiviteter, agenter og kjedeavtaler.

Etter nemndas oppfatning ble tiltakene iverksatt nettopp for å oppnå lønnsom drift. Det ble i denne sammenheng også vist til en styreprotokoll fra november 1997, hvor det fremgikk at morselskapet ved hjelp av datterselskapet skulle bli «akseptert som en ledende leverandør av barne- og ungdomsmøbler i Tyskland».

Selskapet mente at referatet var trukket ut av sin sammenheng og tillagt en vekt som det ikke var dekning for. Til det bemerket OLN at det ofte vil være knyttet usikkerhet til tiltak som iverksettes for å snu en negativ utvikling i et selskap. Nemnda fant det imidlertid avgjørende at ovennevnte uttalelse, sett i sammenheng med de øvrige tiltakene som ble iverksatt, ga uttrykk for at selskapet hadde et berettiget håp om fremtidig lønnsom drift. Dette synspunktet ble etter nemndas oppfatning støttet av at morselskapet gjennom hele 1996 og 1997 fortsatte å levere varer til datterselskapet, til tross for at betaling for tidligere leveranser uteble.

Nemnda uttalte at det nok kunne være slik at virksomheten i Tyskland ikke

1 Bed.book Page 104 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

kunne vært opprettholdt uavbrutt uten likviditetstilskudd og vareleveranser fra morselskapet, men at dette ikke tilsa at tapet var endelig konstatert. Det ble pekt på at driften i selskapet ble opprettholdt uavbrutt, samtidig som det ble iverksatt ulike tiltak for å bedre lønnsomheten.

Den 10. januar 1997 etterga morselskapet utestående fordringer per 31. desember 1996. Det fremgår av Ot.prp. nr. 35 (1990-91) s. 107 at gjennomført akkord er eksempel på tap hvor fordringen kan anses som endelig konstatert. Nemnda antok at gjeldsettergivelsen måtte anses som en akkord, og spørsmålet ble om de ettergitte fordringer per 31. desember 1996 skulle anses som endelig konstatert tapt.

OLN fant ikke å kunne tillegge gjeldsettergivelsen vekt. Det ble vist til at gjeldsettergivelsen skjedde overfor et 100 prosent eid datterselskap, noe som innebar at ettergivelsen hadde liten vekt som bevismoment for at fordringen var endelig konstatert tapt. Det ble vist til annenvoterendes bemerkninger i *Norse-dommen*, som flertallet sluttet seg til:

> «Når det ikke kan legges til grunn at fordringen var definitivt tapt, kan det ikke ha noen skatterettslig betydning at Norse valgte å ettergi rentedelen av den. At en kreditor ettergir en fordring, kan riktignok etter omstendigheten være en indikasjon for at fordringen er uerholdelig, men ettergivelsen har liten vekt som bevismoment i så henseende når den skjer overfor et heleid datterselskap, hvor kreditor i sin egenskap av eneaksjonær vil kunne få igjen det han gir avkall på som kreditor.»

Nemnda la videre vekt på at selskapet, gjennom sin eierposisjon i datterselskapet, hadde mulighet for å få igjen hele eller deler av det selskapet hadde ettergitt hvis selskapets økonomiske situasjon endret seg.

Endelig la OLN vekt på at gjeldsettergivelsen syntes foretatt for å tilfredsstille de egenkapitalkrav som ble stilt etter tysk regnskapslovgivning. Det ble vist til et internt notat av 23. desember 1996:

> «Gjeldsettergivelsen på NOK 5,2 mill. vil innebære en inntektsøkning i det tyske selskapet. Dermed forsvinner gjelden til morselskapet og mesteparten av underbalansen slik at egenkapitalen blir positiv pr. 31.12.96. På denne måten slipper vi å gjøre de regnskapsmessige endringene som vår tyske revisor uansett ville pålagt oss i forhold til tyske regnskapsregler p.g.a den store underbalansen. Dessuten vil situasjonen for det tyske selskapet framstå som en helt annen etter en inntektsføring av gjeldsettergivelsen slik at det markedsføringsmessige problemet knyttet til dette også langt på vei vil være løst.»

Selskapet fremhevet i klagen at utviklingen i ettertid har vist at den vurdering som selskapet foretok i 1996 og 1997 var korrekt. Denne senere negative utviklingen måtte etter selskapets oppfatning tatt hensyn til i helhetsvurderingen, fordi man her fikk en indikasjon på om de foretatte fremtidsvurderinger i 1996 og 1997 av markedsutsiktene var realistiske eller for optimistiske.

OLN var ikke enig i dette, og uttalte at spørsmålet om hvorvidt tapet skulle

1 Bed.book Page 105 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

anses som endelig konstatert måtte avgjøres ut fra de opplysninger som forelå på tidspunktet for fradragsføringen, med andre ord per 31. desember 1996 og 31. desember 1997. Det ble antatt at den senere negative utviklingen kunne ha kastet lys over hvilke vurderinger som ble foretatt på tidspunktet for fradragsføringen, men OLN kunne ikke se at dette kunne tillegges avgjørende vekt i denne saken. Nemnda kom på denne bakgrunn til at fordringene ikke kunne anses som endelig konstatert tapt.

6.2.2 Fordring på datterselskap – gjeldsettergivelse – 1998-016LBH

Spørsmålet var om ettergivelse av fordringer mot datterselskap medførte et endelig konstatert tap etter sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav d (sktl. § 6-2 annet ledd). Under ligningsbehandlingen kom LN til at tapet ikke var endelig konstatert.

Saksforholdet

Et selskap hadde fordringer på flere datterselskaper, blant annet kundefordringer på kr 36,5 mill. og lån på kr 7,5 mill. På bakgrunn av datterselskapenes dårlige økonomiske stilling, og at disse var ute av stand til å gjøre opp for seg, ble fordringene ettergitt. Spørsmålet var om ettergivelsen av fordringene medførte at tapet var endelig konstatert etter sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav d (sktl. § 6-2 annet ledd).

Selskapet hevdet at en slik ettergivelse medførte at fordringen var realisert, og at det således ikke dreide seg om et endelig konstatert tap etter sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav d (sktl. § 6-2 annet ledd), men en gevinst-/tapsberegning ved realisasjon av fordring. Ved at vederlaget ble satt til null, mente selskapet at det forelå skattemessig fradragsrett for hele fordringen. Det ble trukket en parallell til konvertering av fordring til aksjekapital, hvor konverteringen blir å anse som en realisasjon av fordringen. Det ble for øvrig hevdet at det ikke var relevant å sammenligne med *Norsedommen*, idet faktum i den saken kun gjaldt ettergivelse av renter og ikke hovedstolen.

Ligningsnemndas behandling

LN var under ligningsbehandlingen ikke enig med selskapet i at en slik ettergivelse innebar en realisasjon. Nemnda viste til *Norsedommen*, hvor Høyesterett blant annet uttaler:

> «At et krav er ettergitt, kan ikke i seg selv være tilstrekkelig til at det må konstateres at et tap er inntrådt. Det må påvises at kravet i realiteten var uerholdelig.»

1 Bed.book Page 106 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Videre viste LN til annenvoterendes uttalelse, med de øvrige dommernes tilslutning, om at det ikke kunne ha noen skatterettslig betydning at Norse valgte å ettergi rentedelen av fordringen, selv om dette kunne være et moment i vurderingen. Ettergivelsen kunne etter Høyesteretts syn tillegges liten vekt som bevismoment i så henseende når den skjedde overfor et heleid datterselskap, hvor kreditor som eneaksjonær ville kunne få igjen det han ga avkall på som kreditor.

LN var videre av den oppfatning at forholdet ikke kunne bedømmes annerledes hvor ettergivelsen dreide seg om hovedstolen, og ikke bare påløpte renter. Det avgjørende ble etter dette om de vilkår som Høyesterett har trukket opp for å godta tapsfradrag var til stede. Nemnda la til grunn at vilkårene for tapsfradrag etter sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav d (sktl. § 6-2 annet ledd) ikke forelå i dette tilfellet, idet tapet ikke kunne sies å være endelig konstatert i og med at datterselskapene var i full drift og fortsatt hadde inntekter, jf. *Selmerdommen*. Når det gjaldt sammenligning med konvertering av fordring, kunne ikke kontoret se at en slik sammenligning var relevant ettersom det ikke forelå noen konvertering, men en ren ettergivelse. Ligningen ble ikke påklaget.

6.2.3 Fordring på datterselskap – likvidasjon – 1994-306OLN

Spørsmålet var om fradrag for tap på aksjer og fordringer ved likvidasjon av et datterselskap skulle nektes med hjemmel i den ulovfestede omgåelsesnormen. Saken er redegjort for nærmere i kapittel 20, punkt 20.2. OLN nektet fradrag. Saken ble ikke brakt inn for domstolene.

6.2.4 Klart uerholdelig fordring – 1993-244LN

Saken gjaldt spørsmålet om tap på fordring kan sies å være endelig konstatert, jf. sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav d (sktl. § 6-2 annet ledd). LN kom til at tapet var endelig konstatert.

Saksforholdet

Selskap A hadde kontrakt på kjøp av et skip. Kontrakten hadde utviklet seg negativt og inneholdt et latent tap. Avtale om salg av skipet ble inngått av selskap C (på vegne av A) med selskap D. For å hindre at D fikk innsyn i As kontrakt på skipet, stiftet A selskap B på Cayman Islands for å overta kontrakten, motta skipet og videreselge dette. Det fremgikk av stiftelsesdokumentene at det eneste formål med B var å gjennomføre denne transaksjonen. Skipet ble levert og videresolgt i 1992. C foresto oppgjør og innfrielse av all gjeld på ski-

1 Bed.book Page 107 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

pet. Salgssummen var ikke tilstrekkelig til å innfri all gjeld, slik at C fikk en fordring på B. A var forpliktet til å dekke fordringen. I begynnelsen av 1993 innfridde A Cs fordring på B og overtok fordringen på B.

Det var ingen aktivitet i B i 1993. Selskapet hadde ingen eiendeler og gjeld ut over gjelden til A. B ble besluttet oppløst 22. desember 1993, men melding om sletting ble først sendt selskapsregisteret på Cayman Islands i juni 1994. B ble formelt slettet 30. desember 1994. I selvangivelsen for inntektsåret 1993 krevde A fradrag for tap på fordringen.

Ligningsnemndas behandling

Spørsmålet for nemnda var om As fordring på B var «endelig konstatert» tapt i 1993.

LN la til grunn at det stilles strenge krav for at et tap skal være endelig konstatert, jf. Ot.prp. nr. 35 (1990-91) s. 107, hvor det fremgår at slikt tap kan oppstå ved «... debitors konkurs, eller gjennomført akkord, ved brann eller annen ødeleggelse, tyveri o.l.». Videre viste nemnda til at innholdet av vilkåret er presisert i forskrift av 27. januar 1993 nr. 49 (fsfin. § 6-2-1), hvor tap på fordring «anses endelig konstatert i den utstrekning fordringen ut fra en samlet vurdering må anses klart uerholdelig», jf. forskriftens § 1-1 første ledd bokstav d (fsfin. § 6-2-1 første ledd bokstav d). Sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav d (sktl. § 6-2 første ledd), var etter nemndas oppfatning i overensstemmelse med rettspraksis før skattereformen, jf. Zimmer 1995 s. 359. Nemnda fant derfor å legge vekt på *Norsedommen*.

LN kom etter en samlet vurdering til at fordringen måtte anses som klart uerholdelig, og således endelig konstatert tapt i 1993. Det var utvilsomt at A ikke ville få dekket sin fordring, all den tid det verken var eiendeler eller verdiskapende aktivitet i B, samt at B var besluttet oppløst allerede i 1993.

6.2.5 Tapsavsetninger – 1995-213LN

Saken gjaldt spørsmålet om et selskap som drev virksomhet innen reassuransebransjen kunne kreve fradrag for tapsavsetninger på fordring mot utenlandske reforsikringsselskaper etter sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav d (sktl. § 6-2 annet ledd), jf. forskrift av 27. januar 1993 § 1-1 bokstav d (fsfin. § 6-2 første ledd bokstav d) og uttrykket «ut fra en samlet vurdering må anses klart uerholdelig». LN nektet selskapet fradrag.

Saksforholdet

A foretok tapsavsetninger i hovedsak basert på to forskjellige grunnlag.

Det ene grunnlaget var tapsavsetning foretatt på bakgrunn av løpende individuell vurdering som følge av konstatert mislighold. Mislighold forelå etter sel-

1 Bed.book Page 108 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

skapets definisjon når reassurandør på tross av betalingsanmodning ikke hadde betalt kravet. Det vanligste var tilfeller hvor selskapet mottok informasjon om at et utenlandsk forsikringsselskap var satt under offentlig avvikling, dvs. likvidasjon (forsikringsselskapet er i realiteten «konkurs»). Når slik informasjon forelå, var rutinen å sende betalingsanmodning umiddelbart. Erfaringsmessig tok det mange år fra et selskap ble besluttet likvidert til endelig dividende ble fastslått. Avsetningene for fordringer mot denne type selskap var basert på As generelle erfaring i forbindelse med likvidasjoner, samt kontraktsavdelingens kunnskap om det enkelte selskap.

Det andre grunnlaget for tapsavsetning var når selskaper ikke betalte som følge av store betalingsvansker, hovedsakelig som følge av likviditetsproblemer. Disse selskapene var av de store ratingbyråene klassifisert som selskap med «store betalingsvansker». Tapsavsetning ble foretatt etter at A selv hadde erfart mislighold. Det ble også for disse selskapene foretatt en individuell vurdering basert på erfaringer med de enkelte selskaper.

Av As totale tapsavsetninger var ca. 80 prosent knyttet til selskaper under likvidasjon, mens resten var knyttet til selskaper hvor selskapet hadde konstatert mislighold og hvor ratingselskapene klassifiserte debitor som betalingsudyktig. Selskapet foretok årlig fornyet og individuell vurdering av hvert enkelt krav.

Tapsavsetningen var utgiftsført både regnskaps- og skattemessig, og spørsmålet i saken var om vilkårene i forskriftens § 1-1 bokstav d (fsfin. § 6-2 første ledd bokstav d) var oppfylt, hvoretter fordringen anses tapt når den etter en samlet vurdering må anses klart uerholdelig

Ligningsnemndas behandling

LN la til grunn at forskriftens § 1-1 bokstav d (fsfin. § 6-2 første ledd bokstav d) hadde karakter av å være en sekkebestemmelse for tilfeller som ikke faller inn under bokstavene a-c. Både formuleringen «klart uerholdelig» og det snevre anvendelsesområdet for bestemmelsene i § 1-1 bokstav a-c, indikerte etter nemndas oppfatning at bestemmelsen skulle praktiseres strengt. Nemnda viste i den forbindelse til Ot.prp. nr. 35 (1990-91) s. 107 og Høyesteretts generelle uttalelse i *Norsedommen* (for øvrig gjengitt under punkt 6.2.1 ovenfor).

Selskapet gjorde gjeldende at dommen ikke kunne tillegges vekt fordi saken gjaldt et heleid datterselskap. Nemnda var ikke enig i dette og viste til at Høyesteretts formulering var hentet fra dommens generelle del, og således måtte ha betydning for fortolkning av bestemmelsen i sin alminnelighet.

For at tapsfradrag skulle være aktuelt måtte det, etter LNs oppfatning, foreligge en situasjon som var uavvergelig, i den forstand at det ikke var noen vei utenom tapet. Nemnda viste i den forbindelse til en lagmannsrettsdom inntatt i Utv. 1996 s. 577, hvor dette var formulert slik:

> «Poenget med bestemmelsen i sktl. § 44 første ledd bokstav d er at tap på fordring ikke skal komme til skattefradrag før ethvert håp om dekning er ute.»

1 Bed.book Page 109 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

LN kom til at selskapet hadde foretatt avsetninger før fordringene var endelig konstatert tapt. Nemnda viste til at selskapets tapsavsetning syntes å være basert på en sannsynlighetsberegning, som riktignok kunne virke logisk, men som det ikke var dekning for i skatteloven. Tilsvarende kunne nok avsetningene basert på ratingsbyråenes klassifisering og unnlatt betaling være regnskapsmessig korrekt i henhold til forsiktighetsprinsippet, men tapene kunne ikke skattemessig anses som endelig konstatert. Selv om det forelå omstendigheter som tilsa at selskapet ville lide tap, var ikke dette tilstrekkelig for at fradragsrett forelå skattemessig, jf. blant annet byrettsdommen inntatt i Utv. 1992 s. 909 (særlig s. 911-12). For at skattemessig fradrag skulle foreligge måtte tapet være endelig pådratt, dvs. realisert, og dette var, etter nemndas oppfatning, ikke tilfelle i foreliggende sak.

6.2.6 Fordring i næring – 1998-003LBH

Spørsmålet var om et selskap hadde fradragsrett for tap på fordring oppstått som vederlag ved en konsernintern overføring med hjemmel i forskrift av 13. mai 1991 nr. 336 – konsernforskriften 1991 (fsfin. § 11-21). Under ligningsbehandlingen kom kontoret til at det ikke forelå fradragsrett, da fordringen ikke hadde «inngått i et gevinst-/tapsoppgjør med skatterettslig virkning», jf. sktl. 1911 § 45 første ledd, jf. § 43 annet bokstav b (sktl. § 9-4 første ledd jf. § 9-3 første ledd bokstav c nr. 3) og heller ikke kunne anses som fordring i virksomhet, jf. sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav d (sktl. § 6-2 første ledd bokstav b).

I kapittel 9 er det redegjort for forholdet til begrepet «inngått i et gevinst-/tapsoppgjør med skatterettslig virkning». Nedenfor omtales spørsmålet om fordring i virksomhet.

Saksforholdet
Selskap A AS eide i 1997 alle aksjene i det rederibeskattede selskapet B AS som igjen eide alle aksjene i NOKUS-selskapet C Ltd. I 1998 ble aksjene i B overdratt til D AS. Begge selskapene var kontrollert av samme eiergruppering. Aksjene i B ble overdratt vederlagsfritt, da selskapet ble ansett for verdiløst. I den forbindelse realiserte A et tap på kr 31 mill. Sammen med aksjene ble en fordring A hadde på B overdratt til D med et tap på kr 31,4 mill. Spørsmålet var om selskap A hadde rett til skattemessig fradrag for disse tapene.

Kontorets behandling
Etter sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav d (sktl. § 6-2 annet ledd) foreligger fradragsrett hvis det er lidd et

«endelig konstatert tap på utestående fordringer i forretningsvirksomhet».

1 Bed.book Page 110 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Det er gjennom en rekke høyesterettsdommer oppstilt et vilkår for fradragsrett at det er en «særlig og nær tilknytning» mellom skattyters virksomhet og fordringen, se Greni m.fl. 1998 s. 515 flg. og 301 flg., jf. også Gjems-Onstad 1999 s. 132, der det fremgår at «Lån mellom konsernselskaper regnes ikke uten videre som fordring i næring. Det kreves også her en konkret tilknytning til kreditors næringsvirksomhet».

Fordringen hadde oppstått ved overføring av skip fra A til B, som et ledd i tilpasning til rederibeskatningsreglene i sktl. 1911 § 51 A (sktl. § 8-10 flg.). Dette var etter kontorets syn alene ikke tilstrekkelig til at tapet kunne anses lidd i næring. Det forhold at A tidligere hadde drevet virksomheten som ble overført til B var ikke tilstrekkelig, jf. Greni m.fl. 1998 s. 304, nest siste avsnitt.

Nemnda viste til at det gjennom en rekke høyesterettsdommer er oppstilt et vilkår for fradragsrett at det foreligger en særlig og nær tilknytning mellom skattyters virksomhet og fordringen, jf. blant annet Rt. 1976 s. 1467 (Utv. 1977 s. 82) *Løiten Brænderi*.

LN antok at når fordringen var på et datterselskap, måtte den vurderes på samme måte som aksjene, jf. *Selmerdommen* hvor Høyesterett blant annet uttaler at hvis aksjene først regnes som aksjer i næring, må lån aksjonæren har ytet til selskapet, også regnes som tap i næring. Spørsmålet ble således om aksjene i B var eid i næring. Det ble ansett som et vesentlig moment i denne vurderingen om formålet med datterselskapet var at det skulle fremme eierselskapets egen virksomhet.

Morselskapet fremsto etter LNs syn som et holdingselskap som i liten grad drev egen virksomhet. Det kunne derfor vanskelig sies at datterselskapet fremmet morselskapets egen virksomhet. Det ble i den forbindelse vist til Greni m.fl s. 306, der det konstateres at FINs uttalelse inntatt i Utv. 1985 s. 268 om at aksjer i heleide datterselskaper normalt må anses for å være næringsaksjer, ikke kan opprettholdes etter Høyesteretts dom inntatt i Rt. 1990 s. 958 (Utv. 1990 s. 1084) *Quatro*. I *Quatrodommen* ble det lagt til grunn at kravet til særlig og nær tilknytning også gjelder i forholdet mellom mor- og datterselskap.

Videre ble det ikke ansett avgjørende at et annet datterselskap, E AS, ytet managementtjenester til B og C Ltd. Morselskapet kunne i denne forbindelse ikke identifiseres med den virksomhet som ble drevet i de øvrige konsernselskapene.

LN fant etter dette at tilstrekkelig næringstilknytning ikke forelå, og at selskapet derfor ikke kunne kreve fradrag for tapet etter sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav d (sktl. § 6-2 annet ledd).

6.2.7 Konvertering av fordring i næring til egenkapital – 1992-311OLN

Saken reiste flere spørsmål, herunder spørsmålet om konvertering av lån til egenkapital kunne klassifiseres som fordringstap og fradragsføres etter

1 Bed.book Page 111 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav d (sktl. § 6-2 annet ledd). Videre gjaldt saken spørsmålet om når fordringene skulle fradragsføres (periodisering), samt spørsmålet om fordringene kunne anses eid i næring. Selskapet fikk delvis medhold i OLN. I tillegg reiste saken spørsmål om fradragsrett for tap på tilleggsleveranse av cellulose og tap på varemerker.

Saksforholdet

Selskap A ønsket å etablere seg i England. Dette ble gjort i 1989, og skjedde ved oppkjøp av et tomt selskap, B Ltd., samt kjøp av «innmat» fra et annet selskap, herunder et bestemt varemerke som ga B Ltd. en eksklusiv rettighet til å utnytte varemerke i Storbritannia. Driften av B Ltd. var imidlertid ikke tilfredsstillende, og selskapet ble i 1992 solgt til ledelsen og de øvrige ansatte i B med tap. A krevde for inntektsåret 1992 fradrag for tapet.

I 1990 og 1991 hadde A konvertert langsiktig finansiering til aksjekapital. Opprinnelig krevde selskapet fradrag for tap på aksjer, men hevdet senere at deler av tapet, med bakgrunn i konverteringene, måtte anses som et fordringstap. Under ligningsnemndsbehandlingen ble kapitalen, før tidspunktet for konverteringen, ansett som uformelt kapitalinnskudd. Nemnda mente at det ikke hadde funnet sted noen reell konvertering, men at det bare var et uformelt kapitalinnskudd som var gjort om til formell aksjekapital. Lånet ble etter dette behandlet på samme måte som aksjene, og under henvisning til skatteavtalen med Storbritannia og Nord-Irland og sktl. 1911 § 45 annet ledd siste punktum (sktl. § 6-3 femte ledd), ble tapsfradraget for aksjene og lånet nektet. Om tapsfradrag og forholdet til skatteavtale, se kapittel 21 punkt 21.4.2.

Som en del av overdragelsen av aksjene til ledelsen og de øvrige ansatte i B skulle A foreta gratislevering av cellulose til B til en angitt pris, og A krevde fradrag for denne leveransen. LN mente at tilleggsleveranse av cellulose måtte anses som en del av oppgjøret ved overdragelsen av aksjene, og derfor bedømmes på samme måte som aksjene. Tapet ble derfor nektet av LN.

A mente kjøp av varemerkene var tilknyttet As næringsvirksomhet, og dermed fradragsberettiget ved salg av B Ltd. Det ble fremhevet at hensikten med kjøp av varemerkene var å markedsføre produkter produsert av konsernets selskaper under disse varemerkene. LN nektet fradrag under henvisning til at de ervervede varemerkene ikke hadde hatt noen nevneverdig betydning for As næringsvirksomhet, men at varemerkene var anskaffet vesentlig til bruk for B Ltd. Et eventuelt fradrag måtte i tilfelle søkes i England.

Vedtaket ble påklaget til OLN.

Overligningsnemndas behandling

OLN tok først stilling til klassifiseringen av konverteringen som fant sted i 1990 og 1991. I motsetning til LN kom OLN, etter en konkret vurdering, til at det hadde funnet sted en reell konvertering fra langsiktig lånekapital til aksje-

1 Bed.book Page 112 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

kapital. Det ble blant annet lagt vekt på at tilførsler som «forskudd aksjekapital», «konvertibelt lån» og «lån» var oppført som lån i balansen til A, og at A hadde beregnet disagio på disse. Etter OLNs oppfatning kunne en svak finansiell stilling hos det selskap som mottok kapitaltilskuddet, ikke være avgjørende for klassifiseringen av hvilken tilførsel som rent faktisk (og i realiteten skattemessig) var ytet mellom to selskaper. Videre uttalte nemnda at en antakelse av hvorledes engelske skattemyndigheter ville ha vurdert forholdet mellom gjeld og egenkapital, ikke kunne vektlegges nevneverdig i forhold til klassifikasjonsvurderingen.

Problemstillingen ble deretter om det ved konverteringen oppsto et fordringstap. OLN viste til en uttalelse fra FIN inntatt i Utv. 1995 s. 1064:

> «... Konvertering av fordring i aksje må anses som en avhendelse av fordringen, jf. forutsetningsvis departementets uttalelse i Ot.prp. nr. 11 (1990-91) øverst på s. 10. Konverteringen innebærer dermed også at fordringen må anses for å være realisert. Ved beregning av gevinst eller tap må utgangsverdien på fordringen som ellers fastsettes til verdien av det vederlag som mottas. Ved konvertering av fordring i aksje innebærer det at utgangsverdien på fordringen må fastsettes til verdien på konverteringstidspunktet av de aksjer og eventuelt annet vederlag som mottas. Anskaffelsesverdien på de aksjer som mottas må tilsvarende fastsettes til verdien av aksjene på konverteringstidspunktet. Dersom verdien av aksjene på konverteringstidspunktet er null, antar departementet at utgangsverdien på fordringen og anskaffelsesverdien på aksjene også må settes til null, forutsatt at konverteringen gjennomføres.»

Som en forutsetning for det uttalte, la FIN til grunn at det gjaldt en situasjon hvor gevinst ved realisasjon av fordringen var skattepliktig, og tap tilsvarende fradragsberettiget. Nemnda sluttet seg til departementets uttalelse, og kom til at konverteringene i 1990 og 1991 måtte anses som avhendelse av fordringene. Det ble, i samsvar med skattyters påstand, lagt vekt på at det var betydelige *mindreverdier* i datterselskapet i de år konverteringene fant sted. De mottatte aksjer representerte dermed ikke noe reelt vederlag som oppgjør for fordringene, og det oppsto et fordringstap ved konverteringene. Når det gjaldt størrelsen på det samlede tap som var lidt på konverteringstidspunktet, la nemnda til grunn at det ikke var usannsynlig at en ekstern kjøper ville vært villig til å betale inntil 10 prosent av de nye aksjenes pålydende på konverteringstidspunktet. Nemnda fastsatte deretter 90 prosent av konverteringsbeløpet som fordringstap, mens de resterende 10 prosent etter nemndas oppfatning måtte henføres som tap på aksjer.

OLN måtte deretter ta stilling til hvilket år tapet skulle fradragsføres. A hevdet at *Norsedommen* ga grunnlag for å periodisere fradraget til 1992. OLN mente dommen dreide seg om vurdering av ordinære fordringer som skattyter hadde ansett for uerholdelige og derfor krevde fradragsført som tapt. I den angjeldende sak skjedde det en realisasjon av fordringene i 1990 og 1991, en begivenhet som rettslig sett innebar at det skulle foretas et skattemessig oppgjør av dem. På dette grunnlag mente nemnda at i den grad skattyter hadde fradrags-

1 Bed.book Page 113 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

rett for tap på fordringer som var konvertert til aksjekapital, måtte dette tapet periodiseres til konverteringsårene.

For at selskapet kunne få fradrag måtte det foreligge tap som var lidt i næring, jf. sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav d (sktl. § 6-2 annet ledd), og spørsmålet for nemnda ble om aksjene i datterselskapet var eid i næring. OLN la til grunn at for at aksjene skulle anses som eid i næring, måtte det foreligge en særlig og nær tilknytning mellom aksjene og aksjonærens egen skattepliktige virksomhet. Etter en nærmere vurdering av dette fant OLN at aksjene i datterselskapet måtte anses som aksjer eid i næring. Det forelå etter nemndas syn ingen grunn til å betvile skattyterens anførsel om at muligheten for å sikre leveranser av selskapets varer hadde vært hovedformålet med investeringen i datterselskapet. Dette til tross for at leveransen ikke kunne utgjøre mer enn maksimalt 6 prosent av selskapets samlede produksjon. Nemnda la her vekt på at leveransen ikke var ubetydelig i forhold til den opprinnelige investering i datterselskapet. Den omstendighet at det i ettertid viste seg nødvendig å tilføre mer kapital enn forutsatt, kunne ikke tillegges noen vekt ved vurderingen av skattyters motiv ved ervervet av aksjene mv. Når aksjene ble ansett for å være eid i næring, måtte også fordringstapene anses som tap lidt i næring.

Når det gjaldt fradrag for tilleggsleveranser av cellulose, oppsto det spørsmål om leveransene kunne anses som uttaksbeskatning, jf. sktl. 1911 § 42 første ledd, tredje til sjette punktum (sktl. § 5-2). Nemnda uttalte at for at uttaksbeskatning skal kunne finne sted, må det enten finne sted «uttak til egen bruk» eller «gaveoverføring». Det avgjørende i foreliggende sak i forhold til uttaksspørsmålet var om celluloseleveransen kunne anses som en gaveoverføring. Etter OLNs oppfatning var vilkårene for uttaksbeskatning ikke oppfylt. Det ble lagt vekt på at leveransen av cellulose fant sted etter at kjøper av aksjene stilte dette som et vilkår for i det hele tatt å overta aksjene. Videre ble det lagt vekt på at en løsning hvor aksjene kunne overdras til andre, fremsto forretningsmessig som det klart beste alternativ for selskap A. OLN var derfor enig i As syn om at en oppbudssituasjon for B Ltd. lett ville kunne ha fått negative forretningsmessige konsekvenser for A.

Spørsmål knyttet til uttaksbeskatning er nærmere omhandlet i kapittel 5 punkt 5.2.

Når det gjaldt spørsmålet om fradragsrett for den omkostning som celluloseleveransen innebar, la OLN til grunn at dette var utgifter A forutsetningsvis måtte pådra seg for å få realisert aksjene. Beløpet måtte da trekkes fra i aksjenes utgangsverdi og legges til inngangsverdien på aksjene, og kom således til fradrag ved ligningen for inntektsåret 1992.

I motsetning til LN, var OLN av den oppfatning at kostnadene ved erverv av varemerkene var anskaffet som ledd i As næringsvirksomhet. Det tap som oppsto ved realisasjon, var derfor fradragsberettiget i 1992 etter sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav d (sktl. § 6-2 annet ledd).

Saken reiste også spørsmål om fradragsrett for aksjetap, jf. selsktl. § 5-2 nr. 2 (sktl. § 10-31), jf. sktl. § 45 annet ledd siste punktum slik den lød i 1992

1 Bed.book Page 114 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

(nå sktl. § 6-3 femte ledd). Se omtale av dette spørsmålet i kapittel 21 punkt 21.4.2. Videre reiste saken spørsmål om fradragsrett for diverse utgifter i forbindelse med juridisk bistand ved oppkjøp av B Ltd., samt utgifter forbundet med et senere salg av B. Dette er omtalt under punkt 6.1.11.8.

6.2.8 Konvertering av fordring til aksjekapital – 1994-315OLN

Hovedspørsmålet i saken var om konvertering av selskap Cs fordring på B til aksjekapital, avskar Bs underskuddsfremføring, jf. sktl. 1911 § 53 første ledd femte punktum (sktl. § 14-6 tredje ledd). Denne problemstillingen er det redegjort nærmere for under kapittel 14 punkt 14.8.2.1. OLNs flertall uttalte at konvertering av fordring til aksjekapital anses som en realisasjon av fordringen og vil kunne være fradragsberettiget hvor tapet er lidt i næring, jf. sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav d (sktl. § 6-2 annet ledd).

Saksforholdet

A eide 100 prosent av aksjene i B og hadde en fordring på selskapet på ca. kr 900 mill. A solgte aksjene og fordringen til uavhengige C med stort tap (pris: aksjene: kr 10 mill., fordring: kr 256 mill.). B hadde akkumulert et stort fremførbart underskudd, og den regnskapsmessige underbalansen var stor. Rett etter overdragelsen konverterte C deler av fordringen (kr 550 mill.) til aksjekapital i B.

LN kom til at aksjene som C mottok ved konverteringen var verdiløse, og at konverteringen måtte anses som en gjeldsettergivelse etter sktl. 1911 § 53 første ledd femte punktum (sktl. § 14-6 tredje ledd). Vedtaket ble påklaget til OLN.

Overligningsnemndas behandling

OLN delte seg i et flertall og et mindretall, hvor flertallet på tre kom til at konvertering til aksjekapital omfattes av bestemmelsen i sktl. 1911 § 53 første ledd femte punktum (sktl. § 14-6 tredje ledd).

Ved avgjørelsen av om Bs underskudd skulle avskjæres, uttalte flertallet at de anså en konvertering av fordring til aksjekapital for å være en realisasjon av fordringen til en verdi som tilsvarte verdien av de mottatte aksjer. Flertallet var således enig i den rettsoppfatning som var gjort gjeldende i FINs uttalelse av 29. august 1995 (ikke gjengitt i Utv.). Dersom aksjene var verd mindre enn pålydende, ville det innebære at kreditor realiserte et tap som ville være fradragsberettiget hvis det var lidt i næring. Et evt. tap ville utgjøre differansen mellom fordringenes pålydende og verdien av de mottatte aksjer.

1 Bed.book Page 115 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

6.2.9 Avviklingskostnader vedrørende utenlandsk datter – 1994-217LN, 1994-223LN og 1994-228LN

Spørsmålet var om avviklingskostnader vedrørende utenlandsk datter var fradragsberettiget etter sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav d (sktl. § 6-2 annet ledd). Konkret reiste saken spørsmål om aksjene var eid i næring og om tapet var endelig konstatert tapt. LN kom til at aksjene var eid i næring, men nektet fradrag for avviklingskostnadene under henvisning til at tapet ikke var endelig konstatert.

Saksforholdet

Selskap A (en bank) utbetalte i 1994 et større beløp til et utenlandsk datterselskap B. Beløpet skulle dekke kostnader ved avviklingen av datterselskapet. Utbetalingen var en følge av en garanti avgitt av A, hvor A forpliktet seg til å dekke eventuelle kostnader ved avviklingen av B. A ønsket ikke å slå B konkurs, da det ville gi banken negativ omtale. Aksjene var i As regnskaper ført som anleggsaksjer.

Ligningsnemndas behandling

LN la til grunn at for å anse utbetalingene som tap i næring etter sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav d (sktl. § 6-2 annet ledd) måtte aksjene i B bli ansett som aksjer eid i næring. Spørsmålet ble derfor om aksjene i B var aksjer eid i næring.

Når det gjaldt banker og forsikringsselskaper, la LN til grunn at begrepet aksjer i næring var gitt en videre fortolkning enn ellers i næringslivet. Det ble vist til Rt. 1927 s. 490, (Utv. II s. 328), hvor Høyesterett fastslo at den aksjeomsetning banker og forsikringsselskaper driver som ledd i sin kapitalforvaltning, skal anses som omsetning av aksjer i næring. Nemnda reiste imidlertid spørsmål om dette innebar at alle aksjer en bank eier skal anses som eid i næring, eller om det må foretas et skille mellom omløpsaksjer og anleggsaksjer, hvor anleggsaksjer vurderes på samme måte som for andre næringsdrivende. Det ble vist til at det ved en lovendring av sktl. 1911 § 45 åttende ledd i 1984, om føring av gevinst ved salg av aksjer i næring på saldo for driftsmidler, ble foretatt et skille mellom omløpsaksjer og anleggsaksjer, jf. Ot.prp. nr. 16 (1984-85) s. 1-3. Dette ble gjort for at bankene og forsikringsselskapene ved salg av anleggsaksjer, skulle få mulighet til å nedskrive gevinsten på saldo. Om anleggsaksjene skulle anses som aksjer i næring, måtte vurderes på samme måte som for andre næringsdrivende. I og med at det etter sktl. 1911 § 45 åttende ledd (før skattereformen) skulle vurderes om bankenes anleggsaksjer var aksjer i næring, kunne dette etter nemndas oppfatning tyde på at det også ellers må foretas en slik vurdering. Da problemstillingen ikke hadde vært oppe i teori eller praksis, antok nemnda at skillet bare gjaldt i forbindelse med inntektsførin-

1 Bed.book Page 116 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

gen av gevinst etter sktl. 1911 § 45 åttende ledd (før skattereformen), og at alle aksjer en bank eier, uansett om det er omløpsaksjer eller anleggsaksjer, måtte anses som aksjer i næring.

Utbetalingen var dermed i utgangspunktet fradragsberettiget. For å få fradrag etter sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav d (sktl. § 6-2 annet ledd) måtte imidlertid tapet være endelig konstatert. Under henvisning til *Norsedommen* og *Selmerdommen*, la nemnda til grunn at det i praksis var oppstilt strenge krav for at et beløp skal være endelig konstatert tapt.

I og med at B var et leasingselskap med langvarige kontrakter, ville avviklingen av B gå over et lengre tidsrom. A antok at B først ville bli endelig avviklet i 1998. Etter LNs oppfatning var det derfor usikkert hvor stort det endelige tapet til A ville bli. Selv om A antagelig ikke ville få tilbakebetalt de overføringer som var blitt gjort i 1994, mente nemnda at det ikke var nok til å si at tapet var endelig konstatert. Etter nemndas syn måtte avviklingen være kommet så langt at man kunne konstatere det totale tapsfradraget, og dette var ikke tilfelle i foreliggende sak. Tapsfradraget ble derfor nektet.

6.3 Underskudd – sktl. § 6-3

6.3.1 Tap ved salg av andel i eiendomsselskap i USA – sktl. § 6-3 femte ledd – 1997-508LN

Spørsmålet var om selskap A kunne kreve fradrag i Norge for tap ved avhendelse av andel etter selsktl. § 6-7 nr. 1 (sktl. § 10-44) i eiendomsselskapet B L.P., et «California Limited Partnership» beliggende i California i USA. LN kom til at tapet ikke var fradragsberettiget.Vedtaket er påklaget til OLN.

Innledning og saksforhold

A solgte i 1997 sin andel i et amerikansk eiendomsselskap B organisert som et «Limited Partnership», med et betydelig tap. Spørsmålet var om dette tapet var fradragsberettiget i Norge, når det følger av skatteavtalen med USA art. 12 at en tilsvarende gevinst ville kunne beskattes i USA.

B var registrert som «Limited Partnership» i henhold til amerikansk lovgivning, og A var ifølge registreringspapirene eneste «Limited Partner». A opplyste at et amerikansk Limited Partnership (L.P.) tilsvarte et kommandittselskap i Norge. I et Limited Partnership har man således en «General Partner» (komplementar) med fullt personlig ansvar og en eller flere som er «Limited Partner» (kommandittist) med begrenset ansvar.

Bs hovedaktivum var et tomteareal på ca. 200 mål. Det amerikanske selskapet som var komplementar i B, var også såkalt «manager» i selskapet. I sel-

1 Bed.book Page 117 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

skapsavtalen var det avtalt at de to deltakerne, A og den amerikanske komplementaren, hver skulle ha en 50 prosent andel i B. Komplementaren skulle ifølge avtalen bidra med opsjon på tomteområdet omtalt ovenfor, knowhow om eiendomsutvikling og et kontantbeløp i USD. A skulle ifølge selskapsavtalen bidra med et kontantbeløp seks ganger større enn komplementarens beløp. A betalte inn beløpet i rett tid, mens komplementaren aldri betalte inn sitt bidrag. Komplementaren fortsatte likevel i rollen som «General Partner» med alle rettigheter og plikter frem til april 1997.

For sin rolle som «manager» i B, fikk komplementaren utbetalt et fast årlig beløp, i tillegg til dekning av direkte utgifter som «manager».

Kort tid etter at B kjøpte den omtalte eiendommen i 1990, stupte eiendomsmarkedet i området. Dette var bakgrunnen for at komplementaren ikke betalte sitt kontantbeløp. A ønsket imidlertid i utgangspunktet fortsatt å beholde komplementaren som «General Partner» og eiendomsutvikler. Etterhvert endret A syn, og arbeidet med å utløse komplementaren pågikk i flere år. Utløsningsavtalen ble først undertegnet i april 1997. Et annet amerikansk selskap overtok da som «General Partner» i B.

Den nye komplementaren var selskap C som ble etablert i mai 1996, og som eies 100 prosent av selskap A. C skjøt ved inntreden inn et beløp som gjorde at det eide ca. 2,5 prosent av de nominelle verdier i B, mens A eide ca. 97,5 prosent.

I september 1997 realiserte A ved salg sin andel i B til C, som dermed eide 100 prosent av B. B ble oppløst samme dag, og virksomheten ble overført til C.

Inntil C overtok som komplementar i B, var B lignet som et «Limited Partnership» i USA, mens partnerne hadde blitt beskattet som deltakere. Virksomheten i B hadde med unntak av det første driftsåret, gått med underskudd. Underskuddet hadde inntil C overtok som komplementar i sin helhet blitt allokert til A, da det ifølge skattelovgivningen i USA kun er anledning til å allokere underskuddet i et «Limited Partnership» til deltakere som bidrar med kapitalinnskudd i selskapet. A tapte ikke sitt fremførbare underskudd ved oppløsningen av B.

Spørsmålet var om tapet som oppsto ved salget av B til C, var fradragsberettiget for A. Selskapet mente at tapet var fradragsberettiget etter selsktl. § 6-7 nr. 1 annet punktum (sktl. § 10-44 første ledd annet punktum), mens kontoret under ligningsbehandlingen for inntektsåret 1997 antok at tapet ikke var fradragsberettiget. Kontoret viste til at selskapet i henhold til det regelverk som gjaldt inntil skattereformen av 1992, utvilsomt ville blitt lignet etter bruttometoden. Selskapet ville da ikke fått skattemessig fradrag, jf. skatteavtalen mellom Norge og USA artikkel 12 nr. 1 b (ii) og sktl. 1911 § 45 annet ledd siste punktum (sktl. § 6-3 femte ledd). Endringen av beregningsmåten ved ligning av deltakerlignede selskap som følge av skattereformen, kunne etter kontorets syn ikke innebære at tapet nå var fradragsberettiget. LN var under ligningsbehandlingen enig i kontorets syn.

1 Bed.book Page 118 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Ligningsnemndas behandling

LN fastholdt ligningen under klagebehandlingen. Nemnda antok at B måtte vurderes etter sktl. 1911 § 20 annet ledd (sktl. § 2-2 annet ledd). Uansett om norske eller amerikanske selskapsregler ble lagt til grunn, måtte selskapet betraktes som et selskap hvor en eller flere deltakere hadde et ubegrenset personlig ansvar for selskapets gjeld.

LN vurderte spørsmålet om tapsfradrag på to forskjellige grunnlag. Nemnda tok først stilling til om B kunne anses oppløst på As hånd, med den følge at eiendommen ble ansett solgt direkte fra A til C. I såfall følger det direkte av ordlyden i sktl. 1911 § 45 annet ledd siste punktum (sktl. § 6-3 femte ledd) sammenholdt med skatteavtalen art. 12 nr. 1, at tapet ikke er fradragsberettiget ved ligningen i Norge fordi tilsvarende gevinst er forbeholdt USA til beskatning.

LN viste til at A før realisasjonen eide B med ca. 97,5 prosent, mens resterende 2,5 prosent ble eid av C, og at C var et heleid datterselskap av A. A ønsket å oppløse B og overføre innmaten til C. Dette ble gjort ved formelt å overdra andelen i B til C, som så oppløste B. Det eneste aktivum i B var en fast eiendom som hadde falt sterkt i verdi. Ved overdragelsen av andelen ble det dermed realisert et tap.

LN antok at ettersom B tilsvarte et norsk deltakerlignet selskap, måtte selskapet ha flere eiere. Dette måtte etter nemndas syn innebære at dersom alle selskapsandelene skulle eies av samme eier, måtte selskapet oppløses. Spørsmålet var da etter nemndas syn om en oppløsning måtte skje før C var blitt eneeier, eller om det kunne skje etter. LN viste i denne forbindelse til uttalelser fra FIN inntatt i Utv. 1993 s. 489 og i Utv. 1994 s. 292, og fra SKD inntatt i Utv. 1993 s. 506 og i Utv. 1995 s. 698. Det fremgår av disse at skattyter kan velge mellom selskapsoppløsning før eller etter at alle andeler kommer på én hånd.

LN tolket uttalelsene dithen at oppløsning av selskapet før andelene samles på samme hånd, anses som den primære løsning. I SKDs uttalelse i Utv. 1993 s. 506 (508), er denne løsning dessuten nevnt som den eneste løsning. Etter nemndas mening var dette også den naturlige løsning ut fra regelen i selsktl. § 6-9 (sktl. § 10-45). Løsningen som er benevnt som metode 2, hvor alle andeler samles på samme hånd før selskapets oppløsning, ble av nemnda oppfattet mer som en praktisk måte å gjøre det på, men som også kunne godtas fordi metoden normalt ville gi samme resultat skattemessig. SKD har i uttalelsen i Utv. 1995 s. 698 (700) anført som begrunnelse for at metode 2 kan brukes, at en da får «nøytralitet i den skattemessige behandling av den nest siste deltakeren ved at han anses å realisere en selskapsandel uansett om han selger sin andel til den siste/overtakende deltaker i selskapet eller til en tredjeperson.» I dette tilfellet forelå det ikke en slik situasjon, fordi A fortsatt skulle eie innmaten i det tidligere B via sitt datterselskap C.

LN antok at der hvor det skattemessige resultat kunne bli forskjellig, måtte metode 1 anses som den riktige metode. Særlig måtte dette gjelde i et tilfelle som det foreliggende hvor A eide begge andelene, den ene direkte og den andre via det heleide datterselskapet C, og fortsatt skulle eie innmaten i B via C. Det

1 Bed.book Page 119 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

var A som hadde besluttet å oppløse B og å overføre alle eiendeler til C. Dette kunne etter nemndas mening bare skje ved at B først ble oppløst, og at eiendelene deretter ble overført til C til markedsverdi. A realiserte derfor etter LNs syn et tap på den faste eiendommen, og dette tapet kunne det da ikke kreves fradrag for i Norge etter sktl. 1911 § 45 annet ledd siste punktum (sktl. § 6-3 femte ledd).

Fire av LNs medlemmer tok også stilling til om samme resultat kunne følge av et såkalt bruttosameiesynspunkt. Det følger av sktl. 1911 § 45 annet ledd siste punktum (sktl. § 6-3 femte ledd) slik den lød før lovendringen som trådte i kraft 1. januar 1998, at tapsfradrag ved realisasjon avskjæres når gevinstbeskatning gjennom overenskomst med det land der «eiendommen eller anlegget» ligger, er forbeholdt dette landet til beskatning. Spørsmålet var da om bestemmelsen kom til anvendelse på As tap ved realisasjonen av selskapets andel i B.

LN antok at en avskjæring av tapsfradrag etter sktl. 1911 § 45 annet ledd siste punktum (sktl. § 6-3 femte ledd), forutsatte at A kunne anses som eier av eiendommen når den ble eid gjennom B. Nemnda bemerket i den forbindelse at spørsmålet i prinsippet var et spørsmål om hvordan sktl. 1911 § 45 annet ledd siste punktum (sktl. § 6-3 femte ledd) skulle fortolkes. Fortolkninger i relasjon til andre rettsregler kunne etter nemndas syn være relevant, men kunne ikke uten videre legges til grunn.

LN antok at skatteloven i utgangspunktet bygger på at det er deltakerne som skatterettslig er eiere av eiendeler tilhørende deltakerlignede selskaper, som kommandittselskaper og ansvarlige selskaper. Nemnda viste til at deltakerlignede selskaper ikke er egne skattesubjekter, jf. sktl. 1911 § 20 annet ledd (sktl. § 2-2 annet ledd). I en uttalelse fra FIN inntatt i Utv. 1986 s. 458, står det eksplisitt at «deltakere i kommandittselskaper anses som direkte eiere i selskapets driftsmidler for hver sine andeler.» Etter nemndas syn kunne dette ikke anses tvilsomt før skattereformen av 1992.

Spørsmålet var imidlertid om skattereformen av 1992 endret på dette. Ved skattereformen ble det innført nettoligning for deltakeres overskudd eller underskudd fra deltakerlignede selskaper. Etter selsktl. § 6-3 (sktl. § 10-41) medfører dette at det ved beregning av overskudd eller underskudd, foretas inntektsoppgjør som om selskapet var skattepliktig.

LN så det slik at bruttosameiesynspunktet hadde vært utgangspunktet for den skattemessige behandling av deltakere i deltakerlignede selskaper. Med skattereformen ble det innført et unntak fra bruttosameiesynspunktet for ligningen av overskudd/underskudd på deltakelsen ved reglene i selsktl. § 6-3 (sktl. § 10-41). LN var av den oppfatning at FIN nokså klart hadde forutsatt at bruttosameiesynspunktet fortsatt skulle gjelde for gevinstberegningen ved realisasjon av andel, jf. Ot.prp. nr. 35 (1990-91) s. 178 mv. Nemnda viste i denne forbindelse til FINs etterfølgende praktisering av beslektede spørsmål, som etter nemndas mening bekreftet at man har fastholdt bruttosameieprinsippet som hovedregel, men åpner for unntak i visse tilfeller. Den foreliggende teori syntes ikke å tale spesielt tungtveiende for noen bestemt løsning.

1 Bed.book Page 120 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Skattyteren viste til at det ikke lenger blir foretatt noen oppspalting av gevinsten/tap på den enkelte eiendel ved skattlegging etter selsktl. § 6-7 nr. 1 (sktl. § 10-44 første ledd), og at det derfor måtte være selskapets nærmere forhold, og ikke den enkelte deltakers forhold som var avgjørende for den skattemessige vurdering av enkeltposter. LN bemerket til dette at selsktl. § 6-7 nr. 3 (sktl. § 10-44 tredje ledd) foreskriver at gevinsten, i tråd med skattyterens syn, blir beregnet for deltakerens andel, og ikke for den enkelte eiendel. Det skal imidlertid tas hensyn til deltakerens individuelle over- eller underpris ved ervervet av andelen, slik at selsktl. § 6-7 (sktl. § 10-44) etter nemndas syn gir anvisning på et blandet system. Bestemmelsen i selsktl. § 6-7 (sktl. § 10-44) på dette punkt, kunne derfor etter LNs syn ikke tillegges nevneverdig vekt ved fortolkningen av sktl. 1911 § 45 annet ledd siste punktum (sktl. § 6-3 femte ledd).

LN antok at bruttosameiesynspunktet ved realisasjon av andel fortsatt er gjeldende rett, idet dette ikke er forlatt ved lovendring eller gjennom fast og entydig praksis. For såvidt gjaldt realisasjon, blir derfor deltakere i deltakerlignende selskaper fortsatt å anse som direkte eiere i selskapets eiendeler, selv om deltakerne etter skattereformen av 1992 lignes etter nettometoden for overskudd/underskudd. LN antok at nettometoden kun er en beregningsmetode, som ikke i seg selv påvirker deltakernes eierforhold til selskapets eiendeler.

LN viste også til at en slik forståelse er i samsvar med langvarig fast praksis før skattereformen av 1992. Kravene til forutberegnelighet for skattyteren måtte derfor utvilsomt anses å være oppfylt. Skattyterens anførsel om at legalitetsprinsippet var krenket, kunne da heller ikke føre frem.

Skattyteren viste i denne forbindelse også til Ot.prp. nr. 35 (1997-98) s. 6, hvor FIN uttaler at sktl. 1911 § 45 annet ledd siste punktum (sktl. § 6-3 femte ledd), ikke omfatter andre typer tap enn de som uttrykkelig er nevnt i bestemmelsen, nemlig tap knyttet til eiendom eller anlegg. Videre ble det påpekt at departementets forslag til endring av sktl. 1911 § 45 (sktl. § 6-3), kun gjaldt for realisasjoner som skjer fra og med 1998.

LN bemerket til dette at bruttosameiesynspunktet medfører at skattyteren anses å ha solgt fast eiendom i USA, noe som omfattes av ordlyden i sktl. 1911 § 45 annet ledd siste punktum (sktl. § 6-3 femte ledd) slik den lød før lovendringen.

Skattyteren viste videre til en lagmannsrettsdom inntatt i Utv. 1997 s. 960, hvor retten la til grunn at et tap ved realisasjon av aksjer i et amerikansk datterselskap ikke var omfattet av regelen i sktl. 1911 § 45 annet ledd siste punktum (sktl. § 6-3 femte ledd). Det ble anført at det ikke var noen grunn til å behandle salg av andel i et «Limited Partnership» i USA på annerledes måte enn salg av aksjer i et selskap i USA.

LN var ikke enig i dette, og viste til at bruttosameiesynspunktet medfører at skattyteren måtte anses for å ha solgt fast eiendom i USA. Dette innebar etter nemndas syn en reell forskjell fra et tilfelle hvor skattyter selger aksjer.

Det ble videre anført at bruttosameiesynspunktet innebar en urimelig forskjellsbehandling mellom skattytere som er aksjeeiere og skattytere som har ei-

1 Bed.book Page 121 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

endeler i et «Limited Partnership» (KS). Det ble i denne forbindelse vist til Innst. O. nr. 80 (1990-91) s. 193.

LN bemerket at denne uttalelsen i forarbeidene om likebehandling mellom aksjeselskaper og deltakerlignede selskaper, var knyttet opp mot periodiseringsreglene og ikke mot eierforholdene. Da ville det etter nemndas oppfatning være like relevant å ta i betraktning forskjeller med hensyn til ansvarsforhold. I ansvarlig selskap foreligger et ubegrenset personlig ansvar, jf. selskatl. § 1-2 b. For kommandittselskaper fastsetter selskatl. § 3-1 tredje ledd første punktum minstekrav til komplementarens eierandel mv. LN fant etter dette ikke grunn til å vektlegge den påpekte forskjellsbehandling mellom aksjeselskap og «Limited Partnership».

Skattyteren påberopte seg videre at selskapsskatteloven var å anse som en spesiallovgivning i forhold til skatteloven. Ved eventuell motstrid mellom selsktl. § 6-7 nr. 1 annet punktum (sktl. § 10-44 første ledd annet punktum) og fradragsbegrensningen i sktl. 1911 § 45 annet ledd siste punktum (sktl. § 6-3 femte ledd), hevdet skattyteren at sistnevnte bestemmelse uansett måtte vike.

LN antok at det ikke var noen motstrid mellom de to bestemmelsene. Nemnda mente at selsktl. § 6-7 (sktl. § 10-44) i likhet med sktl. 1911 § 45 annet ledd siste punktum (sktl. § 6-3 femte ledd) er basert på et bruttosameiesynspunkt ved ordinær realisasjon, slik at prinsippene for beskatningen er de samme. Nemnda mente dessuten at sktl. 1911 § 45 annet ledd siste punktum (sktl. § 6-3 femte ledd) var en mer spesiell bestemmelse enn selsktl. § 6-7 nr. 1 annet punktum (sktl. § 10-44 første ledd annet punktum), idet den direkte regulerer forholdet vedrørende fradragsretten for tap når gevinsten gjennom skatteavtale er forbeholdt et annet land til beskatning.

LN antok etter dette at fradragsretten var avskåret etter sktl. 1911 § 45 annet ledd siste punktum (sktl. § 6-3 femte ledd), ettersom en tilsvarende gevinst ville vært forbeholdt USA til beskatning etter skatteavtalen med USA, artikkel 12 nr. 1 b (ii).

6.4 Avskrivning – sktl. § 6-10

6.4.1 Fordeling av kjøpesum på driftsmidler ved erverv av virksomhet – 2000-602SFS

Et selskap hadde kjøpt opp en virksomhet til en betydelig merverdi. Uttalelsen gjaldt spørsmålet om fordelingen av immaterielle verdier mellom goodwill og øvrige verdier.

I forbindelse med et oppkjøp ble SFS forespurt om den skattemessige behandlingen av vederlaget for oppkjøpt virksomhet utover markedsverdi på balanseførte eiendeler. Etter at selskapet hadde fordelt kjøpesummen på de overtatte

1 Bed.book Page 122 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

fysiske eiendelene, kundefordringene og varelageret, var det en betydelig restpost. Av denne kunne selskapet identifisere konkrete immaterielle verdier for varemerker og patenter som kunne avskrives lineært. Det resterende ble ansett for å være avskrivbar goodwill. SFS hadde ikke noe grunnlag for å vurdere selve fordelingen av kjøpesummen. Spørsmålet var om prinsippene kunne legges til grunn skattemessig.

Kontoret tok utgangspunkt i at retten til avskrivning av ervervet forretningsverdi (goodwill) følger av sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav c første ledd, jf. § 44A (sktl. § 6-10 annet ledd bokstav a, jf. § 14-30 flg.). Andre immaterielle driftsmidler kan eventuelt avskrives med hjemmel i sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav c annet avsnitt (sktl. § 6-10 tredje ledd) dersom de nærmere vilkår er oppfylt. Sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav c (sktl. § 6-10 annet ledd) gir ingen nærmere grensedragning mellom goodwill og immaterielle eiendeler. I forbindelse med innføringen av avskrivningsrett for goodwill, uttalte FIN i Ot.prp. nr. 19 (1983-84) s. 16-17 at goodwillbegrepet skulle gis samme vide innhold som etter aksje- og regnskapslovgivningen. Såvidt kontoret kunne se, fantes det ikke støtte for noen annen forståelse i etterfølgende teori, praksis mv. Den regnskapsmessige klassifiseringen måtte således tillegges betydelig vekt. Ifølge rskl. § 5-7 er goodwill differansen mellom anskaffelseskost ved kjøp av en virksomhet og virkelig verdi av identifiserbare eiendeler og gjeld i virksomheten. Videre var det opplyst fra selskapet at det ikke fantes immaterielle eiendeler som tilfredsstilte kriteriene i høringsutkastet til norsk regnskapsstandard vedrørende «Immaterielle eiendeler» (se NRS (F) Immaterielle eiendeler). På denne bakgrunn fant kontoret at den prinsipielle avgrensningen som var foretatt av selskapet kunne legges til grunn skattemessig.

6.4.2 Livsforsikringsselskaps nedskrivning – fast eiendom – 1994-310OLN

Spørsmålet var om livsforsikringsselskapet A for inntektsåret 1994 kunne kreve skattemessig fradrag for nedskrivning av fast eiendom etter sktl. 1911 § 50 annet ledd bokstav b tredje punktum (sktl. 6-10 fjerde ledd annet punktum). OLN nektet fradrag.

Saksforholdet

Kontoret var av den oppfatning at bestemmelsen ikke lenger kom til anvendelse, da det forsikringsmessige regelverket bestemmelsen var bygget på, i dag er opphevet. Saken ble forelagt LN under ordinær ligning, og i klageomgangen, som sa seg enig i kontorets konklusjon.

Skattyter påklaget LNs vedtak til OLN.

1 Bed.book Page 123 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Overligningsnemndas behandling

Etter sktl. 1911 § 50 annet ledd bokstav b annet punktum (sktl. § 6-10 fjerde ledd første punktum) skal det ikke tas «hensyn til ekstraordinære opp- eller nedskrivninger av verdien av faste eiendommer». I § 50 annet ledd bokstav b tredje punktum (sktl. § 6-10 fjerde ledd annet punktum) heter det imidlertid blant annet at bestemmelsen i annet punktum «skal ikke gjelde for livsforsikringsselskaper ..., for såvidt angår opp- eller nedskrivninger av egne faste eiendommer overført til vedkommende selskaps eller kasses forsikringsfond». Lovens ordlyd legger således til grunn som et vilkår for fradragsrett, at den foretatte nedskrivning gjelder selskapets egne faste eiendommer overført til forsikringsfond.

OLN la til grunn at forsikringsregelverket før 1989 sondret mellom båndlagte og frie eiendeler, slik at konkrete eiendeler tidligere ble båndlagt og overført til forsikringsfondet. Det ble ansett som ønskelig at verdistigning på faste eiendommer overført til forsikringsfondet, kom den generasjon til gode som hadde bidratt til anskaffelsen gjennom innbetaling av premier. Selskapene ble derfor pålagt å avholde takst over de faste eiendommene minst hvert tiende år og inntektsføre eventuell verdistigning i resultatregnskapet. Fordi det ble ansett som uheldig at det skattemessige resultat for blant annet livsforsikringsselskaper skulle avvike fra det regnskapsmessige, innførte man i 1976 regelen i sktl. 1911 § 50 annet ledd bokstav b tredje punktum.

I den nye forsikringsvirksomhetsloven av 10. juni 1988 skilles det ikke mellom båndlagte og frie eiendeler. Forsikringsfondet utgjøres nå av en relativ andel av selskapets samlede aktiva, og det foretas således ikke lenger overføring av enkelte eiendeler til forsikringsfondet.

OLN viste til at ordningen med at visse konkrete eiendommer ble ansett å tilhøre forsikringsfondet, var opphørt i og med den nye forsikringsvirksomhetsloven. Særregelen i sktl. 1911 § 50 annet ledd bokstav b tredje punktum (sktl. § 6-10 fjerde ledd annet punktum), passet således ikke lenger på det forsikringsrettslige regelverk den refererer til. Nemnda kom derfor til at den foretatte nedskrivning i utgangspunktet falt utenfor ordlyden i bestemmelsen som kun omhandler faste eiendommer «overført til....forsikringsfond».

Formålet med lovendringen i 1976 var, slik nemnda så det, å legge forholdene til rette for at forsikringstakerne skulle få del i den verdistigningen som var en følge av de premieinnbetalinger de selv hadde foretatt. Nemnda pekte på at lovgiver kun valgte å la den aktuelle bestemmelse omfatte de eiendommene som var overført til forsikringsfond, og som dermed var å betrakte som forsikringstakernes eiendom. Faste eiendommer etter de någjeldende regler kunne etter nemndas syn ikke betraktes som forsikringstakernes eiendom, selv om en oppskrivning i første rekke ville komme forsikringstakerne til gode.

Hvis man la til grunn at bestemmelsen i dag omfatter alle forsikringsselskapets eiendommer, ville den ha et langt videre anvendelsesområde enn tidligere. Dersom det hadde vært lovgivers mening at bestemmelsens virkeområde skulle utvides så markant, ville det ha vært naturlig å omtale dette i forarbeidene til det nye forsikringsregelverk. Nemnda kunne ikke se at dette hadde blitt gjort.

1 Bed.book Page 124 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Avslutningsvis viste OLN til at det fremgikk av Ot. prp. nr. 54 (1975-76) s. 3 og 4 at den omhandlede bestemmelse blant annet ble gitt for å forhindre vilkårlige skattemessige manipulasjoner. Etter at de særlige regnskapsregler for forsikringsselskaper om oppskrivning – Kredittilsynets rundskriv 48/94 (årsoppgjørsretningslinjene) – innholdsmessig var blitt identiske med asl. 1976 § 11-10 (rskl. § 5-3), viste nemnda til at eiendommer bare i liten grad nå ville bli oppskrevet, mens nedskrivninger derimot ville kunne forekomme i et større omfang. Nemnda la til grunn at slik dagens regelverk lyder, ville bestemmelsen i tredje punktum kunne åpne for slike skattemotiverte nedskrivninger som man ønsket å forhindre ved innføringen av bestemmelsen.

På denne bakgrunn talte etter nemndas syn både ordlyd, forarbeider, formålsbetraktninger og reelle hensyn for at sktl. 1911 § 50 annet ledd bokstav b tredje punktum (sktl. § 6-10 fjerde ledd annet punktum) ikke kunne gis anvendelse på den foretatte nedskrivning.

Når det gjelder Rundskriv 48/94 er dette erstattet av ny regnskapslov, og forskrift av 16. desember 1998 nr. 1241 for årsregnskap m.m. for forsikringsselskaper. I tillegg har Kredittilsynet gitt ut to Rundskriv, 19/99 og 37/99.

6.5 Inntektsfradrag etter sktl. § 6-15 – nemndsavgjørelser

Sak 1 – 1996-215LN

Det prinsipale spørsmålet var om to seismiske fartøy som drev virksomhet på ivoriansk sokkel utgjorde et fast driftssted. I såfall skulle den inntekt som var opptjent gjennom driftsstedet unntas fra norsk beskatning. Subsidiært krevde selskapet inntektsfradrag etter sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav f (sktl. § 6-15) for skatt betalt til Elfenbenskysten. LN kom til at det ikke forelå fast driftssted, men imøtekom selskapets krav om inntektsfradrag. Dette er ikke krevet overprøvd av OLN.

Saksforholdet

Spørsmålet om det forelå fast driftssted eller ikke ble påklaget til OLN (1996-502OLN). Det vises til kapittel 21 punkt 21.2.1.1 hvor det er redegjort nærmere for OLNs behandling av saken. Nedenfor gjengis LNs behandling av selskapets subsidiære krav, inntektsfradrag etter sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav f (sktl. § 6-15).

Ligningsnemndas behandling

Etter sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav f (sktl. § 6-15), kan et selskap kreve inntektsfradrag for:

«Skatter og avgifter, der påhviler faste eiendommer eller særskilte bedrifter eller erverv.»

1 Bed.book Page 125 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

LN bemerket at skattyter måtte stå fritt til å påberope internrettslige regler for å forebygge dobbeltbeskatning uavhengig av om det, som her, forelå skatteavtale. Sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav f (sktl. § 6-15) setter ikke som vilkår for fradragsrett at det landet som ilegger skatten må ha hjemmel for dette i så vel intern rett som i skatteavtalen.

Videre bemerket LN at dersom selskapet i fremtiden skulle lykkes i å oppnå gjensidig avtale med ivorianske myndigheter etter skatteavtalen art. 23 nr. 1, ville forutsetningen for inntektsfradraget falle bort. I så tilfelle måtte inntektsfradraget reverseres. Selskapet ble etter dette gitt inntektsfradrag etter sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav f (sktl. 6-15).

Sak 2 – 1992-221LN

Spørsmålet var om A kunne kreve kreditfradrag for formuesskatt betalt i Canada, subsidiært inntektsfradrag. LN nektet fradrag under henvisning til skatteavtalen mellom Norge og Canada art. 1, jf. rundskriv av 20. desember 1967, hvor det fremgikk at avtalen ikke omfattet inntektsskatter utskrevet av de kanadiske Province. LN aksepterte imidlertid inntektsfradrag etter sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav f (sktl. § 6-15). Saken er omhandlet nærmere i kapittel 16.

6.6 Fradrag for avsetning til førtidspensjoner – sktl. § 6-46 – 1992-218LN

Spørsmålet var om selskapet kunne kreve skattemessig fradrag for avsetninger til førtidspensjoneringer, jf. sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav k (sktl. § 6-46), jf. sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav a første avsnitt tredje punktum (sktl. § 6-45). LN nektet fradrag.

Saksforholdet

Et selskap hadde inngått en avtale med de ansatte om førtidspensjon i en overgangsperiode frem til ordinær pensjonsalder. Avtalene var i hovedsak sluttet for en periode fra 1 til 3 år. For inntektsåret 1992 krevde selskapet skattemessig fradrag for avsetning til førtidspensjoneringer. Selskapet begrunnet dette med at kostnadene i sin helhet ble pådratt på det tidspunktet avtalen ble inngått. Videre fremhevet selskapet at det hadde påtatt seg en forpliktelse til å yte betaling til de ansatte i et gitt tidsrom, uten at de ansatte på sin side hadde tilsvarende plikt til gjenytelse i form av arbeid.

1 Bed.book Page 126 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Ligningsnemndas behandling
LN kom til at det ikke forelå fradragsrett for avsetning til førtidspensjonsforpliktelser. Det ble vist til at skattemessig fradrag for avsetning til pensjonsforpliktelser måtte anses uttømmende regulert i sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav k (sktl. § 6-46), jf. sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav a første avsnitt tredje punktum (sktl. § 6-45). Bestemmelsen hjemler ingen fradragsrett for slike kostnader før utgiftene faktisk blir betalt. Riktignok var det slik at selskapet formodentlig ville måtte foreta regnskapsmessig avsetning for pensjonsforpliktelsen i sitt regnskap, men dette ga etter nemndas oppfatning ikke rett til skattemessig fradrag.

6.7 Fordeling og begrensning av fradrag

6.7.1 Om konsernbidrag inngår i fordelingsgrunnlaget – sktl. § 6-90 – 1993-329BRD

Selskap A er morselskap i et konsern. Ett av datterselskapene, selskap B, driver virksomhet som beskattes etter petroleumsskatteloven og virksomhet som beskattes etter de alminnelige skatteregler. Selskapenes ligning gjennomføres ved at sktl. 1911 § 45 tredje ledd (sktl. § 6-90) gis anvendelse, slik at generalkostnader, netto finansutgifter og underskudd fordeles etter selskapenes inntekt innenfor de enkelte beskatningsregimer og innenfor de kommuner hvor det drives virksomhet. Spørsmålet i saken var om mottatt konsernbidrag fra andre konsernselskaper skulle inntektsføres før den fordeling som er nevnt over gjennomføres, eller om konsernbidraget først skulle komme til inntekt etter at fordelingen var foretatt. OLN kom til at konsernbidrag skulle inntektsføres før fordelingen. Saken ble brakt inn for byretten hvor selskapene fikk medhold. Dommen er påanket til Lagmannsretten.

Saksforholdet
I 1993 mottok selskap A og B konsernbidrag fra andre datterselskaper av A. Selskapene la til grunn at konsernbidragene var skattepliktig inntekt i kontorkommunen etter selsktl. § 1-4 (sktl. § 10-3), og at bidraget skulle føres som inntekt etter at fordeling av generalkostnader mv. var foretatt. Som en følge av at selskapenes virksomheter på land gikk med underskudd eller kun små overskudd, ble bortimot alle selskapenes generalkostnader og nettofinansutgifter ført til fradrag på sokkelinntekten, før konsernbidragene skapte en positiv inntekt også i hovedkontorkommunene.

Saken ble brakt inn for LN som konkluderte med at konsernbidragene måtte inntektsføres før fordelingen ble foretatt, ettersom konsernbidrag regnes som

1 Bed.book Page 127 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

alminnelig inntekt som oppveier eller reduserer underskudd, jf. selsktl. § 1-4 nr. 1 (sktl. § 10-3). Dette måtte, etter LNs oppfatning, medføre at konsernbidraget inntektsføres før fordelingen av generalkostnader, underskudd og renter etter sktl. 1911 § 45 tredje ledd (sktl. § 6-90).

Avgjørelsen ble klaget inn for OLN.

Overligningsnemndas behandling

OLN la til grunn at spørsmålet måtte løses ut fra en tolkning av begrepet nettoinntekten i sktl. 1911 § 45 tredje ledd (sktl. § 6-90).

OLN viste til at begrepet er generelt og tilsynelatende likt det alminnelige inntektsbegrepet, fratrukket fradragsberettigede kostnader. Det ble påpekt at begrepet tidligere var tolket slik. Før skattereformen var det bare aksjegevinster utenfor næring og tomtesalgsgevinster utenfor næring som ble holdt utenfor nettoinntekten etter bestemmelsen. Disse inntekter ble beskattet etter særskilte regler.

Videre viste nemnda til juridisk teori der det blant annet vises til at konsernbidrag anses som vanlig inntekt og dermed vil gå inn i grunnlaget for konsolideringsfond.

OLN drøftet så om sktl. 1911 § 45 tredje ledd (sktl. § 6-90) måtte tolkes innskrenkende på bakgrunn av konsernbidragsreglene. Skattyters mente at givers overskudd og mottakers underskudd måtte klarlegges på samme måte. OLN var enig i at forarbeidene til konsernbidragsreglene kunne gi en viss støtte for skattyters standpunkt. Det ble imidlertid vist til at en slik innskrenkende fortolkning ville medføre at konsernbidraget ville kunne redusere sokkelinntekten, noe det etter forarbeidene til konsernbidragsreglene ikke var ment å gjøre.

OLN drøftet så i hvilken utstrekning praksis kunne føre til et annet resultat enn det som nemnda mente fulgte av de øvrige kilder.

Skattyter påberopte seg at LNs avgjørelse var i strid med en tidligere rettsavgjørelse om hvorledes fordeling av selskapets generalkostnader skulle gjennomføres. Det ble her avgjort at sktl. 1911 § 45 tredje ledd (sktl. § 6-90) skulle anvendes analogisk ved fordelingen, dersom ikke noen annen fordelingsnøkkel fremsto som mer rimelig. OLN kunne ikke se at rettsavgjørelsen var av interesse for løsningen av det konkrete spørsmålet, siden det ikke var et spørsmål om hvordan en kostnad skulle fordeles, men et spørsmål om hva som inngikk i fordelingsgrunnlaget etter sktl. 1911 § 45 tredje ledd (sktl. § 6-90).

Videre påberopte skattyter i sin klage tidligere praksis fra ligningsbehandlingen ved Oljeskattekontoret. Den praksis som ble påberopt, stammet fra 1984. Dette året var det gitt et konsernbidrag mellom A og B. Oljeskattekontoret mente at dette konsernbidraget måtte inntektsføres etter at fordelingen var gjennomført for å unngå at en beløp ble medtatt flere ganger i fordelingsgrunnlaget, dvs. etter fordeling hos giver og før fordeling hos mottaker. Fra 1984 og fremover ble imidlertid alle konsernbidrag som ble mottatt av A og B inntektsført etter fordeling, selv om de var gitt av andre selskaper i konsernet. Skattyter hevdet at denne omlegging av praksis skyldtes en bevisst vurdering fra lig-

1 Bed.book Page 128 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

ningsmyndighetenes side også for disse bidragene, noe som ble bestridt fra Oljeskattekontorets side. OLN konkluderte med at den praksis som forelå ikke var av en slik art og varighet at den kunne gi grunnlag for en innskrenkende fortolkning av sktl. 1911 § 45 tredje ledd (sktl. § 6-90).

Skattyter hadde videre påberopt seg at reelle hensyn talte for deres tolkning av reglene, idet ligningsnemndas tolkning av sktl. 1911 § 45 tredje ledd (sktl. § 6-90) medførte at et konsernbidrag fra et annet konsernselskap ville medføre at fordelingsgrunnlaget mellom land og sokkel ble forrykket. OLN viste til at netto finanskostnader/inntekter etter petrsktl. § 3 d skal fordeles i samsvar med sktl. 1911 § 45 tredje ledd (sktl. § 6-90). Lovgiver hadde etter nemndas synspunkt vurdert hvorledes fordeling skulle foretas. De skattemessige konsekvenser av dette ville variere, avhengig av den faktiske inntektssituasjonen det enkelte inntektsår. OLN var ikke enig i at reelle hensyn kunne tale for skattyters standpunkt.

Videre ble det vist til en uttalelse fra FIN i brev av 7. juli 1995 (ikke inntatt i Utv.) der det heter at mottatt konsernbidrag skal behandles som annen alminnelig inntekt ved anvendelsen av sktl. 1911 § 45 tredje ledd (sktl. § 6-90), og inngår i nettoinntekten før fordeling av fradragspostene.

OLN konkluderte etter dette med at klagen ikke hadde ført frem, og konsernbidrag fra andre datterselskaper måtte inntektsføres før fordeling.

Byrettens dom av 31. august 2000

Sakene ble av skattyterne brakt inn for Oslo byrett, hvor OLNs vedtak ble opphevet.

Byretten tok utgangspunkt i at spørsmålet måtte løses ved en tolkning av sktl. 1911 § 45 tredje ledd (sktl. § 6-90). Retten var enig med OLN i at nettoinntektsbegrepet i utgangspunktet fremsto som generelt og tilsynelatende likt det alminnelige inntektsbegrepet, fratrukket fradragsberettigede utgifter. Byretten påpekte så at ordlyden i bestemmelsen ikke er klar i forhold til spørsmålet i saken.

Retten la til grunn at ligningsmyndighetene hadde tolket bestemmelsen innskrenkende ved at konsernbidrag mellom de sambeskattede selskaper først inntektsføres etter at fordeling er foretatt.

Videre vurderte retten praksis ved ligningen av selskapene. Retten vurderte den endrede behandling av mottatte konsernbidrag fra 1984 for å være utslag av en bevisst vurdering fra ligningsmyndighetenes side, som også omfattet bidrag fra øvrige konsernselskaper. At ligningsmyndighetene så ønsket å endre praksis igjen, tilfredsstilte ikke skattyternes behov for forutberegnelighet.

Retten stilte så spørsmål ved hvilken vekt behandlingen mellom 1984 og 1993 skulle tillegges. Retten la til grunn at selv om den forelagte praksis kun vedrørte de aktuelle skattyterne, måtte denne praksis tillegges stor vekt ved avgjørelsen, idet verken ordlyd, forarbeider eller øvrige rettskilder ga en klar løsning.

Retten konkluderte med at konsernbidrag ikke skulle inngå i nettoinntekten

1 Bed.book Page 129 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

etter sktl. 1911 § 45 tredje ledd (sktl. § 6-90), og dermed tas til inntekt etter fordeling.

6.7.2 Fordeling av rentefradrag mellom Norge og utlandet – sktl. § 6-91 – 1994-316OLN og 1996-212LN

Gjeldsrenter er i utgangspunktet fradragsberettiget, jf. sktl. § 6-40 første ledd (sktl. 1911 § 44 første ledd første punktum). I motsetning til det som gjelder for andre utgiftsfradrag, er det ikke oppstilt noe vilkår om at utgift i form av gjeldsrenter må ha tilknytning til inntekt eller inntektserverv. At den inntekt som korresponderer med gjeldsrentene er skattepliktig som del av driftsstedets inntekt i utlandet og av den grunn ikke kan skattlegges i Norge, er derfor ikke avgjørende for retten til gjeldsrentefradrag i Norge. I sktl. § 6-91, jf. § 4-31 (sktl. 1911 § 45 annet ledd annet punktum) er det gitt en bestemmelse som begrenser gjeldsrentefradraget i internasjonale forhold sjablonmessig. I ett tilfelle behandlet av OLN for inntektsåret 1994 (1994-316OLN), innebar imidlertid denne bestemmelsen at en meget vesentlig del av de aktuelle rentene kom til fradrag også i Norge.

Saken gjaldt fordeling av rentefradrag mellom Norge og utlandet. Spørsmålet var om en bank kunne få fradrag for gjeldsrenter som var tilknyttet selskapets faste driftssteder i Storbritannia, USA og Singapore, når rentene var fradragsført ved ligningen der. Skatteavtalene med disse landene var alle basert på unntaksmetoden. OLN kom til at det ikke fantes rettslig grunnlag for å avskjære fradragsrett for gjeldsrentene ved ligningen i Norge.

Saksforhold

En bank hadde filialer i USA, Storbritannia og Singapore. For inntektsårene 1990 til 1994 hadde banken ført til fradrag i Norge renter som også var fradragsført ved ligningen av filialene i driftsstedsstatene, tilsammen et betydelig beløp. Bankens renteutgifter knyttet til Norge og filialene ute, var fordelt i henhold til norsk bruttoformue og anslått ligningsmessig verdi av bankens faste eiendommer i utlandet. I endringssak for inntektsåret 1994 kom LN til at banken ikke kunne kreve fradrag for rentene tilknyttet driften av filialene i USA og UK. Vedtaket ble påklaget til OLN.

Overligningsnemndas behandling

Om OLNs vurdering av forholdet mellom norsk intern rett og skatteavtale, se kapittel 21 punkt 21.4.1 OLN antok at skatteavtalene ikke regulerer fradragsretten for utgifter, men overlater dette til hjemstatens interne rett. Nemnda til-

1 Bed.book Page 130 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

føyde at det forhold at fordelingsregelen i sktl. 1911 § 45 annet ledd (sktl. § 6-91, jf. § 4-31) i praksis hadde vært ansett å skulle anvendes også hvor det foreligger skatteavtale (se nedenfor), måtte bygge på den forestilling at skatteavtalene ikke regulerer gjeldsrentefradraget i hjemstaten på noen annen måte (eller i det minste at den internrettslige fordelingsregelen må anses å gå foran en eventuell skatteavtaleregel om gjeldsfradrag i hjemstaten).

Det ble etter dette lagt til grunn at eventuelle begrensninger i fradragsretten for gjeldsrenter, måtte søkes i intern norsk rett. Nemnda la til grunn at det ut over sktl. 1911 § 45 annet ledd annet punktum (sktl. § 6-91, jf. 4-31) ikke finnes noen lovbestemmelse som regulerer dette. Spørsmålet var om en begrensning kunne oppstilles på annet grunnlag. Fordi det ville innebære en innskrenkende lovtolkning i skattyters disfavør, måtte det etter nemndas syn kreves noenlunde sikre holdepunkter for å legge en slik fortolkning til grunn.

OLN antok at det ikke kunne oppstilles en generell regel om at skattytere ikke har krav på dobbel fradragsrett i internasjonale forhold (fradrag både i Norge og utlandet).

Nemnda vurderte deretter om gjeldsrenter i internasjonale forhold skal allokeres til den inntekt den knytter seg til, slik at bare gjeldsrenter med tilknytning til norske inntekter og inntektskilder vil være fradragsberettiget i Norge (i det følgende kalt «allokeringsprinsipp» i motsetning til det «fordelingsprinsipp» som er nedfelt i sktl. 1911 § 45 femte ledd (sktl. § 6-40 tredje ledd)). Nemnda viste til at for utlendinger som driver virksomhet i Norge, gir sktl. 1911 § 45 femte ledd, jf. § 36 femte ledd en regel om gjeldsrentefradrag bygd på et slikt prinsipp. Nemnda mente at eksistensen av fordelingsregelen i sktl. 1911 § 45 annet ledd annet punktum (sktl. § 6-91, jf. § 4-31) og det forhold at denne er blitt ansett anvendelig også hvor det foreligger skatteavtale, talte mot at et allokeringsprinsipp skulle gjelde. Det samme gjorde etter nemndas syn kontrasten til bestemmelsen i sktl. 1911 § 45 femte ledd, jf. § 36 femte ledd (sktl. § 6-40 tredje ledd, jf. § 4-31 tredje ledd) som lovfester et allokeringsprinsipp for den motsatte situasjon, der utlending driver virksomhet i Norge. At sktl. 1911 § 45 (femte ledd, annet punktum/endret) annet ledd annet punktum (sktl. § 6-91) i administrativ praksis er blitt ansett å gjelde også hvor det foreligger skatteavtale, fremgikk etter nemndas syn klart av administrativ praksis. Nemnda viste i denne forbindelse til SKDs uttalelser av 22. februar 1979 og 16. april 1980 og FINs uttalelse i Utv. 1982 s. 384. Standpunktet er fastholdt også senere (med noen nyanser, se nedenfor), således i Ot.prp. nr. 46 (1995-96) s. 26 og høringsnotat av 12. september 1996 s. 4. FINs uttalelse i Utv. 1992 s. 962 var etter nemndas syn ikke lett å harmonisere med denne praksis.

OLN vurderte deretter om fordelingsregelen i sktl. 1911 § 45 (5. ledd, 2. punktum/endret) annet ledd annet punktum (sktl. § 6-91) i det hele tatt kunne anvendes i det konkrete tilfelle, eller om man måtte legge til grunn et allokeringsprinsipp. Dette ble diskutert ut i fra tre synspunkter.

For det første: I LNs vedtak var det anført at praksis som går ut på at fordelingsregelen skal anvendes også hvor det foreligger skatteavtale, bare har vært

1 Bed.book Page 131 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

anvendt hvor dette har ledet til at ikke alle gjeldsrenter har kunnet fradras (i Norge eller utland), men ikke hvor det har ledet til dobbeltfradrag, som i det foreliggende tilfelle. OLN uttalte at det nok var mulig at de uttalelser som forelå, konkret omhandlet saker hvor reglene hadde vært anvendt i skattyters disfavør. Etter OLNs mening ga imidlertid ikke det grunnlag for den slutning som LN hadde trukket. OLN viste til at det fremgår av flere uttalelser at man har vært klar over at prinsippet kan lede til gunstig løsning for skattyterne. I SKDs uttalelse av 22. februar 1979 heter det således:

> «Det tilføyes at en er klar over at de internrettslige og skatteavtalens prinsipper om gjeld og gjeldsrenter ikke er fullt harmoniserte. Alt etter de nærmere konkrete omstendigheter vil dette kunne føre til en mer eller mindre gunstig stilling for skattyteren.»

Det samme syn kommer til uttrykk i Ot.prp. nr. 26 (1980-81) s. 59:

> «Regelen om fordeling av gjeld og renter mellom Norge og fremmed stat resulterer i en del tilfelle i at det samlet gis mer enn fullt fradrag for renter, mens det i andre tilfelle ikke gis fullt fradrag. En mener derfor at det kan være ønskelig å endre reglene. En trenger imidlertid tid på å vurdere hvilken løsning som er mest hensiktsmessig, og foreslår derfor ingen endring nå.»

OLN viste til at det av fortsettelsen fremgår at departementet legger til grunn at en annen gjelds- og gjeldsrentefordeling kan bestemmes i forbindelse med den ordningen med samtykke til kreditfradrag som ble innført ved denne anledning. Nemnda tilføyde at det ville virke svært urimelig om man på generell basis la til grunn at sktl. 1911 § 45 annet ledd annet punktum (sktl. § 6-91) bare skulle anvendes hvor det foreligger skatteavtale når det er til skattyters ugunst, og ikke ellers. Selv om et slikt resultat nok kunne synes rimelig i det foreliggende tilfelle, ville det måtte baseres på en generell regel som ikke ville være rimelig, når den sammenholdes med praksis hvor bestemmelsen har vært anvendt i skattyteres disfavør. OLN tilføyde at det ikke var innlysende at et slikt standpunkt nødvendigvis vil lede til at skattyter må nektes fradrag for det aktuelle gjeldsrentefradrag. Det ville etter nemndas syn bero på hva som måtte antas å gjelde hvor sktl. 1911 § 45 annet ledd annet punktum (sktl. § 6-91) ikke kommer til anvendelse, og det fører over til neste problemstilling.

For det annet: I uttalelser de senere år har FIN gitt uttrykk for at et allokeringsprinsipp skal gjelde når skattefrihet for inntekten i Norge ikke følger av intern rett, men av skatteavtalen, hvilket innebærer at man er utenfor det område som sktl. 1911 § 45 annet ledd annet punktum (sktl. § 6-91) gjelder for (dvs. hvor skattyter ikke har fast eiendom eller anlegg i den annen stat, jf. sktl. 1911 § 22). I Utv. 1992 s. 962 uttaler FIN således:

> «Formue og inntekt som er unntatt fra norsk beskatning bare etter skatteavtale, faller utenfor fordelingsregelen i skatteloven § 45 annet ledd. Men denne bestemmelse kan ikke tolkes antitetisk (slik at Norge måtte gi fullt fradrag for

1 Bed.book Page 132 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

> gjeld og gjeldsrenter). I stedet vil en skjønnsmessig fordeling kunne være aktuell, basert på allokering av naturlige fradragsposter knyttet til den utenlandske formue og inntekt.»

Når det i fortsettelsen konkluderes med at det ikke skal gis fradrag for gjeldsrenter « ... som det er naturlig å henføre til det utenlandske skattefundament etter skatteavtalen», var imidlertid dette etter nemndas syn basert også på det at forholdet er regulert i skatteavtalen, altså det synspunkt som OLN foran ikke har kunnet gi sin tilslutning. Nemnda anså det derfor som usikkert hvorvidt FIN mener at intern norsk rett alene er tilstrekkelig til å oppstille et allokeringsprinsipp. I kortere form er et tilsvarende synspunkt kommet til uttrykk i Ot.prp. nr. 46 (1995-96) s. 26:

> «I de tilfelle hvor § 45 annet ledd ikke kommer til anvendelse, benyttes de alminnelige allokeringsreglene.»

Spørsmålet for OLN var hvilken vekt disse uttalelsene skulle tillegges. Nemnda slo fast at uttalelsene ikke er kommet til uttrykk i lovens forarbeider, og antok derfor at de ikke kunne tillegges den vekt som er vanlig for lovforarbeider. Det var heller ikke påvist at den rettsoppfatning som uttalelsene ga uttrykk for, har gitt seg utslag i noen praksis, og langt mindre i noen praksis med slik frekvens og varighet som kreves for at praksis selv skal tillegges avgjørende vekt ved rettsanvendelsen. Uttalelsene måtte dermed etter nemndas syn tillegges den vekt som tilkommer enkeltstående administrative uttalelser om skattespørsmål. OLN viste til at Høyesterett i alle fall i to dommer fra de senere år uttrykkelig har satt slike frittstående administrative uttalelser til side, se Rt. 1990 s. 958 (Utv. 1990 s. 1084) *Quatro* og Rt. 1990 s. 1293 (Utv. 1991 s. 153) *Ytterbøe*. I sistnevnte dom uttales blant annet:

> «At Finansdepartementet i brev av .... uten angitte holdepunkter, har uttalt at avsetningene blir å ta til inntekt i det år skattyteren opphører med all næringsvirksomhet som har lønnede arbeidstakere, kan jeg etter dette ikke tillegge vekt.»

Slik nemnda så det, kunne uttalelsene i seg selv ikke tillegges særlig stor vekt. Viktigere var hvilke andre grunner som kunne anføres i favør av departementets standpunkt. Departementets uttalelser på dette punkt var imidlertid ikke begrunnet, og det var derfor etter nemndas syn vanskelig å finne ut av hva som har begrunnet dem. Til problemstillingen bemerket OLN at det ikke var tale om å tolke sktl. 1911 § 45 annet ledd annet punktum (sktl. § 6-91) antitetisk, slik departementet formulerte seg i uttalelsen fra 1992, men om på fritt grunnlag å finne ut av hva som gjelder om fradragsrett for gjeldsrenter i internasjonale forhold når man er utenfor anvendelsesområdet for sktl. 1911 § 45 annet ledd annet punktum. Nemnda minnet her om den problemstilling som ble skissert innledningsvis: At gjeldsrenter er fradragsberettiget, med mindre man kan finne et rettsgrunnlag for å innskrenke fradragsretten. Det allokeringsprin-

1 Bed.book Page 133 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

sipp som departementet gir uttrykk for i sine uttalelser, ville slik nemnda så det, innebære en slik innskrenkning i fradragsretten. OLN kunne ikke se at det var anført noen holdepunkter for å oppstille en slik begrensning. OLN tilføyde at det ikke uten videre var klart hvordan et fordelingsprinsipp etter sktl. 1911 § 45 annet ledd annet punktum var tenkt kombinert med et allokeringsprinsipp, et spørsmål som ville være aktuelt der skattyter har fast eiendom i utlandet (dette var aktuelt i den foreliggende sak i forhold til England og USA).

For det tredje: Det kunne stilles spørsmål ved om gjeldsrenter står i en annen stilling for banker enn for andre skattytere. For banker kan gjeldsrenter hevdes å ha mer karakter av driftskostnader enn ordinære finanskostnader. Det kunne derfor anføres at det ville føre til urimelige resultater om banker, i motsetning til andre foretak, skulle kunne få fradrag for slike kostnader to ganger.

En gjennomgang av et nærmere angitt materiale viste etter OLNs mening at bankers renteutgifter og -inntekter på flere måter står i en særstilling i forhold til andre foretak i et lovgivningspolitisk perspektiv. OLN fant imidlertid ikke grunnlag for å tillegge dette materialet noen avgjørende betydning ved vurderingen av hva som er gjeldende norsk rett med hensyn til bankers gjeldsrentefradrag. Nemnda viste i denne sammenheng til det materialet som var presentert, og til at rentebegrepet i norsk rett i praksis er blitt bestemt ut fra kjennetegn ved den ytelsen som det dreier seg om. Nemnda antok videre at en særregel for banker ville reise avgrensningsproblemer som det ville være en typisk lovgiveroppgave å avklare.

OLN kom etter dette til at skattyteren måtte gis medhold i sin klage. For banken innebar dette et krav på fradrag for de omtvistede ca. kr 415 mill. i gjeldsrenter for 1994.

OLNs standpunkt er senere lagt til grunn ved ligningen av dette og andre selskaper i samme situasjon (blant annet 1996-212LN), sist ved ligningen for inntektsåret 1999.

I et høringsnotat 14. september 1998 går FIN blant annet inn for å endre sktl. 1911 § 45 annet ledd annet punktum (sktl. § 6-91, jf. § 4-31), slik at skattytere som er alminnelig skattepliktige til Norge etter sktl. 1911 § 15 første ledd bokstav a og b (sktl. § 2-2) kan kreve fullt fradrag for renteutgifter, med mindre de har inntekt som gjennom skatteavtale er forbeholdt et annet land til beskatning. Har skattyter slik inntekt foreslås det at renteutgifter som kan henføres til denne inntekten ikke kommer til fradrag i Norge (den direkte fordelingsmetode). I St.prp. nr. 1 (1999-2000) fremgår det av den generelle redegjørelsen for saker under utredning at FIN tok sikte på å fremme forslag til lovendringer for Stortinget før utløpet av 1999. Noe slikt lovforslag er ikke fremmet.

En lovendring vil antakelig innebære en vesentlig reduksjon i selskapenes fradragsberettigede gjeldsrenter.

1 Bed.book Page 134 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

1 Bed.book Page 135 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

7 Særregler om fastsettelse av inntekt fra egen bolig- eller fritidseiendom

I skatteloven kapittel 7 finner man bestemmelsene om fastsettelse av inntekt fra egen bolig- eller fritidseiendom. Reglene om formuesbeskatning av bolig- og fritidseiendom finner man i skatteloven kapittel 4. Bestemmelsene i kapittel 7 gjelder fastsettelse av personlige skattyteres inntekt. Bestemmelsene gjelder ikke for etterskuddspliktige (aksje- og allmennaksjeselskap mv.) og kommer heller ikke til anvendelse ved fastsettelse av inntekt fra selskap som deltakerlignes etter nettometoden.

Kontoret har ingen praksis vedrørende ligning av personlige skattytere.

1 Bed.book Page 136 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

1 Bed.book Page 137 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

8 Særregler om fastsettelse av inntekt i visse næringer – kort orientering om rederibeskatnings-ordningen – sktl. § 8-10 flg.

8.1 Innledning

Stortinget vedtok høsten 1996 at driftsinntekter fra rederivirksomhet skulle være fritatt fra løpende beskatning, så lenge overskuddet beholdes innenfor virksomheten, jf. sktl. §§ 8-10 flg. (sktl. 1911 § 51 A). Dog skulle rederiselskapene betale en tonnasjeskatt av selskapenes nettotonnasje, samt alminnelig inntektsskatt av eventuell nettoinntekt fra finansielle poster.

Stortinget ønsket at alle omdannelser som var besluttet innen selvangivelsesfristen for det aktuelle inntektsår skulle få virkning fra 1. januar 1996 respektive 1997. For å oppfylle denne forutsetningen ble det derfor vedtatt en rekke overgangsbestemmelser for disse inntektsårene, jf. lov av 20. desember 1996 nr. 110 om endringer i skatteloven. Overgangsreglene bygde i stor utstrekning på de eksisterende reglene i omdannelsesloven og fusjons- eller fisjonsinstituttet, men ga enkelte bestemmelser utvidet anvendelsesområde, spesielt med hensyn til virkningstidspunktet.

De opprinnelige reglene i sktl. 1911 § 51 A har senere vært gjenstand for endring opptil flere ganger, blant annet ved budsjettforliket mellom regjeringen og Arbeiderpartiet for inntektsåret 2000, jf. Innst. O. nr. 12 (1999-2000), og senest ved Innst. O. nr. 53 (1999-2000). Det er likevel slik at hovedlinjene i systemet har stabilisert seg, og den turbulensen som preget ordningen i overgangsårene har derfor avtatt.

8.2 Krav til selskap innenfor ordningen

For å komme inn under de særskilte reglene for rederibeskatning i sktl. §§ 8-10 flg. (sktl. 1911 § 51 A) må selskapet være et norsk aksjeselskap som eier skip i fart eller flyttbar innretning til bruk i petroleumsvirksomhet, jf. sktl. §§ 8-10 og 8-11 første ledd bokstav a og b (sktl. 1911 §§ 51 A-1 og A-2 nr. 1 bokstav a og b). Et selskap som bare har innleide skip, vil derfor ikke kvalifisere for ordningen.

1 Bed.book Page 138 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Skip i fart

I fsfin. § 8-11-1 (forskrift av 29. januar 1997 nr. 95 om beskatning av skipsaksjeselskaper mv. § 1) er det gitt nærmere regler for hvilke fartøyer som er omfattet av uttrykket skip i fart. Det reises blant annet krav til minste størrelse på 100 brutto registertonn, med mindre skipet går i utenriksfart. Rederibeskatningsordningen gjelder også for skip uten eget fremdriftsmaskineri, dersom de brukes i tilknytning til skip i fart med eget fremdriftsmaskineri, slik at rederier som driver virksomhet med havgående lektere eller «barges», også er omfattet av ordningen. Videre avgrenses det mot visse farts- og bruksområder og enkelte skipstyper. For skip som ligger i opplag eller på verksted, er det avgjørende om skipets tidligere fart kvalifiserte for ordningen. Det samme gjelder dersom et nybygg går rett fra verft til opplag. Nybyggingskontrakt er ikke omtalt i reglene eller forarbeidene, men i brev til Norges Rederiforbund av 11. februar 1997 (Utv. 1998 s. 229) uttaler kontoret at slik kontrakt er en kvalifiserende eiendel, idet den utgjør en rettighet som er knyttet til/avledet av eiendel som er positivt oppregnet i § 51 A-2 (sktl. 1999 § 8-11).

Ved leasing av skip regnes skipet i utgangspunktet som innleid skip, og et selskap som bare har leasede skip vil derfor ikke kvalifisere for ordningen. Dersom leasingavtalen er utformet slik at leaser anses som skattemessig eier med avskrivningsrett, vil imidlertid selskapet også bli ansett som eier i forhold til rederibeskatningsreglene.

Flyttbar innretning

Når det gjelder flyttbar innretning til bruk i petroleumsvirksomhet, uttaler FIN i brev til Kristelig Folkepartis stortingsgruppe 20. februar 1997 at dette omfatter ethvert fartøy hvis formål er å betjene petroleumsvirksomhet til havs og som er utrustet for et slikt formål, hva enten fartøyet har form som plattform, lekter eller skip. Det avgjørende er etter dette om innretningen er et fartøy, slik at den er bygget for å flyttes på egen oppdrift, uavhengig av om den under oppdraget er knyttet til havbunnen. Det er intensjonen at enhver flyttbar innretning til bruk i petroleumsvirksomhet til sjøs skal omfattes. Det er derfor ikke krav til at innretningen faktisk brukes i petroleumsvirksomhet, så lenge den er ment å kunne brukes i slik virksomhet. Et rederibeskattet selskap kan således eie en rigg eller lignende som ligger på verksted eller i opplag selv om den aldri har vært brukt i slik virksomhet. For lektere derimot er det et krav til at de både er egnet til, og faktisk brukes i petroleumsvirksomhet, jf. kontorets uttalelse av 11. februar 1997 (Utv. 1998 s. 229). Brukes de til andre formål må de tilfredsstille kravene i forskriften om skip i fart.

Indirekte eie

Skip eller flyttbar innretning kan være eid enten direkte, eller indirekte gjennom minst 3 prosent eierinteresse i et annet selskap, jf. sktl. § 8-11 første ledd bokstav e, f og g og andre ledd (sktl. 1911 § 51 A-2 nr. 1 bokstav e, f og g og nr. 2).

1 Bed.book Page 139 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Slikt annet selskap kan for eksempel være et kommandittselskap, indre selskap eller NOKUS-selskap. Selskapet lignes da etter de særskilte reglene for den forholdsmessige andel som eies av deltaker innenfor ordningen. Rederibeskatningsreglene vil således kun gjelde for den del av selskapets inntjening som faller på deltakere innenfor rederibeskatningsordningen, mens de øvrige deltakernes andel av selskapet blir gjenstand for ordinær beskatning. De deltakerlignede selskapene må eie skipene direkte. De kan altså ikke eie andeler og aksjer i andre selskaper, unntatt i børsnoterte selskaper.

Indirekte eie av skip kan også være tilfredsstilt ved at aksjeselskapet eier aksjer i et annet aksjeselskap som er innenfor ordningen. Det er ingen grense for hvor mange aksjeselskaper skipet eies gjennom, så lenge kravet til minste eierandel på 3 prosent er oppfylt. Aksjeselskaper i alle ledd innenfor ordningen kan derfor eie skip både direkte og indirekte gjennom underliggende selskaper og deltakerlignede selskaper. Idet det enkelte aksjeselskap selvstendig går inn i ordningen, er det ikke krav til at de som eier selskapet selv går inn i ordningen.

Lovlige eiendeler

Verken aksjeselskapet innenfor ordningen eller de underliggende selskaper som nevnt, kan eie andre driftsmidler enn skip og fartøyer, heller ikke aksjer eller andeler i selskaper utenfor rederibeskatningsordningen, utenom børsnoterte aksjer, jf. sktl. § 8-11 første ledd bokstav c (sktl. 1911 § 51 A-2 nr. 1 bokstav c).

Dog kan selskapene eie andeler i poolsamarbeid, det vil si et selskap hvor flere rederier samarbeider ved at skip utnyttes forretningsmessig gjennom felles management og hvor fortjenesten fordeles etter en fordelingsnøkkel. Det er ikke et vilkår at alle som deltar i poolen lignes innenfor ordningen. Poolselskapet kan imidlertid ikke ha andre eiendeler enn finansaktiva etter sktl. § 8-11 første ledd bokstav c (sktl. 1911 § 51 A-2 nr. 1 bokstav c), og låneforbudet og kravet til virksomhet og fartøy innenfor ordningen må være oppfylt, jf. sktl. § 8-11 første ledd bokstav d (sktl. 1911 § 51 A-2 nr. 1 bokstav d). Dersom poolselskapet skulle eie eget skip, vil aksjen eller andelen ikke være en lovlig eiendel etter bokstav d, men kan selvsagt være det etter bokstav e, f eller g, alt etter hvilken type selskap det dreier seg om. Et slikt selskap vil imidlertid ikke kunne eies av et deltakerlignet selskap, idet det vil bryte med kravet til direkte eie av skip.

Selskapene vil også kunne eie driftsmidler og løsøre som sammen med fartøyet utgjør en fysisk og funksjonell enhet, jf. Ot. prp. nr. 11 (1996-1997) s. 26. Det antas at dette ikke er begrenset til hva som kan avskrives på saldo sammen med skipet. Skip som utfører spesielle oppdrag, vil for eksempel kunne ha spesialutstyr om bord. Dersom utstyret er en naturlig og integrert del av dette skipets operative status, er det mye som taler for at utstyret bør kunne eies sammen med skipet innenfor ordningen. Container, derimot, relateres mer til skipets last, og kan således ikke eies innenfor ordningen.

For øvrig kan aksjeselskapet innenfor ordningen og de underliggende selskaper eie finansaktiva, jf. sktl. § 8-11 første ledd bokstav c (sktl. 1911 § 51 A-2 nr. 1 bokstav c).

1 Bed.book Page 140 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Kravet til virksomhet

Rederibeskattede selskaper, både aksjeselskaper og deltakerlignede selskaper, kan ikke drive annen virksomhet enn utleie og drift av egne og innleide skip. Selskapet kan heller ikke ha egne ansatte, jf. sktl. § 8-13 første og andre ledd (sktl. 1911 § 51 A-4 nr. 1 og 2). Alle tjenester må derfor kjøpes av selskaper utenfor ordningen. Hvor det tjenesteytende selskap er et beslektet selskap, er det av stor betydning at det fokuseres på at prisingen av varer og tjenester skjer på armlengdes vilkår.

Et selskap innenfor ordningen er etter dette et rendyrket skipseiende selskap som ikke eier andre driftsmidler enn skip og fartøyer, og som bare har inntekter fra driften av skipene og avkastning av finansaktiva. Selskapet kan i tillegg også ha inntekter fra innleide skip, så lenge det også eier skip selv. Tilknyttet virksomhet som management, teknisk drift, meglervirksomhet mv., må drives av selskaper utenfor ordningen og omfattes ikke av skattefritaket.

Et ytterligere krav er at selskapene heller ikke kan ha inntekt fra oljevirksomhet på norsk sokkel, bortsett fra hvor fartøyet kan karakteriseres som «hjelpefartøy» (for eksempel supplybåter og forsyningsskip), jf. sktl. § 8-13 tredje ledd (sktl. 1911 § 51 A-4 nr. 3). Andre fartøyer (for eksempel flytende rigger, produksjonsskip mv.) må leies ut til driftsselskaper som driver for egen regning og risiko for at eierselskapet skal kunne omfattes av ordningen. For slike fartøyer som brukes i Nordsjøen, er det derfor bare utleieinntektene som omfattes av ordningen.

8.3 Beskatningen av selskaper innenfor ordningen

Finansinntekt

Et selskap innenfor ordningen beskattes ikke for overskudd på driften av fartøyene så lenge inntektene beholdes innenfor selskapet. For at selskapene skal kunne plassere eventuell overskuddslikviditet på en forretningsmessig optimal måte, er det åpnet for at disse også skal kunne eie finansaktiva, herunder børsnoterte aksjer. Avkastningen av finansaktiva, redusert med gjeldsrenter, vil være skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 8-15 andre ledd (sktl. 1911 § 51 A-6 nr. 2). Før lovendringen i 2000 var det ikke fremføringsrett for eventuelt negativt finansresultat. Fra og med inntektsåret 2000 er imidlertid fradraget for gjeldsrenter begrenset til den andel som etter en forholdsmessig fordeling faller på finansaktiva. Det ble dermed også åpnet for fremføringsrett for negativt finansresultat, jf. sktl. § 8-15 andre ledd sjette punktum.

Idet gjeldsrenter ikke vil komme effektivt til fradrag i sin helhet i et rederibeskattet selskap, vil det kunne lønne seg at aksjonærene finansierer selskapet utenfor ordningen. På denne måten vil aksjonærene kunne få fradrag for gjeldsrenter som ikke ville kommet effektivt til fradrag dersom det var selskapet selv som stod for finansieringen. Derfor beskattes selskapet innenfor ordningen dersom egenkapitalprosenten er høy. Dette gjøres ved at selskapet skattlegges for

1 Bed.book Page 141 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

differansen mellom selskapets faktiske gjeldsrenter og 50 prosent (30 prosent for inntektsårene 1996-1999) av selskapets bokførte aktiva multiplisert med en normrente som fastsettes av FIN i forskrift (5,6% for inntektsåret 1999), jf. sktl. § 8-15 syvende ledd (sktl. 1911 § 51 A-6 nr. 6).

Utdeling av utbytte

Som nevnt er skattefriheten for driftsresultatet avhengig av at midlene ikke utdeles til aksjonærene, jf. sktl. § 8-15 femte ledd (sktl. 1911 § 51 A-6 nr. 4). En beskatning på selskapets hånd skjer imidlertid bare dersom utbetalingen overstiger tidligere opptjent og beskattet inntekt i selskapet, også når selskapet har ubeskattet kapital. Utbetalingen reduserer derfor først selskapets beskattede kapital.

For å unngå at selskapets ubeskattede midler tappes på annen måte enn gjennom utbytte, kan ikke et selskap innenfor ordningen foreta utlån til beslektede selskaper utenfor ordningen, jf. sktl. § 8-12 (sktl. 1911 § 51 A-3). Tilsvarende gjelder for garantier og pantstillelser til fordel for slike selskaper. På samme grunnlag kan konsernbidrag bare ytes mellom selskaper innenfor ordningen, imidlertid uten inntektsutjevnende effekt, jf. sktl. § 8-18 fjerde ledd (sktl. 1911 § 51 A-9 nr. 4). Konsekvensen av brudd på låneforbudet, muligheten til å gi konsernbidrag med inntektsutjevnende effekt og garanti og pantstillelser er til vurdering i FIN.

Tonnasjeskatt

Selskapene belastes også for tonnasjeskatt beregnet på grunnlag av fartøyenes nettotonnasje, jf. sktl. § 8-16 (sktl. 1911 § 51 A-7). Skatten er en objektskatt og innkreves uavhengig av selskapenes resultat. Satsene ble fordoblet i 1998 og 2000. Fra og med 2000 ble det også innført miljødifferensiering av tonnasjeskatten, slik at de skip som tilfredsstiller visse miljøkrav, kan få inntil 25 prosent reduksjon av tonnasjeskatten.

Inntreden i ordningen

Ved ordinær beskatning er skip gjenstand for en degressiv avskrivning på maksimalt 20 prosent, slik at avskrivningsbeløpet er størst i begynnelsen av avskrivningsperioden. For å unngå at selskapet holdes utenfor ordningen når avskrivningsbeløpet er høyt, for senere å tas inn i ordningen, skal det fra og med inntektsåret 1998 foretas et inntektsoppgjør der det beskattes for differansen mellom faktisk avskrivning på skipene fra 1997 og en beregnet 4 prosent lineæravskrivning fra samme tidspunkt, jf. sktl. § 8-14 tredje ledd (sktl. 1911 § 51 A-5 nr. 3). Slik inntredelsesbeskatning skjer bare dersom skipet ble anskaffet for mindre enn 8 år siden, jf. sktl. 14-64 andre og tredje ledd (sktl. 1911 § 44 B-5 nr. 2 og 3). Har selskapet en positiv gevinst- og tapskonto på inntredelsestidspunktet, vil denne bli skattlagt løpende tilsvarende som for selskaper utenfor ordningen, jf. sktl. § 8-15 fjerde ledd.

Ved inntreden må også den andelen av selskapets kapital som er opptjent og

1 Bed.book Page 142 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

beskattet, registreres på en konto for beskattet inntekt, jf. sktl. § 8-15 tredje ledd (sktl. 1911 § 51 A-6 nr. 3). Denne kontoen ajourholdes med den løpende skattlegging av finansinntekt og annet som skjer under ordningen, eller når beskattet kapital overføres ved konsernbidrag og utbytte. Utbytte til aksjonær utenfor ordningen utover kontoens størrelse betyr at ubeskattede midler tas ut av ordningen, og medfører skatteplikt for selskapet. Videre vil saldoen på kontoen sammen med innbetalt kapital være inngangsverdi ved den skattlegging som skjer ved uttreden. Kontoen er derfor en viktig skattemessig størrelse som sørger for kontinuitet i beskatningen, og som viser at rederibeskatningsordningen i realiteten ikke betyr skattefrihet, men er en skatteutsettende ordning.

Uttreden av ordningen

Det er frivillig for rederiene å bli lignet etter reglene som gjelder for ordningen, og selskapene kan også fritt tre ut av ordningen. Brudd på vilkårene i sktl. § 8-10 flg. medfører imidlertid at selskapene med visse unntak tvinges til å tre ut av ordningen, jf. sktl. § 8-17 første ledd (sktl. 1911 § 51 A-6 nr. 1). Idet rederibeskatningsordningen ikke gir endelig skattefrihet, blir derfor selskapene beskattet for differansen mellom selskapets reelle verdi og den delen av kapitalen som er beskattet kapital ved uttreden, jf. sktl. § 8-17 andre ledd (sktl. 1911 § 51 A-6 nr. 2). Skattleggingen ved uttreden vil derfor omfatte tre elementer, driftsinntekter som ikke ble skattlagt så lenge selskapet var omfattet av ordningen, eventuell ubeskattet kapital ved inntreden, samt hele verdiøkningen på skipene. Til gjengjeld økes avskrivningsgrunnlaget på skipene til den samme reelle verdi.

Gevinsten (eller tapet) ved uttreden skattlegges degressivt etter selskapets valg med minimum 20 prosent årlig, den samme sats som skipenes maksimale avskrivning. Resultatet ved uttreden er derfor at skatteposisjonene ved inntreden gjenopprettes, og ubeskattet driftsinntekt under ordningen beskattes degressivt med 20 prosent årlig.

Likeledes skattlegges aksjonærer som selger aksjer for samme ubeskattede verdistigning, idet RISK-beløpet i eiertiden bare vil omfatte det som selskapet eventuelt blir skattlagt for.

8.4 Rederibeskatning i praksis

For en fullstendig fremstilling av rederibeskatningsordningen vises det til Woldbeck 2000: *Rederibeskatning i praksis*.

1 Bed.book Page 143 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

9 Særregler om gevinst og tap ved realisasjon mv.

9.1 Innledning – sktl. § 9-1

Sktl. § 5-1 (sktl. 1911 § 42 første ledd første punktum første del) er hovedhjemmelen for skattlegging av bruttoinntekter. Sktl. § 5-1 omfatter løpende inntekter av kapitalobjekter, både innenfor og utenfor virksomhet, og gevinster ved realisasjon av slike objekter utenfor virksomhet. Bestemmelsen omfatter ikke gevinster av kapitalobjekter innenfor virksomhet. Skatteplikten for gevinster innenfor virksomhet reguleres av sktl. § 5-30 (sktl. 1911 § 42).

Både for kapitalgevinster innenfor og utenfor virksomhet gjelder det særregler i skatteloven kapittel 9. For selskaper som lignes ved SFS har særreglene i kapittel 9 blant annet betydning for den skattemessige behandling av fordringer. Kapitalgevinst på fordring med tilknytning til virksomhet vil være skattepliktig etter hovedregelen i § 5-30 (sktl. 1911 § 42), mens skatteplikten på kapitalgevinst på fordring uten slik tilknytning beror på om fordringen klassifiseres som mengdegjeldsbrev eller ikke, jf. sktl. § 9-3, første ledd bokstav c (sktl. 1911 § 43 annet ledd bokstav b).

Hovedhjemmelen for fradrag er sktl. § 6-1 (sktl. 1911 § 44), som omfatter kostnader pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Etter sktl. § 6-2 gis det fradrag for tap ved realisasjon av kapitalobjekter (formuesobjekter) både i og utenfor virksomhet, men også for kapitaltap gjelder det særregler i kapittel 9. Omfanget av fradragsretten er i sktl. § 9-4 (sktl. 1911 § 45) koblet opp mot skatteplikten for gevinst; det gis fradrag for tap ved realisasjon i samme utstrekning som en gevinst er skattepliktig etter bestemmelsene i kapittel 9.

Kapitaltap innenfor virksomhet vil som hovedregel være fradragsberettiget. Utenfor virksomhet derimot, gjelder det vesentlige unntak.

9.2 Hva realisasjon omfatter – sktl. § 9-2

Kontoret har gitt flere forhåndsuttalelser vedrørende omfanget av skatteplikten for kapitalgevinster og rekkevidden av særreglene.

1 Bed.book Page 144 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

9.2.1 Bortfall av konverteringsrett for konvertibelt obligasjonslån – 1999-632SFS

Et datterselskap B ervervet konvertible obligasjoner i sitt morselskap A. Mor- og datterselskapet ønsket å la konverteringsretten løpe ut, for så å innfri obligasjonene. Kontoret antok at bortfallet av konverteringsretten ikke ville medføre beskatning av selskapene for den urealiserte gevinst som ved dette forsvant.

Kontorets vurdering er i forhold til sktl. 1911 §§ 43 annet ledd og 45 første ledd (sktl. § 5-30 jf. kapittel 9).

Saksforholdet

A utstedte i 1981 et konvertibelt obligasjonslån med en rente på 10 prosent p.a. I perioden frem til 1989 kjøpte ett av As datterselskaper, B, obligasjoner på dette lånet til en samlet kostpris på ca. 4,5 ganger obligasjonenes pålydende. Obligasjonene ble delvis kjøpt fra et annet selskap i samme konsern. De øvrige obligasjonene var eid av A (obligasjoner på seg selv) og selskap utenfor konsernet. Obligasjonene ga konverteringsrett som ville utgjøre ca. 4 prosent av aksjene i A.

A og B kunne ikke benytte seg av konverteringsretten da dette ville være i strid med forbudet om å tegne aksjer i seg selv eller sitt morselskap, jf. asal. § 9-1. Et salg av obligasjonene ville, ifølge selskapet, kunne være vanskelig i forhold til innsidereglene i verdipapirhandelsloven. Etter opplysninger fra selskapet var det dog ikke noe til hinder for et slikt salg på det aktuelle tidspunkt. A ønsket imidlertid ikke at konverteringsretten skulle utnyttes. En konvertering ville medføre en kapitalutvidelse, og det ville være i strid med de signaler som var gitt til markedet.

A og B ønsket å la konverteringsretten løpe ut, for så å innfri obligasjonene. Det ble fra selskapenes side lagt til grunn at bortfallet av konverteringsretten verken ville få skattemessige konsekvenser for A eller B. Videre la selskapene til grunn at innfrielsen av obligasjonene ville være en realisasjon av disse. Det ville da oppstå et tap, idet inngangsverdien var høyere enn innløsningskursen. Det ble fra selskapenes side lagt til grunn at det ikke ville foreligge rett til fradrag for dette tapet for noen av selskapene.

Kontoret ble bedt om å uttale seg vedrørende de skattemessige konsekvensene av den planlagte handlemåte.

Kontorets behandling

Kontoret uttalte at skattelovens inntektsbegrep forutsetter at inntekten er aktualisert. Det kreves at inntekten er gått over fra å være en inntektsmulighet til å bli en aktuell inntekt, altså at inntekten er innvunnet. Hva som ligger i innvinningskriteriet, følger av de enkelte skatteregler. Fordringen og konverte-

1 Bed.book Page 145 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

ringsretten må vurderes under ett ved formues- og inntektsbeskatningen. Konvertible obligasjoner må følge de regler som gjelder for obligasjoner frem til konverteringsretten eventuelt blir benyttet. Innvinningskriteriet vil da i dette tilfellet være realisasjon, jf. sktl. 1911 § 43 (sktl. § 5-1 annet ledd, jf. kapittel 9). Ettersom konvertible obligasjoner som utgangspunkt vurderes som obligasjoner skattemessig, ville bortfall av konverteringsretten etter kontorets syn ikke kunne medføre at obligasjonene kunne anses å være realisert. Dersom selskapene valgte å bli sittende som eiere av obligasjonene frem til konverteringsretten bortfalt, ville verdireduksjon på obligasjonene i forbindelse med dette ikke kunne anses innvunnet.

På denne bakgrunn antok kontoret at bortfallet av konverteringsretten ikke ville medføre beskatning av selskapene for den urealiserte gevinst som ved dette forsvant. Etter kontorets oppfatning ville heller ikke øvrige skatteregler medføre beskatning av B, A eller As aksjonærer i forbindelse med bortfallet av konverteringsretten.

En senere innfrielse av obligasjonene ville innebære en realisasjon. Det oppsto således spørsmål om fradrag for tap, ettersom A og Bs inngangsverdier ville være høyere enn innløsningskursen.

Spørsmålet er omtalt i punkt 9.3.2.

9.2.2 Om inngåelse av ny og reforhandlet renteswapavtale – 1999-631SFS

Saken gjaldt skattemessig behandling av gevinst på en renteswapavtale. I forbindelse med at et selskap vurderte å «reforhandle» en renteswapavtale og inngå en ny renteswapavtale med en noe høyere fastrente, ble kontoret bedt om å gi en forhåndsuttalelse. Kontoret kom til at den opprinnelige renteswapavtalen skattemessig måtte anses realisert. Renteøkningen som følge av den nye renteswapavtalen ble ikke ansett skattemessig oppofret allerede på avtaletidspunktet.

Kontorets vurdering er i forhold til sktl. 1911 §§ 43 annet ledd og 45 første ledd (sktl. § 5-30, jf. kap. 9).

Saksforholdet

Et selskap tok i januar 1999 opp et byggelån med nedbetaling frem til år 2007. Lånet var med flytende rente. Samme dag inngikk selskapet en renteswapavtale med fastrente for hele lånebeløpet. Renteswapavtalen ble inngått med den samme banken. Det ble opplyst at selskapet vurderte å reforhandle swapavtalen, og inngå en ny swapavtale for hele lånebeløpet med den samme banken. Den nye avtalen innebar en høyere fastrente enn den opprinnelige swapavtalen. For å kompensere den høyere renten, fikk selskapet et vederlag

1 Bed.book Page 146 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

på USD 5 mill. Dette beløpet representerte nåverdien av den økte rentekostnaden. Begrunnelsen for eventuelt å inngå avtalen ble opplyst å være et ønske om styrking av selskapets balanse. Gevinsten ble ikke utbetalt til selskapet, men ble beholdt av banken, og skulle benyttes til nedkvittering av rentedifferansen mellom gammel og ny fastrente. Selskapet fikk en renteavkastning på beløpet som tilsvarte normal rente på innskudd.

Det fremgikk av opplysninger fra selskapet at gevinsten regnskapsmessig måtte periodiseres over lånets nedbetalingstid etter sammenstillingsprinsippet. Gevinsten ble dermed periodisert sammen med den tilsvarende utgiftsøkning, slik at inntekten og utgiftsøkningen i realiteten utlignet hverandre. Spørsmålet var hvordan gevinsten skulle behandles skattemessig.

Kontorets behandling

Den andre renteswapavtalen medførte at den opprinnelige swapavtalen ble brakt til opphør mot et engangsvederlag på USD 5 mill. Avtalen medførte med andre ord at selskapets rettigheter og forpliktelser etter den opprinnelige låneavtalen opphørte mot vederlag. Kontoret antok at dette innebar en skattepliktig realisasjon av den opprinnelige swapavtalen etter hovedregelen i sktl. 1911 § 43 annet ledd (sktl. § 5-30, jf. kapittel 9).

Spørsmålet var om det forhold at vederlaget ikke ble utbetalt til selskapet, men satt på en sperret konto i banken til dekning av de økte betalinger som følger av den nye avtalen, endret dette. Når det var beregnet et vederlag, dette var satt på en særskilt bankkonto, og selskapet mottok løpende renter av dette, antok kontoret at vilkåret for realisasjon og dermed innvinning måtte være oppfylt. Kontoret la videre til grunn at den opprinnelige swapavtalen var et formuesobjekt som ble omfattet av sktl. 1911 § 43 annet ledd. Kontoret la derfor til grunn at gevinsten på USD 5 millioner var innvunnet av selskapet.

Spørsmålet var videre om den fremtidige renteøkningen som fulgte av den nye swapavtalen var oppofret fra selskapets side ved avtalens inngåelse, jf. sktl. 1911 § 44 første ledd (sktl. § 6-1 første ledd).

En kostnad må anses oppofret når det er skjedd en reduksjon av selskapets formuesstilling. Selskapet ble først forpliktet til å betale rentekostnadene etterhvert som de påløp. Kontoret antok at oppofrelsen først ville skje når de økte rentekostnadene faktisk påløp.

Gevinsten og de økte rentekostnadene var tenkt regnskapsmessig periodisert over hele avtaleperioden. Kontoret viste til at selskapet like gjerne kunne inntektsført gevinsten med en gang, og samtidig utgiftsført de tilsvarende fremtidige rentekostnadene. Når de fremtidige rentekostnadene ikke var oppofret, fikk den regnskapsmessige periodisering ingen betydning.

SFS la til grunn at gevinsten på USD 5 millioner i sin helhet kom til beskatning når den opprinnelige swapavtalen ble realisert. Det ble ikke gitt fradrag det første året for økningen i senere års rentekostnader.

1 Bed.book Page 147 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

9.3 Fradragsrett for tap – sktl. § 9-4 jf. § 9-3

Det gis fradrag for tap på fordring i den grad gevinst på en tilsvarende fordring ville vært skattepliktig. Gevinst ved realisasjon av muntlige fordringer og andre gjeldsbrev enn mengdegjeldsbrev er som hovedregel unntatt fra skatteplikt, jf. sktl. § 9-3 første ledd (sktl. § 43 annet ledd), hvilket betyr at tap ved realisasjon av slike fordringer/gjeldsbrev ikke er fradragsberettiget, jf. sktl. § 9-4 (sktl. § 45 første ledd). Har fordringen tidligere «inngått i et gevinst-/tapsoppgjør med skatterettslig virkning», er gevinsten likevel skattepliktig og tap fradragsberettiget, jf. sktl. § 9-4 første ledd, jf. § 9-3 første ledd bokstav c nr. 3 (sktl. 1911 § 45 første ledd, jf. § 43 annet ledd bokstav b). Spørsmål om fradragsrett etter denne bestemmelsen ble vurdert av kontoret i en sak under ligningsbehandlingen for inntektsåret 1998.

9.3.1 Tap på fordring – 1998-003LBH

Saken gjaldt fradragsrett for tap på fordring oppstått som vederlag ved en konsernintern overføring med hjemmel i forskrift av 13. mai 1991 nr. 336 – konsernforskriften 1991– (fsfin. § 11-21). Kontoret kom til at det ikke forelå fradragsrett, da fordringen ikke hadde «inngått i et gevinst-/tapsoppgjør med skatterettslig virkning», jf. sktl. 1911 § 45 første ledd jf. § 43 annet ledd bokstav b (sktl. § 9-4 første ledd, jf. § 9-3 første ledd bokstav c nr. 3) og heller ikke kunne anses som fordring i virksomhet, jf. sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav d (sktl. § 6-2 første ledd bokstav b).

Saksforholdet
A eide i 1997 alle aksjene i det rederibeskattede selskapet B, som igjen eide alle aksjene i NOKUS-selskapet C Ltd. I 1998 ble aksjene i B overdratt til D AS. Begge selskapene var kontrollert av samme eiergruppering. Aksjene ble overdratt vederlagsfritt, da selskapet ble ansett for verdiløst. I den forbindelse realiserte A et tap på kr 31 mill. Sammen med aksjene ble en fordring A hadde på B overdratt til D med et tap på kr 31,4 mill. Spørsmålet var om selskap A har rett til skattemessig fradrag for disse tapene.

Kontorets behandling
Tap på fordring faller utenfor hovedregelen om fradrag i sktl. 1911 § 44 første ledd (sktl. § 6-1), da bestemmelsen ikke omfatter realisasjonstap, se Greni m.fl. 1998 s. 632. Det gis fradrag for tap på fordring i den grad gevinst på en tilsvarende fordring ville vært skattepliktig, jf. sktl. 1911 § 45 første ledd, jf. § 43 annet ledd bokstav b (sktl. § 9-4 første ledd, jf. § 9-3 første ledd bokstav c nr. 3). Fordringen falt inn under ordlyden «andre gjeldsbrev enn mengde-

1 Bed.book Page 148 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

gjeldsbrev» i sktl. 1911 § 43 annet ledd bokstav b (sktl. § 9-3 første ledd bokstav c nr. 3). Gevinst på slik fordring er som hovedregel skattefri. Dette gjelder ikke dersom «verdien av fordringen tidligere har vært regnet som skattepliktig inntekt eller inngått i et gevinst-/tapsoppgjør med skatterettslig virkning for fordringshaver». Spørsmålet kontoret måtte ta stilling til var om fordringen kunne anses for å ha inngått i et slikt gevinst-/tapsoppgjør.

Fordringen hadde oppstått som vederlag ved en konsernintern overføring med hjemmel i forskrift av 13. mai 1991 nr. 336 – konsernforskriften 1991 – (fsfin. § 11-21), en overføring som dermed hadde skjedd uten at det ble utløst beskatning på As hånd. Kontoret kom derfor til at fordringen ikke tidligere hadde vært regnet som skattepliktig inntekt eller inngått i et gevinst-/tapsoppgjør med skatterettslig virkning for fordringshaver. A ble derfor ikke innrømmet fradragsrett for tap på fordringen.

Spørsmålet ble deretter om tapet var omfattet av sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav d (sktl. § 6-2 annet ledd). Dette er omtalt i kapittel 6 punkt 6.2.6.

9.3.2 Obligasjoner i næring – 1999-632SFS

Uttalelsen gjaldt spørsmålet om fradragsrett for tap på obligasjoner.

I uttalelsen omtalt foran i punkt 9.2.1 kom kontoret til at en nærmere skissert behandling av et konvertibelt obligasjonslån, ikke medførte beskatning. I samme sak vurderte kontoret også spørsmål om fradragsrett for tap for B, da B hadde en høyere inngangsverdi på obligasjonene enn innløsningskursen (obligasjonens pålydende).

For B fulgte en eventuell fradragsrett av overgangsreglene til sktl. 1911 § 43 annet ledd bokstav b (sktl. § 9-3 første ledd bokstav c nr. 2). Etter overgangsreglene er fradragsretten avhengig av om obligasjonene anses eid i næring eller ikke. Per 31. desember 1998 besto Bs eiendeler av obligasjonene og aksjer i A. Etter de opplysninger som var gitt om B og Bs forhold til A, ble obligasjonene ansett for å være eid utenfor næring, hvilket hadde til følge at fradragsrett for tapet ved innfrielsen ikke ville være fradragsberettiget.

1 Bed.book Page 149 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

10 Særregler om inntektsbeskatning av selskaper, selskapsdeltakere og samvirkeforetak

10.1 Innledning – sktl. § 10-1

Særreglene for inntektsbeskatning av selskaper og selskapsdeltakere er samlet i skatteloven kapittel 10. I kapitlet finner man regler om skattlegging av aksjeselskap og allmennaksjeselskap mv., skattlegging av utbytte, aksjonærbidrag, gevinstbeskatning av aksjer mv., skattlegging av deltakere i ansvarlig selskap, kommandittselskap mv., samvirkeforetak og NOKUS.

10.2 Fradrag for konsernbidrag – sktl. §§ 10-2 flg.

Aksje- og allmennaksjeselskap kan kreve fradrag ved inntektsligningen for konsernbidrag så langt dette ligger innenfor den ellers skattepliktige alminnelige inntekt, og ellers er lovlig i forhold til aksje- og allmennaksjelovens regler. Konsernbidrag regnes som skattepliktig inntekt for mottakeren i samme inntektsår som det er fradragsberettiget for giveren. Skatteplikten samsvarer nå med fradragsretten (endret med virkning fra og med inntektsåret 1999), forutsatt at konsernbidraget ellers er lovlig i forhold til aksje- eller allmennaksjeloven. Den del av konsernbidraget som giveren ikke får fradrag for fordi det overstiger den ellers skattepliktige alminnelige inntekt, er ikke skattepliktig for mottakeren.

Vilkårene både for rett til å yte og motta konsernbidrag er at giver og mottaker er norske selskaper, tilhørende samme konsern der morselskapet direkte eller indirekte eier mer enn ni tideler av aksjene i datterselskapet og har en tilsvarende del av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen, jf. sktl. § 10-4 (selsktl. § 1-4). Kravene må være oppfylt ved utgangen av året. Også etter andre bestemmelser i skattelovgivningen er det avgjørende for en skattyters rettigheter at man på et nærmere angitt tidspunkt oppfyller nærmere vilkår om eierkrav. Se kapittel 11 for omtale av konsernforskriften og kapittel 16 for omtale av kreditreglene.

1 Bed.book Page 150 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

I en uttalelse (1996-605SFS) la kontoret til grunn at det i spørsmål om felles kommunetilhørighet (aktuelt før inntektsåret 1999) måtte være avgjørende hva situasjonen var per 31. desember.

Det samme tidspunktet har FIN lagt til grunn som avgjørende for fradragsrett for konsernbidrag fra datterselskap under likvidasjon, se uttalelse inntatt i Utv. 1997 s. 894.

Den tidligere begrensningen i adgangen til å yte konsernbidrag mellom selskaper hjemmehørende i ulike kommuner ble opphevet med virkning fra og med inntektsåret 1999. Med virkning for samme inntektsår ble det innført et generelt skattefritak for mottatt konsernbidrag som giverselskapet ikke får fradrag for. I motsetning til tidligere kan nå giverselskapet yte konsernbidrag utover selskapets alminnelige inntekt uten at deler av bidraget er gjenstand for dobbelbeskatning. Konsernbidrag som giverselskapet ikke får fradrag for fordi det ikke er lovlig i forhold til aksje- og allmennaksjelovens regler vil fortsatt være skattepliktig for mottaker.

Under ligningsbehandlingen for inntektsåret 1999 er det avdekket flere tilfeller der konsernbidrag er gitt uten at giverselskapet har krevd fradrag, selv om det har krav på det, samtidig som mottakerselskapet på sin side ikke har regnet bidraget som skattepliktig. Dette er omtalt mer utførlig i punkt 10.3.2.

For en mer detaljert fremstilling av konsernbidragsreglene vises til Zimmer (red.) 1998 s. 355 flg. og Gjems-Onstad 1999 s. 551 flg.

I det følgende vil det bli omtalt konkrete enkeltsaker med tilknytning til konsernbidrag. Det vil dessuten bli redegjort for enkelte «nye» problemstillinger som ikke er omtalt i teorien.

10.2.1 Sirkelkonsernbidrag – 1999-010LBH

Saken gjaldt for det første hvorvidt avgivelse og mottakelse av konsernbidrag mellom samme konsernselskaper i samme inntektsår kan anses å utgjøre to selvstendige transaksjoner i forhold til selsktl. §§ 1-3 nr. 1 og 1-4 nr. 1 (sktl. §§ 10-2 første ledd og 10-3 første ledd). I motsatt fall er det et spørsmål om begrepet konsernbidrag bare kan anses oppfylt for den netto formuesoverføring som vedtas. Under ligningsbehandlingen kom LN til at kun den del av overføringen som representerer en netto formuesoverføring kan godkjennes som konsernbidrag. Klagefristen for ligningen er i skrivende stund ikke utløpt.

For det andre var problemstillingen hvorvidt mottatt konsernbidrag som giverselskapet ikke hadde krevd fradrag for – til tross for at konsernbidraget lå innenfor alminnelig inntekt hos giverselskapet – var skattepliktig på mottaker-

1 Bed.book Page 151 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

selskapets hånd, jf. selsktl. § 1-4 nr. 1 (sktl. § 10-3 første ledd), jf. omtale i punkt. 10.3.2.

Saksforholdet

I vedlegg til selvangivelsen opplyste selskap A å ha mottatt konsernbidrag fra det 100 prosent eide datterselskapet B og at A samtidig hadde avgitt konsernbidrag til B, begge med skattemessig effekt.

Under ligningsbehandlingen ble A varslet om fravik. Under henvisning til lovens forarbeider og juridisk teori, anførte kontoret at dersom regelverket skulle åpne adgang for at to konsernselskaper både kan gi og motta konsernbidrag i samme inntektsår, vil overføringene kun fremstå som en regnskapsmessig postering for skatteformål. Det ble anført at bidragene helt eller delvis utlignet hverandre, slik at kravet til reell formuesoverføring mellom konsernselskapene ikke var oppfylt. Konsekvensen av dette er at fradragsført konsernbidrag tilbakeføres. Saken ble lagt frem for LN.

Ligningsnemndas behandling

Ett av vilkårene for at konsernbidrag skal være fradragsberettiget er at dette ellers er lovlig i forhold til aksjelovens og allmennaksjelovens regler, jf. selsktl. § 1-3 nr. 1 første punktum (sktl. § 10-2 første ledd første punktum). Imidlertid er begrepet konsernbidrag ikke definert i aksjelovene, jf. asl./asal. § 8-5 første ledd, som viser til selsktl. kap. 1 (sktl. §§ 10-2 til 10-4).

Begrepet konsernbidrag er angitt slik i forarbeidene til konsernbidragsreglene, Ot.prp. nr. 16 (1979-80) s. 11, 2. spalte:

> «Begrepet konsernbidrag er ikke definert i den nye § 15. Departementet forutsetter at det dreier seg om ytelser av økonomisk karakter der yteren ikke betinger seg noe særskilt vederlag. Ytelsen kan bestå i umiddelbar overføring av penger eller andre formuesverdier, som for eksempel driftsmidler. Men det vil være tilstrekkelig at giveren påtar seg å betale et bestemt beløp til mottakeren på et senere tidspunkt. I det sistnevnte tilfelle regnes konsernbidraget for å være ytet i forhold til bestemmelsen i § 15 på det tidspunkt da giveren påtar seg betalingsforpliktelsen. Når giveren påtar seg betalingsforpliktelsen ved beslutning på generalforsamling året etter det aktuelle inntektsåret, regnes ytelsen å ha funnet sted i inntektsåret.»

Andenæs 1998 s. 494, utlegger begrepet konsernbidrag på følgende måte:

> «Med 'konsernbidrag' forstås en reell formuesoverføring fra giver til mottaker, ikke bare en regnskapspostering for skattemessige formål. En annen sak er at bidraget neppe behøver innbetales, giverens skylderklæring er nok.»

Av sitatet ovenfor fra Ot.prp. nr. 16 (1979-80), fremgår det også at konsernbidraget anses gitt med skattemessig virkning for det inntektsår som ligger forut for generalforsamlingsåret. Dette er således en skatterettslig særregel og har intet med lovligheten av inntektsføring av konsernbidrag i forkant av

1 Bed.book Page 152 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

generalforsamlingsvedtak. I forhold til andre regler stiftes krav på konsernbidrag først ved giverselskapets generalforsamling, jf. Aarbakke m.fl. 1999 s. 496.

Det kreves derfor ikke at det foretas en faktisk overføring av midler (betaling) i generalforsamlingsåret eller senere, det er i praksis ansett tilstrekkelig at giverselskapet påtar seg en ubetinget forpliktelse til å prestere ytelsen på et senere tidspunkt, jf. SKD i Utv. 1980 s. 225-226 og *Lignings-ABC* 1999 s. 64. På denne måten kan bidraget bli stående i balansen som fordring/gjeld så lenge det er ønskelig, og forpliktelsen kan eventuelt senere motregnes i form av et konsernbidrag motsatt vei.

Zimmer (red.) 1998 s. 373 antar, som også anført av selskapet, at det «neppe» kan være noe i veien for at et datterselskap som mottar konsernbidrag fra sitt morselskap, tilbakefører dette samme år som en utbytteutdeling. Det omtales her selskaps- og skatterettslig to forskjellige transaksjoner: Konsernbidrag avgis ned til datter som så gir dette helt eller delvis tilbake som utbytte. Dette er antakelig ikke en sirkulær transaksjon eller en dobbelttransaksjon, se i denne retning Andenæs 1998 s. 494-495:

> «Ifølge selsktl. § 1-4 annet ledd regnes konsernbidrag ikke som utbytte i forhold til aksjelovens bestemmelser. Ved overføring fra datterselskap til morselskap kan konsernet velge mellom å gi overføring i form av konsernbidrag eller utbytte. Hvert selskap kan dessuten utdele eller motta utbytte ved siden av konsernbidrag.
>
> Ved overføring fra morselskap til datterselskap eller mellom datterselskaper kan konsernet velge mellom konsernbidrag og overføring av annen art. Ved siden av konsernbidrag kan hvert selskap yte eller motta overføringer av annen art.»

Det er imidlertid et annet spørsmål når konsernbidrag både avgis og mottas, slik at det er et spørsmål hvorvidt avgivelse og mottakelse av konsernbidrag helt eller delvis utligner hverandre. Aksepteres det at to konsernselskaper både kan gi og motta konsernbidrag samme inntektsår, blir det et spørsmål om man da er over i en ordning hvor konsernbidragene kun blir en regnskapsmessig postering for skatteformål og ikke en reell formuesoverføring konsernselskapene imellom. Dette blir særdeles tydelig hvis beløpene helt utligner hverandre – eksempelvis at det gis og mottas kr 100. Det bemerkes at et ensidig konsernbidrag normalt har selskapsrettslige virkninger utover eller i tillegg til skattespørsmålet.

Mot dette anførte A at motregning krever at dette erklæres. For konsernbidrag kreves en selskapsrettslig beslutning om motregning.

Til dette bemerkes at anførselen uansett overser det faktum at konsernspissen kontrollerer de underliggende selskaper, og oppgjør (betaling) av konsernbidragene er overlatt til selskapene selv å bestemme. Regelen i asl./asal. § 8-3 tredje ledd om at utbetalingsdagen for utbytte ikke kan settes senere enn seks måneder etter beslutningen, skulle etter ordlyden i asl./asal. § 8-5 annet ledd første punktum gjelde tilsvarende for konsernbidrag, men bestemmelsen for-

1 Bed.book Page 153 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

stås ikke eller praktiseres etter ordlyden, jf. Aarbakke m.fl. 1999 s. 504. Oppgjør av konsernbidrag er det derfor overlatt til selskapene selv å bestemme.

Betraktningene i Ot. prp. nr. 1 (1999-2000) s. 26 gjelder begrunnelsen for å innføre skattefrihet på mottakerselskapets hånd for den del av konsernbidraget som går utover giverselskapets alminnelige inntekt, og er av den grunn ikke relevant ved tolkningen av omfanget av fradragsretten respektive skatteplikten for «gjensidige» konsernbidrag mellom samme selskap i samme inntektsår. Dette beror på en tolkning av begrepet konsernbidrag i selsktl. § 1-3 nr. 1 og § 1-4 nr. 1, begges første punktum.

Konsernbidragsordningen er en skatterettslig særordning med et tilbud til konsernselskapene om hvorvidt de vil benytte seg av denne. Det må imidlertid ved tolkningen også vurderes hvilke reelle økonomiske virkninger de av skattyter angitte transaksjoner vil få. Dette er ikke et spørsmål om omgåelse, men et spørsmål om lovtolkning, jf. utkast til kodifisering av subsumsjonsbestemmelser i sktl. § 88 nr. 1-3, jf. Ot. prp. nr. 16 (1991-92) s. 45-46 (Aarbakke) og Zimmer 1997 s. 58:

> «Ved lovtolkningen kan omgåelsesnormen kanskje best oppfattes som et reelt hensyn, med betydelig vekt.»

Det vises videre til Bettina Banoun i TfR 1998 s. 934-935 som skriver at på bakgrunn av Høyesteretts praksis i omgåelsessaker kan rettskildematerialet splittes opp i fire ulike kategorier: lovtolkning, realitet over form, sammenhengsbetraktninger og egenverditest. Et fellestrekk ved disse metodene er at de vektlegger transaksjonens økonomiske realitet. Omgåelsesmomentet kan videre betraktes som et viktig reelt hensyn, jf. Bettina Banoun op. cit. s. 934-935 og Gjems-Onstad 1999 s. 99.

Det kan i denne sammenheng også vises til delingsdommene vedr. krysseie av aksjeposter, Rt. 1998 s. 1771 (Utv. 1998 s. 1256) *Essem* og Rt. 1998 s. 1764 (Utv. 1998 s. 1267) *Wisth & Finnøy,* hvor Høyesterett blant annet uttalte:

> «... avtalen om kryssbytte av aksjer ikke hadde andre reelle virkninger for partene enn de rent skattemessige ... Aksjebytteavtalen opphever i realiteten på det nærmeste de normale virkninger som salg av 35% av aksjene i et selskap medfører, og den hadde heller ikke en forretningsmessig basis.» (Rt. 1998 s. 1771 Essem, s. 1778.)

Spesielt *Wisth & Finnøy* kan anses som bedømmelse av en sirkulær transaksjon: skattyter går ett steg frem og ett tilbake slik at den økonomiske transaksjon forblir tilnærmet lik etter at transaksjonene er foretatt, jf. Banoun TfR 1998 s. 939.

På samme måte som i skattesalg-dommene fra 1920-årene, Rt. 1925 s. 472 (Utv. II s. 240) *Kallevig* og Rt. 1927 s. 386 (Utv. II s. 323) *Bryn*, er det her spørsmål hvorvidt avgivelse og mottakelse av konsernbidrag mellom samme selskap i samme inntektsår, skal anses som to selvstendige transaksjoner eller

1 Bed.book Page 154 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

om de skal bedømmes som én transaksjon for så vidt gjelder den delen av konsernbidragene som utligner hverandre. Videre kan det vises til Rt. 1998 s. 1425 (Utv. 1999 s. 477) *Iversen*, hvor Høyesterett så en nedskrivning av aksjekapital i sammenheng ved en simultan nyemisjon ved fortolkning av realisasjonsbegrepet i selsktl. § 5-8 nr. 2, jf. § 5-2 nr. 2 (sktl. § 10-37 annet ledd, jf. § 10-31 annet ledd).

I SR 2000 s. 110 beskriver Håkon Løchen beskriver den realitetsdoktrine som gjelder i norsk skatterett, på følgende måte:

> «...det [er] hensiktsmessig å peke på det realitetsprinsipp som ligger til grunn for norsk skattelovfortolkning. Dette realitetsprinsippet, dvs. at skattleggingen bygger på realiteter og ikke de formene som realitetene er ikledd, er klart festnet i norsk domspraksis, men følger også naturlig som skattelovens begrepsbruk. Som skatteutløsende fakta opererer skatteloven med begreper som «fordel vunnet ved» eller «avhendelse» eller «utgifter til inntektens ervervelse, sikrelse eller vedlikeholdelse». Disse og mange andre generelle betegnelser i skatteloven er meget åpne og går på realiteter som kan ikles mange former og som kan være helt nye i forhold til det man forestilte seg da skatteloven ble gitt.»

Bettina Banoun (TfR 1998 s. 938) utlegger realitetsprinsippet (realitet over form) slik:

> «Det er vanskelig på generell basis å fastlegge det nærmere innhold av en norm som pålegger rettsanvenderen å legge de reelle og ikke de formelle forhold til grunn. Hvordan fastlegges hva som er det reelle forhold og hva som bare er formelle kjennetegn? Selv om det blir klarlagt at det foreligger divergens, gjenstår spørsmålet: Når skal de formelle kjennetegn være avgjørende, og når skal de økonomiske realiteter slå igjennom? Dette vil bero på en tolkning av de aktuelle bestemmelser.»

As avgivelse av konsernbidrag til og mottakelse av konsernbidrag fra B gitt og mottatt i samme inntektsår, ble etter dette ikke ansett for å utgjøre to selvstendige transaksjoner. Kun den del av overføringen som representerer en netto formuesoverføring ble godtatt som konsernbidrag.

10.2.2 Konsernbidraget må være «lovlig»

Ett av vilkårene for fradragsrett er at konsernbidraget «ellers er lovlig i forhold til aksjelovens og allmennaksjelovens regler», jf. sktl. § 10-2 første ledd (selsktl. § 1-3 nr. 1). Av asl./asal. § 8-5 fremgår det at ett selskap kan utdele konsernbidrag til annet konsernselskap, forutsatt at man ellers følger bestemmelsene om utbytte i samme lovers §§ 8-1 til 8-4.

Under ligningsbehandlingen for inntektsåret 1998 ble det reist spørsmål ved rekkevidden av asl./asal. § 8-5 der konsernbidrag gis fra mor- til datterselskap og mellom søsterselskaper. Påstanden var at aksje- og allmennaksjelovens henvisning til bestemmelsene om utbytte ikke gjaldt for slike bidrag, med den konsekvens at giver kunne gi konsernbidrag utover de økonomiske begrensninger

1 Bed.book Page 155 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

som ellers ville fulgt av bestemmelsen om utbytte. Trår man feil i forhold til lovligheten av konsernbidraget ville dette bety at giver ikke får fradragsrett, jf. sktl. § 10-2 første ledd, første punktum, samtidig som mottaker blir skattepliktig, jf. sktl. § 10-3 første ledd første punkt, jf. annet punktum (selsktl. § 1-4 nr. 1 første punktum, jf. annet punktum)

Justisdepartementet uttalte i brev av 6. mai 1999 at begrensningen i utgangspunktet også gjelder ved overføring av konsernbidrag mellom søsterselskaper og mellom mor- og datterselskaper. Det vises til ordlyden i asl./asal. § 8-5 annet ledd som etter departementets oppfatning taler for en slik forståelse. Det vises også til asl/asal. § 3-9 tredje ledd som etter departementets oppfatning i hvert fall ga støtte til det syn at begrensningen gjelder mellom søsterselskaper. For konsernbidrag fra mor- til datterselskap viser departementet til Andenæs 1998 s. 498 der det er uttalt:

> «Konsernbidrag fra morselskap til datterselskap kommer i denne forbindelse i en spesiell stilling i og med at overføringen øker verdien av morselskapets aksjer i datterselskapet. Under gitte forutsetninger kan konsernbidraget i realiteten oppveies av verdiøkningen på aksjene i datterselskapet. Annerledes kan det stille seg dersom datterselskapet for eksempel er insolvent. Det avgjørende vil være i hvilken grad konsernbidraget medfører en verdiøkning på aksjene i datterselskapet som kan oppføres i morselskapets balanse. Differansen mellom konsernbidraget og den verdiøkning som kan oppføres må ha dekning i § 8-1.»

I DnRs sirkulære 1999-37 er dette oppsummert slik:

Konsernbidrag fra mor- til datterselskap kan ytes uavhengig av begrensningen i asl./asal. §§ 8-1 til 8-4 under forutsetning av at bidraget motsvares av tilsvarende verdiøkning av aksjene i datterselskapet. Manglende verdiøkning må ha dekning i § 8-1. Konsernbidrag fra datter- til morselskap og mellom søsterselskaper kan skje under forutsetning av at vilkårene i §§ 8-1 til 8-4 er oppfylt.

Kontoret tok ikke endelig stilling til spørsmålet, men gode grunner taler for at begrensningene i asl./asal. §§ 8-1 til 8-4 i hvert fall gjelder konsernbidrag mellom søsterselskaper, jf. Justisdepartementets uttalelse.

10.2.3 Om aksjeutbytte og godtgjørelse skal inngå i beregningsgrunnlaget – 1993-224LN

A krevde fradrag for konsernbidrag til sitt morselskap B, hjemmehørende i en annen kommune. Ett av vilkårene for fradragsrett for giver (A) med tilsvarende skatteplikt for mottaker (B) var at bidraget ikke oversteg ligningsmessig underskudd for mottaker (B). B hadde ligningsmessig underskudd før mottatt aksjeutbytte med godtgjørelse. LN kom til at aksjeutbytte med godtgjørelse måtte inngå i beregningsgrunnlaget for konsernbidrag, jf. selsktl. § 1-3 nr. 2.

1 Bed.book Page 156 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Den tidligere begrensningen i adgangen til å yte konsernbidrag mellom selskaper hjemmehørende i ulike kommuner er som nevnt i punkt 10.2 opphevet. Nemndas bemerkninger vil derfor ikke bli omtalt.

10.2.4 Konsernbidrag utover underskudd hos mottaker – kraftselskap – 1998-022LN

Spørsmålet var om et selskap som drev virksomhet som gikk ut på omsetning av vannkraft skulle gis fradrag for konsernbidrag som oversteg ligningsmessig underskudd i mottakerselskapet, jf. selsktl. § 1-3 nr. 4.

I og med at begrensningsregelen for selskaper med denne type virksomhet ble opphevet med virkning fra og med inntektsåret 1999, blir ikke vedtaket omtalt nærmere her. Vedtaket er omtalt i kapittel 18 punkt 18.6.2.1, da vedtaket antas å ha en generell interesse for tolkningen av sktl. § 19 A-1 nr. 1 (sktl. § 18-4, jf. § 18-1 første ledd).

10.3 Skatteplikt for mottatt konsernbidrag – sktl. § 10-3

10.3.1 Konsernbidrag utover alminnelig inntekt hos avgiver – 1998-013OLN

Saken gjaldt spørsmålet om den del av konsernbidrag som overstiger giverselskapenes alminnelige inntekt må inntektsføres av mottakerselskapet, når giverselskapet ligger i en annen kommune enn mottakerselskapet. OLN konkluderte med at konsernbidrag som overstiger givers skattepliktige inntekt ikke vil være fradragsberettiget for giver og likevel skattepliktig inntekt for mottaker, uavhengig av hvilken kommune selskapene tilhører.

Den tidligere begrensningen i adgangen til å yte konsernbidrag mellom selskaper hjemmehørende i ulike kommuner ble opphevet med virkning fra og med inntektsåret 1999. Med virkning for samme inntektsår ble det innført et generelt skattefritak for mottatt konsernbidrag som giverselskapet ikke får fradrag for. Etter dagens bestemmelser vil konsernbidrag som giver ikke får fradrag for fordi det overstiger den ellers skattepliktige inntekt, ikke være skattepliktig for mottakeren. Konsernbidrag som giver ikke får fradrag for fordi det ikke er lovlig i forhold til aksje- og allmennaksjelovens regler, vil fortsatt være skattepliktig for mottaker.

1 Bed.book Page 157 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

OLN drøfter spørsmålet i forhold til innføringen av kommunebegrensningsregelen. Da bestemmelsen er opphevet, vil nemndas bemerkninger ikke bli omtalt.

10.3.2 Vilkårene for fradragsrett for giverselskapet er oppfylt uten at fradrag kreves – 1999-010LBH

Saken gjaldt spørsmålet om hvorvidt mottatt konsernbidrag som et giverselskap ikke har krevd fradrag for – til tross for at konsernbidraget ligger innenfor alminnelig inntekt hos giverselskapet – er skattepliktig på mottakerselskapets hånd, jf. selsktl. § 1-4 nr. 1 (sktl. § 10-3 første ledd). Under ligningsbehandlingen kom LN til at den del av konsernbidraget som ligger innenfor giverselskapets alminnelige inntekt er skattepliktig på mottakerselskapets hånd. Selskapet kan påklage ligningen til LN.

Saken gjaldt også spørsmål om avgivelse og mottakelse av konsernbidrag mellom samme konsernselskaper A og B i samme inntektsår, kan anses å utgjøre to selvstendige transaksjoner i forhold til selsktl. §§ 1-3 nr. 1 og 1-4 nr. 1 (sktl. §§ 10-2 første ledd og 10-3 første ledd), jf. punkt 10.2.1.

Saksforholdet
Under ligningsbehandlingen ble A som mottaker av konsernbidraget varslet om at den del av avgitt konsernbidrag som ligger innenfor giverselskapets alminnelige inntekt vil bli medtatt til beskatning etter selsktl. § 1-4 nr. 1 (sktl. § 10-3 første ledd), uavhengig av hvorvidt giverselskapet faktisk krever fradrag for dette. Bakgrunnen for at B ikke krevde fradrag for konsernbidrag som lå innenfor alminnelig inntekt, ble antatt å være at dette hadde kreditfradrag etter sktl. 1911 § 22 A (sktl. § 16-20) som i tilfelle bortfalt som kreditfradrag når selskapet ikke fikk utlignet skatt.

Ligningsnemndas behandling
Etter selsktl. § 1-4 nr. 1 annet punktum er den del av konsernbidraget som giveren ikke får fradrag for fordi det overstiger den ellers skattepliktige alminnelige inntekt, ikke skattepliktig for mottakeren. Bestemmelsen kom inn ved lovendring av 17. desember 1999 nr. 90 med virkning for inntektsåret 1999. Forarbeider til lovendringen er Ot.prp. nr. 1 (1999-2000) punkt 3.4.2, s. 26-27 og Innst. O. nr. 12 (1999-2000) punkt 4.3, s. 18-19.

Omfanget av skatteplikten for konsernbidrag etter selsktl. § 1-4 nr. 1 første punktum omfattet før lovendringen også konsernbidrag som oversteg giverselskapets alminnelige inntekt, jf. Ot.prp. nr. 16 (1979-80) s. 11 annen spalte – følgende:

1 Bed.book Page 158 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

> «I 1. punktum statueres skatteplikt for mottaker av konsernbidraget. Konsernbidraget er skattepliktig fullt ut, selv om bidraget ikke har kommet til fradrag hos giveren (det vil si når det overstiger giverens ellers skattbare overskudd).»

Dette viser at lovens opprinnelige ordning var slik at, dersom giverselskapet ga bidrag ut over givers overskudd, oppstod det dobbeltbeskatning idet mottakerselskapet ville bli beskattet uansett om det ikke ble gitt effektivt fradrag i giverselskapet, jf. vedtak 1998-013OLN omtalt i punkt 10.3.1, Ot. prp. nr. 1 (1999-2000) punkt 3.4.2, s. 26 og Gjems-Onstad 1999 s. 566:

> «For konsernet som helhet er det ikke fordelaktig at det ytes konsernbidrag ut over yterens alminnelige inntekt. Mottageren blir inntektsbeskattet uten hensyn til om giveren har fått fradrag så lenge grunnen til fradragsnektelsen er at konsernbidraget overstiger yterens alminnelige inntekt, jf sktl § 10-3 første ledd annet punktum bare viser til § 10-2 annet og fjerde ledd (selsktl 1991 §§ 1-4 nr. 1 annet punktum), jf 1-3 nr. 2. Her er konsernbidragsreglene ikke symmetriske.»

Tilsvarende heter det i Karnov 1999 s. 2051, note: 26 (Zimmer):

> «Med unntak av bestemmelsen i § 1-4 nr. 1 2. punktum, antas hele konsernbidraget å være skattepliktig hos mottakeren, selv om ikke hele bidraget er fradragsberettiget hos yteren».

Etter nemndas oppfatning må formuleringen i § 1-4 nr. 1 annet punktum «... som giveren ikke får fradrag for fordi det overstiger den ellers skattepliktige alminnelige inntekt ...» forstås som en objektiv konstatering av hvilken alminnelig inntekt giverselskapet har, ikke hva dette rent faktisk krever fradrag for så lenge beløpet er klassifisert som konsernbidrag, jf. selsktl. § 1-4 nr. 2 og asl./asal. § 8-5 første ledd. Uttalelsene i forarbeidene må forstås som en begrunnelse for å frita mottakerselskapet for den asymmetriske skatteplikt som var gjeldende rettstilstand til og med inntektsåret 1998. Noe annet er det neppe grunnlag for, jf. ordlyden «... ikke får fradrag for fordi det overstiger den ellers skattepliktige alminnelige inntekt ...».

10.4 Endring av konsernbidrag

Det kan være at skattyter på grunn av ligningsmessig endring ønsker å endre på størrelsen av konsernbidrag, enten øke eller redusere bidraget, eventuelt at skattyter ønsker å gi konsernbidrag eller reversere allerede mottatt bidrag. Spørsmålet er i hvilken grad skattyter har adgang til å foreta slik endring.

Kontoret og LN var tidligere restriktive med hensyn til å etterkomme ønske fra skattyter om å få øke konsernbidrag etter at selskapets inntekt var blitt forhøyet ved ligningsbehandlingen (1992-201LN). Det ble lagt til grunn at verken konsernbidragsreglene eller skattelovgivningen for øvrig ga skattyter krav på å få øke konsernbidraget når inntekten forhøyes. På den annen side eksisterer det heller ingen lovregulering som forhindrer ligningsmyndighetene i å etterkom-

1 Bed.book Page 159 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

me slike ønsker. Man var av den oppfatning at forarbeidene utelukkende ga holdepunkter for en endringsadgang av konsernbidrag i de tilfeller hvor giverselskapet på grunn av lovbestemte begrensninger ikke oppnådde fullt fradrag for bidraget, altså i de tilfeller der det oppsto økonomisk dobbeltbeskatning (om begrepet økonomisk dobbeltbeskatning i internasjonale forhold, se kapittel 21). Slik forsto man også uttalelsene i *Lignings-ABC*.

FIN har imidlertid i brev av 27. juni 1995 inntatt i Utv. 1995 s. 1258 uttalt:

> «Etter departementets vurdering bør det gis adgang til å øke fradragsberettiget konsernbidrag fra et selskap som har fått økt inntekten under ligningsbehandlingen, når bidraget benyttes til dekning av underskudd. Departementet legger vekt på at dette påvirker årets ligning bare for det ytende selskap, idet mottakende selskap bare får redusert sitt fremførbare underskudd fortere enn ellers. En forutsetning for at endring av konsernbidrag tillates, må være at skattyter ikke har handlet illojalt i forhold til ligningsmyndighetene, for eksempel ved å avgi uriktige eller ufullstendige opplysninger i selvangivelsen. Etter departementets vurdering bør endringsadgang også forutsette at endringene av selvangivelsen ikke er uvesentlige. Så vidt mulig bør også (gjennom kontakt med skattyteren) tilstrebes at fradragsføring skjer samtidig med inntektstillegget.»

Dette blir nå lagt til grunn i praksis, både av kontoret og nemnder.

FINs forutsetning om lojalitet reiser en rekke spørsmål. Som eksempel kan nevnes et selskap som får endret ligning ved at ligningsmyndighetene anvender omgåelsesbetraktninger, uten at selskapet har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Anvendelse av omgåelsesnormen innebærer en konstatering av at selskapet har handlet illojalt ved sin tilpasning – lojalitetsvurderingen er imidlertid objektiv, jf. Høyesteretts uttalelser i Rt. 1999 s. 946 (Utv. 1999 s. 1381) *ABB*. Vil en slik «objektiv illojalitet» også være illojal slik FIN benytter begrepet i uttalelsen omtalt foran, eller tenker FIN her på den «subjektive illojalitet»? Er det i det hele tatt rom for et slikt skille med henhold til illojalitet? Etter kontorets syn taler preventive grunner for at begrepet «illojalitet» også bør omfatte den «objektive illojalitet».

Som eksempel på en illojal handling viser FIN til det å avgi uriktige eller ufullstendige opplysninger. Begrepet «uriktige og ufullstendige opplysninger» går igjen både i reglene om endring av ligning og i reglene om tilleggsskatt. Dersom det er dette begrepet FIN viser til, skulle det tilsi at enhver handling som kvalifiserer for tilleggsskatt, diskvalifiserer for en adgang til endring av konsernbidrag.

Om lojalitetskravet er det i Gjems-Onstad 1999 s. 574 uttalt:

> «Lojalitetskravet tilsier at økt konsernbidrag ikke er aktuelt der inntektsøkningen for det ytende selskap har gitt tilleggsskatt med høy sats etter lignl. § 10-4 nr. 1 annet punktum. Der tilleggsskatt ikke er ilagt fordi det ikke anses å være grunnlag for det, må det vel alltid være adgang til å øke konsernbidraget dersom inntektstillegget er vesentlig. Hvis det er ilagt tilleggsskatt med lav sats, synes vurderingen mer åpen siden lignl. § 10-2, jf. § 10-3, ikke oppstiller illojalitet som vilkår for ileggelse av tilleggsskatt.»

1 Bed.book Page 160 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

I vedtaket omtalt i punkt 10.4.4 legger LN til grunn at det i et tilfelle hvor det er inngitt uriktige og ufullstendige opplysninger som kvalifiserer for tilleggsskatt, ikke kan bli tale om en imøtekommelse av et krav om endring av konsernbidrag.

Nedenfor omtales nemndenes praksis.

I kapittel 22 punkt 22.8 er omtalt en sak under ligningsbehandlingen for 1998 hvor et selskap anmoder om å få endre mottatt utbytte fra et svensk datterselskap. LN var enig med kontoret i at en slik endring ikke kunne skje med skattemessig virkning. Flere saker om endring av regnskap er omtalt i samme punkt.

10.4.1 Rett til å øke konsernbidrag ved fravik fra selvangivelsen – 1993-327OLN

Et selskap fikk under ligningsbehandlingen økt sin skattepliktige inntekt som en følge av at selskapets selvangivelse ble fraveket. Selskapet anførte prinsipalt at inntektsforhøyelsen var feilaktig. Subsidiært krevde man å få øke konsernbidraget til sitt morselskap med et tilsvarende beløp som inntektsøkningen. OLN ga selskapet adgang til å øke konsernbidraget tilsvarende inntektstillegget.

Overligningsnemndas behandling

Saken reiste to spørsmål. Det første var om konsernbidraget var lovlig i forhold til aksjelovens regler, jf. selsktl. § 1-3 nr. 1 (sktl. § 10-2 første ledd), og det andre var om skattyter kunne kreve å få korrigere en konsernbidragsdisposisjon som følge av ligningsbehandlingen.

Det ble vist til at det ikke finnes lovbestemmelser i selskapsskatteloven som regulerer adgangen til å kreve endrede konsernbidragsdisposisjoner. Skattelovgivningen for øvrig inneholder ikke bestemmelser som gir skattyter krav på at ligningsmyndighetene under ligningsbehandlingen skal godta et ønske om å få øke konsernbidraget når inntekten forhøyes. På den annen side eksisterer heller ingen bestemmelser som forhindrer ligningsmyndighetene i å etterkomme slike ønsker, såfremt saken er tatt opp med ligningsmyndighetene innen fristene i lignl. § 9-6.

I rettspraksis har spørsmålet om endring av regnskaper/selvangivelse vært oppe i en rekke tilfeller. Dommer i Rt. 1925 s. 725 (Utv. II s. 254), 1931 s. 195 (Utv. II s. 456) *Almora* og 1959 s. 1259 (Utv. 1960 s. 362) går i favør av endringsrett, mens Rt. 1926 s. 174 (Utv. II s. 289), 1968 s. 510 (Utv. 1968 s. 398) og 1978 s. 83 (Utv. 1978 s. 208) trekker i motsatt retning. Av rettspraksis kan utledes at skattyter i hvert fall i en viss utstrekning har rett til å kreve endrede regnskaper lagt til grunn ved ligningen.

1 Bed.book Page 161 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Forslag til regler om konsernbidrag ble første gang fremmet i Ot.prp. nr. 16 (1979-80). Det er ingen uttalelser i denne proposisjonen som direkte gjelder en skattyters adgang til å kreve endrede konsernbidragsdisposisjoner lagt til grunn ved ligningen som følge av fravik. En viss veiledning fant OLN likevel i følgende uttalelse på s. 6 som synes å sammenfatte hovedbegrunnelsen for FINs forslag om konsernbidragsregler:

> «Departementet antar at det bør gis regler for beskatning av konserner, med sikte på en skattemessig behandling av konserner som er mer i overensstemmelse med den skattemessige behandling av fusjonerte selskaper. Konsernene bør gis anledning til å avregne overskudd i enkelte selskaper mot underskudd i andre selskaper. Derved kommer bare nettoinntekten beregnet på konsernbasis til beskatning.
>
> Departementet finner på bakgrunn av de innvendinger som ble reist mot konsernbeskatningsgruppens første forslag, samt på bakgrunn av gruppens tilleggsuttalelse, at de nye regler hovedsakelig bør bygges på konsernbidragsordningen.»

OLN antok at uttalelsen klart angir at formålet med konsernbidragsreglene er å bidra til en skattemessig behandling av konserner mer i overensstemmelse med den skattemessige behandlingen av fusjonerte selskaper.

I proposisjonen ble det vurdert å innføre begrensningsregler i konsernbidragsordningen. Vurderingen ble på s. 7 avsluttet med følgende betraktning:

> «Departementet legger stor vekt på at konsernene skal gis anledning til å begrense sin skattepliktige inntekt til den reelle nettoinntekt, beregnet på konsernbasis. Konsernene bør også kunne stå relativt fritt med hensyn til fordelingen av nettooverskuddet. »

Det ovenfor siterte ga etter OLNs syn grunn til å utvise en relativ liberal holdning når det gjelder adgang til å endre konsernbidragsdisposisjoner. Det ble bemerket at begrensninger i endringsadgangen av konsernbidragsdisposisjoner som følge av fravik under ligningen ikke var tema i proposisjonen, og at de siterte uttalelser således ikke inneholdt en avveining av de ulike hensyn som gjør seg gjeldende i forhold til spørsmålet om en slik endringsadgang.

I Ot.prp. nr. 52 (1989-90) ble det fremmet forslag om begrensninger i adgangen til å kreve fradrag for konsernbidrag for det ytende selskap hvor dette og det mottakende selskap er hjemmehørende i forskjellige kommuner. I den forbindelse uttalte departementet på s. 22:

> «Finansdepartementet er oppmerksom på at forslaget kan bety merarbeid for konserner, blant annet ved at de ytende selskaper må kjenne til størrelsen på den skattepliktige inntekten i det mottakende selskapet for å gjøre opp egne regnskaper. En må også påregne noe flere etterfølgende justeringer av konsernbidragene enn det en har i dag.»

Departementet forutsetter her «noen flere etterfølgende justeringer av konsernbidragene» på grunn av at det foreslås innført en begrensning i fradrags-

1 Bed.book Page 162 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

retten dersom giver og mottakerselskaper er hjemmehørende i forskjellige kommuner.

OLN var enig med klager i at departementet her forutsetter en endringsadgang for konsernbidrag som ikke bare er begrenset til innføringen av fradragsbegrensningen for konsernselskaper hjemmehørende i forskjellige kommuner. Den sier imidlertid ikke noe om når det bør være adgang til å endre en konsernbidragsdisposisjon.

Det ble etter dette fastslått at forarbeidene til konsernbidragsreglene synes å forutsette at det skal være en viss adgang til å endre konsernbidragsdisposisjoner i selvangivelsen, men at det nærmere omfang er uklart. Forarbeidene talte imidlertid etter OLNs syn for at man ikke bør være for restriktiv ved vurderingen av om selskaper bør få endret sine konsernbidragsdisposisjoner under den ordinære ligningsbehandlingen.

LN drøftet hvorvidt forskjellige uttalelser i *Lignings-ABC* for 1993 og 1994 kunne belyse endringsadgangen for konsernbidragsdisposisjoner. Felles for uttalelsene var at de syntes å åpne for en begrenset adgang til endring. OLN trengte imidlertid ikke ta nærmere stilling til hva uttalelsene innebar da de ikke syntes å gi uttrykk for en praksis av en slik art og varighet at den kunne få betydning for den konkrete saken.

OLN viste dernest til at FIN i uttalelse i Utv. 1995 s. 1258, sitatet referert i punkt 10.4, åpner for at et selskap bør få adgang til å endre konsernbidragsdisposisjoner også hvor det har fått økt inntekten under ligningsbehandlingen, når bidraget benyttes til dekning av underskudd i andre konsernselskap. Forutsetningen er at skattyter ikke har handlet illojalt i forhold til ligningsmyndighetene, samt at endringene av selvangivelsen ikke er uvesentlig. På bakgrunn av det rettskildematerialet som er gjennomgått ovenfor, la OLN den avgrensing departementet her oppstiller til grunn for den videre drøftelse.

Ønsket om å endre konsernbidraget skyldtes et inntektspåslag SFS hadde gjort ved å renteberegne et rentefritt lån selskapet hadde ytet til et utenlandsk datterselskap. Både lånekreditor og -debitor hadde i sine regnskaper behandlet mellomværende som lån. Under ligningsbehandlingen hevdet imidlertid selskapet at kapitaltilførselen reelt måtte anses som egenkapital, idet det ble henvist til mottakerselskapets svake egenkapitalsituasjon.

OLN fant ikke at skattyter hadde handlet illojalt i forhold til ligningsmyndighetene. Spørsmålet ble derfor om endringene av selvangivelsen var uvesentlige.

Etter det resultat OLN kom til, utgjorde renteberegningen et inntektspåslag på kr 2,5 mill. Selskapets brutto driftsinntekter var kr 341 mill., mens regnskapsmessig overskudd etter skatt var kr 48 mill. På denne bakgrunn kom nemnda til at beløpet ikke var uvesentlig verken i seg selv eller i relasjon til selskapet.

OLN la også vekt på at begjæringen om å endre konsernbidragsdisposisjonene fremkom under ordinær ligningsbehandling, slik at en endring ikke ville medføre vesentlig effektivitetstap for ligningsmyndighetene.

Selskapet ble etter dette gitt adgang til å korrigere konsernbidragsdisposisjonene tilsvarende inntektstillegget ved renteberegningen av lånet.

1 Bed.book Page 163 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Det andre spørsmålet var om selskapet hadde adgang til å korrigere konsernbidraget i forhold til aksjeloven.

Aksjelovens regler om konsernbidrag fremgikk av asl. 1976 § 12-4 annet ledd (noe endret ordlyd, jf. asl./asal. § 8-5) som hadde følgende ordlyd:

> «Det som er bestemt om utdeling av utbytte i kapitlet her gjelder tilsvarende for konsernbidrag etter lov av 20. juli 1991 nr. 65 om særregler for beskatning av selskaper og selskapsdeltakere kapittel 1. Regelen om reservefondsavsetning i § 12-1 annet ledd nr. 2 skal likevel ikke gjelde for konsernbidrag.»

Asl. 1976 § 12-5 (noe endret, jf. asl. /asal. § 8-1) lød slik:

> «Som utbytte kan bare utdeles årsoverskott i henhold til det fastsatte resultatregnskap for siste regnskapsår, udisponert overskott fra tidligere år samt frie fond etter fradrag for udekket tap og for den del av årsoverskottet som i henhold til lov eller vedtekter skal avsettes til reservefond eller ikke kan utdeles som utbytte.»

Selskapet hadde for inntektsåret 1994 ytet maksimalt konsernbidrag etter overføringer fra frie fond. Regnskapsmessig var det altså ikke adgang til å yte ytterligere konsernbidrag uten ved å endre regnskapet, formelt ved å avholde ekstraordinær generalforsamling, jf. asl. 1976 § 9-6 (asl. § 5-6/asal. § 5-7).

På bakgrunn av en henvendelse fra SFS fremholdt imidlertid selskapet følgende:

> «I næringsoppgaven vil renteinntektene bli økt. Dette medfører samtidig en økning i fordring mot selskapets Canadiske datterselskap. Denne fordringen vil imidlertid regnskapsmessig bli betraktet som uerholdelig og vil derfor bli nedskrevet og belastet resultatet som en finanskostnad. Skattemessig vil selskapet imidlertid ikke ha fradrag for denne kostnaden.»

Ovennevnte medførte at det regnskapsmessige resultatet for 1993 ble uendret, men disponeringen ble endret. Endringen besto i at konsernbidraget ble økt med et beløp lik endringen i renteinntekter. Denne økningen ble dekket ved at det ble overført fri egenkapital fra disposisjonsfondet. Konsernbidraget for 1993 var fremdeles lovlig i henhold til aksjelovens regler, jf. selsktl. § 1-3 nr. 1.

Selskapet ble etter dette gitt adgang til å korrigere konsernbidraget tilsvarende inntektstillegget for 1993 på kr 2,5 mill. Adgangen til å korrigere konsernbidraget ble gjort betinget av at selskapet innen en frist fastsatt av SFS sendte inn nye ligningspapirer for 1993.

10.4.2 Rett til å reversere mottatt konsernbidrag – 1997-220LN

FINs uttalelse gjengitt innledningsvis i punkt 10.4 gjelder adgangen til å endre gitt konsernbidrag, når dette benyttes til dekning av underskudd i andre sel-

1 Bed.book Page 164 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

skaper innen konsernet. En slik endring hvor beløpet brukes til dekning av underskudd i andre selskaper innen konsernet, medfører kun endringer i giverselskapets inntekt, mens det mottakende selskap kun vil få redusert sitt fremførbare underskudd.

I en endringssak for inntektsåret 1997 aksepterte LN at et selskap fikk reversere et mottatt konsernbidrag som følge av at ligningen ble endret. Nemnda kunne ikke se at det var vesentlige forskjeller mellom å endre gitt konsernbidrag, og foreta reversering av et mottatt bidrag.

Selve saken gjaldt spørsmålet om selskap As konvertering av fordring til aksjekapital i selskap B skulle behandles som gjeldsettergivelse som ville medføre avskjæring av fremførbart skattemessig underskudd i B på kr 48 mill., jf. sktl. 1911 § 53 første ledd femte punktum (sktl. § 14-6 tredje ledd). LN kom til at konverteringen måtte anses som en gjeldsettergivelse, se omtale av problemstillingen i kapittel 14 punkt 14.8.2.

B hadde samme år mottatt konsernbidrag fra sitt morselskap, selskap C. Når reverseringen av mottatt konsernbidrag ble sett i sammenheng med det endrede ligningsresultatet, medførte dette ingen endring i inntekten til B. Skatteeffekten for B ble dermed null. Resultatet av endringen var at skattebelastningen ble foretatt i C, og at det kun var dette selskapet som fikk endret sin ligning.

Det ble også i denne saken vist til, som en forutsetning for endring av konsernbidraget, at skattyter ikke hadde handlet illojalt i forhold til ligningsmyndighetene. LN bemerket at A måtte være klar over at verdien av de emitterte aksjene langt fra tilsvarte fordringens pålydende, og at B til tross for dette krevde fradrag for det skattemessige fremførbare underskuddet. Selv om den skattemessige virkningen av gjeldskonverteringen på konverteringstidspunktet var tvilsom og usikker, ble handlingen likevel ikke ansett som illojal. Nemnda fant heller ikke andre forhold som tilsa at handlingen skulle anses som illojal.

Om lojalitetskravet ble det vist til Gjems-Onstad 1998 s. 474, samme sitat som er gjengitt innledningsvis i punkt 10.4.

10.4.3 Rett til å gi konsernbidrag ved inntektsendring – 1997-319OLN og 1993-334OLN

I en endringssak for inntektsåret 1997 behandlet OLN et tilfelle hvor et selskap A subsidiært anmodet om å få avgi konsernbidrag som følge av en inntektsendring, til tross for at konsernbidrag ikke tidligere var gitt. Nemnda kunne ikke se at det var vesentlige forskjeller mellom å endre gitt bidrag og avgi konsernbidrag som følge av ligningsmyndighetenes inntektsendring.

---

1 Bed.book Page 165 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Det ble vist til at A hadde opplyst at konsernbidraget skulle gå til dekning av underskudd i et datterselskap. En slik endring ville være i samsvar med FINs uttalelse gjengitt innledningsvis i punkt 10.4, ved at konsernbidraget ble brukt til å dekke underskudd i det mottakende selskap. Det ble også vist til at hensynet bak konsernbidragsreglene talte for at A ble gitt adgang til å avgi konsernbidrag, ved at dette ellers ville komme i skatteposisjon samtidig som et annet selskap i konsernet ville ha underskudd. Dessuten var en endring ikke uvesentlig for selskapet.

Tilsvarende synspunkter ble lagt til grunn av OLN i en sak for inntektsåret 1993. Det ble i denne saken vist til at det ikke burde tillegges avgjørende betydning at selskapet først under klagebehandlingen krevde å få yte konsernbidrag. Inntektsføringen som foranlediget kravet om konsernbidrag, skyldtes i denne saken en økning av inntekten under ligningsbehandlingen, og ikke en senere endringssak. Det ble her tillagt vekt at kravet ble fremsatt i forbindelse med klagesaken for samme inntektsår.

10.4.4 Rett til å endre konsernbidrag ved uriktige eller ufullstendige opplysninger – 1993-269LN

Saken gjaldt spørsmålet om å få endre konsernbidraget når selskapet fikk endret inntekten samt ble ilagt tilleggsskatt. LN nektet selskapet å endre.

Selskap A hadde innrømmet feilaktig utgiftsføring av kostnader til PC'er og gravemaskin. LN fant at feilføringene representerte uriktige og ufullstendige opplysninger som kvalifiserte for ileggelse av tilleggsskatt etter lignl. § 10-2. Selskapet forutsatte at det ved en eventuell korreksjon av ligningen for 1993 ble gitt adgang til å endre konsernbidraget tilsvarende.

LN viste til FINs brev gjengitt innledningsvis i punkt 10.4. Etter LNs syn måtte adgangen til å endre konsernbidrag være snevrere jo lenger etter ligningsåret man hadde kommet. Nemnda kunne ikke se at det i et tilfelle hvor det var inngitt uriktige og ufullstendige opplysninger som kvalifiserte for tilleggsskatt, kunne bli tale om en imøtekommelse av et krav om endring av konsernbidrag.

10.4.5 Rett til å endre regnskapet – 1993-326OLN

Et selskap krevde å få endre regnskapet som følge av at selvangivelsen ble fraveket. Selskapet anførte prinsipalt at inntektsforhøyelsen var feilaktig. Subsidiært krevde man at man fikk øke konsernbidraget til sitt morselskap med et tilsvarende beløp som inntektsøkningen. En eventuell økning av konsernbidraget forutsatte at selskapet ble gitt anledning til å endre regn-

1 Bed.book Page 166 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

skapet. OLN kom til at endring av regnskapet ikke kunne tillates. Man kunne da heller ikke tillate en økning av avgitt konsernbidrag, da bidraget ikke ville være lovlig etter selsktl. § 1-3 (sktl. § 10-2). Vedtaket ble ikke påklaget.

Saken er nærmere omtalt i kapittel 22 punkt 22.8 «Endring av regnskap».

10.4.6 Oppsummering

En forutsetning for å endre, reversere eller avgi konsernbidrag, er at vilkårene i sktl. §§ 10-2 til 10-4 (selsktl. §§ 1-3 til 1-5) er oppfylt. Sak 1993-326OLN omtalt ovenfor, gjaldt først og fremst spørsmålet om å endre regnskapet som følge av at selskapet ikke hadde stort nok regnskapsmessig overskudd til å avgi konsernbidrag. OLN godtok ikke endring av regnskapene, og som følge av dette ville en endring av konsernbidraget ikke være lovlig etter selsktl. § 1-3 (sktl. § 10-2). Endring av bidraget ble derfor ikke tillatt.

Videre fremgår det av FINs uttalelse at endringen ikke må være uvesentlig. Dette må avgjøres konkret. Se sak 1993-327OLN omtalt foran i punkt 10.4.1.

Endelig er det en forutsetning for endring av konsernbidraget at skattyter ikke har handlet illojalt i forhold til ligningsmyndighetene. Som det fremgår innledningsvis i punkt 10.4 er det noe uklart hva som skal til for at en handling skal karakteriseres som illojal. I sak 1997-229LN omtalt ovenfor, har LN i det vesentlige tiltrådt Gjems-Onstads beskrivelse av lojalitetskravet. Nemnda uttaler at selv om den skattemessige virkningen av gjeldskonverteringen på konverteringstidspunktet var tvilsom og usikker, kunne ikke dette isolert sett gjøre handlingen illojal. Etter nemndas oppfatning forelå det heller ikke andre forhold som tilsa at selskapets handling kunne anses som illojal i forhold til ligningsmyndighetene. Er det derimot gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger som kvalifiserer for tilleggsskatt, kan det ikke bli tale om endring av konsernbidrag, se sak 1993-269LN.

Endelig vedtak om konsernbidrag treffes av generalforsamlingen. Ved endring av konsernbidrag må det foreligge nytt generalforsamlingsvedtak.

10.5 Korreksjonsinntekt – sktl. § 10-5

Selskap med alminnelig skatteplikt til Norge for hele sitt overskudd skal inntektsføre en korreksjonsinntekt når selskapet har utdelt ubeskattet kapital eller har foretatt avsetning til slik utdeling, jf. sktl. § 10-5 første ledd (selsktl. § 1-6).

Bakgrunnen for reglene om korreksjonsinntekt var innføringen av godtgjørelsesmetoden ved beskatning av selskapsoverskudd og aksjeutbytte. Godtgjørelsesmetoden er på sin side begrunnet med at overskudd som fullt ut er beskattet på selskapets hånd ikke skal være gjenstand for økonomisk dobbeltbeskatning ved at det også beskattes på aksjonærenes hender. Begrunnelsen for

1 Bed.book Page 167 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

godtgjørelsesmetoden slår ikke til i de tilfeller der selskapet deler ut utbytte fra ubeskattede midler. Det er i slike tilfeller at reglene om korreksjonsinntekt får betydning.

Hva som skal til for at et selskap skal anses for å ha utdelt ubeskattet kapital følger av en tilsynelatende klar ordlyd og tilsvarende klare merknader i forarbeidene. Det er tilfellet når selskapets egenkapital i balansen i årsoppgjøret er lavere enn summen av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, tilbakeføringsfond samt en beregnet egenkapitalandel av netto positive midlertidige forskjeller mellom de regnskapsmessige og de skattemessige verdiene, jf. sktl. § 10-5 annet ledd. Den beregnede egenkapitalandelen skal settes til netto positive midlertidige forskjeller, fratrukket en beregnet skatteforpliktelse som knytter seg til differansen.

I merknadene er det vist til at netto positive midlertidige forskjeller fremgår av skjema for spesifikasjon av forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier (RF 1217).

Det er fra enkelte hold blitt hevdet at det i selskap som har ervervet eiendeler med hjemmel i forskriften om konserninterne overføringer av 13. mai 1991 nr. 336 (fsfin. § 11-21) ikke er rettslig grunnlag for beregning av korreksjonsinntekt etter ovennevnte fremgangsmåte. LN har i en endringssak for inntektsårene 1996 og 1997 (1996-501LN) tatt stilling til dette. Saken omtales i punkt 10.5.1.

Saken gjaldt i forhold til reglene om konserninterne overføringer, slik de var før inntektsåret 1998. Reglene er endret etter dette, se kapittel 11 punkt....Om regelendringene har noen betydning for fastsettelse av grunnlaget for beregning av korreksjonsinntekt i det mottakende selskapet er uklart. For fastsettelse av korreksjonsinntektsgrunnlaget i det overdragende selskap er det fra SKDs side lagt til grunn at det skal beregnes midlertidige forskjeller også i det overdragende selskapet, da skattefritaket er gjort betinget av at det overdragende selskapet forblir i konsernet. For omtale av dette, se kapittel 11 punkt 11.4.18. Kontoret har tatt opp denne problemstillingen med et konsern under ligningen for inntektsåret 1999, uten at det til nå er tatt noe endelig standpunkt.

10.5.1 Konserninterne overføringer – om midlertidige forskjeller i det mottakende selskap – 1996-501LN

Spørsmålet var om midlertidige forskjeller oppstått ved en konserninntern overføring i 1996 skulle tas med ved beregningen av korreksjonsinntekt etter selsktl. § 1-6 nr. 2 (sktl. § 10-5 annet ledd). LN kom til at den midlertidige forskjellen skulle medtas ved beregningen. Vedtaket er påklaget til OLN.

Det var også spørsmål om selskapet kunne endre regnskapsføringen med skattemessig virkning. Det måtte også tas stilling til om opplysningene som var

1 Bed.book Page 168 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

gitt var av en slik art at det måtte legges en toårs frist til grunn for adgangen til å endre selvangivelsen, jf. lignl. § 9-6 nr. 3 a. I tillegg var det spørsmål om ileggelse av tilleggsskatt etter lignl. § 10-2 nr. 1, da selskapet ikke ga opplysninger om innbetalt overkurs ved beregningen av korreksjonsinntekt i 1996 og 1997. Spørsmålet om endring av regnskap, toårsfristen og tilleggsskatten omtales i kapittel 22 punkt 22.7.12.

Saksforholdet

I 1996 overførte selskap A immaterielle eiendeler til det heleide datterselskapet B ved anvendelse av forskriften om konserninterne overføringer av 13. mai 1991 nr. 336 (senere endret – fsfin. § 11-21). De overførte eiendelene utgjorde agentvirksomhet, operative funksjoner og teknisk management. Forskriften forutsatte at ligningsmessige inngangsverdier og avskrivningsgrunnlag ble videreført i det mottakende selskap, og at vederlaget tilsvarte virkelig verdi av det overførte, jf. konsernforskriften 1991 §§ 3 og 6 første ledd (ordlyden endret, jf. fsfin. § 11-21-6 – se kapittel 11 punkt 11.4.9).

Verdien på eiendelene var satt til kr 28 966 000. Vederlaget for eiendelene var kr 21 350 000, som var antatt å tilsvare virkelig verdi når det var tatt hensyn til at mottakerselskapet ikke kunne nyttiggjøre seg skatteposisjonene. Skattemessig verdi på de overførte eiendelene var tilnærmet kr 0.

Foreløpig Norsk Regnskapsstandard om skatt punkt 2.10 konkluderte med at vurdering av utsatt skatt til nåverdi ved oppkjøp, var den teoretisk riktige løsningen, se NRS (F) Resultatskatt punkt 2.21. I artikkelen «Regnskapsføring av interne transaksjoner i et konsern» i RR nr. 8/96 s. 369, fremholdes det at det tillates vurdering til nominell verdi av praktiske årsaker. B hadde i tråd med den foreløpige standarden ført kr 27 200 000 som immateriell eiendel, og kr 1 766 000 som goodwill, til sammen kr 28 966 000 på eiendelssiden i balansen. Goodwillen representerer nåverdiberegningen av utsatt skatt. Som motpost var det ført kr 21 350 000 i gjeld og kr 7 616 000 i utsatt skatt.

Utgangspunktet for beregning av korreksjonsinntekt er innbetalt aksjekapital inklusive overkurs, jf. selsktl. § 1-6 nr. 2 (sktl. § 10-5 annet ledd). Når regnskapsmessig verdi er høyere enn den skattemessige, oppstår det forskjell mellom regnskap og skatt. Den konserninterne overføringen medførte en positiv midlertidig forskjell på kr 28 966 000. En beregnet egenkapitalandel av netto positive midlertidige forskjeller inngår ved beregningen av korreksjonsinntekt, jf. selsktl. § 1-6 nr. 2.

Det var foretatt avsetning til utbytte i Bs årsoppgjør både for inntektsårene 1996 og 1997. B hadde derimot ikke oppgitt riktige beløp for innbetalt aksjekapital og overkurs i disse årene og heller ikke medtatt de midlertidige forskjellene. Riktige opplysninger om innbetalt aksjekapital og overkurs ble gitt i selvangivelsen for inntektsåret 1998. Hadde de midlertidige forskjellene blitt tatt med ved beregningen av korreksjonsinntekt i 1996 og 1997 ut fra selskapets opplysninger i selvangivelsen for 1998, ville dette medført korreksjonsinntekt. Selskapet trakk disse midlertidige forskjellene ut, og forklarte i vedlegg til selv-

1 Bed.book Page 169 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

angivelsen om hvilke beløp som var trukket ut, hva de refererte seg til, og det rettslige grunnlaget for utelatelsen.

Ligningsnemndas behandling
LN viste til ordlyden i selsktl. § 1-6 nr. 2. Etter nemndas mening ga ikke lovteksten rom for skjønn angående hvilke poster som skulle inngå i beregningen. Selv om det i tilfeller med konserninterne overføringer ga seg utslag i at selskapet kunne komme i korreksjonsskatteposisjon uten at det i realiteten forelå en utdeling av ubeskattet kapital, kunne ikke nemnda se at slike midlertidige forskjeller skulle behandles annerledes enn andre forskjeller. Nemnda pekte på at en konsernintern overføring nettopp medfører at skatteposisjoner flyttes mellom selskapene, også korreksjonsinntektsposisjon. Den konserninterne overføringen medførte en forbedret korreksjonsinntektsposisjon hos giver, og en forverret posisjon hos mottaker.

Nemnda kunne ikke se at det forelå noen spesiell grunn til, eller at det var anledning til, å unnlate å medregne den midlertidige forskjellen knyttet til den konserninterne overføringen ved beregningen av korreksjonsinntekten.

10.6 Skattlegging av utbytte – sktl. §§ 10-10 flg.

Utbytte fra aksje- og allmennaksjeselskap mv., jf. sktl. § 10-11 (selsktl. § 3-2 nr. 1) regnes som skattepliktig inntekt. Dette gjelder utbytte både til norske og til utenlandske aksjonærer. I punkt 10.6.5 omtales spørsmål om utenlandsk aksjonær er skattepliktig for utbytte når aksjene blir solgt til norsk aksjonær rett før utbyttedato og like etterpå blir kjøpt tilbake. Saken gjelder også rekkevidden av det utbytteutdelende selskaps ansvar for skatten som faller på aksjonærene, jf. sktl. § 10-13 tredje punktum (selsktl. § 3-5 tredje punktum).

Som utbytte regnes enhver utdeling som innebærer en vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær, jf. sktl. § 10-11 annet ledd (selsktl. § 3-2 nr. 2). Tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs og utbetaling ved likvidasjon av aksje- eller allmennaksjeselskap, regnes ikke som utbytte. Om begrepet «innbetalt aksjekapital, herunder overkurs» også omfatter kapitalinnskudd i annen form enn aksjekapital, se punkt 10.6.2. Spørsmålet om tilbakebetaling ved nedsettelse av aksjekapital ved innløsning av enkeltaksjer kombinert med forhøyelse av aksjekapitalen tilsvarende nedsettelsesbeløpet kan regnes som utbytte omtales i punkt 10.6.1.

Skattyter med alminnelig skatteplikt til Norge for mottatt utbytte, gis fradrag for godtgjørelse i utlignet skatt av alminnelig inntekt, jf. sktl. § 10-12 annet ledd (selsktl. § 3-4 nr. 1). Dette gjelder bare dersom det utdelende selskapet er skattepliktig til Norge for hele sitt overskudd, og utbytte er lovlig utdelt fra selskapet. OLN har behandlet spørsmål om utbytte fra utenlandsk selskap til norsk aksjonær til tross for ordlyden i sktl. § 10-12 annet ledd (selsktl. § 3-4 nr. 1) likevel må gi rett til godtgjørelse, se punkt 10.6.3.

1 Bed.book Page 170 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

10.6.1 Om utbetaling ved nedsettelse av aksjekapital ved innløsning av enkeltaksjer kan regnes som utbytte – sktl. § 10-11 annet ledd

I en dom fra Fredrikstad Namsrett 7. februar 2000 tok retten stilling til den skattemessige behandlingen av en nedsettelse av aksjekapital ved innløsning av enkeltaksjer med en tilhørende betydelig utbetaling til aksjonæren, kombinert i tid med en forhøyelse av aksjekapitalen tilsvarende nedsettelsesbeløpet. Namsretten kom til at en slik kombinert nedsettelse/forhøyelse skattemessig måtte likebehandles med utbytte, med den konsekvens at selskapet ble ilagt kildeskatt på utbetalingen til aksjonæren.

Det avgjørende for retten var om nedsettingen av aksjekapitalen og forhøyelse til samme aksjekapital med samme antall aksjer, samme aksjonær og samme panthaver i ett møte, naturlig kunne betraktes som realisasjon eller oppgivelse/innløsning av aksjen(e). Etter rettens oppfatning avspeilet verken generalforsamlingsprotokollens utforming eller de formelt påkrevde registreringer noen endring av reell betydning, utover en «formidabel» pengeoverføring. Å si at det forelå noen «innløsning» av aksje(r), ble etter rettens oppfatning anstrengt, alle forhold rundt transaksjonen tatt i betraktning.

Dommen er påanket.

Under ligningsbehandlingen for inntektsåret 1997 vurderte kontoret en sak hvor spørsmålet var hvorvidt en fondsemisjon etterfulgt av en senere kapitalnedsettelse ved innløsning av enkeltaksjer, med tilhørende betydelig utbetaling til aksjonæren, kunne regnes som utbytte. I så fall ville utdelingen medført kildeskatt. Kontoret kom til at man ikke hadde hjemmel til å skattlegge utdelingen som utbytte.

A foretok i 1997 en kapitalforhøyelse fra kr 55 000 til kr 185 000, ved overføring fra disposisjonsfond (fondsemisjon). Aksjekapitalen ble senere nedsatt til kr 85 000, ved innløsning av 100 000 aksjer pålydende kr 1. Spørsmålet var om kapitalnedsettelsen med den påfølgende utbetalingen kunne anses som utbytte, som i så fall ville medføre en kildeskatt på 15 prosent etter skatteavtalen med USA.

Etter selsktl. § 3-2 nr. 2 første punktum (sktl. § 10-11 annet ledd første punktum) er enhver vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær å regne som utbytte. Etter annet punktum (sktl. § 10-11 annet ledd annet punktum) gjelder dette ikke dersom:

> «a. Overføringen er en tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs.
> b. Overføringen er en utbetaling ved likvidasjon av selskapet, jf. selsktl. § 5-8 (sktl. § 10-37).»

1 Bed.book Page 171 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Av selsktl. § 5-8 nr. 2 (sktl. § 10-37 annet ledd) fremgår det at innløsning av enkeltaksjer (såkalt partiell likvidasjon) regnes som realisasjon. Etter denne bestemmelsen er således As kapitalnedsettelse en realisasjon av aksjer og ikke en utbytteutdeling. En slik forståelse har støtte i FINs uttalelse i Utv. 1993 s. 231, samt i Greni m.fl. 1998 s. 1007. Kontoret la derfor til grunn at man ikke hadde hjemmel i selskapsskatteloven til å skattlegge utdelingen som utbytte. En eventuell hjemmel for beskatning måtte i såfall være sktl. 1911 § 15 første ledd bokstav c (sktl. § 2-3 første ledd bokstav b), jf. selsktl. § 5-2 (sktl. § 10-31), dvs. at aksjene hadde tilstrekkelig tilknytning til annen virksomhet som det utenlandske morselskapet utøvde eller deltok i, i Norge. Kontoret antok at aksjene ikke hadde en slik tilknytning.

Etter at denne saken var oppe til behandling ved kontoret, har Høyesterett avsagt en dom som kan være av interesse i denne sammenheng, jf. Rt. 1998 s. 1425 (Utv. 1999 s. 477) *Iversen*. Aksjekapitalen i et selskap ble nedskrevet til null ved innløsning mot enkeltaksje, samtidig med at den tidligere aksjonær Iversen tegnet ny aksjekapital som ledd i en refinansiering av selskapet. Iversen hevdet at nedskrivingen av aksjekapitalen mot innløsning av enkeltaksjer innebar en realisasjon etter selsktl. § 5-8 nr. 2 (sktl. § 10-37 annet ledd). Høyesterett kom derimot til at det ikke forelå en realisasjon av aksjene. Om dette ble det blant annet uttalt:

> «Jeg kan ikke se at det i et slikt tilfelle foreligger en reell oppgivelse av den ankende parts posisjon som aksjonær i selskapet. Realiteten i den avtalte refinansiering...var at den ankende part i kraft av sin aksjonærposisjon uten avbrudd opprettholdt sine økonomiske og organisatoriske rettigheter som aksjonær... .
>
> En mulig parallell i den foreliggende sak kunne være at det utenlandske morselskapet hadde en tilsvarende eierposisjon i selskapet både før og etter nedskrivingen av aksjekapitalen, og at det derfor ikke forelå en realisasjon av aksjene. Realiteten var da at det forelå en vederlagsfri overføring fra selskapets disposisjonsfond til den utenlandske aksjonæren.
>
> Spørsmålet blir om dommen kan tillegges vekt også i andre situasjoner enn i tapstilfellene. En innfallsvinkel er å se dommen som et uttrykk for et prinsipp om avskjæring av fradrag for «ikke-reelle tap», og ikke tillegge dommen virkninger ut over dette. Et naturlig spørsmål i denne sammenheng er om Høyesterett ville ha kommet til samme resultat dersom Iversen hadde vært i gevinstsituasjon? Ville gevinsten blitt ansett som skattefri, fordi det ikke forelå en «reell oppgivelse av den ankende parts posisjon som aksjonær i selskapet?»

Kontoret har ikke hatt tilsvarende type saker oppe til vurdering etter at *Iversen-dommen* forelå. Det er ikke tatt stilling til dommens betydning for en eventuell senere sak. En forskjell fra *Iversen-saken* er at det i foran nevnte sak gikk ca. 3 måneder fra forhøyelsen til nedskrivingen skjedde, mens Iversen skjøt inn ny kapital samtidig med nedsettelsen. Det er mulig at dette vil være utslagsgivende. Hovedregelen er fortsatt at «(s)om realisasjon regnes også innløsning av enkeltaksje», jf. sktl. § 10-37 annet ledd (selsktl. § 5-8 nr. 2). Dette må antas å gjelde selv om midlene som utdeles helt eller delvis stammer

1 Bed.book Page 172 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

fra en tidligere kapitalforhøyelse ved fondsemisjon gjennomført ved overføring fra fri egenkapital.

10.6.2 Begrepet «Innbetalt aksjekapital, herunder overkurs» – sktl. § 10-11 annet ledd

Tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, regnes ikke som utbytte i skatterettslig forstand, jf. sktl. § 10-11 annet ledd annet punktum (selsktl. § 3-2 nr. 2 annet punktum). Ved utdeling fra norsk aksje- eller allmennaksjeselskap til norsk aksjonær er det av mindre betydning om utdelingen regnes som utbytte eller tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital og overkurs. I begge tilfeller er utdelingen i realiteten skattefri på aksjonærens hånd. Når det gjelder utdeling fra utenlandsk aksjeselskap til norsk aksjonær, er situasjonen annerledes. Dersom utdelingen regnes som tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital og overkurs, er utdelingen ikke skattepliktig på aksjonærens hånd. Regnes derimot utdelingen som utbytte, er denne skattepliktig. Som omtalt nedenfor i punkt 10.6.3 gir slikt utbytte ikke rett til godtgjørelse, jf. sktl. § 10-12 annet ledd (selsktl. § 3-4 nr. 1). Utbytte vil derimot kunne gi rett til kreditfradrag, forutsatt at vilkårene for dette er oppfylt. For omtale av reglene om kreditfradrag, se kapittel 16.

FIN har gitt flere uttalelser av relevans for problemstillingen.

I en uttalelse 30. september 1993 (ikke inntatt i Utv.) omtales spørsmålet om tilbakebetaling eller eventuell annen disponering av et ubetinget aksjeeiertilskudd fra et svensk aksjeselskap kan anses som «tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, eller om tilbakebetalingen må anses som utbytte, jf. selsktl. § 3-2 nr. 2 (sktl. § 10-11 annet ledd). I uttalelsen ga FIN uttrykk for at begrepet «innbetalt aksjekapital, herunder overkurs» måtte tolkes i lys av de selskapsrettslige regler i selskapets hjemland, men uansett begrenset til det som behandles som formell eierkapital i vedkommende land.

Departementet ga uttrykk for at når det gjaldt utbetaling fra norske selskaper – uten reduksjon av innbetalt aksjekapital inklusive overkurs – har rettspraksis vært tilbakeholdende med å anse utbetaling som slik tilbakebetaling, selv om den dekkes av tidligere uformelle aksjonærinnskudd.

Basert på opplysninger gitt om det ubetingede aksjeeiertilskuddet kom departementet (likevel) til at dette måtte behandles etter reglene om «tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs». Det ble altså lagt til grunn at et aksjonærinnskudd som tilfredsstiller visse formelle minimumskrav, kvalifiserer til likebehandling med innbetalt aksjekapital, herunder overkurs. Det ble vist til at tilskuddet ikke var et uformelt aksjonærtilskudd etter svenske regler, men bygd på selskapsrettslig praksis. Det ble videre pekt på at tilskuddet ble behandlet som egenkapitalinnskudd i selskapets balanse og i forhold til selskapets kreditorer. Det ble dessuten forutsatt at det ved utbetaling fremgikk av selskapets balanse at denne skrev seg fra det ubetingede aksjeeiertilskuddet, og ikke fra selskapets øvrige midler. Man hadde også «merket seg» at svenske skattemyndig-

1 Bed.book Page 173 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

heter ikke anså tilbakebetaling av slikt ubetinget aksjeeiertilskudd som utbytte.

I en uttalelse 7. oktober 1994 (ikke inntatt i Utv.) omtaler FIN spørsmålet på nytt, denne gangen basert på nye opplysninger om behandlingen av det ubetingede aksjeeiertilskuddet etter svenske regler.

Tilskuddet ble denne gang opplyst å ha følgende karakteristikker:

- Et ubetinget aksjeeiertilskudd behandles i utgangspunktet som fri egenkapital, og gir ikke grunnlag for avsetning til reservefond. Det kan imidlertid tilordnes reservefond eller aksjekapital. Aksjeeiertilskuddet vil ikke fremgå som egen post i selskapets balanse. Det er ikke noe lån som kan kreves tilbakebetalt.
- En tilbakebetaling av et ubetinget aksjeeiertilskudd som er fri egenkapital, skjer selskapsrettslig etter reglene om utbytteutdeling. Tilbakebetaling av aksjeeiertilskudd som er tilordnet reservefond, følger samme regelsystem som ved tilbakebetaling ved nedsettelse av aksjekapital. Ved tilbakebetaling i forbindelse med nedsettelse av reservefondet, behøver man dog ikke innløse enkeltaksjer eller nedsette aksjens nominelle beløp. Dersom aksjeeiertilskuddet er tilordnet aksjekapital, må tilbakebetaling skje etter reglene om nedsettelse av aksjekapital, enten ved reduksjon av pålydende eller ved innløsning av enkeltaksjer.
- Dersom tilbakebetalingen av det ubetingede aksjeeiertilskudd blir besluttet ved generalforsamlingsbeslutning som en kapitalnedsettelse ved reduksjon av pålydende, vil også tilbakebetalingen bli å anse som utbytte, skattemessig sett.
- Dersom en tilbakebetaling av ubetinget aksjeeiertilskudd blir besluttet ved vanlig generalforsamlingsbeslutning og som utdeling av frie fonds, vil tilbakebetalingen skattemessig sett bli å behandle som utbytte.
- Dersom tilbakebetalingen skjer ved kapitalnedsettelse ved innløsning av enkeltaksjer, vil tilbakebetalingen bli å anse som kapitalgevinst.

Ut fra de nye opplysningene kom FIN til at det ubetingede aksjeeiertilskuddet hadde en for svak formell status i svensk selskaps- og skatterett til at det kunne likebehandles med innbetalt aksjekapital, herunder overkurs. Som en konsekvens av dette, vil en tilbakebetaling av tilskuddet ikke kunne anses som tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, i forhold til utbytteregelene i selsktl. § 3-2 nr. 2 (sktl. § 10-11 annet ledd). Det innebærer at tilbakebetalingen skattemessig må behandles som utbytte. Skjer tilbakebetalingen i forbindelse med innløsning av aksje, må tilbakebetalingen skattemessig behandles etter reglene om realisasjon av aksje, jf. selsktl. § 5-8 nr. 2 (sktl. § 10-37 annet ledd).

Hvordan tilbakebetaling av aksjeeiertilskudd fra selskaper hjemmehørende i andre land skal behandles skattemessig i Norge, må etter FINs syn vurderes konkret i forhold til hvilken formell status aksjeeiertilskuddet er gitt i lovgivningen i det enkelte land.

1 Bed.book Page 174 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

I et brev til et advokatfirma inntatt i Utv. 1995 s. 468 har FIN uttalt seg om hvordan tilbakebetaling av et betinget aksjeeiertilskudd fra et svensk selskap skal behandles ved ligningen av mottakeren i Norge. Med betinget tilskudd forstås at det er en forutsetning om tilbakebetaling til aksjonæren, men tilbakebetaling kan bare skje av selskapets frie egenkapital.

Advokatfirmaet hevdet at en tilbakebetaling av tilskuddet ikke kunne anses som en vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær (som ville gitt grunnlag for utbyttebeskatning). Det var i denne forbindelse vist til at et betinget aksjeeiertilskudd ville fremgå av selskapets årsoppgjør og selskapsbeslutningen om utbetaling, samt at tilbakebetaling av betinget aksjeeiertilskudd var skattefritt etter svensk rett.

FIN var ikke enig i at et betinget aksjeeiertilskudd generelt ikke kunne anses som en vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær, altså som utbytte. Etter FINs vurdering måtte det avgjørende være om selskapet har en forpliktelse til å betale tilskuddet tilbake på det tidspunkt beløpet innbetales til selskapet. Dette vil bero på en konkret vurdering av avtalen om tilskudd mellom aksjonær og selskap. Dersom det er generalforsamlingen som skal treffe beslutning om hvorvidt tilbakebetaling skal finne sted eller ikke, uten å ha plikt til det fordi om vilkårene er til stede, taler det etter FINs oppfatning for at det ikke foreligger en forpliktelse for selskapet til å betale tilskuddet tilbake på det tidspunkt det blir innbetalt til selskapet.

FIN viser deretter til uttalelsene omtalt ovenfor. Etter departementets vurdering må de samme momenter som der tillegges vekt, også tillegges vekt ved avgjørelsen av om tilbakebetaling av et betinget aksjeeiertilskudd er skattepliktig som utbytte. I tillegg vil prinsippene for grensedragning mellom lån og andre typer kapitaltilskudd være av betydning. Departementet tok ikke endelig stilling til hvordan tilbakebetaling av et betinget aksjeeiertilskudd fra et svensk selskap skal behandles ved ligningen i Norge. Det ble vist til at det tilligger ligningsmyndighetene i første omgang å foreta den konkrete avgjørelsen av dette spørsmålet.

I en brev til et advokatfirma inntatt i Utv. 1995 s. 482 valgte FIN å uttale seg også om hvordan et slikt tilskudd skal behandles ved likvidasjon av mottakerselskapet. Spørsmålet var om tilskuddet kunne anses som en del av aksjenes anskaffelsesverdi. Vi har omtalt denne uttalelsen i punkt 10.7.2.1, men uttalelsen har også en viss relevans her. I uttalelsene omtalt foran synes FIN å være åpne for at en tilbakebetaling av både et ubetinget og et betinget aksjeeiertilskudd, i noen tilfeller kan anses som tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs. I sistnevnte uttalelse synes FIN å ha inntatt en noe mer restriktiv holdning når det gjelder hva som anses som en del av aksjenes anskaffelsesverdi.

Kontoret har gitt to uttalelser som begge gjaldt spørsmål om tilbakebetaling av tilskudd til utenlandsk datterselskap kunne anses som tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs.

1 Bed.book Page 175 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Sak 1 – 1994-612-614SFS

Et selskap vurderte å foreta en kapitaløkning i et portugisisk datterselskap i form av såkalt «supplementary capital» (SC). Spørsmålet var om «tilskuddet» kunne unnlates renteberegnet og om en eventuell tilbakebetaling kunne karakteriseres som tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, i henhold til selsktl. § 3-2 (sktl. § 10-11). Kontoret kom til at tilskuddet kunne behandles som innbetalt aksjekapital i forhold til selsktl. § 3-2 nr. 2 (sktl. § 10-11 annet ledd), samt at tilskuddet kunne unnlates renteberegnet.

Selskapet ga følgende opplysninger om tilskuddets karakteristikk:

1 SC var en mer fleksibel form for kapitaltilskudd til portugisisk aksjeselskap enn aksjekapital, idet dette lettere ville kunne tilbakebetales enn formell aksjekapital.
2 Generalforsamlingen i det portugisiske selskapet måtte vedta at selskapet skulle oppta SC og de nærmere betingelser for opptaket. Det måtte i selskapets vedtekter fremgå de nærmere vilkår for opptaket.
3 Det kunne ikke belastes renter eller utbetales utbytte på SC i henhold til lovgivningen i Portugal.
4 Det kunne avtales at SC skulle tilbakebetales på visse betingelser. Dette forutsatte at egenkapitalen var lik eller større enn aksjekapital samt reservefond. Tilbakebetaling måtte være forutsatt ved generalforsamlingens vedtak, og tilbakebetaling kunne ikke kreves dersom selskapet var erklært konkurs.

Selskapet mente at SC måtte likestilles med egenkapital, og at det således ikke skulle foretas noen renteberegning for skatteformål i Norge. Det ble anført at man etter norsk regnskapspraksis ville føre SC, enten som aksjekapital eller som kapitaltilskudd. Det ble også vist til asl. 1976 § 6-4 (asl./asal. § 12-7) som omhandlet såkalte «innløsningsaksjer», dvs. aksjer som har det særtrekk at aksjonæren kan kreve disse innløst på visse vilkår. Kontoret kom til at tilskuddet kunne behandles som innbetalt aksjekapital i forhold til selsktl. § 3-2 nr. 2 (sktl. § 10-11 annet ledd), samt at tilskuddet kunne unnlates renteberegnet.

Sak 2 – 1996-603-604SFS

Saken gjaldt et kapitalinnskudd i tysk datterselskap, i regnskapet gitt betegnelsen «paid in capital other than stocks». Spørsmålet var om innskuddet kunne behandles som innbetalt aksjekapital i forhold til selsktl. § 3-2 nr. 2 (sktl. § 10-11 annet ledd), med den konsekvens at en tilbake-

1 Bed.book Page 176 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

betaling av slikt innskudd regnes som tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital og ikke utbytte.

I det norske morselskapets regnskap var kapitalinnskuddet gitt betegnelsen «kapitalbeholdning». Kontoret var av den oppfatning at kapitalinnskuddet oppfylte de formelle minimumskravene nevnt i FINs uttalelser, blant annet ved at kapitalinnskuddet hadde en formell status i tysk aksjeselskapsrett, samt at det i den tyske balanseoppstillingsplanen var ført på posten under aksjekapital. Tilbakebetaling av innskuddet kunne derfor anses som tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital. Det kan videre nevnes at det aktuelle kapitalinnskuddet i forhold til tyske regler om tynn kapitalisering ble betraktet som egenkapital.

10.6.3 Godtgjørelse på utbytte fra utenlandsk aksjeselskap – sktl. § 10-12

Utbytte fra aksjeselskap regnes som skattepliktig inntekt, enten utbytte kommer fra et norsk- eller et utenlandsk selskap, jf. sktl. § 10-11 første ledd (selsktl. § 3-2 nr. 1). Når man skal ta stilling til hva som skal regnes som utbytte, må man se hen til hva som ville blitt regnet som utbytte, dersom det utdelende selskapet hadde vært et norsk aksjeselskap. Utbytte fra et utenlandsk aksjeselskap gir som hovedregel ikke rett til godtgjørelsesfradrag, jf. sktl. § 10-12 annet ledd (selsktl. § 3-4 nr. 1). Godtgjørelsesfradrag gis kun dersom det utenlandske selskapet er skattepliktig til Norge for hele sitt overskudd, og utbytte er lovlig utdelt fra selskapet. Anses det utenlandske selskapet som hjemmehørende i riket etter sktl. § 2-2 (sktl. 1911 § 15 første ledd bokstav b) vil utbytte fra dette til en norsk aksjonær kunne gi rett til godtgjørelse. For en nærmere omtale av begrepet «hjemmehørende i riket» se kapittel 2 punkt 2.2.1. Utbytte fra utenlandsk aksjeselskap vil kunne gi rett til kreditfradrag etter sktl. §§ 16-20 flg. (sktl. 1911 § 22 A) evt. §§ 16-30 flg. (selsktl. § 1-7), se vår omtale av bestemmelsene i kapittel 16.

I kapittel 21 punkt 21.4.6 omtales flere saker der spørsmålet var om norsk aksjonær i et aksjeselskap hjemmehørende i utlandet kunne kreve godtgjørelsesfradrag med hjemmel i skatteavtale, som om utbytte kom fra et aksjeselskap hjemmehørende i Norge.

1993-302OLN

Saken gjaldt prinsipalt spørsmål om skatteplikt for utdelt utbytte fra NOKUS-selskap. OLN tok «prejudisielt» stilling til om utbytte fra et NOKUS-selskap ga rett til godtgjørelse etter reglene i selsktl. § 3-4 (sktl. § 10-12 annet ledd). OLN kom til at det ikke forelå en slik rett.

---

1 Bed.book Page 177 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Etter bestemmelsen i selsktl. § 3-2 nr. 1 (sktl. § 10-11 første ledd) regnes utbytte fra selskap som omfattes av § 1-1 (sktl. § 10-1) som skattepliktig inntekt for aksjonæren. Det fremgår av Ot.prp. nr. 35 (1990-91) s. 194 at skatteplikten også omfatter utbytte fra utenlandske selskap. Det er heller ingen begrensning i skatteplikten hvor aksjonæren lignes etter reglene i selskapsskatteloven kapittel 7 (sktl. §§ 10-60 flg.). Dette følger forutsetningsvis av uttalelsene i Ot.prp. nr. 16 (1991-92) s. 84. Aksjonæren vil derimot ikke ha rett til godtgjørelse etter selsktl. § 3-4 nr. 1 annet punktum (sktl. § 10-12 annet ledd), jf. Ot.prp. nr. 16 (1991-92).

Utbytte fra et norsk selskap er skattepliktig, men aksjonæren vil ha rett til godtgjørelse slik at utbytte i prinsippet blir skattefritt på aksjonærens hånd. Motsatt hvor aksjonæren mottar utbytte fra et utenlandsk selskap, her vil han ikke ha rett til godtgjørelse. Det samme gjelder hvor aksjonæren mottar utbytte fra et NOKUS-selskap.

I sak 3 omtalt i kapittel 21 punkt 21.4.6 innledet OLN med å vise til at det følger klart av ordlyden i selsktl. § 3-4 (sktl. § 10-12) at det er et vilkår for å kunne få fradrag for godtgjørelse at det utdelende selskapet er skattepliktig til Norge. Dette vilkåret var ikke oppfylt, noe som heller ikke var bestridt av selskapene.

10.6.4 Godtgjørelse på utbytte fra utenlandsk registrert selskap hjemmehørende i Norge – sktl. § 10-12 annet ledd – 1999-630SFS

Et Bermuda-registrert Ltd.-selskap ble vurdert omgjort fra et NOKUS-selskap til et «utenlandsk registrert aksjeselskap hjemmehørende i Norge». Det ble da stilt spørsmål ved om et eventuelt utbytte fra et slikt selskap måtte være lovlig utdelt etter selskapslovgivningen der selskapet er registrert eller etter norsk lovgivning. Kontoret antok at lovligheten av et utbytte fra et slikt selskap måtte avgjøres etter norsk selskapslovgivning.

Sktl. § 10-12 annet ledd (selsktl. § 3-4 nr 1) lyder:

> «Skattyter som har alminnelig skatteplikt til Norge for mottatt utbytte, gis fradrag for godtgjørelse i utlignet skatt av alminnelig inntekt. Dette gjelder bare dersom det utdelende selskap er skattepliktig til Norge for hele sitt overskudd, og utbytte er lovlig utdelt fra selskapet.»

Hvorvidt utbytte er lovlig utdelt eller ikke, må etter kontorets oppfatning avgjøres etter norsk selskapslovgivning. Anvendelsesområdet til selsktl. § 3-4 er nærmere regulert i selsktl. § 3-1, jf. § 1-1 (sktl. § 10-10, jf. § 10-1). Bestemmelsen i selsktl. § 3-4 gjelder for alle selskaper med begrenset delta-

1 Bed.book Page 178 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

keransvar, jf. selsktl. § 3-1, jf. § 1-1, hvoretter selsktl. kapittel 3 gjelder for «aksjeselskap og allmennaksjeselskap samt likestilt selskap og sammenslutning». SFS la til grunn at Ltd.-selskapet var et selskap med begrenset deltakeransvar og således omfattet av denne definisjon.

Kontorets oppfatning av spørsmålet synes å være i samsvar med FINs uttalelse av 28. februar 1995 (Utv. 1995 s. 481). Departementet antar i uttalelsen at et selskap anses hjemmehørende i Norge dersom selskapets faktiske ledelse på styrenivå finner sted i Norge. Videre uttales:

> «Departementet antar at slikt selskap blir regnskapspliktig etter norske regler og må følge aksjelovens regler om bl.a. reservefondsavsetning og årsoppgjør. Departementet antar videre at det ikke er noe vilkår for å yte eller motta konsernbidrag etter selskapsskatteloven § 1-3 til § 1-5 at selskap i konsern er stiftet etter aksjelovens regler, så lenge det dreier seg om et selskap som anses hjemmehørende i Norge. Tilsvarende antas å gjelde for vilkår for å motta aksjonærbidrag, jf selskapsskatteloven § 4-1.»

Departementet synes å forutsette at når et utenlandsk registrert selskap blir skattepliktig til Norge etter sktl. 1911 § 15 første ledd bokstav b (sktl. § 2-2), medfører dette at norske selskapsregler kommer til anvendelse.

Selsktl. § 3-4 omhandler godtgjørelse fra selskaper med alminnelig skatteplikt til Norge. Kontoret antok således at det ikke hadde vært meningen at lovligheten av utbytte skulle vurderes i forhold til utenlandske regler.

10.6.5 Om utenlandsk aksjonær er skattepliktig for utbytte når aksjene selges rett før utbyttedato til norsk aksjonær og like etter kjøpes tilbake – «Parkering av aksjer» – sktl. § 10-13 – 1997-526LN m.fl.

Spørsmålet var om utenlandsk aksjonær etter selsktl. § 3-5 (sktl. § 10-13) var skattepliktig for utbytte når aksjene var solgt rett før utbyttedato til norsk aksjonær og like etter ble kjøpt tilbake. Videre reiste saken spørsmål om omfanget av det utbytteutdelende selskaps ansvar for kildeskatten. LN kom til at det utenlandske selskap skatterettslig måtte anses som eier på utbyttetidspunktet, og at det utbytteutdelende selskap hadde et objektivt ansvar for kildeskatten. Flere av sakene er påklaget til OLN.

Våren 1998 var det flere store oppslag i media om skattemotiverte aksjetransaksjoner mellom norske og utenlandske investorer. I den forbindelse rettet stortingsrepresentant Øystein Djupedal et spørsmål til finansminister Gudmund Restad, som ble besvart 5. mai 1998, jf. Utv. 1998 s. 841.

På denne bakgrunn gjennomførte kontrollavdelingen i SKD flere kontroller i

1 Bed.book Page 179 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

løpet av 1998. Hensikten var å avdekke om utenlandske aksjonærer på en ikke skatterettslig akseptabel måte, hadde unngått kildeskatt på utbytte ved å selge aksjene til en innlending like før utbytte ble besluttet utdelt, for like etterpå å kjøpe dem tilbake.

I kontrollrapportene fra SKD ble det avdekket 6 ulike typetilfeller av transaksjoner:

a) Salg av aksjene rett før utbyttedato og tilbakekjøp av identisk antall aksjer samme dag
b) Salg av aksjer med samtidig inngåelse av avtale om tilbakekjøp av de «samme» aksjene på et senere tidspunkt
c) Salg av aksjer med samtidig erverv av kjøpsopsjon og utstedelse av salgsopsjon på de «samme» aksjene
d) Salg av aksjer med samtidig erverv av kjøpsopsjon med relativt lav innløsningskurs
e) Salg av aksjer med samtidig erverv av kjøpsopsjon med relativt høy innløsningskurs
f) Salg av aksjer og tilbakekjøp av identisk antall aksjer den etterfølgende dag

Disse ulike typetilfellene var i det alt vesentlige sammenfallende, og LN kom til samme resultat i samtlige av de 4 klagesakene for inntektsåret 1998 og i de 10 endringssakene for inntektsåret 1997. Riktignok har premissene utviklet seg noe underveis i behandlingen av sakene, men resultatene har vært sammenfallende.

LN behandlet også to endringssaker for inntektsåret 1997 som gjaldt ileggelse av tilleggsskatt for det norske selskapet hvor aksjene var midlertidig plassert. Spørsmålet om utbytte skal tilordnes innlendingen eller den utenlandske aksjonæren, er behandlet på tilsvarende måte som for den sak som refereres nedenfor. Tilleggsskattespørsmålet er nærmere omtalt i kapittel 22 punkt 22.7.

Ved kontoret har det foreligget eksempler på typetilfellene nevnt ovenfor i bokstav a, b, c, d og e. Av praktiske årsaker vil kun én av endringssakene som gjelder unngåelse av kildeskatt bli nærmere omtalt. Der LN underveis har utviklet sin argumentasjon i forhold til tidligere vedtak, vil dette bli kommentert. De fleste av LNs vedtak er påklaget til OLN.

Saksforholdet

Et utenlandsk selskap solgte, via mellommenn, aksjer i det norske selskapet A rett før utbyttedato til norsk investor, B. Samme dag utstedte B en europeisk kjøpsopsjon, som ga et annet utenlandsk selskap rett til å kjøpe samme antall aksjer tilbake på forfallsdag. Forfallsdag var satt etter utbyttedato. Etter utbyttedato innløste det utenlandske selskapet opsjonen og kjøpte det samme antall aksjer tilbake fra B. Aksjene ble deretter videresolgt, for senere å bli tilbakeført til den opprinnelig utenlandske eier.

1 Bed.book Page 180 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Ligningsnemndas behandling

Spørsmålet var om den utenlandske aksjonæren i A var skattepliktig for utbytte på aksjene, etter selsktl. § 3-5 første punktum (sktl. § 2-3 første ledd bokstav c, jf. § 10-13 første punktum) og skattevedtaket 1997 § 3-4 fjerde ledd sammenholdt med skatteavtalen med Tyskland art. 10 nr. 2. Dernest var det spørsmål om ligningsmåten, nærmere bestemt om denne skulle gjennomføres etter selsktl. § 3-5 annet og tredje punktum (sktl. § 10-13 annet og tredje punktum), og om omfanget av det lovbestemte ansvar for utbytteutdelende selskap.

Selsktl. § 3-5 første til tredje punktum lyder slik:

> «Av utbytte som utdeles til aksjonær som er hjemmehørende i utlandet, svares skatt til staten etter en sats som fastsettes av Stortinget i det årlige skattevedtak. Skatteberegningen skjer under ett i den kommune der selskapet har sitt kontor eller styret har sitt sete, eventuelt ved Sentralskattekontoret for storbedrifter dersom selskapet lignes der. Selskapet er ansvarlig for den skatt som etter denne regel faller på aksjonærene.»

I forhold til spørsmålet om skatteplikt for det utdelte utbytte anså nemnda det slik at utbyttet måtte anses skatterettslig innvunnet ved generalforsamlingens beslutning. Dette innebærer at aksjeutbytte skal tilordnes den aksjonær som eier aksjen på dette tidspunkt.

Spørsmålet var derfor om de utenlandske aksjonærene gjennom salg og gjenkjøpsavtale i skatterettslig forstand fortsatt måtte anses som eiere på utbyttedato.

LN la i denne sammenheng til grunn at utbyttebegrepet i selsktl. § 3-5 er gitt i § 3-2 nr. 1 og 2 (sktl. § 10-11 første og annet ledd), jf. Greni m.fl. 1998 s. 1019.

Selsktl. § 3-5 første punktum angir at skatteplikten påhviler utbytte som utdeles til aksjonær som er hjemmehørende i utlandet. Om utenlandsk selgende aksjonær fortsatt skal anses som eier, kom etter nemndas syn i første rekke an på om eierrådigheten hadde gått over til den norske erverver, jf. Aarbakke 1990 s. 360. Nemnda antok at dette i første omgang var et spørsmål om å tolke det underliggende grunnlag – salg/gjenkjøp med tillegg av finansielt instrument – ut i fra alminnelige avtaleregler, men i en skatterettslig kontekst. Resultatet kunne også følge av omgåelsesbetraktninger. Nemnda viste også til Ot.prp. nr. 35 (1990-91) s. 303, hvor det uttales at realisasjon foreligger når eierposisjonen til et objekt opphører. Nemnda uttalte videre at avtalen måtte være definitiv, og viste til Zimmer 1997 s. 270 og Aarbakke 1990 s. 75-76 og s. 360.

Opphør av eierposisjon forutsatte etter nemndas syn en definitiv overføring av økonomisk risiko og kontroll til kjøper.

Problemstillingen var derfor om den utenlandske aksjonær hadde foretatt aksjesalg som ikke kunne bedømmes som realisasjon for selger og erverv for kjøper da aksjene var midlertidig «parkert» hos en norsk investor for at aksjeutbyttet skulle bli skattefritt etter godtgjørelsesmetoden. I denne forbindelse viste nemnda til Karnov 1999 s. 2057 (note 167) og Gjems-Onstad 1999 s. 531.

1 Bed.book Page 181 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Fortjeneste- og tapspotensialet ble av LN vurdert som svært sentralt i denne sammenheng. Nemnda viste både til Gjems-Onstad 1999 s. 531 og Rt. 1995 s. 872 (Utv. 1995 s. 915) *Eide*, hvor Høyesterett fant at de økonomiske virkningene av avtalen for partene ble ansett avgjørende – ikke aksjonærrettighetene.

Videre fant nemnda at Rt. 1925 s. 472 (Utv. II-240) *Kallevig* og Rt. 1927 s. 386 (Utv. II-323) *Bryn*, hadde klare paralleller til saksforholdet i denne sak. Høyesterett formulerte avgjørelsene i disse sakene dels som en innskrenkende fortolkning av realisasjonsbegrepet, og dels som et resultat av at Høyesterett i faktumfastleggelsen så dobbelttransaksjonen under ett og konkluderte med at det ikke forelå noe reelt salg i skattemessig forstand. I denne forbindelse viste nemnda også til Bettina Banoun i TfR 1998 s. 914-915 og FINs uttalelse i Utv. 1975 s. 809.

Nemnda la til grunn at den utenlandske aksjonær gjennom de beskrevne transaksjoner beholdt verdistigningspotensialet på aksjene fullt ut, men anså tapspotensialet for å være noe mer komplisert: I utgangspunktet satt selger med en eksponering lik aksjenes markedsverdi. Ved salgstransaksjonen ble denne avlastet mot erleggelse av opsjonspremie. Nettoreduksjonen var følgelig markedsverdi – premie. Imidlertid var dette bare en del av det totale bildet. Med overveiende sannsynlighet ville selger etter kort tid igjen sitte med full eksponering for aksjenes markedsverdi. Salgstransaksjonene bedømt i sammenheng med kjøpsopsjonene var etter nemndas oppfatning for forbeholdent og lite definitivt til at disse kunne anerkjennes som en eiendomsovergang – i alle fall i en omgåelsessituasjon i relasjon til utbyttereglene.

LN la videre vekt på SKDs kontrollrapporter og at det gjennom deres omtale av kontantstrøm og resultat per aktør syntes som om de utenlandske aksjonærene og de norske motpartene gjennom avtale om salg og gjenkjøp hadde «delt» den sparte kildeskatten mellom seg.

Etter dette fant LN at den utenlandske aksjonær måtte anses som skatterettslig eier på utbyttetidspunktet og følgelig måtte tilordnes utbytte.

Ligningsmyndighetenes kompetanse

I forhold til spørsmålet om bedømmelsen av det lovbestemte ansvar etter selsktl. § 3-5 tredje punktum hørte inn under ligningsmyndighetenes kompetanse eller hvorvidt dette måtte anses som en innsigelse mot betalingsansvaret, dvs. et innfordringsspørsmål, fant nemnda at problemstillingen måtte nyanseres i forhold til tidligere vedtak. LN hadde i tilsvarende endrings- og klagevedtak inntatt det standpunkt at spørsmålet om selve betalingsansvaret ikke hørte inn under ligningsmyndighetene og at innsigelsene i forhold til selve betalingsansvaret måtte gjøres gjeldende i forhold til kemner.

Etter nemndas oppfatning måtte spørsmålet om ligningsmåte og ansvarsomfang etter § 3-5 annet og tredje punktum ses i sammenheng og betraktes som et rettsanvendelsesspørsmål som hørte inn under ligningsmyndighetene. Når § 3-5 annet punktum foreskriver ligning under ett av flere skattytere for utdelt utbytte, kunne det anføres at det er et ligningsspørsmål hvorvidt foreliggende

1 Bed.book Page 182 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

transaksjoner medfører at utbytteutdelende selskap har et slikt angitt ansvar. Ligningsmyndighetene må da ta stilling til om loven skal forstås slik at økt kildeskatt skal kunne presenteres for utbytteutdelende selskap.

Nemnda antok at avgjørelsen av dette spørsmål var avhengig av en nærmere fortolkning av lignl. § 1-1 bokstav a, hvorvidt ligningsmåte og ansvarsomfang kan ses på et spørsmål om «... utligning av skatt på (...) inntekt, (...) etter skatteloven, ...».

Debitor for skatteforpliktelsen er som hovedregel det enkelte skattesubjekt, jf. Aarbakke 1987 s. 8-9. For aksjeselskaper er det selskapet som er ansvarlig for den skatt som blir utlignet på selskapets inntekt. For et aksjeselskap som avvikles, hjemler sktl. 1911 § 32 annet ledd (sktbl. § 37 nr. 8) et subsidiært ansvar for aksjonærene, jf. sktl. 1911 § 32 tredje ledd (sktbl. § 37 nr. 9). Ansvaret etter sktl. 1911 § 32 tredje ledd kan ikke anses som et spørsmål om utligning av skatt på inntekt, men som et innkrevingsspørsmål som oppstår der hvor selskapet ikke er i stand til å betale utlignet skatt.

Nemnda pekte her på at for utligning av skatt på aksjeutbytte til utenlandske aksjonærer ,har imidlertid lovgiver valgt en ordning med ligning under ett av utbytte til utenlandske aksjonærer samt med et ansvar for utbytteutdelende selskap.

Nemnda viste også til at selsktl. § 3-5 er overført til sktl. § 10-13, mens ansvarsbestemmelsene i sktl. 1911 § 32 annet og tredje ledd er overført til sktbl. § 37 nr. 8 og 9. Ansvarsbestemmelsen i sktl. 1911 § 31 tredje ledd er også overført til skattebetalingsloven i ny § 37 nr. 5, men sktl. 1911 § 31 tredje ledd har imidlertid ingen regel om utligning av skatt under ett slik som selsktl. § 3-5 annet punktum. Nemnda fant at forarbeidene i Ot.prp. nr. 86 (1998-99) s. 86 ikke ga noe direkte fortolkningsbidrag i dette spørsmål.

Med den nære sammenheng som foreligger mellom ligningsmåte og ansvar etter selsktl. § 3-5 annet og tredje punktum, fant LN at skattekravet – i form av økt kildeskatt – stiftes overfor det utbytteutdelende selskap. Dette skjer ved at endret skatteoppgjør (RF 1078) sendes det utbytteutdelende selskap.

Nemnda kom derfor til at dette var et spørsmål som hørte inn under ligningsmyndighetenes kompetanse.

Det subsidiære ansvar for kildeskatten

Etter selsktl. § 3-5 annet punktum (sktl. § 10-13 annet punktum) skjer skatteberegningen under ett ved SFS. Selskapet er ansvarlig for den skatt som etter denne regel faller på aksjonærene, jf. § 3-5 tredje punktum (sktl. § 10-13 tredje punktum).

I forhold til spørsmålet om det utbytteutdelende selskaps ansvar for kildeskatten, så nemnda det slik at formuleringene «... skatteberegningen [skjer] under ett ...» og at det utbytteutdelende selskap «... er ansvarlig for den skatt som etter denne regel faller på aksjonærene ...», innebar at det skulle foretas en fellesligning av de utenlandske aksjonærer på selskapets hånd. Nemnda antok at dette måtte gjelde så vel ved ordinær ligning som ved endringsligning, og viste

1 Bed.book Page 183 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

også til at den utenlandske aksjonær ikke har selvangivelsesplikt for aksjeutbytte, jf. lignl. § 4-2 nr. 1 bokstav a. Særskilt ligning etter 1969-loven § 5 annet ledd ble opphevet ved ikrafttredelse av ligningsloven.

Ut i fra lovens ordlyd og sammenheng for øvrig, måtte det etter nemndas oppfatning kunne oppstilles relativt klare holdepunkter for at ansvaret etter § 3-5 tredje punktum skulle være slik at dette er begrenset til hva det utbytteutdelende selskap etter en aktsomhetsvurdering er forpliktet til å innberette på skjema RF-1003, Aksjonærbeskatningen – formular nr. 4.

Etter nemndas syn fremgikk det av lovens tilblivelseshistorie at dette ansvaret måtte anses som et ubetinget objektivt ansvar. Ved lovendring av 29. mai 1981 ble § 5 i aksjeskatteloven endret på flere punkter. Hovedendringen gjaldt bestemmelsens fjerde ledd, som fremskyndet forfallstidspunktet for selskapets betaling av kildeskatt. Bestemmelsen fastsatte at selskapet innen 3 uker etter at utbytte var besluttet utbetalt, skulle innbetale den skatt som «... må antas å ville bli utlignet». Selskapet hadde ved utbetaling av utbytte etter § 5 femte ledd «... rett til å holde tilbake det nødvendige beløp til dekning av den skatt som er eller må antas å ville bli utlignet ...». Endringen innebar en forskuddsbetaling av skatten i forhold til utligningstidspunktet.

Nemnda mente at tilpasningen til den nye situasjonen med forskuddsbetaling av kildeskatt tydelig viste at selskapets ansvar for kildeskatt uten videre ble oppfattet som objektivt. Nemnda fant at ansvaret gjaldt utlignet kildeskatt, uavhengig av om korrekt skatt kunne identifiseres på utbetalingstidspunktet for utbyttet. I forbindelse med dette viste nemnda til forarbeidene til endringsloven i Ot.prp. nr. 26 (1980-81) s. 60 og 68.

Ved lov av 3. juni 1983 ble kildeskatten gjort forskuddsskattepliktig og integrert i skattebetalingslovens system, og hensikten var blant annet å etablere mer ensartede forfallsterminer for innbetalingen. Betalings- og innkrevingsreglene i asktl. § 5 fjerde til sjette ledd ble innarbeidet i de respektive bestemmelser i skattebetalingsloven.

Bestemmelsen i § 5 om at selskapet er ansvarlig for den skatt som etter denne bestemmelse faller på aksjonærene, ble opprettholdt. I skattebetalingsloven ble ansvarsregelen ikke innarbeidet i § 49 nr. 1 første ledd, som etablerer et skyldansvar med omvendt bevisbyrde. Ansvaret for trekk kom til uttrykk i et nytt annet ledd som ikke hadde noen begrensning. Nemnda viste i denne forbindelse til Ot.prp. nr. 60 (1982-83) s. 2 annen spalte, hvor departementet kommenterer forslaget til nytt § 49 nr. 1 annet ledd i skattebetalingsloven og til Tove Friis-Petersen m.fl., *Skattebetalingsloven med kommentarer* (2. utg. 1988) s. 447 som omtaler ansvaret etter sktbl. § 49 nr. 1 annet ledd som et objektivt ansvar.

LN fant derfor at det ut i fra lovens ordlyd og forarbeider synes klart at det i selsktl. § 3-5 fra lovgivers side har vært ment å etablere et objektivt uinnskrenket ansvar for utbytteutdelende selskap for skatt som ilignes på utbytte til utenlandske aksjonærer.

1 Bed.book Page 184 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

10.7 Gevinstbeskatning av aksjer mv. – sktl. §§ 10-30 flg.

10.7.1 Tidspunktet for skattemessig realisasjon av aksjer – sktl. § 10-31

Utgangspunktet er at gevinst ved realisasjon av aksjer regnes som skattepliktig inntekt for skattyter, mens tap ved realisasjon av aksjer kan føres til fradrag i skattyters inntekt, jf. sktl. § 10-31 første og annet ledd (selsktl. § 5-2 nr. 1 og 2). Realisasjon er et innvinningskriterium for kapitalgevinster, herunder aksjegevinster, og et pådragelseskriterium for kapitaltap, herunder aksjetap. Om innvinning og pådragelse som vilkår for henholdsvis skatteplikt og fradragsrett, se kapittel 5 og kapittel 6.

Så lenge det kun foreligger en gevinst- eller tapsmulighet vil det ikke kunne foretas beskatning eller kreves fradrag for tap. Realisasjonen angir således det tidligste tidspunktet for beskatning/fradragsrett.

På tidspunktet for realisasjon skal det foretas en bedømmelse av hvorvidt det foreligger en gevinst eller et tap og om gevinsten eller tapet er skattepliktig eller fradragsberettiget. «Realisasjon» er således et vilkår både for skatteplikt og fradragsrett. Som eksempel på begivenheter som regnes som realisasjon nevnes salg, tingsinnskudd, likvidasjon og innløsning, jf. sktl. § 9-2 første ledd.

Realisasjon som innvinnings-/pådragelseskriterium forutsetter at eierposisjonen i formuesobjektet opphører, se forarbeidene til skattereformen 1992, Ot.prp. nr. 35 (1990-91) s. 303.

For overdragelse av aksjer i gjensidig bebyrdende kontraktsforhold ble det ved Rt. 1995 s. 872 (Utv. 1995 s. 915) *Eide* avgjort at avtaletidspunktet og ikke gjennomføringstidspunktet (transport av aksjer) var avgjørende for om avhendelse kunne sies å ha skjedd innenfor den da gjeldende treårsfristen for skatteplikt ved avhendelse av aksjer. Dommen gjaldt avhendelsesbegrepet i agsktl. § 2 første ledd, som er opphevet, men premissene antas å ha gyldighet for realisasjonsbegrepet generelt, jf. også FINs uttalelse av 30. november 1998 til SKD (Utv. 1999 s. 216).

Utenom avtaletilfellene må tilsvarende synspunkter anvendes: Det må definitivt være bestemt at overføring skal finne sted og de vesentligste vilkår for dette må være fastlagt, jf. Zimmer 1997 s. 270. I Aarbakke 1990 s. 76 er dette synspunktet utdypet nærmere:

> «Når avhendelse av en formuesgjenstand skjer på annet grunnlag enn avtale, må det på tilsvarende måte være avgjørende om det definitivt er bestemt at overlatelse skal finne sted, og om de vesentligste vilkår for dette er fastlagt. Ved innløsning av aksje ved likvidasjon av aksjeselskap må det for eksempel kreves at beslutning om oppløsning er truffet, jfr. asl. §§ 13-1 til 13-3, og at det er noenlunde klart hvorvidt det vil bli noen likvidasjonsandel til vedkommende aksjonær, jfr. *Rt. 1927 s. 56, Rt. 1927 s. 457, Rt. 1930 s. 32*.»

Innvinnings- eller pådragelseskriteriet blir noe annet enn tidspunktet for tidfesting av inntekt og fradrag i inntekt (periodiseringstidspunktet) som er knyt-

1 Bed.book Page 185 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

tet til en leveringstransaksjon eller eiendomsovertakelse som etablerer krav på vederlag. Om tidfesting (periodisering), se kapittel 14. For selskap med full regnskapsplikt etter regnskapsloven skal den skattepliktiges årsregnskap legges til grunn for den tidsmessige plassering av inntekter og utgifter, for så vidt dette er oppgjort i overensstemmelse med de regler som følger av regnskapslovgivningen, og ikke annet er særskilt bestemt i skattelovgivningen. For aksjer betyr dette i praksis at aksjegevinster tas til inntekt i det året skattyteren får en ubetinget rett til ytelsen, og at aksjetap skal fradras i det året tapet er endelig konstatert.

I FINs uttalelse er det videre presisert at det ikke nødvendigvis er sammenfall i tid mellom realisering av et formuesobjekt og opphør av selgers inntekts- eller formuesskatteplikt for formuesobjektet. Som et praktisk eksempel på vurdering av realisasjonstidspunkt ved salg av aksjer og begrepet eier, se omtale av sak 1997-313OLN i kapittel 11 punkt 11.4.5.

10.7.1.1 Salg/tingsinnskudd – 1999-637SFS

Saken gjaldt fastsettelse av tidspunktet for skattemessig realisasjon av virksomhet, samt spørsmål om skattemessig behandling av vederlaget, en fordring, som senere konverteres til aksjer. Kontoret antok at tidspunktet for skattemessig realisasjon måtte settes til avtaletidspunktet, da det var på dette tidspunktet at vederlaget var klarlagt og sikret for selger. Det at selskapet på dette tidspunktet ikke hadde fått innvilget konsesjon, fikk således ikke innvirkning på realisasjonstidspunktet. Av praktiske årsaker aksepterte man et verdsettelsestidspunkt som var satt noen dager senere. Dette tidspunktet ble også lagt til grunn som tidspunkt for erverv av aksjene.

Saksforholdet

Et norsk selskap A ville sammen med blant annet et svensk selskap overdra et nærmere angitt virksomhetsområde til et annet svensk selskap, B. B var eid med 100 prosent av det svenske holdingselskapet C. Som vederlag for virksomheten ville A få en fordring på C, som i løpet av kort tid ville bli konvertert til aksjer. Begrunnelsen for at A først fikk en fordring, var at selskapet i Sverige tok tid å utstede aksjene, foreta vedtektsendringer og registrering i Patentstyrelsen.

Avtale mellom partene ble inngått i februar 1999. Det fremgikk av avtalen at partene var enige om å legge 1. mars 1999 til grunn som tidspunkt for overdragelse og verdsettelse av virksomheten. As andel av aksjene i holdingselskapet C var basert på verdsettelsen av den overførte virksomheten på dette tidspunktet.

Regnskapsmessige virkninger av transaksjonen ble gjennomført første arbeidsdag i måneden etter at konsesjon var innvilget av FIN. Konsesjonen ble gitt 20. desember 1999. A hadde da overført sin virksomhet med virkning fra 1.

1 Bed.book Page 186 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

mars 1999. Fra og med 1. mars 1999 ville holdingselskapet bære all risiko for resultat, eiendeler og forpliktelser i den sammenslåtte virksomheten.

Regnskapsmessig ville partene foreta separat regnskapsførsel frem til det faktiske gjennomføringstidspunkt. Overdragelsen ville regnskapsmessig skje i henhold til transaksjonstidspunktet, og måletidspunktet for transaksjonen var 1. mars 1999. Regnskapsmessig iverksettelse inntrådte 20. desember 1999 da konsesjonen ble gitt. Den norske filialen skulle tilordnes resultatet fra transaksjonstidspunktet. A ville regnskapsmessig balanseføre aksjene i holdingselskapet (og ikke fordringen) når konsesjonene ble gitt, med virkning fra 1. mars 1999. Den regnskapsmessige behandlingen var godkjent av Kredittilsynet og Oslo Børs.

Kontorets behandling

Spørsmålet var om A kunne legge til grunn 1. mars 1999 som realisasjons- og verdsettelsestidspunkt.

Kontoret antok at skattemessig realisasjon foreligger på det tidspunkt hvor det er inngått en fullstendig avtale om salg. Under henvisning til *Lignings-ABC* 1998 s. 757, antok kontoret at avtalen var fullstendig når den var bindende og de vesentligste avtalevilkårene var oppfylt.

Kontoret antok at avtalen i utgangspunktet måtte anses bindende, men vurderte om den manglende konsesjonen innebar at de vesentligste avtalevilkårene ikke kunne anses endelig fastsatt før konsesjon ble gitt. I avtalen var det blant annet stilt som vilkår at A fikk godkjennelse fra norske tilsynsmyndigheter. Det fremgikk av avtalen at partene var forpliktet til å samarbeide om endring av vilkårene i avtalen, dersom disse ikke kunne gjennomføres etter forutsetningene på grunn av uakseptable konsesjonsvilkår. Partene hadde imidlertid rett til å avslutte avtaleforholdet dersom det ble stilt konsesjonsvilkår som fundamentalt endret forutsetningene for transaksjonen. Et slikt forhold kunne for eksempel være vilkår som i realiteten innebar en konsesjonsnektelse. A hadde i løpet av våren 1999 en løpende dialog med Kredittilsynet vedrørende transaksjonene, og det var ikke noe som tydet på at konsesjon ikke ville bli gitt. Kontoret kom derfor til at de vesentligste avtalevilkår var endelig fastsatt før konsesjon ble gitt.

På bakgrunn av dette antok kontoret at skattemessig realisasjon hadde funnet sted 20. februar 1999. Kontoret viste til at gevinsten ved avtaleinngåelsen var klarlagt og sikret for selger. Som en praktisk tillemping ble 1. mars 1999 lagt til grunn. Samme tidspunkt ble lagt til grunn for erverv av aksjer i det svenske holdingselskapet.

10.7.1.2 Likvidasjon – sktl. § 10-37 evt. § 10-32

Utgangspunktet er at tap ved realisasjon av aksjer er fradragsberettiget, jf. sktl. § 10-31 annet ledd (selsktl. § 5-2 nr. 2). For likvidasjonstilfellene angir sktl. § 10-37 at registrering av utdeling av likvidasjonsoverskudd på aksjonærens konto i Verdipapirsentralen, eller tilsvarende oppgivelse av aksjen ved selska-

1 Bed.book Page 187 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

pets likvidasjon, skal regnes som realisasjon og således følge reglene for kapitalgevinster/-tap (tidl. selsktl. § 5-8 nr. 1 innlevering av aksjebrevet eller tilsvarende oppgivelse av aksjen), jf. § 10-37 første ledd. Tilsvarende gjelder for aksjer i utenlandske aksjeselskaper, jf. § 10-30 tredje ledd (selsktl. § 5-1 nr. 3).

Bestemmelsen i § 10-37 angir tidspunktet for realisasjon ved likvidasjon. På dette tidspunktet skal det foretas en bedømmelse av hvorvidt det foreligger en gevinst eller et tap og om gevinsten eller tapet er skattepliktig eller fradragsberettiget.

Det kan stilles spørsmål ved om ikke fradragsrett kan kreves på et tidligere tidspunkt enn det som følger av forannevnte.

Etter kontorets oppfatning må realisasjonskriteriet i sktl. § 10-37 (selsktl. § 5-8 nr. 1) tolkes i lys av det alminnelige realisasjonsbegrep i sktl. § 10-31 (selsktl. § 5-2 nr. 1 og 2), jf. Rt. 1998 s. 1425 (Utv. 1999 s. 477) *Iversen* og Ot.prp. nr. 35 (1990-91) s. 371.

10.7.1.3 Omtale av saker

Sak 1 – 1992-218LN

Selskap A krevde skattemessig fradrag i 1992 for regnskapsmessig nedskrivning av inngangsverdi på aksjene det eide i selskap B. B var bestemt avviklet, men per 31. desember 1993 var formell avvikling fortsatt ikke skjedd. LN kom til at fradrag ikke kunne gis.

Selskapet ble varslet om at fradraget ble vurdert nektet, ettersom avvikling ikke hadde skjedd i 1992. LN antok at selskapet ikke kunne få fradrag etter selsktl. § 5-8 (sktl. § 10-37), ettersom selskapet ikke var avviklet og aksjebrevene ikke var innlevert. Det ble videre vist til at det ikke var konstatert at det ikke ville bli noen utbetaling på aksjene ved en likvidasjon. B hadde også en bokført egenkapital på over kr 2 mill., slik at kapitalen ikke kunne anses tapt i sin helhet.

Sak 2 – Fra ligningsbehandlingen 1993

Et norsk selskap A eide 100 prosent av aksjene i et utenlandsk selskap B. I 1993 krevde A fradrag for tap på aksjene i B med hjemmel i selsktl. § 5-8 (sktl. § 10-37), jf. § 5-2 (sktl. § 10-31). B var da besluttet likvidert. Under ligningsbehandlingen kom LN til at A kunne få fradrag for tapet i 1993 under forutsetning av at aksjekapitalen i sin helhet var tapt og at det ikke ville bli utbetalt likvidasjonsutbytte.

I 1993 avhendet B det vesentligste av sine eiendeler med betydelige tap. I slutten av desember 1993 ble det avholdt generalforsamling i selskapet. På dette tidspunktet var selskapet verdiløst og egenkapitalen tapt. Generalforsamlingen besluttet derfor å likvidere selskapet. Gjennomføringen av selve likvidasjonen ble oppgitt kun å være en formalitet.

1 Bed.book Page 188 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Etter selsktl. § 5-8 nr. 1 (slik den lød før endring ved lov av 13. juni 1997 nr. 44 – i kraft fra 1. januar 1999) skulle innlevering av aksjebrev eller tilsvarende oppgivelse av aksjen ved selskapets likvidasjon regnes som realisasjon av aksjen (noe endret – jf. sktl. § 10-37). Det ble vist til at FIN i et brev av 22. desember 1992 omtalt i Greni m.fl. 1993 s. 411 (ikke inntatt i Utv.) hadde uttalt:

> «(S)elv om hele eller deler av aksjekapitalen i et aksjeselskap er tapt, vil ikke dette i seg selv være nok til at aksjene i selskapet kan anses realisert. Realisasjon forutsetter at aksjonærens eierposisjon i forhold til selskapet er opphørt....Realisasjon uten eierskifte forutsetter normalt en begivenhet som medfører konstatering av opphørt eierinteresse. Hovedaspektene er konkurs, likvidasjon og full nedskrivning.»

Nemnda kom til at selsktl. § 5-8 (sktl. § 10-37) ikke var uttømmende når det gjaldt realisasjon i form av likvidasjon. A kunne få fradrag for tapet i 1993, under forutsetning av at aksjekapitalen i B i sin helhet var tapt, og at det ikke ville bli utbetalt likvidasjonsutbytte. Hjemmelen for fradragsrett var selsktl. § 5-2 annet ledd (sktl. § 10-31 nr. 2).

Det ble også vist til Greni m.fl. 1993 s. 434 der det er antatt at et tap kan være endelig lidt i et tidligere år enn likvidasjonsåret.

Sak 3 – Fra ligningsbehandlingen 1995

Selskap A krevde fradrag for tap på sin 75 prosent eierandel i selskap B. Under ligningsbehandlingen for inntektsåret 1995 nektet kontoret A fradrag for tap på aksjene, med den begrunnelse at aksjekapitalen ikke kunne anses for tapt i sin helhet. Det var forventet et likvidasjonsutbytte på ca. kr 4 mill. på As eierandel. Kontoret fant ikke å kunne legge avgjørende vekt på LNs konklusjon i foran nevnte sak, i og med at faktum avvek vesentlig. I foran nevnte sak var aksjene verdiløse og selskapets egenkapital definitivt tapt, noe som ikke var tilfelle i nærværende sak.

Sak 4 – 1997-201LN

> Selskap A krevde for inntektsåret 1997 fradrag for tap i forbindelse med likvidasjon av datterselskapene B og C. Spørsmålet var hvilket tidspunkt som skulle legges til grunn som realisasjonstidspunkt etter likvidasjonsbestemmelsen i selsktl. § 5-8 nr. 1 (sktl. § 10-37 første ledd). LN kom til at aksjene ikke kunne anses realisert i 1997, og at selskapet derfor ikke kunne få fradrag.

Skattyter hevdet at realisasjonstidspunktet måtte settes til 1997, med den begrunnelse at aksjene reelt sett var gått tapt i dette inntektsåret. Kontoret kom til at likvidasjonen av selskapene ikke kunne anses gjennomført, og at aksjene dermed ikke kunne anses realisert før det ble avholdt ekstraordinær generalforsamling som besluttet selskapene endelig avviklet i juni 1998.

1 Bed.book Page 189 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Ligningsnemndas behandling

LN var enig med kontoret, og viste til at realisasjonstidspunktet ved likvidasjon av aksjeselskap måtte settes til tidspunktet for innlevering av aksjebrevet etter asl. 1976 § 13-13 annet ledd (ordlyden er noe endret, jf. asl./asal. § 16-4). Nemnda viste i denne forbindelse til ordlyden i selsktl. § 5-8 nr. 1 (sktl. § 10-37 første ledd) og forarbeidene til bestemmelsen.

I den foreliggende saken fremgikk det av protokoll fra ekstraordinær generalforsamling for B og C avholdt i juni 1998, at samtlige aksjer var representert på møtet. Aksjebrevene kunne følgelig ikke ha vært innlevert i 1997, og realisasjon kunne da ikke sies å ha skjedd i 1997 slik selskapet hevdet.

Det ble dessuten vist til at beslutningen om å oppløse selskapene først ble registrert i Foretaksregisteret i henholdsvis juni og juli 1997. Etter asl. 1976 § 13-8 skal det etter registreringen løpe en seks måneders frist før selskapet (endret til to måneder, jf. asl./asal. § 16-4) kan utbetale eventuelt overskudd mot innlevering av aksjebrevet, jf. asl. 1976 § 13-13 annet ledd (noe endret, jf. asl./asal. § 16-9).

Aksjene i selskapene kunne for øvrig ikke anses som verdiløse i 1997, noe som eventuelt kunne dannet grunnlag for en skjønnsmessig vurdering av om aksjene skulle anses realisert som følge av definitiv insolvens, jf. selsktl. § 5-2 (sktl. § 10-31). Avviklingsregnskapet viste at det var en egenkapital på henholdsvis kr 6 mill. og kr 5,7 mill. igjen i selskapene. Det faktum at det ikke lenger var drift i selskapene, ga ikke grunnlag for å anse disse likvidert.

Sak 5 – 1998-026OLN

Spørsmålet var om selskap A kunne kreve fradrag for tap på aksjer i selskap B ved realisasjon som følge av likvidasjon eller verditap, jf. selsktl. §§ 5-8 og 5-2 (sktl. §§ 10-37 og 10-31). Videre var det spørsmål om ileggelse av tilleggsskatt. OLN konstaterte at B ikke kunne anses likvidert. A var heller ikke påført noe totalt og definitivt verditap på aksjene i B som kunne gi rett til tapsfradrag. A ble ilagt tilleggskatt. Søksmålsfristen er i skrivende stund ikke utløpt.

Saksforholdet

I selvangivelsen for 1998 fremmet A krav om fradrag for tap på aksjer i det heleide datterselskapet B med kr 183 mill. As påstand ble fraveket under ligningen. Kontoret mente at B ikke kunne anses likvidert i 1998 i selsktl. § 5-8 (sktl. § 10-37) forstand, og at aksjene heller ikke kunne anses realisert etter selsktl. § 5-2 (sktl. §10-31).

I oppgave over realisasjon av aksjer mv., som fulgte som vedlegg til selvangivelsen for A, var det oppført et tap ved realisasjon av aksjene i B. I feltet der det skal oppføres år og dato for realisasjon var det oppgitt: «Likvidasjon, 3/12-1998». Oppgitt inngangsverdi i oppgaven utgjorde kr 211 mill. Realisa-

1 Bed.book Page 190 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

sjonsvederlaget var oppgitt å utgjøre kr 28 mill. Realisasjonsvederlaget ble senere opplyst å være basert på verdier i selskapet per 31. desember 1998.

Under ligningsbehandlingen ble A anmodet om innsendelse av likvidasjonsregnskap for B. I svarbrevet fra A var det vedlagt en kopi av årsregnskapet for 1998 for B og kopi av en generalforsamlingsprotokoll som viste at det den 30. september 1999 ble avholdt ekstraordinær generalforsamling, hvor B ble besluttet endelig oppløst. Det fremgikk ikke av protokollen at likvidasjonsregnskapet ble godkjent. Kontoret har heller ikke mottatt kopi av likvidasjonsregnskap for B. Imidlertid fremgår det av senere brev at B hadde hatt netto renteinntekter i 1999 på kr 42 000, og at letekostnader var refundert med kr 416 000 på grunn av foreldede leverandørkrav.

I brev fra A er det blant annet vist til en avgjørelse fra LN ved SFS (sak 2 – gjengitt i Utv. 1995 s. 651) hvor det ble lagt til grunn at eneaksjonæren kunne få fradrag for tapet på et tidligere tidspunkt enn tidspunktet for innlevering av aksjebrevet mv., jf. selsktl. § 5-8 (sktl. § 10-37). Selskapet redegjorde samtidig for utviklingen i B og anførte at driften i B var opphørt, og at tapet på aksjene var konstatert. Med henvisning til nevnte nemndsavgjørelse og selsktl. § 5-2 (sktl. § 10-31) ble det gjort gjeldende at generalforsamlingsbeslutningen om oppløsning av selskapet var det tidspunkt som var avgjørende for når tapet på aksjene kunne fradragsføres.

Ligningen ble påklaget til LN. LN fastholdt ligningen. Vedtaket ble påklaget til OLN.

Overligningsnemndas behandling

I klagen hadde selskapet gitt uttrykk for at man ikke hadde hevdet at fradragsretten hvilte på reglene i selsktl. § 5-8 (sktl. § 10-37). OLN fant derfor ikke grunn til å foreta noen nærmere drøftelse av om det forelå fradragsrett etter § 5-8 (sktl. § 10-37), men konstaterte at det syntes åpenbart at vilkårene for fradragsrett etter denne bestemmelsen ikke var oppfylt. A hadde derimot påberopt at vilkårene for fradragsrett etter selsktl. § 5-2 (sktl. § 10-31) var til stede. Den aktuelle bestemmelse er selsktl. § 5-2 nr. 2 (sktl. § 10-31 annet ledd) som lyder som følger:

> «2. Tap ved realisasjon av aksje kan føres til fradrag i skattyters alminnelige inntekt.»

Avgjørelsen beror med andre ord på en tolking av realisasjonsbegrepet ved tap på aksjer.

I uttalelser fra FIN og i juridisk litteratur har det vært gitt uttrykk for noe ulik oppfatning av om en konstatering av at aksjene i et selskap er verdiløse kan innebære at de anses realisert. I uttalelse fra FIN av 22. desember 1992 (referert i Greni m.fl. 1998 s. 1039) er det uttalt:

1 Bed.book Page 191 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

> «Selv om hele eller deler av aksjekapitalen i et aksjeselskap er tapt, vil ikke dette i seg selv være nok til at aksjene i selskapet kan anses realisert. Realisasjon forutsetter at aksjonærenes eierposisjon i forhold til selskapet er opphørt. ...Realisasjon uten eierskifte forutsetter normalt en objektiv begivenhet som medfører en konstatering av opphørt eierinteresse. Hovedaspektene er konkurs, likvidasjon og full nedskrivning.»

Samme synspunkt er lagt til grunn av Gjems-Onstad 1999 s. 734. I motsatt retning går uttalelser i Greni m.fl. 1998 s. 1039 og Zimmer 1997 s. 272, hvor det er lagt til grunn at totale, definitive verditap på aksjer også kan anses som realisasjon.

OLN fant grunn til å referere tre avgjørelser fra kontoret som ble ansett som relevante. En av avgjørelsene gjaldt en tilsvarende sak i forhold til den aktuelle skattyter.

I nemndsavgjørelsen som skattyter viste til, er det lagt til grunn at det aktuelle datterselskapet var verdiløst og at egenkapitalen var tapt. Fra gjengivelsen i Utv. siteres:

> «Nemnda la til grunn at aksjonæren kunne få fradrag for tapet i 1993 under den forutsetning at aksjekapitalen var tapt i sin helhet og at det ikke ville bli utbetalt likvidasjonsutbytte.»

Samme synspunkt er kommet til uttrykk ved fravik av As selvangivelse under ligningsbehandlingen for inntektsåret 1995. A mottok den gang følgende varsel:

> «Det er videre naturlig å se hen til ligningen av A-selskapet C for inntektsåret 1993. Tilfellet for C var imidlertid faktisk sett ulikt As tap, all den tid aksjene i D var verdiløse og selskapets egenkapital definitivt var tapt. ... I E kan ikke aksjekapitalen anses tapt i sin helhet. Det forventes likvidasjonsutbytte med kr 4,3 mill. for As 75% eierandel. Sentralskattekontoret finner derfor ikke å kunne legge avgjørende vekt på LNs syn i C-saken i og med at faktum i den saken avviker vesentlig fra faktum i foreliggende sak.»

Fraviket ble den gang akseptert av selskapet. Den såkalte C-saken er saken som er referert i Utv. 1995 s. 651 og som er omtalt ovenfor (sak 2).

I sak 1997-201LN referert i Utv. 1999 s. 419 og omtalt ovenfor (sak 4), ble fradrag for tap på aksjer nektet for inntektsåret 1997 under henvisning til at det var avholdt generalforsamling i 1998 der samtlige aksjer var representert. LN konstaterte at aksjene ikke kunne anses som verdiløse i 1997, og at aksjene dermed uansett ikke kunne anses som realisert. Vedtaket ble ikke påklaget.

OLN la i likhet med LN til grunn at totale og definitive verditap på aksjer kan regnes å falle inn under realisasjonsbegrepet. Imidlertid fulgte det av opplysninger gitt av klager at dette kriteriet ikke var oppfylt i den foreliggende sak. Av innsendt årsregnskap for 1998 fremgikk det at B per 31. desember 1998 hadde en egenkapital på kr 28 mill. Det var videre opplyst at selskapet hadde hatt renteinntekter i 1999 med kr 42 000, og inntekter i form av refunderte letekostnader (foreldede leverandørkrav) på kr 416 000. Det forelå med andre ord

1 Bed.book Page 192 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

ikke noe totalt og definitivt verditap på aksjene i B per 31. desember 1998. Det kunne dermed fastslås at det ikke forelå noen realisasjon som kunne gi grunnlag for fradrag for tap på aksjene.

OLN kunne heller ikke se at det forelå hjemmel for fradragsrett som følge av at en del, eller endog det vesentlige, av aksjekapitalen var tapt. Delvis verditap ville ifølge nemnda ligge utenfor realisasjonsbegrepet. Nemnda kunne heller ikke se at det forelå hjemmel for å anse det faktum at det ikke var drift i selskapet, eller at «verdiutviklingen på den skattepliktiges hånd er avsluttet», som grunnlag for å anse aksjene som realisert.

LNs vedtak vedrørende fradragsspørsmålet ble fastholdt. For omtale av spørsmålet om ileggelse av tilleggsskatt se kapittel 22 punkt 22.7.

10.7.2 Beregning av gevinst og tap – sktl. § 10-32

Gevinst ved realisasjon av aksje regnes som skattepliktig inntekt, mens tap ved realisasjon av aksje regnes som fradragsberettiget, jf. sktl. § 10-31 (selsktl. § 5-2). Gevinst eller tap settes til vederlaget ved realisasjonen, fratrukket inngangsverdien. I normaltilfelle vil vederlaget være satt til den virkelige verdien av aksjene.

Kontoret har i flere saker funnet grunn til å se nærmere på spørsmålet om fastsettelse av vederlaget, dvs. om vederlaget faktisk er satt til den virkelige verdien av aksjene, eller om verdien av en eller annen årsak er satt for lavt. Disse sakene omtales i kapittel 13 punkt 13.2.

Inngangsverdien er normalt det skattyter har betalt for aksjen, anskaffelsesverdien, tillagt eventuelt fratrukket de såkalte RISK-beløpene beregnet på grunnlag av aksjeselskapets ligning. I en klagesak for inntektsåret 1998 (1998-002LN) er det reist spørsmål ved om såkalt ubetinget aksjeeiertilskudd skal regnes som en del av aksjens inngangsverdi. Saken omtales som sak 2 i punktet nedenfor. Også i andre saker er omfanget av begrepet «inngangsverdi» blitt vurdert, se punkt 10.7.2.2.

I enkelte situasjoner vil man måtte ta stilling til om det skal foretas en omfordeling av en aksjes inngangsverdi, for eksempel ved fusjon, fisjon, når aksjene splittes og/eller spleises. Kontoret er forelagt spørsmål om omfordeling av inngangsverdi også kan foretas ved emisjon. Kontorets uttalelse omtales i punkt 10.7.2.3.

For nærmere omtale av praksis vedrørende RISK-reglene se punkt 10.7.3.

10.7.2.1 Hva inngår i inngangsverdien? – sktl. § 10-32 annet ledd

I punkt 10.6.2 er det redegjort for FINs og kontorets uttalelser vedrørende aksjeeiertilskudd til utenlandske datterselskaper, og spørsmålet om et slikt tilskudd omfattes av begrepet «innbetalt aksjekapital, herunder overkurs». Dette har nær sammenheng med spørsmålet som drøftes i dette punkt: Hva inngår i inngangsverdien? For aksjonær i nystiftet selskap vil innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, etter sktl. § 10-11 annet ledd (selsktl. § 3-2) som hovedre-

1 Bed.book Page 193 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

gel være det samme beløp som etter sktl. § 10-32 (selsktl. § 5-3) anses som «betalt for aksjen».

FIN tok stilling til dette i en uttalelse inntatt i Utv. 1995 s. 482. Saken gjaldt ubetinget og betinget aksjeeiertilskudd til svensk selskap. Spørsmålet var om disse kunne anses som en del av aksjenes anskaffelsesverdi. Departementet antok at det generelt kun er aksjonærens kostpris ved erverv av aksjen som inngår i aksjens anskaffelsesverdi. Ved en senere forhøyelse av aksjekapitalen i selskapet ved nytegning og innbetaling, må anskaffelsesverdien av de nytegnede aksjer settes til det innbetalte beløp. Tilsvarende må forhøyelse av aksjekapitalen ved innbetaling og tilskriving på eldre aksjer medføre en forhøyelse av anskaffelsesverdien på aksjene med det innbetalte beløp.

Tilskudd til aksjeselskap uten forbindelse med erverv av aksjer eller forhøyelse av aksjekapitalen kunne etter departementets oppfatning ikke anses som en del av anskaffelsesverdien på aksjene. Vurderingen av om tilskuddet kunne anses som en del av anskaffelsesverdien på aksjene, måtte skje i forhold til det tidspunkt tilskuddet innbetales til selskapet. Selv om selskapet senere valgte å benytte en selskapskapital lik innskuddet til en forhøyelse av aksjekapitalen, antok departementet at en slik forhøyelse av aksjekapitalen ikke ville medføre en økning av aksjenes anskaffelsesverdi.

Sammenligner man denne uttalelsen med uttalelsene om begrepet «innbetalt aksjekapital, herunder overkurs», kan det synes som om FIN i realiteten nå endret standpunkt hva gjelder aksjeeiertilskudd som tilfredsstiller «visse formelle minimumskrav». Om dette har vært meningen, er usikkert.

Sak 1 – 1993-344OLN

Spørsmålet var om et morselskaps (A) overtakelse av en forpliktelse i et utenlandsk datterdatterselskap C med påfølgende tap kunne fradragsføres, enten direkte, eller indirekte ved aktivering på aksjene. Da A ikke eide aksjer i C da det overtok forpliktelsen, kunne ikke nemnda se at A kunne aktivere kostnaden på aksjene i C. Nemnda mente i stedet at A kunne aktivere kostnaden på sine aksjer i B, da det var B som fikk tilført verdiøkningen på aksjene i C. A og B ble imidlertid fusjonert 1. januar 1994. Kostprisen på aksjene som A eide i B, ble da erstattet med de skattemessige verdier i datterselskapet, jf. kontinuitetsregelen ved fusjon. Dette medførte at A ikke oppnådde skattemessig fradrag for kostnaden som kunne aktiveres på aksjene i B.

Saksforholdet

C var et heleid datterselskap av B, som igjen var et heleid datterselskap av A. C og B inngikk i 1991 en renteswapavtale med en utenlandsk bank. Swapavtalen innebar at selskapene gikk fra flytende til fast rente på et USD 95 mill. pantelån, som de utad heftet solidarisk for. I det underliggende forholdet mel-

1 Bed.book Page 194 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

lom C og B var det C som heftet for pantelånet. A stilte en garanti for riktig oppfyllelse av avtalen overfor banken.

I forbindelse med emisjon og børsnotering av C i USA i 1993, overtok A ansvaret for renteswapavtalen. A skulle overta swapavtalen, med virkning fra 1. januar 1994. Dette på bakgrunn av at kostnads-/renteforpliktelsen i henhold til swapavtalen først ville forfalle i perioden 1. januar – 31. oktober 1994. Ved å inngå en renteswapavtale med «motsatt fortegn» kunne A fastslå tapet til USD 2 mill., tilsvarende kr 15,7 mill. (kurs pr. 31. desember 1993). I selvangivelsen for inntektsåret 1993 krevde A fradrag for tapet.

Formålet med overtakelsen av swapavtalen var å få høyere pris på Cs aksjer i forbindelse med emisjonen. Overtakelsen av swapavtalen skyldtes dermed ikke ansvaret i henhold til den opprinnelige garantistillelsen.

I forbindelse med emisjonen i C i 1993 erververt A 964 285 aksjer i C, og som vederlag ble det overført en rigg og et kontantbeløp. Før emisjonen (juni 1993) forpliktet selskapet seg til å overta en forpliktelse knyttet til en swapavtale som tilhørte C. A fikk ikke et direkte vederlag for denne overtakelsen, men hevdet at det fikk et vederlag i form av høyere verdi på aksjene i C i forbindelse med emisjonen/børsnoteringen av Cs aksjer. Som følge av den høyere verdien kunne A og A-konsernet beholde en større eierandel i C.

As 100 prosent eide datterselskap B eide etter emisjonen ca. 13 prosent av aksjene i C. A og B fusjonerte 1. januar 1994. De fikk da til sammen en eierandel på ca. 19 prosent i C.

Overligningsnemndas behandling

Selskapet hevdet at kostnaden i forbindelse med overtakelsen av swapavtalen var en fradragsberettiget utgift, og at kostnaden enten skulle utgiftsføres i 1993 og 1994 eller anses som en del av kostprisen på As aksjer i C. Ut fra argumentasjonen i selskapets klage til OLN så det ut til at selskapet primært gikk inn for å aktivere kostnaden som en del av kostprisen på aksjene.

Selskapet skilte mellom kostnadene som lå latente i august 1993 og de etterfølgende finansutgiftene som følge av høyere renteutgifter. Selskapet hevdet at kostnadene per august 1993 (USD 1 900 mill.) måtte aktiveres som en del av kostprisen på aksjene. Når det gjaldt mertapet på USD 195 000 (USD 2 095 mill. – USD 1 900 mill.), hevdet selskapet at denne kostnaden i prinsippet skulle utgiftsføres direkte som en finanskostnad, men at det var mest hensiktsmessig å behandle dette beløpet på samme måte som kostnaden på swapavtalen.

Utgangspunktet er at et morselskap i Norge ikke kan overta en forpliktelse i et utenlandsk datterselskap og få fradrag for dette i Norge. Det ville medføre en forskyvning av inntekt fra et norsk skattesubjekt til et utenlandsk skattesubjekt, og det vil ikke være tale om en utgift til inntekts ervervelse for selskapet. A kunne derfor ikke kreve direkte fradrag etter sktl. 1911 § 44 første ledd (sktl. § 6-1 første ledd).

Spørsmålet ble derfor om kostnaden kunne aktiveres på aksjene.

OLN viste innledningsvis til de alminnelige prinsipper for gevinstberegning

1 Bed.book Page 195 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

om at utgifter i tilknytning til en gjenstand som skattyter erverver eller eier kan aktiveres som en del av inngangsverdien, hvis den ikke blir fradragsført på annen måte.

Overtakelsen av swapforpliktelsen skjedde før emisjonen fant sted. Det var etter nemndas syn ingen grunn til å tvile på at A overtok forpliktelsen for å øke verdien på C-aksjene, slik at A-konsernet kunne beholde en større eierandel i C etter emisjonen. Men i og med at overtakelsen av forpliktelsen skjedde før emisjonen fant sted, ble det datterselskapet B, som på dette tidspunkt eide alle aksjene i C, som ble tilført verdiøkningen.

Da A ikke eide aksjer i C da det overtok forpliktelsen etter swapavtalen, kunne ikke nemnda se at A kunne aktivere kostnaden på aksjene i C. Nemnda mente i stedet at A kunne aktivere kostnaden på sine aksjer i B, da det var B som fikk tilført verdiøkningen på aksjene i C.

A og B ble imidlertid fusjonert 1. januar 1994. Kostprisen på aksjene som A eide i B, ble da erstattet med de skattemessige verdier i datterselskapet, jf. kontinuitetsregelen ved fusjon. Dette medførte at A ikke oppnådde skattemessig fradrag for kostnaden som kunne aktiveres på aksjene i B.

Ut fra dette ble skattyter ikke gitt medhold i klagen til OLN.

Sak 2 – Ubetinget aksjeeiertilskudd – 1998-002OLN

Spørsmålet var om A AS, ved realisasjon av aksjer i et svensk datterselskap A AB, hadde rett til å medregne et ubetinget aksjeeiertilskudd ytet til datterselskapet som en del av inngangsverdien for aksjene ved gevinstberegningen i henhold til selsktl. § 5-3 nr. 1 (sktl. § 10-32 første ledd). Det var dernest et spørsmål om fradragsrett kunne utledes av den generelle regelen i sktl. 1911 § 44 første ledd (sktl. § 6-1 første ledd) som en utgift til inntektens ervervelse, sikrelse og vedlikeholdelse. LN kom til at tilskuddet verken kunne anses som en del av inngangsverdien, eller fradragsføres som en utgift til inntektens ervervelse mv. Vedtaket er påklaget til OLN.

Saksforholdet

I juli 1996 ble det inngått avtale om kjøp av aksjer mellom A AS og D AB. D AB eide på dette tidspunktet 100 prosent av aksjene i B AB, og avtalen omfattet kjøp av 50 prosent av disse. Aksjene ble overtatt 1. september 1996 for SEK 1.

Samtidig med kjøpet ble det inngått en aksjonæravtale og en opsjonsavtale mellom A AS og D AB, samt en låneavtale mellom A AS, D AB og B AB. I henhold til disse avtalene ytet hver av aksjonærene A AS og D AB et ansvarlig lån til B AB på SEK 35 mill. – totalt SEK 70 mill. I henhold til låneavtalen skulle de ansvarlige lånene konverteres til egenkapital i den grad egenkapitalen i B AB per 31. desember 1997 var lavere enn SEK 30 mill.

A AS benyttet opsjonsavtalen til å kjøpe de resterende 50 prosent av aksjene

1 Bed.book Page 196 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

i B AB den 31. desember 1997. Kjøpesummen var også her SEK 1 (som følge av underskudd i B AB i opsjonsperioden). Samtidig konverterte A AS sitt ansvarlige lån på SEK 35 mill. til egenkapital i datterselskapet. Dette ble ifølge A AS gjort på bakgrunn av avtalen med selgeren. I regnskapet til B AB for 1997 ble kapitaltilførselen registrert som ubetinget aksjeeiertilskudd. I regnskapet til A AS ble beløpet tillagt kostpris for aksjene i B AB.

Samtlige aksjer i B AB ble i desember 1998 solgt til det nyinnkjøpte datterselskapet C AB for SEK 1. Salget skjedde som ledd i omstrukturering av den svenske delen av virksomheten etter oppkjøpet av C AB. Etter salget av aksjene i B AB til C AB, er både den operasjonelle og den kommersielle driften i Sverige samlet under C AB.

Ligningsnemndas behandling

Ligningsnemnda delte seg i et flertall på fire og et mindretall på en.

Aksjesalget i 1998 utløste gevinstbeskatning etter selsktl. § 5-2 (sktl. § 10-31), med en gevinstberegning i henhold til selsktl. § 5-3 nr. 1 (sktl. § 10-32 første ledd). Ved gevinstberegningen var det uomtvistet at utgangsverdien skulle settes til vederlaget ved videresalget. Saken gjaldt hvilken inngangsverdi som skulle benyttes.

Det var enighet om at inngangsverdien for aksjene ble å fastsette på grunnlag av bestemmelsene i selsktl. § 5-3 nr. 1, jf. nr. 2 (sktl. § 10-32 første ledd, jf. annet ledd). Av disse lovbestemmelsene følger at inngangsverdien skal settes til anskaffelsesverdien, samt at anskaffelsesverdien skal utgjøre «det beløp skattyter har betalt for aksjen», med mindre noe annet er bestemt. Det var uomtvistet at de avtalte, spesifiserte beløp som ble betalt for aksjene, til sammen SEK 2, inngikk i inngangsverdien for aksjene. A hevdet imidlertid at også aksjeeiertilskuddet skulle medregnes i inngangsverdien. Ifølge A ville det innebære en innskrenkende fortolkning som var svært urimelig, dersom det ubetingede aksjeeiertilskuddet ikke kunne medtas i inngangsverdien for aksjene. Selsktl. § 5-3 nr. 2 lyder slik: «Anskaffelsesverdien settes til det beløp skattyteren har betalt for aksjen». A fremholdt at bestemmelsens ordlyd ikke fremstår som særlig presis.

Flertallet bemerket at bestemmelsen må forstås slik at en her skal ta med tilsvarende verdier som de som skal med ved beregning av utgangsverdien, hvilket i prinsippet vil si at enhver fordel i skattemessig forstand er omfattet. A måtte derfor antas å ha rett når han hevdet at betalingsbegrepet her ikke bare omfattet kontanter, men også andre økonomiske goder som for eksempel gjeldsovertakelser, tjenester og gjenstander. Etter flertallets syn var det likevel ingenting i selve ordlyden eller den nevnte alminnelige forståelse av denne, som talte for en fortolkning som inkluderte ubetinget aksjeeiertilskudd i anskaffelsesverdien. Flertallet var heller ikke kjent med at dette følger av forarbeider mv. Flertallets oppfatning bygde på alminnelige fortolkningsprinsipper, slik at det ikke var tale om å undergi selsktl. § 5-3 nr. 2 noen form for innskrenkende fortolkning.

1 Bed.book Page 197 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Det ble videre vist til FINs uttalelser inntatt i Utv. 1995 s. 482 og s. 1074. Det fremgår av uttalelsene at departementet rent generelt er av den oppfatning at ubetinget aksjeeiertilskudd ikke kan anses som en del av kostprisen for aksjen. Med den foreliggende rettskildemessige situasjon, antok flertallet at det måtte legges ikke ubetydelig vekt på FINs uttalte oppfatning.

A fremholdt som et hovedargument at kjøpsavtalen for 50 prosent av aksjene, opsjonsavtalen for de resterende 50 prosent av aksjene og avtalen om å avgi ansvarlig lån, inngikk i et avtalekompleks. De andre transaksjonene hadde ikke latt seg gjennomføre uten forpliktelsen til eventuelt å konvertere lånet til aksjeeiertilskudd. Etter As syn var det derfor svært nærliggende å anse konverteringen som ble foretatt den 31. desember 1997 som et vederlag for aksjene, og slik at vederlaget derfor falt innenfor ordlyden i bestemmelsen i selsktl. § 5-3, nr. 2; «det som er betalt for aksjen». Flertallet bemerket til dette at A faktisk hadde betalt et avtalt og spesifisert vederlag for aksjene på SEK 2. Aksjeeiertilskuddet fremsto derfor ikke som et vederlag for aksjene, men mer som et kapitaltilskudd som A i egenskap av å være aksjonær sprøytet inn i selskapet. Aksjeeiertilskuddet økte derved egenkapitalen, uten at det kunne sies å være knyttet til aksjene og aksjekapitalen spesielt. Dette står i motsetning til hva som skjer for eksempel ved konvertering av lån til aksjekapital.

A anførte videre at FIN i uttalelsen i Utv. 1995 s. 482 åpner for at tilskudd i forbindelse med erverv av aksjer eller forhøyelse av aksjekapitalen, kan anses som en del av anskaffelsesverdien på aksjene. Vurderingen av om tilskuddet kan anses som en del av anskaffelsesverdien på aksjene må skje i forhold til det tidspunktet tilskuddet innbetales til selskapet. A påpekte at konverteringen av ansvarlig lån til utbetinget aksjeeiertilskudd ble foretatt samtidig med at A erververt de siste 50 prosent av aksjene i B AB, og at forbindelsen mellom aksjeervervet og konverteringen derfor var meget klar. Etter flertallets oppfatning kunne FINs uttalelse neppe forstås slik. Ifølge departementets uttalelse er det selve innbetalingen som er sentral, og flertallet så det slik at konverteringen som sådan ikke representerte noen innbetaling i så måte. Innbetalingen til selskapet skjedde derimot i 1996, men da som et lån som ikke kunne medregnes i inngangsverdien. På avtaletidspunktet var det ikke gitt at det måtte finne sted en konvertering. Det var den senere økonomiske utvikling som gjorde dette nødvendig.

A påberopte seg at når ubetingede aksjeeiertilskudd tillegges aksjenes inngangsverdi i Sverige, vil det være naturlig at den samme fortolkning legges til grunn i Norge. Ifølge A ville det gi symmetri i systemet, ved at en ved en senere realisasjon av aksjer i selskapet ville unngå «dobbeltbeskatningen» som ellers ville oppstå ved at de ubetingede aksjeeiertilskuddene direkte påvirket selskapets beskattede egenkapital. Flertallet fant liten grunn til å legge vekt på den skattemessige løsningen i Sverige, idet Sverige i motsetning til Norge hadde innført ubetinget aksjeeiertilskudd som finansielt virkemiddel i sin lovgivning. Flertallet var imidlertid enig i at den økonomiske effekten kunne virke mindre rimelig, men likevel ikke så tungtveiende at det kunne bli utslagsgivende for for-

1 Bed.book Page 198 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

tolkningen. Av FINs uttalelse i Utv. 1995 s. 1074, følger for øvrig at skattereglene gir beskyttelse mot økonomisk dobbeltbeskatning i en rekke typetilfeller, men at ikke alle tenkelige tilfeller er dekket.

Spørsmålet om fradragsrett etter sktl. 1911 § 44 første ledd (sktl. § 6-1 første ledd) er omtalt i kapittel 6 punkt 6.1.8.

Mindretallet la vesentlig vekt på sammenhengen mellom kjøpsavtale, opsjonsavtale og låneavtale. Sammenhengen viste klart at formålet med konverteringen var å styrke egenkapitalen i A AB. Ved å konvertere til ubetinget aksjeeiertilskudd oppga A sitt krav på tilbakebetaling. Etter dette fant mindretallet at konverteringen av det ansvarlige lånet hadde så nær tilknytning til aksjekjøpet at konverteringsbeløpet måtte betraktes som en del av kostprisen for aksjene.

10.7.2.2 Inngangsverdi etter endring av ligning – sktl. § 10-32 annet ledd – 1999-603SFS

I 1996 solgte selskap A 100 prosent av aksjene i 6 heleide datterselskaper til konsernselskapene B, C og D, for så å fusjonere de 6 oppkjøpte datterselskapene inn i selskapene som kjøpte aksjene. A krevde fradrag for tap på aksjene, men OLN (1996-306OLN) nektet fradrag. Etter OLNs behandling ble det fra As side stilt spørsmål ved om inngangsverdien på aksjene i de 6 datterselskapene kunne videreføres på aksjene i konsernselskapene B, C og D. Kontoret antok at den opprinnelig skattemessige inngangsverdien på aksjene kunne videreføres.

For en nærmere omtale av OLNs vedtak, se kapittel 20 punkt 20.4.

Saksforholdet

Når et oppkjøpt datterselskap blir innfusjonert i morselskapet, blir morselskapets aksjer i datterselskapet slettet. I slike fusjoner mottar ikke morselskapet vederlagsaksjer, og inngangsverdi på aksjene i datterselskapet bortfaller. Under ligningen kom kontoret til at fradragsrett for tap ved salg av datterselskapsaksjene innenfor konsernet måtte avskjæres som følge av at det ikke kunne anses å være realisert et skattemessig tap. OLN opprettholdt ligningen.

Dersom A ble gitt adgang til å oppregulere inngangsverdien på aksjene i B, C og D (morselskapene dvs. selskapene som kjøpte aksjene) ville fradragsrett for de omhandlede tapene i skattesaken ikke være endelig avskåret. A ville få fradrag for inngangsverdien på de 6 oppkjøpte datterselskapene ved en senere likvidasjon eller realisasjon av de fusjonerte selskapene ut av konsernet.

Kontorets behandling

OLN la til grunn for sin avgjørelse at det ikke var tilstrekkelige ikke-skatterettslige virkninger for at salget av aksjene kunne anses som realisasjon i lovens forstand. Så lenge det ikke hadde skjedd en skatterettslig realisasjon,

1 Bed.book Page 199 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

antok kontoret at opprinnelig skattemessig verdi på de solgte aksjene måtte være i behold hos A, men som en del av inngangsverdien på aksjene i det fusjonerte selskap. Inngangsverdien måtte imidlertid reduseres med mottatt vederlag fra datterselskapene som kjøpte aksjene. Differansen tilsvarte tapet ved salget av datterselskapsaksjene.

Kontoret viste også til at en av grunnene for å avskjære tapsfradraget var at de praktiske forskjeller mellom de to alternative måtene å fusjonere på var minimale. Dersom A hadde valgt den alternative fusjonsprosessen (mellom datterselskapene) ville inngangsverdien på aksjene i det fusjonerte selskapet vært summen av morselskapets inngangsverdi på aksjene i datterselskapene.

Selve vedtaket ble brakt inn for domstolene. Oslo Byrett har avsagt dom, som er påanket. Byretten har ikke uttalt seg om hvorvidt inngangsverdien på aksjene i de solgte selskapene kan overføres på aksjene i det fusjonerte selskapet. Det er ikke utelukket at domstolene vil ta stilling til dette, jf. Høyesteretts uttalelser i *Iversen-dommen*, Rt. 1998 s. 1425 (Utv. 1999 s. 477).

10.7.2.3 Inngangsverdi ved emisjon – sktl. § 10-32 tredje ledd – 1999-624SFS

Spørsmålet var om det ved en nyemisjon til eneaksjonær til en kurs som påviselig avvek fra markedsverdi, var adgang til å foreta en omfordeling av inngangsverdi etter selsktl. § 5-3 nr. 3 om fondsemisjon (sktl. § 10-32 tredje ledd). Kontoret kom til at reglene om omfordeling av inngangsverdier ved fondsemisjon ikke gjelder for nyemisjon.

Selskapet ønsket også en avklaring på hvilken verdi som skulle legges til grunn ved uttaksbeskatning av aksjer utdelt som naturalutbytte, beregning av kildeskatt for utenlandske aksjonærer og beregning av en eventuell korreksjonsskatt. Dette er omtalt i kapittel 5 punkt 5.2.1.

Saksforholdet

Selskap A eide samtlige aksjer i selskap B. A vurderte gjennom en nyemisjon å tilføre B ny egenkapital på kr 100 mill. Deretter ville A utdele alle, eller en del av aksjene i B, til sine aksjonærer som naturalutbytte. Etter utdelingen ville aksjer i B bli solgt til en investorgruppe, og det ville bli søkt om opptak av B til notering på Oslo Børs.

Den påtenkte emisjonen ble ønsket gjennomført med en minimal økning av aksjekapitalen, slik at den vesentlige delen av kapitaltilførselen ble foretatt som overkurs. Selskapet opplyste at dette ville medføre at tegningskurs per aksje ved emisjonen vil være langt høyere enn verdi per eksisterende aksje i B. Som følge av at tegningskursen per aksje var høyere enn den virkelige verdi av de eksisterende aksjer, ville emisjonen medføre en økning av verdien på de eksisterende aksjer. Ved en realisasjon ville dermed de «gamle» aksjene gi en for høy gevinst, og de «nye» aksjene ville vise et for høyt tap.

1 Bed.book Page 200 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Kontorets behandling

Det angis i loven et klart skille mellom nyemisjoner og fondsemisjoner. Fastsettelse av aksjenes inngangsverdi ved en nyemisjon reguleres av selsktl. § 5-3 nr. 2 (sktl. § 10-32 annet ledd), og etter denne paragraf settes inngangsverdien til det skattyter «har betalt for aksjen». I et nyemisjonstilfelle vil dette tilsvare tegningskursen.

Fastsettelse av inngangsverdi ved fondsemisjoner reguleres av den særskilte bestemmelsen i selsktl. § 5-3 nr. 3. Kontoret uttalte at denne etter sin ordlyd neppe kunne sies å gjelde for andre typer emisjoner. Forarbeidene gir heller ingen holdepunkter for at selsktl. § 5-3 nr. 3 er ment å omfatte annet enn omfordeling av inngangsverdier ved fondsemisjon. Regelen er i forarbeidene hovedsakelig begrunnet med å avskjære aksjonærens mulighet til å realisere et ikke reelt skattemessig tap. FIFU-prinsippet koblet med manglende inngangsverdi på en fondsaksje, ville uten bestemmelsen gjøre det mulig å opparbeide skattekreditter ved salg av stamaksjen. Nyemisjonen innebar, i dette tilfellet, ingen risiko i forhold til opparbeidelse av skattekreditter.

Kontoret antok etter dette at reglene om omfordeling av inngangsverdier ved fondsemisjon i selsktl. § 5-3 nr. 3 (sktl. § 10-32 tredje ledd) ikke gjaldt for nyemisjon.

10.7.3 RISK – sktl. § 10-34

Gevinst ved realisasjon av aksje regnes som skattepliktig inntekt, mens tap ved realisasjon av aksje regnes som fradragsberettiget, jf. sktl. § 10-31 (selsktl. § 5-2). Gevinst eller tap settes til vederlaget ved realisasjonen, fratrukket inngangsverdien. Inngangsverdien er normalt det skattyter har betalt for aksjen, anskaffelsesverdien, tillagt eventuelt fratrukket de såkalte RISK-beløpene beregnet på grunnlag av aksjeselskapets ligning.

RISK-beløpene fremkommer som en funksjon av tilbakeholdt skattlagt kapital i et selskap, fordelt på aksjene i selskapet etter pålydende. Tilbakeholdt skattlagt kapital beregnes for de fleste av selskapene slik: årets skattepliktige inntekt, fratrukket avsatt utbytte og utlignet skatt på selskapets alminnelige inntekt etter fradrag for godtgjørelse på aksjeutbytte. For selskaper som omfattes av delingsmodellen, kraftselskaper og selskaper som omfattes av petroleumsskatteloven skal det dessuten fratrekkes henholdsvis refusjon etter sktl. § 16-40 (sktl. 1911 § 31 femte ledd), utlignet skatt på grunnrenteinntekt etter § 18-3 (sktl. 1911 § 19 A-4) og utlignet skatt etter petrsktl. § 5. Det skal videre korrigeres for differansen mellom avsatt og besluttet utdelt utbytte, for konsernbidrag som ikke er kommet til fradrag/ikke kommet til beskatning (gjelder fra og med inntektsåret 1999) og for RISK knyttet til realiserte aksjer.

I punkt 10.7.3.1 er det redegjort for en sak fra ligningsbehandlingen for inntektsåret 1999. Spørsmålet var om inntekter som i utgangspunktet er skattepliktige etter hovedbestemmelsen i sktl. 1911 § 42 første ledd (sktl. § 5-1 første ledd), men som faktisk ikke kommer til beskatning som følge av skatte-

1 Bed.book Page 201 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

avtalebeskyttelse, likevel er omfattet av begrepet «årets skattepliktige inntekt».

I punkt 10.7.3.2 er det redegjort for to nemndsavgjørelser som begge gjelder forståelsen av begrepet «utlignet skatt».

Det er gitt egne regler om omfordeling av RISK-beløp ved fondsemisjon, splitt, spleis, fusjon og fisjon. I punkt 10.7.3.3 omtales kontorets og nemndenes praksis vedrørende omfordeling. Et annet spørsmål ved fusjon er hvilke konsekvenser et tilleggsvederlag får for RISK-beregningen, jf. punkt 10.7.3.4.

Det er dessuten gitt egne regler om at inngangsverdien på aksjer i nærmere fastsatte tilfeller skal reguleres med endring i tilbakeholdt skattlagt inntekt også i andre selskaper enn det som aksjen knytter seg til, såkalt gjennomgående RISK, FINs forskrift til skatteloven §§ 10-34-20 til 10-34-25 (forskrift av 4. januar 1994 nr. 5). I punkt 10.7.3.5 nedenfor er det redegjort for to vedtak fra OLN som begge gjaldt spørsmål om vilkårene for å ta med RISK-beløp fra andre selskaper i konsernet var oppfylt.

For en nærmere omtale av RISK-reglene vises til Gjems-Onstad 1999 s. 644 flg., Zimmer (red.) 1998 s. 338 flg., samt Arntzen m.fl. 1995.

10.7.3.1 Begrepet «skattepliktig inntekt» – sktl. § 10-34 annet ledd – 1999-001LBH

Spørsmålet var om mottatt utbytte som etter skatteavtale med kildestaten skulle unntas norsk beskatning skulle inngå i RISK-beløpet. Kontoret antok at utbyttet ikke skulle inngå, og LN var enig med kontoret. Fristen for å klage på ligningen er i skrivende stund ikke utløpt.

Saksforholdet

Selskapet mottok i 1999 utbytte fra et selskap hjemmehørende i Singapore. I henhold til skatteavtalen med Singapore, art. 24 nr. 2 bokstav c, skal slikt utbytte unntas fra norsk beskatning.

I selvangivelsen ble det mottatte utbyttet tillagt RISK-skjemaets post 1 «Inntekt i 1999», og inngikk dermed i beregnet RISK per 1. januar 2000. Kontoret varslet om at selvangivelsen ble vurdert fraveket, idet utbyttet ikke skulle medtas ved RISK-beregningen.

Etter selsktl. § 5-5 nr. 2 annet punktum (sktl. § 10-34 annet ledd annet punktum) skal selskapets RISK-beløp fastsettes til:

> «... årets skattepliktige inntekt, fratrukket avsatt utbytte, utlignet skatt på selskapets alminnelige inntekt etter fradrag av godtgjørelse etter § 3-4 (...) og refusjon etter skatteloven § 31 femte ledd».

Spørsmålet var om inntekter som i utgangspunktet er skattepliktige etter hovedbestemmelsen i sktl. 1911 § 42 første ledd (sktl. § 5-1 første ledd), men

1 Bed.book Page 202 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

som faktisk ikke kommer til beskatning som følge av skatteavtalebeskyttelse, likevel er omfattet begrepet «årets skattepliktige inntekt».

Kontorets behandling

Det ble lagt til grunn at selskapet eide minst 25 prosent av aksjekapitalen i det utenlandske selskapet, og at utbyttet falt inn under bestemmelsen i skatteavtalen art. 24 nr. 2 bokstav c. Det ble videre lagt til grunn at bestemmelsen anvender unntaksmetoden.

Skattyter anførte at uttrykket «skattepliktig inntekt» refererer seg til hovedbestemmelsen i sktl. 1911 § 42 første ledd første punktum (sktl. § 5-1 første ledd), og at selsktl. § 5-5 nr. 2 annet punktum (sktl. § 10-34 annet ledd annet punktum) dermed også omfatter inntekter som er unntatt norsk beskatning etter skatteavtale. Inntekter som faller utenfor sktl. 1911 § 42 (sktl. § 5-1), og inntekter som er unntatt etter andre internrettslige bestemmelser, skulle etter skattyters oppfatning ikke medtas ved RISK-beregningen.

Kontoret var ikke enig i at ordlyden åpnet for en slik tolkning. En ren språklig forståelse av ordlyden tilsa etter kontorets syn at man må ta utgangspunkt i hva selskapet faktisk blir beskattet for. Det ble også vist til bestemmelsens første punktum, hvor det fremkommer at RISK-reguleringen skal gi uttrykk for selskapets skattlagte kapital. Inntektsposter som, av ulike årsaker, ikke er beskattet på selskapets hånd i Norge, kunne etter kontorets syn vanskelig betraktes som skattlagt.

Forarbeidene i Ot.prp. nr. 35 (1990-91) løser ikke spørsmålet direkte. Grunnlaget for fastsettelsen av RISK-beløpet syntes imidlertid etter kontorets mening å ta utgangspunkt i den skattepliktige inntekt som er fastsatt på selskapets hånd. Det ble særlig vist til s. 207 annen kolonne, første hele avsnitt, hvor det uttales at negativ RISK vil oppstå hvor «summen av årets skatter og utdelt utbytte til aksjonærene overstiger årets skattlagte overskudd». Etter kontorets oppfatning kunne dette tyde på at uttrykket «skattepliktig inntekt» i selsktl. § 5-5 nr. 2 (sktl. § 10-34 annet ledd) skulle forstås som den faktiske nettoinntekt som ligger til grunn for beregning av selskapets skatt. I dette grunnlaget måtte det etter kontorets syn være klart at inntekter som er unntatt fra norsk beskatning ikke skal inngå.

Det ble også vist til beskrivelsen av gjeldende rett i Ot.prp. nr. 1 (1997-98) s. 85:

> «Inntekt som er skattepliktig til Norge etter norsk intern rett, men som ikke skattlegges her etter skatteavtale, faller utenfor begrepet skattepliktig inntekt i selskapsskatteloven § 5-5 nr. 2 annet punktum. Inntekten skal da ikke medtas ved RISK-beregningen.»

I den sistnevnte Ot.prp. ble aktuelle endringer for å bedre treffsikkerheten til RISK-metoden drøftet, blant annet på bakgrunn av et høringsnotat. Høringsinstansene var av den oppfatning at dagens praksis er uheldig, men dette kunne etter kontorets syn ikke tas til inntekt for en annen fortolkning av regelverket

1 Bed.book Page 203 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

enn det som er fremkommet ovenfor. Kontoret delte heller ikke skattyters oppfatning om at FIN har endret rettsoppfatning hva angår RISK-beregningen for inntekter unntatt norsk beskatning etter skatteavtale. At FIN på det angjeldende tidspunkt ikke finner grunn til å ta endelig standpunkt til eventuelle endringer, må holdes adskilt fra hva som synes å være departementets forståelse av dagens regelverk.

Kontoret antok at skatteavtalens unntaksbestemmelser ikke har betydning ved fortolkningen av uttrykket «skattepliktig inntekt». Skatteavtalens art. 24 nr. 2 bokstav c regulerer beskatningsretten til det subjekt som oppebærer utbyttet (selskapet), mens selsktl. § 5-5 nr. 2 (sktl. § 10-34 annet ledd) regulerer skatteplikten for aksjonærene.

Det fremgår av Ot.prp. nr. 35 (1990-91) s. 207 at det er en tilsiktet effekt av RISK-reglene at skattefrie inntekter i selskapet vil bidra til å øke en eventuell skattepliktig aksjegevinst. Etter kontorets oppfatning kunne det ikke være grunnlag for å skille mellom inntekter som er skattefrie etter skatteavtale og andre skattefrie inntekter.

Det ble avslutningsvis vist til at det i teorien er lagt til grunn at inntekter som er unntatt norsk beskatning etter skatteavtale ikke skal inngå ved RISK-beregningen, jf. Gjems-Onstad 1999 s. 677, Zimmer (red.) 1998 s. 340 og *Lignings-ABC* 1999 s. 24.

Kontoret konkluderte etter dette med at utbytte som er unntatt norsk beskatning ved skatteavtale ikke inngår i uttrykket «skattepliktig inntekt», og LN var enig med kontoret.

10.7.3.2 Begrepet «utlignet skatt» – sktl. § 10-34 annet ledd

Sak 1 – 1996-308OLN

Saken gjaldt beregning av RISK-beløp i et tilfelle hvor skattyteren var innrømmet en såkalt «tax-sparing»-kredit, i henhold til skatteavtalen mellom Norge og Singapore. Spørsmålet var om begrepet «utlignet skatt» i selsktl. § 5-5 nr. 2 (sktl. § 10-34 annet ledd) måtte tolkes som utlignet skatt før kreditfradrag. OLN la til grunn en slik forståelse. Ved beregning av RISK skulle det således gjøres fradrag både for den skatt som faktisk var betalt i Norge og for ubetalt kildeskatt.

Saksforholdet

Selskapet hadde i inntektsåret 1996 renteinntekter fra Singapore, som etter skatteavtalen med Singapore art 11 kan skattlegges med 15 prosent i Singapore. I artikkel 19 nr. 3 bokstav b er det bestemt at når en person bosatt i Norge oppebærer renteinntekter som kan skattlegges i Singapore, skal Norge innrømme fradrag i utlignet skatt for skatt betalt i Singapore. I henhold til bestemmelsens bokstav d (i) skal det fradragsberettigede beløp også omfatte

1 Bed.book Page 204 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

et beløp tilsvarende skatt på inntekt som ville ha vært skattepliktig til Singapore, dersom den ikke hadde vært omfattet av nærmere bestemte «tax sparing»-ordninger. Selskapet opplyste at det var innrømmet skattefritak i medhold av «the Economic Expansion Incentives» og «the Income Tax Act». Selskapet fikk kreditfradrag i norsk skatt for den ubetalte kildeskatten i henhold til skatteavtalen. Etter fradrag for 15 prosent ubetalt kildeskatt ble dermed selskapets renteinntekter skattlagt med 13 prosent i Norge.

Etter selsktl. § 5-5 nr. 2 (sktl. § 10-34 annet ledd) skal endring i selskapets tilbakeholdte skattlagte kapital (TSK) settes til «årets skattepliktige inntekt, fratrukket avsatt utbytte, utlignet skatt på selskapets alminnelige inntekt etter fradrag av godtgjørelse».

Det springende punkt i saken var om uttrykket «utlignet skatt» skal forstås som beregnet skatt før fradrag for utenlandsk kildeskatt, eller om uttrykket skal forstås som det skattebeløp som fremkommer etter fradrag for utenlandsk kildeskatt, altså om det ved beregning av tilbakeholdt skattlagt kapital (TSK) i selskapet bare skulle gjøres fradrag for den del av skatten på renteinntekten som faktisk hadde kommet til beskatning i Norge (13%), eller om det også skulle gjøres fradrag for den del av skatten som etter skatteavtalen kunne beskattes i Singapore (15%). Skattyter hevdet at bare 13 prosent skulle komme til fradrag.

Kontoret kom til at begrepet måtte forstås slik at det utgjorde beregnet skatt før fradrag for utenlandsk kildeskatt, altså 28 prosent, mens skattyteren hevdet at skattebeløpet etter fradrag for utenlandsk kildeskatt, altså 13 prosent, var riktig. Ligningen ble fastholdt av LN. LNs vedtak ble påklaget til OLN.

Overligningsnemndas behandling

OLN fastholdt ligningen. Ordlyden ga etter OLNs oppfatning ikke grunnlag for sikre slutninger om uttrykkets innhold. I FINs høringsnotat om aksjegevinstbeskatning av 19. september 1996 s. 42 og i Ot.prp. nr. 1 (1997-98) s. 85 er det lagt til grunn at det ved RISK-beregningen skal gjøres fradrag for utlignet skatt uten reduksjon for eventuelle kreditfradrag. Dette er også lagt til grunn i SKDs melding nr. 8 1995 (Utv 1995 s. 578) og i *Lignings-ABC* 1996 s. 24.

Skattyteren hevdet i klagen at man i såfall ikke tar stilling til behandlingen av eventuelle skattebeløp til utlandet som ikke blir betalt. I SKDs melding heter det at man ved RISK-beregningen ikke skal ta hensyn til utlignet skatt som ikke blir betalt «for eksempel som følge av konkurs», og i den anledning bemerket skattyter at ubetalt kildeskatt til utlandet står i en annen stilling enn utlignet skatt som ikke blir betalt som følge av konkurs.

Både i meldingen og i Ot.prp. nr. 1 (1997-98) s. 84 heter det som nevnt generelt at utlignet skatt skal redusere TSK, uavhengig av om skatten blir betalt eller ikke. I tråd med selskapets anførsel antok OLN likevel at den ubetalte kildeskatt i det aktuelle tilfellet kommer i en spesiell stilling. Uttalelsene syntes for nemnda å rette seg mot tilfeller hvor det faktisk består en betalingsforpliktelse, mens skattyter i det foreliggende tilfelle ikke hadde noen betalingsforpliktelse.

OLN antok at skatteavtalens «tax-sparing»-bestemmelser ikke ga skattyter

1 Bed.book Page 205 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

krav på at skatteplikten på renteinntekten skulle tillegges betydning også ved gevinstberegningen. Skatteavtalens artikkel 19 nr. 3 bokstav d (i), jf. bokstav b, regulerer beskatningsretten til det subjekt som oppebærer angjeldende renteinntekt (selskapet). Selsktl. § 5-5 nr. 2 (sktl. § 10-34 annet ledd) regulerer skatteplikten for selskapsdeltakere (aksjonærene). Det ble lagt til grunn at skatteavtalene generelt ikke regulerer gevinstberegningen på et slikt detaljnivå.

Selv om skatteavtalen ikke uten videre var avgjørende for tolkningen, uttalte nemnda at det kunne argumenteres med at den forståelse av § 5-5 som var lagt til grunn ved ligningen, undergravde det investeringsincitament som lå i slike tax-sparing-ordninger. Det ble imidlertid understreket at skatteplikt for aksjonærene bare ville oppstå ved oppgivelse av eierstilling, og at den forståelse av § 5-5 nr. 2 som ble lagt til grunn under ligningen, ikke i vesentlig grad kunne sies å motvirke formålet med skatteavtalens tax-sparing-bestemmelse.

Selskapet anførte at RISK-reglenes formål tilsa at det ubetalte kreditfradraget ikke skulle redusere TSK. Til dette bemerket OLN at det fremgikk av Ot.prp. nr. 35 (1990-91) s. 207 at det var en tilsiktet effekt av RISK-reglene at skattefrie inntekter i selskapet bidro til å øke en eventuell aksjegevinst. Man fant at dette harmonerte med at inntekter som delvis var skattefrie på selskapets hånd, ble gitt en tilsvarende virkning ved aksjonærens gevinstbeskatning.

Endelig bemerket nemnda at det heller ikke i de tilfeller der samlet skattesats var høyere enn 28 prosent, for eksempel der kildeskatten overstiger maksimalt kreditfradrag etter sktl. 1911 § 22 A-2 (sktl. § 16-21), blir foretatt noen reduksjon i TSK med mer enn utlignet norsk skatt på 28 prosent. Skatt betalt i utlandet kommer ikke til fradrag ved RISK-beregningen selv om TSK i slike tilfeller blir høyere enn det de underliggende verdier i selskapet skulle tilsi, jf. *Lignings-ABC* 1996 s. 24. Nemnda mente at konsekvenshensyn tilsa at samme løsning ble lagt til grunn der samlet skattesats ble lavere enn 28 prosent.

På denne bakgrunn kom OLN, riktignok under en viss tvil, til at uttrykket «utlignet skatt» i selsktl. § 5-5 nr. 2 (sktl. § 10-34 annet ledd) også i det foreliggende tilfelle måtte tolkes som utlignet skatt før kreditfradrag. Dette innebar at det ved beregning av selskapets TSK skulle gjøres fradrag, både for den skatt som faktisk var betalt i Norge og for den ubetalte kildeskatten. Skattyter fikk ikke medhold i klagen til OLN.

Sak 2 – 1993-250LN

I sak 1 kom OLN til at det skal gjøres fradrag for beregnet kildeskatt ved fastsettelsen av RISK, selv om kildeskatten ikke betales grunnet en såkalt «tax-sparing»-kredit. I sak 2 gjaldt spørsmålet kildeskatt som var betalt. LN kom til at begrepet «utlignet skatt» måtte forstås som utlignet skatt før fradrag for betalt kildeskatt (kreditfradrag).

1 Bed.book Page 206 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Saken gjaldt spørsmålet om det er utlignet skatt etter skattefradrag for utenlandsk skatt (kredit) som skal komme til fradrag ved beregningen av RISK-beløpet. Ved beregning av RISK-beløpet per 1. januar 1994 la kontoret til grunn utregnet skatt før fradrag for betalt kildeskatt. Selskapet påklaget RISK-beregningen, begrunnet i en annen forståelse av begrepet «utlignet skatt» enn det kontoret hadde lagt til grunn, jf. selsktl. § 5-5 nr. 2 (sktl. § 10-34 annet ledd). Selskapet viste til at i henhold til skattesedler for 1993 var utlignet skatt kr 92 014 745. Differansen mellom det kontoret la til grunn, kr 94 201 800 og utlignet skatt i henhold til skatteseddelen var kr 2 187 055, tilsvarende betalt utenlandsk skatt.

Ligningsnemndas behandling
Selsktl. § 5-5 nr. 2 (sktl. § 10-34 annet ledd) lyder:

> «På grunnlag av aksjeselskapets ligning beregnes for hvert inntektsår endring i selskapets skattlagte kapital. Endringen settes til årets skattepliktige inntekt, fratrukket utdelt utbytte, avsatt utbytte, *utlignet skatt på selskapets alminnelige inntekt …*» (Uthevet her).

Det er således tale om utlignet skatt på selskapets alminnelige inntekt og ikke utlignet skatt på selskapet som skal komme til fradrag ved RISK-beregningen. Forskjellen er at utlignet skatt er den skatten som selskapet må betale, mens utlignet skatt på selskapets alminnelig inntekt er skatt før eventuelle fradrag i skatt. I *Lignings-ABC* 1994 s. 27 er dette uttrykt på følgende måte:

> «I utlignet skatt inngår skatt på selskapets alminnelige inntekt. Skatten regnes før fradrag for eventuell godskrevet godtgjørelse for utbytte, herunder fremført godtgjørelse. Videre regnes skatten før reduksjon for eventuelle kreditfradrag i norsk skatt for skatt betalt til utlandet.»

Dette er også forklart på baksiden av skjemaet «Beregning av RISK 1.1.1994» (RF-1239), hvor en sier at skattefradrag for utenlandsk skatt (kredit) holdes utenfor RISK-beregningen.

LN fastholdt ligningen.

10.7.3.3 Omfordeling av RISK-beløp – sktl. § 10-34 tredje ledd

Den beregnede endring av selskapets skattlagte kapital fordeles på aksjene i selskapet etter pålydende, slik kommer man frem til RISK-beløp per aksje. RISK-beløpet per aksje per år er konstant så lenge det ikke skjer noen endring i antall aksjer i selskapet, likevel med den reservasjon at det kun er RISK-beløp i aksjonærens eiertid som skal medregnes. Skjer det en endring i antallet aksjer skal det som hovedregel skje en omfordeling av tidligere registrerte RISK-beløp. Det følger av sktl. § 10-34 tredje ledd (selsktl. § 5-5 nr. 3) at det skal skje en omfordeling i følgende tilfeller:

1 Bed.book Page 207 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

a ved fondsemisjon med økning av antall aksjer i selskapet,
b når antall aksjer i selskapet økes ved at den enkelte aksje splittes i flere aksjer,
c når antall aksjer i selskapet reduseres ved at et antall aksjer gjøres om til en ny aksje,
d ved skattefri fusjon for så vidt gjelder RISK-beløp for aksjene i det overdragende selskapet,
e ved skattefri fisjon for så vidt gjelder RISK-beløp for de innløste aksjene i det overdragende (fisjonerende) selskapet som skal omfordeles på aksjene i det eller de overtakende (utfisjonerte) selskap.

SKD og senere FIN har begge lagt til grunn at ved skattefri fusjon mellom mor- og datterselskap der morselskapet er det overdragende selskap, så skal tidligere registrerte RISK-beløp knyttet til aksjene i datterselskapet, omfordeles på aksjene i morselskapet, jf. SK.meld. nr. 8 1995 punkt 4.6.8. (Utv. 1995 s. 554) og FINs uttalelse om dette i Ot.prp. nr. 71 (1995-96) s. 33 Dette i motsetning til det som tidligere er lagt til grunn ved omfordeling av aksjenes anskaffelsesverdi (det beløp aksjonæren har betalt for aksjen) og som fortsatt må kunne anses som gjeldende rett. Dette er lagt til grunn ved kontorets praksis.

I en rapport 2. juli 1998 om et mulig aksjonærregister avgitt av en arbeidsgruppe nedsatt av FIN er det omtalt varianter av fusjon mellom mor- og datterselskap, herunder fusjon mellom mor og ikke heleid datterselskap. Enkelte av disse «variantene» har kontoret måttet ta stilling til.

Sak 1 – Ved fusjon mellom mor og ikke heleid datterselskap, der datterselskapet er det overtakende selskapet -1999LBH

Saken gjaldt ligningen av D for inntektsåret 1999. Selskap A eide 68,79 prosent av selskap B. A var i sin tur eid av C og D. Med virkning fra og med 1. januar 1998 fusjonerte A og B, med B som det overtakende selskap. Som fusjonsvederlag mottok aksjonærene i A (C og D) aksjer i B, samt et tilleggsvederlag. Kontoret kom til at RISK-beløpet på aksjene i A måtte omfordeles på aksjene i B, og man la videre til grunn at D kunne videreføre de RISK-beløpene som hadde blitt akkumulert på As aksjer i B i henhold til prinsippene om kontinuitet.

Kontoret måtte i denne saken ta stilling til spørsmålet om omfordeling av RISK-beløp ved fusjon mellom mor og ikke heleid datterselskap, der datterselskapet var det overtakende selskapet.

Det ble fra skattyters side anført at man ved fastsettelse av RISK-beløp på aksjene i B, etter fusjonen måtte forholde seg både til de RISK-beløp som var fastsatt for aksjene eid av D i A, og for A sine aksjer i B. Hovedargumentet for

1 Bed.book Page 208 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

dette syn var at dette var den beste måten å sikre skattemessig kontinuitet på, ved at man etter denne fordelingen ville komme frem med et RISK-beløp per aksje, som gjenspeilet den tilbakeholdte skattlagte kapitalen i det fusjonerte selskapet. På denne måten unngikk man ideelt sett dobbeltbeskatning ved påfølgende realisasjon av aksjene i det fusjonerte selskapet.

Det ble vist til at i «normale» fusjonstilfeller skal RISK-beløpene i de overdragende selskapene overføres til aksjene i det overtakende selskap etter reglene om omfordeling av RISK. De eksisterende aksjonærene i det overtakende selskapet vil beholde sine RISK-beløp uendret. Det spesielle i dette tilfellet var at aksjene i det overtakende selskapet B i det vesentlige ble eid av det overdragende selskapet A. A opphørte å eksistere etter fusjonen, og reglene om omfordeling av RISK passet derfor ikke, slik de heller ikke passer i forbindelse med skattefri fusjon av heleid datterselskap. En måtte derfor søke å komme frem til en løsning som ga et mest mulig korrekt resultat ut fra intensjonene med RISK-systemet. Dette ble gjort ved at RISK-beløpet på aksjene i A ble omfordelt på aksjene i B, og man la videre til grunn at D kunne videreføre de RISK-beløpene som hadde blitt akkumulert på As aksjer i B i henhold til prinsippene om kontinuitet. Selskapet antok at de samme hensyn og prinsipper som lå bak FINs uttalelse om fordeling av RISK i 100 prosent mor/datterfusjon også gjorde seg gjeldende i dette tilfellet. Det ble vist til Gjems-Onstad 1998 s. 614:

> «Et særlig spørsmål oppstår når datterselskapet ikke er 100 % eiet av morselskapet (sml Arntzen 1995 s 139-140). Morselskapets aksjer i datterselskapet bortfaller, mens minoritetsaksjonærene i datterselskapet mottar aksjer i morselskapet. Vi forutsetter at fusjonen aksepteres som skattefri, selv om dette er et åpent spørsmål. Utløser den derimot realisasjonsbeskatning, gjøres RISK-beløpene opp. En konsekvent løsning tilsier at de RISK-regulerte inngangsverdiene for aksjonærene i datterselskapet fordeles på deres aksjer i morselskapet. Omfordelingsforskriften § 3 c gis dermed en delvis anvendelse for RISK-beløpene på minoritetsaksjonærenes aksjer. Samtidig anvendes reglene om Realisasjons-RISK i selsktl. § 5-5, nr. 2, fjerde og femte punktum analogisk på morselskapets aksjer i datterselskapet. Her legges RISK-beløpet over på aksjene i morselskapet. For å unngå en forskyvning av disse RISK-beløpene over på de tidligere minoritetsaksjonærene i datterselskapet, må denne Realisasjons-RISK legges over på morselskapet særskilt og ikke som en del av RISK-reguleringen pr 1 jan i året etter fusjonsåret. På dette punkt kan ikke reglene om Realisasjons-RISK anvendes fullt ut analogisk.»

Kontoret antok at de anførsler som var fremsatt fra selskapets side var korrekte, og dette ble lagt til grunn ved ligningen.

Sak 2 – Ved fusjon mellom morselskap og ikke heleide datterselskap, der morselskapet er det overtakende selskap

I ovennevnte rapport om aksjonærregisteret er det vist til at SKD «foreløpig» har lagt til grunn at fusjon mellom morselskap og ikke heleid datterselskap dels skal løses som et justeringsfaktortilfelle, og dels behandles som et realisasjons-

1 Bed.book Page 209 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

RISK-tilfelle. For aksjene i det ikke heleide datterselskapet som eies av andre enn «morselskapet», betyr dette at det skal foretas en omfordeling ved at RISK-beløpet på disse multipliseres med en justeringsfaktor som fremkommer ved å dividere antall aksjer i det overdragende selskapet som ikke eies av morselskapet på antall aksjer disse aksjonærene får i «morselskapet». Aksjene i det ikke heleide datterselskapet som eies av «morselskapet» anses som realisert, og RISK-beløpet på disse aksjene blir tillagt aksjene i «morselskapet».

Sak 3 – Ved trekantfusjon 1998LBH

Under ligningsbehandlingen for inntektsåret 1998 tok kontoret opp spørsmålet om omfordeling av RISK-beløp ved såkalt trekantfusjon, dvs. fusjon med datterselskap i konsern mot vederlag i form av aksjer i morselskapet, jf. asl./asal. § 13-2 annet ledd.

I 1998 fusjonerte selskap B inn selskap C. Som fusjonsvederlag mottok de tidligere aksjonærene i C 264 359 aksjer i morselskapet til B, A, samt et kontantvederlag på kr 7 440 000.

I post 13 i «Skjema for beregning av RISK pr. 1.1.1999» hadde selskap B ført opp en realisasjons-RISK på kr 1,9 mill., noe som viste seg å tilsvare det samlede RISK-beløp i det innfusjonerte C, fra perioden 1. januar 1993 til 1. januar 1998.

I brev til selskapet påpekte kontoret at denne type tilordning av RISK kun skal benyttes der heleid datterselskap fusjoneres inn i morselskapet, og hvor forskrift av 9. mars 1994 § 3 c (FINs samleforskrift § 10-34-1 tredje ledd bokstav c) om beregning av justeringsfaktor ikke er treffende, jf. Utv. 1995 s. 554 og *Lignings-ABC* 1998 s. 29. De akkumulerte RISK-beløpene kommer altså ikke i betraktning ved beregning av RISK for det overtakende selskap ved en slik fusjon.

I en trekantfusjon anvendes forskriftens § 3 c (§ 10-34-1 tredje ledd bokstav c) analogisk. Det skal beregnes en justeringsfaktor ved slike fusjoner på bakgrunn av det antall aksjer aksjonærene i det overdragende selskap mottar i det overtakende selskaps morselskap. De tidligere aksjonærene i C vil altså få omfordelt sine akkumulerte RISK-beløp på sine nye aksjer i selskap A.

Selskapet aksepterte endringen.

10.7.3.4 Tilleggsvederlag ved fusjon – konsekvenser for RISK-beregningen – sktl. § 10-34 fjerde ledd – 1999LBH

I saken om omfordeling av RISK-beløp ved fusjon mellom mor og ikke heleid datterselskap, der datterselskapet var det overtakende selskapet, se punkt 10.7.3.3 måtte man også ta stilling til spørsmålet om hvilke konsekvenser tilleggsvederlag ved fusjon får for RISK-beregningen.

1 Bed.book Page 210 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

I forbindelse med fusjonen mellom A og B mottok aksjonærene C og D et kontantvederlag (tilleggsvederlag) fordelt likt på hver aksje i selskapet. Forutsatt at tilleggsvederlag er fordelt likt mellom aksjonærene, vil dette bli ansett som utbytte med rett til godtgjørelse. Også slikt utbytte kommer til fradrag ved beregningen av RISK-beløpet etter sktl. § 10-34 annet ledd (selsktl. § 5-5 nr. 2). For omtale av den skattemessige behandling av tilleggsvederlag ved fusjon, se Ot.prp. nr. 71 (1995-96) s. 37 og 38.

Reguleringen av aksjenes inngangsverdi skjer med virkning fra 1. januar i selskapets ligningsår, jf. sktl. § 10-34 tredje ledd (selsktl. § 5-5 nr. 3), i det foreliggende tilfelle 1. januar 1999. På dette tidspunkt hadde D solgt en del av sine aksjer til en utenlandsk aksjonær. Tilleggsvederlaget reduserte således RISK-beløpet på aksjene i B først 1. januar året etter fusjonsåret. Betydningen dette fikk var at tilleggsvederlaget reduserte RISK-beløpet, ikke bare for aksjene C og D hadde i B, men også for aksjene den utenlandske aksjonæren hadde.

En slik utbytteutdeling rammes i utgangspunktet av ordlyden i sktl. § 10-32 fjerde ledd (selsktl. § 5-3, nr. 4), hvor det heter: «Har skattyter mottatt utbytte fra selskapet, og utbyttet ikke er kommet til fradrag etter § 5-5 på hans hånd, skal dette utbytte redusere inngangsverdien ved beregning av gevinst eller tap ved realisasjon av aksjene». FIN har imidlertid i en uttalelse inntatt i Utv. 1998, s. 1086 uttalt «at reglene i selskapsskatteloven § 5-3 nr. 4 og 5 ikke kan benyttes til å korrigere for misforhold mellom faktisk utdelt utbytte og utbytte som er kommet til fradrag ved RISK-reguleringen på den enkelte aksjonærs hånd hvor misforholdet er oppstått som direkte følge av beregningsreglene i selskapsskatteloven § 5-5 nr. 3». Som eksempel vises det blant annet til at reglene ikke kan benyttes til korrigering av inngangsverdi for misforhold som nevnt, som oppstår fordi utbytteutdelinger fra selskapet fordeles ulikt mellom aksjene i selskapet.

Dette innebærer blant annet at:

> «... misforhold mellom faktisk utdelt utbytte og utbytte som er kommet til fradrag ved RISK-reguleringen for den enkelte aksje ikke kan korrigeres dersom det skyldes nyemisjon eller innløsning av aksjer i løpet av inntektsåret, slik at avsatt eller utdelt utbytte kommer flere eller færre aksjer til gode enn det som lå til grunn for beregning av RISK-beløp pr. aksje 1. januar i selskapets ligningsår. Tilsvarende gjelder for misforhold oppstått bl a på grunn av bestemmelser om ulik utbytterett for ulike aksjeklasser eller utdeling av utbytte i form av tilleggsvederlag fra det overtakende selskap ved skattefri fusjon eller fisjon som bare tilkommer utstedte vederlagsaksjer i selskapet.»

På bakgrunn av FINs uttalelse ble det ikke foretatt noen ytterligere korreksjon av gevinstberegningen med mottatt fusjonsvederlag.

1 Bed.book Page 211 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

10.7.3.5 Gjennomgående-RISK – sktl. § 10-34 sjette ledd
Sak 1 – Kravet til eierandel – 1993-303OLN

Selskap A og B var begge selskaper i X-konsernet. Per 1. januar 1994 hadde X AS en eierandel på 51 prosent i A og en eierandel på 60 prosent i selskap B. Eierandelene var redusert fra 100 prosent per 1. januar 1993. Under ligningsbehandlingen for inntektsåret 1993 krevde X-konsernet gjennomgående RISK-beregning for samtlige selskaper i konsernet for årene 1992 og 1993. OLN kom til at selskapene ble omfattet av ikrafttredelsesbestemmelsen i forskriften om gjennomgående RISK i konsern.

Overligningsnemndas behandling
Ifølge FINs forskrift av 4. januar 1994 § 1 om regulering av aksjers inngangsverdi på grunnlag av skattlagt kapital i annet aksjeselskap enn det selskap som aksjen knytter seg til (gjennomgående RISK i konsern) (fsfin. § 10-34 C. Regulering av aksjers inngangsverdi i konsern), må eierandelen i et selskap være minst 90 prosent per 1. januar i ligningsåret for at selskapet skal anses som datterselskap i relasjon til forskriften. Saken gjaldt spørsmål om selskap hvor eierandelen var minst 90 prosent per 1. januar 1993, men hvor eierandelen i løpet av 1993 var redusert til 51 prosent, ble omfattet av forskriftens ikrafttredelsesbestemmelse.

Forskrift om gjennomgående RISK av 4. januar 1994 ble ifølge ikrafttredelsesbestemmelsene i forskriftens del II nr. 1 gjort gjeldende fra og med inntektsåret 1993. For å gi en rimelig grad av tilbakevirkende kraft, ble det gitt en overgangsregel i samme bestemmelse nr. 2, hvorfra siteres:

«Når morselskap krever regulering etter denne forskrift for endringer i datterselskaps skattlagte kapital i inntektsåret 1993, kan selskapet samtidig fremsette krav om at aksjenes inngangsverdi skal reguleres på grunnlag av endringer i de samme datterselskapenes skattlagte kapital for 1992, såfremt vilkårene i denne forskrift for øvrig er tilstede. Reguleringen skjer da med virkning fra 1. januar 1994.»

I uttalelse av 30. januar 1995 sier FIN følgende:

«Hensikten med ikrafttredelsesbestemmelsen var således så langt som mulig å gi aksjene i morselskapet de samme rettigheter som om forskriften var vedtatt og trådt i kraft samtidig med selskapsskattelovens regler om RISK-regulering.»

Etter OLNs syn var dette et helt rimelig synspunkt, siden det var praktiske årsaker som var grunnen til at forskriftene ble fastsatt så sent.

Som følge av dette kom OLN til at vilkårene for at de to selskapene skulle

1 Bed.book Page 212 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

regnes med til RISK-konsernet med virkning for 1992, var oppfylt per 1. januar 1993. Av forskriftens § 5 (fsfin. § 10-34-24) følger videre at de to selskapene da skal regnes med til RISK-konsernet de fem følgende år, så lenge eierandelen er over 50 prosent. Eierandelene var over 50 prosent per 1. januar 1994. Konsekvensen av dette måtte etter OLNs syn være at vilkårene forelå også for 1993.

Sak 2 – 1996-307OLN

Saken gjaldt rekkevidden av forskrift av 4. januar 1994 nr. 5 om gjennomgående-RISK § 5 (fsfin. § 10-34-24) om obligatorisk gjennomgående RISK-regulering. Selskap B var for inntektsåret 1994 i RISK-konsern med selskap A som et 100 prosent direkte eid datterselskap. For inntektsårene 1995 og 1996 var imidlertid eierstrukturen i konsernet endret slik at B var eid av A med 51 prosent via to svenske selskaper. Problemstillingen i saken var om selskap A skulle tilordnes en forholdsmessig del (51%) av RISK i datterselskapet B for inntektsårene 1995 og 1996. OLN kom til at eierkjeden i et RISK-konsern må bestå av norske selskaper.

Bakgrunnen for problemstillingen var at B i de to nevnte inntektsår ble eid indirekte via de to utenlandske selskapene.

Forskriftens § 1 (fsfin. § 10-34-21) oppstiller nærmere vilkår for at morselskapets aksjonærer skal kunne nyttiggjøre seg RISK-beløp fra et datterselskap. Det kreves blant annet at alle selskapene i eierkjeden er norske aksjeselskaper som minst er i 90 prosent direkte eie, jf. forskriftens nr. 3 og 4 (fsfin. § 10-34-20 tredje og fjerde ledd). Forskriftens § 1 nr. 3 lyder:

> «Med morselskap forstås i denne forskrift norsk aksjeselskap som 1. januar i ligningsåret direkte eier minst 90 pst. av aksjekapitalen i ett eller flere andre norske aksjeselskaper og som ikke et annet norsk aksjeselskap eier med 90 pst. eller mer av aksjekapitalen.»

Forskriftens § 1 nr. 4 lyder som følger:

> «Med datterselskap forstås i denne forskrift
> a) norsk aksjeselskap hvor minst 90 pst. av aksjekapitalen 1. januar i ligningsåret eies direkte av morselskap (datter)
> b) norsk aksjeselskap hvor minst 90 pst av aksjekapitalen 1. januar i ligningsåret eies direkte av datterselskap som går inn under a (datterdatter)
> c) norsk aksjeselskap hvor minst 90 pst. av aksjekapitalen 1. januar i ligningsåret eies direkte av datterselskap som går inn under b (datterdatterdatter)»

Saken gjaldt rekkevidden av forskriftens § 5 (fsfin. § 10-34-24) om obligatorisk gjennomgående RISK-regulering. Bestemmelsens første punktum lyder:

1 Bed.book Page 213 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

«Datterselskap som har inngått i RISK-konsernet, men som ikke lenger oppfyller vilkårene etter denne forskrift, skal likevel anses som datterselskap i 5 år etter at eierkravet ble brutt, såfremt eierinteressen er minst 50 pst.»

Overligningsnemndas behandling

OLN viste først til at forskriftens § 5 (fsfin. § 10-34-24) syntes å ta sikte på å forhindre at morselskapets aksjonærer skulle ta med RISK fra datterselskap bare i de inntektsår hvor dette ville være fordelaktig. Ut fra konsekvenshensyn fant nemnda at bestemmelsen måtte få anvendelse også i tilfeller hvor en slik binding var til gunst for morselskapets aksjonærer.

Nemnda la til grunn at det ikke fremgikk entydig av § 5 i hvor stor utstrekning den gjorde unntak fra de alminnelige vilkår i forskriftens § 1 (fsfin. § 10-34-20) for når selskaper skal kunne utgjøre et RISK-konsern. Spørsmålet var om en nærmere tolkning av § 5 tilsa at B inngikk i RISK-konsern med A.

Etter en tolkning av § 5 kom LN til at B ikke inngikk i RISK-konsern med selskap A for de aktuelle år, og at gjennomgående-RISK fra B dermed ikke skulle tilordnes A.

OLN drøftet først hvorvidt § 5 gjorde unntak fra kravet om direkte eie i § 1 (fsfin. § 10-34-20). Til forskjell fra forskriftens § 1 (fsfin. § 10-34-20) stiller § 5 krav om at «eierinteressen» må være minst 50 prosent. Spørsmålet var om As indirekte eierandel på 51 prosent i B utgjorde en slik eierinteresse. Det ble lagt til grunn at begrepet «eierinteresse» språklig sett hadde en videre betydning enn uttrykket «direkte eie» som var brukt i § 1 (fsfin. § 10-34-20). Under henvisning til språkbruken i forskriften samt *Lignings-ABC* 1997 s. 33 kom nemnda til at § 5 gjorde unntak fra kravet om direkte eie i § 1, og at selskap A således fylte kravet til en eierinteresse på minst 50 prosent.

Deretter drøftet nemnda om det måtte innfortolkes et unntak i § 5 fra vilkåret om at mor- og datterselskap henholdsvis måtte eie og være eid av «norsk aksjeselskap», jf. § 1 nr. 3 og 4 (fsfin. § 10-34-20 tredje og fjerde ledd). Nærmere bestemt var spørsmålsstillingen om uttrykket «eierkravet» bare skulle forstås slik at det refererte til kravet om minst 90 prosent eie (altså slik at kravet om at mellomliggende selskaper var norske fortsatt gjaldt), eller om det også gjorde unntak fra kravet om at mellomliggende selskaper måtte være norske.

Bestemmelsens språklige oppbygging kunne tyde på at uttrykket «eierkravet» måtte forstås som en presisering av uttrykket «vilkårene i denne forskrift», slik at bestemmelsen ikke kunne sies å gjøre unntak fra alle vilkårene i forskriftens § 1 (fsfin. § 10-34-20). Uttrykket «eierkravet» ble imidlertid ansett også å kunne forstås som et unntak fra § 1 med hensyn til hvem datterselskapet kunne være eid av (dvs. norsk aksjeselskap). Etter dette antok OLN at bestemmelsens ordlyd neppe kunne sies å gi grunnlag for noen sikker slutning om rekkevidden av uttrykket «eierkravet».

På denne bakgrunn fant man det naturlig å vurdere om morselskapets aksjonærer oppnådde et skattemessig resultat som ikke var i samsvar med reglenes formål ved å bli tilordnet RISK-beløp fra datterselskap som var eid gjennom utenlandsk selskap.

1 Bed.book Page 214 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

OLN tok utgangspunkt i sammenhengen mellom de norske reglene om utbytteutdeling og gevinstberegning som en bærende premiss for regelverket om RISK, og viste i den forbindelse til Gjems-Onstad 1997 s. 447. Det ble lagt til grunn at resultatet for aksjonærene i utgangspunktet skulle bli det samme, uavhengig av om det ble utdelt utbytte gjennom mellomliggende norske selskaper eller om morselskapets aksjonærer fikk tilordnet gjennomgående-RISK fra datterselskapet. Dersom et utenlandsk selskap eide et norsk datterselskap, og det utenlandske selskapet i sin tur ble eid av et norsk morselskap, ville det etter nemndas oppfatning ikke bestå noen slik sammenheng i regelverket som tilsa at morselskapet skulle kunne tilordnes gjennomgående, RISK fra det norske datterselskapet. I slike tilfeller ville man ikke kunne oppnå et tilsvarende resultat ved å dele ut utbytte fra det norske datterselskap til det utenlandske, og videre fra det utenlandske selskap til det norske morselskapet. Utbytteutdelingen fra datterdatterselskapet ville i alminnelighet medføre kildeskatt i Norge. Den selskapsrettslige adgang til å dele ut utbytte fra det utenlandske selskap til det norske morselskap, og de skattemessige konsekvenser av dette i utlandet, ville være bestemt av internretten i vedkommende land. Ved å tilordne det norske morselskap RISK-beløp fra datterdatterselskapet i det foreliggende tilfelle ville etter nemndas syn morselskapets aksjonærer komme i en gunstigere skattemessig stilling enn det en utbytteutdeling fra det norske datterdatterselskapet via det mellomliggende utenlandske selskap ville ha medført.

OLN antok at sammenhengen mellom norske regler om skattemessig behandling av utbytte og beregning av skattepliktig gevinst, ikke gjorde seg gjeldende når mellomliggende selskaper var utenlandske, og at dette tilsa at bestemmelsen burde tolkes slik at utenlandske selskap ikke kunne inngå i et RISK-konserns eierkjede. I den sammenheng ble det også vist til at det i Ot.prp. nr. 35 (1990-91) s. 210 og Innst. O. nr. 80 (1990-91) s. 223 var vurdert om det burde gis regler som opphevet dobbeltbeskatningen i tilfeller der norsk morselskap solgte aksjer i utenlandsk datterselskap. Nemnda påpekte at Finanskomiteens flertall sluttet seg til proposisjonen om at gevinst på aksjer i utenlandske selskaper skulle skattlegges i sin helhet, selv om dette normalt medførte at selskapets inntekt både kom til beskatning i utlandet og ved gevinstbeskatningen av den norske aksjonæren.

OLN uttalte videre at heller ikke reglene om realisasjons-RISK fikk anvendelse ved realisasjon av aksjer i utenlandske selskaper.

På bakgrunn av ovennevnte antok OLN at forskriftens § 5 (fsfin. § 10-34-24) ikke skulle forstås slik at den pålegger morselskapet eller gir morselskapet rett til, å ta med RISK-beløp fra underliggende selskap når mellomliggende selskap ikke var norsk. Etter nemndas oppfatning syntes det å være et gjennomgående trekk ved RISK-systemet at det rettet seg mot norske selskaper, og at det måtte ha formodningen mot seg at man med den obligatoriske bindingen i § 5 hadde ment å åpne for et resultat som ellers ikke kunne ha vært oppnådd innenfor RISK-systemet, jf. nevnte regler om utbytteutdelinger og realisasjons-RISK. Skattyter anførte at formålsbetrakninger tilsa at § 5 ikke kunne ha et slikt sne-

1 Bed.book Page 215 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

vert anvendelsesområde som var lagt til grunn av LN, idet man i så fall gjennom ulike tilpasninger kan unngå den obligatoriske bindingen ved å overdra aksjer i selskaper hvor det forventes negativ RISK til utenlandske selskap, eller norske selskap utenfor RISK-konsernet uten realisasjonsbeskatning, blant annet i medhold av forskriften om konserninterne overføringer.

OLN antok at formålet med å oppstille en obligatorisk binding i RISK-konsern måtte være å unngå at morselskapet trakk datterselskaper inn og ut av RISK-konsernet ved enkle tilpasninger, alt etter hva som var gunstigst for aksjonærene med hensyn til deres RISK-beløp, jf. ovenfor.

Når det gjaldt alternativet å overføre aksjene i datterselskapet til et utenlandsk selskap, bemerket nemnda at en slik transaksjon ville innebære skattemessig realisasjon og skatteplikt for en eventuell gevinst, samt at det syntes naturlig at en slik omorganisering skulle kunne foretas uten at dette medførte obligatorisk gjennomgående-RISK etter forskriftens § 5. For såvidt gjaldt alternativet å overføre aksjene i datterselskapet til et norsk selskap utenfor RISK-systemet bemerket nemnda at aktualiteten av dette blant annet ville bero på i hvilken utstrekning selskapsstrukturen var tilrettelagt for slike disposisjoner, og at ovennevnte skattemessige bedømmelse av det foreliggende tilfelle ikke ga grunnlag for noen slutning om hvorvidt § 5 fikk anvendelse i disse tilfellene.

Selskapet viste også til en uttalelse i Arntzen m.fl. 1995 s. 107, hvor det heter at «Det må tas i betraktning at man kan eie aksjer indirekte gjennom utenlandske selskap, noe som ligningsmyndighetene vil ha små muligheter til å kontrollere.» Uttalelsen syntes, etter OLNs mening, å bygge på en forutsetning om at man kunne eie aksjer indirekte gjennom utenlandske selskap. Nemnda antok imidlertid at uttalelsen ikke kunne tillegges noen særlig vekt i denne sammenheng, da den ikke var nærmere begrunnet.

På denne bakgrunn antok OLN at forskriftens § 5 ikke gjorde unntak fra vilkåret i forskriftens § 1 (fsfin. § 10-34-20), om at eierkjeden i et RISK-konsern må bestå av norske aksjeselskaper. Gjennomgående-RISK fra selskap B for inntektsårene 1995 og 1996 ble etter dette ikke tilordnet selskap A. Skattyter fikk ikke medhold i klagen.

10.7.4 Hvilke aksjer skal anses solgt – sktl. § 10-36 – 1993-339OLN

Saken gjaldt prinsipalt hvorvidt selskap A under ligningsbehandlingen kunne kreve å få endret selvangivelsen slik at andre aksjer enn de man opprinnelig oppga skulle anses realisert. OLN kom til at når salg av en bestemt aksjepost hadde funnet sted, kunne man ikke senere anse en annen aksjepost for å være solgt.

1 Bed.book Page 216 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Subsidiært reiste det seg spørsmål om betinget avsatt gevinst etter overgangsreglene for negative saldi etter skattereformen av 1992 kunne medføre negativ inngangsverdi ved gevinstoppgjør for aksjesalg i 1993. Sistnevnte spørsmål er ikke lenger aktuelt, og vil derfor ikke bli omtalt nærmere.

Saksforholdet

I 1993 solgte A aksjer i det børsnoterte B. Aksjene var ervervet ved nyemisjon i B. Ved beregning av skattemessig gevinst benyttet A anskaffelsesverdi, kr 7 742 000, som inngangsverdi for aksjene, jf. selsktl. § 5-3 nr. 2 (sktl. § 10-32 annet ledd). Som følge av overgangsreglene til skattereformen ble inngangsverdien først nedskrevet med 70 prosent til kr 2 323 000, for deretter å bli ytterligere nedskrevet med 80 prosent som følge av at aksjene ble realisert i 1993. Totalt var inngangsverdien på aksjene satt kr 11 612 000 for høyt, slik at skattepliktig gevinst ved aksjesalget ble tilsvarende for lav.

I brev til kontoret betegnet A sin realisasjon av aksjene i B som «et rent arbeidsuhell».

Selskapet ønsket å redusere årets skattemessige konsekvenser av realisasjonen av aksjene i B. Det hadde en rekke aksjer i det børsnoterte selskap C som var ervervet før 1. januar 1992. Etter FIFU-prinsippet i selsktl. § 5-7 (sktl. § 10-36) skal aksjer ervervet før 1. januar 1992 etter § 9-2 nr. 7 (sktl. § 10-36 annet ledd) anses ervervet 1. januar 1992. Skattyter vil ved salg av aksjer anskaffet før 1. januar 1992 ha en valgrett for hvilke aksjer som skal anses realisert. A hadde i selvangivelsen opprinnelig oppgitt å ha solgt 60 438 aksjer i C ervervet 31. desember 1982 og 15. februar 1984 til en samlet kostpris på kr 4 375 434. Utgangsverdien på aksjene var kr 2 747 807. Tapet ved realisasjonen var kr 1 627 627. I brev til kontoret ba selskapet om at man i stedet anså de solgte aksjene å være et tilsvarende antall aksjer i C ervervet 20. mars 1989 og 5. april 1989 med en kostpris på 15 988 880. Tapet ved realisasjonen blir dermed kr 13 241 073, det vil si kr 11 613 446 høyere. Slik ønsket selskapet å «matche» gevinst og tap.

Kontoret fant ikke å kunne etterkomme ønsket om å endre hvilke aksjer som skulle anses realisert. Dette ble begrunnet særlig ut ifra at endringen gjaldt «en post i selvangivelsen som ikke direkte knytter seg til den her omhandlede inntektsøkningen». Etter dette ble selskapets selvangivelse for inntektsåret 1993 fraveket med kr 11 612 000 på dette punkt.

Selskapet påklaget ligningen til LN, som fastholdt ligningen. LNs vedtak ble påklaget til OLN. Selskapet viste spesielt til at LN ikke hadde begrunnet hvorfor selskapet ble behandlet strengere enn det som fulgte av SKDs retningslinjer i *Lignings-ABC*. Selskapet hevdet videre at LNs avgjørelse avvek fra de instrukser Stortinget hadde gitt med hensyn til adgangen til å rette selvangivelsen i forhold til andre skatteregler (for eksempel konsernbidrag). Det ble vist til at *Lignings-ABC* ga retningslinjer for når ligningsmyndighetene skulle godta endringer i selvangivelsen etter utløpet av innleveringsfristen, herunder at retningslinjene både var en instruks til ligningskontoret og et uttrykk for den praksis

1 Bed.book Page 217 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

som følges av andre ligningsmyndigheter. Det ble anført at det var er en usaklig forskjellsbehandling av selskapet når kontoret og LN la til grunn en annen praksis enn den praksis andre ligningsmyndigheter fulgte.

Overligningsnemndas behandling

OLN viste først til at skattyter med hjemmel i selsktl. § 9-2 nr. 7 (sktl. § 10-36 annet ledd) var gitt en valgrett for aksjer ervervet før 1. januar 1992 med hensyn til hvilke aksjer som skulle anses realisert. I As tilfelle reiste det seg spørsmål om skattyter måtte anses bundet av det valg han på realisasjonstidspunktet hadde foretatt av hvilke aksjer som var solgt.

OLN var av det syn at når salg av en bestemt aksjepost hadde funnet sted, kunne man ikke senere anse en annen aksjepost for å være solgt. Skattyter hadde ved en faktisk handling foretatt realisasjon av en gruppe finansobjekter. En slik handling kan etter sitt innhold ikke endres ved senere å velge at andre finansobjekter skal anses realisert. De realiserte aksjene er klart identifisert ved sine VPS-numre. Slik OLN så det, måtte skattyter i samtlige avhendelsestilfeller være bundet av sine valg og måtte bære de skattemessige følger dette medførte.

OLN fant etter dette ikke å kunne anse andre enn de først valgte aksjer som avhendet. Ligningen ble fastholdt på dette punkt.

10.8 Skattlegging av deltakere i ansvarlig selskap, kommandittselskap mv. – sktl. §§ 10-40 flg.

10.8.1 Beregning av fradragsramme – sktl. § 10-43

Kommandittister, dvs. deltakere med begrenset ansvar i et kommandittselskap, kan ved fastsettelsen av alminnelig inntekt bare kreve fradrag for underskudd i kommandittselskapet innenfor en fradragsramme. Fradragsrammen gir uttrykk for hva kommandittisten samlet sett risikerer å tape på sin deltakelse i kommandittselskapet.

Fradragsrammen fastsettes til kommandittistens andel av selskapets skattemessige verdier, fratrukket gjeld, tillagt årets underskudd og ikke innkalt del av innskuddsforpliktelsen og korrigert for evt. over- eller underpris ved erverv av kommandittandelen, jf. sktl. § 10-43 annet ledd (selsktl. § 6-6 nr. 2). For en mer grundig omtale av reglene om fradragsbegrensning, med vekt på forholdet til rederibeskatningsreglene, se Woldbeck 2000.

Spørsmål om klassifisering av kapiltaltilskudd som lån eller egenkapital får betydning i forhold til ulike bestemmelser i skattelovgivningen, herunder ved fastsettelsen av fradragsrammen. Anses et kapitaltilskudd som lån, vil dette ikke påvirke fradragsrammens størrelse; de skattemessige verdiene øker med samme beløp som kommer til fradrag som gjeld. Anses kapitaltilskuddet derimot som egenkapital, vil dette øke fradragsrammen ved en økning av skattemessige verdier, uten et tilsvarende fradrag.

1 Bed.book Page 218 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Kontoret og dets nemnder har behandlet flere saker om klassifisering, disse er omtalt i punktene 10.6.2 og 10.7.2.1. Sakene som omtales nedenfor gjaldt i forhold til NOKUS-reglene, men antas å ha en viss interesse også ut over dette, herunder ved fastsettelsen av fradragsrammen for en norsk deltaker i et utenlandsk kommandittselskap.

10.8.1.1 Vurdering av kapitaltilskudd
Sak 1 – 1994-313OLN

Spørsmålet var om et kapitaltilskudd i et NOKUS-selskap i forhold til fradragsrammen skulle klassifiseres som lån eller egenkapital, jf. selsktl. §§ 7-7 nr. 2 og 6-6 (sktl. §§ 10-66 annet ledd og 10-43). I næringsoppgaven var kapitaltilskuddene hos A oppført under «Reservefond/felleseid andelskapital i samvirkeforetak». B hadde benevnt kapitaltilskuddet som «ansvarskapital». I årsrapportene til begge selskapene var beløpene oppført under egenkapital («Shareholders' equity»), men gitt betegnelsen «shareholders' loan». I regnskapene til A og Bs morselskaper var kapitaltilskuddet behandlet likt med aksjer i datterselskaper. Etter en totalvurdering kom OLN til at kapitaltilskuddet måtte anses som lån.

Saksforholdet
Ved ligningen for inntektsåret 1994 ble fradragsrammen i NOKUS-selskapene A SA og B SA redusert med henholdsvis USD 4 715 300 og USD 400 000. Reduksjonen av fradragsrammen var foranlediget av at kontoret under ordinær ligning antok at kapitaltilskudd som av selskapene i «Alminnelig næringsoppgave 2» var oppført som egenkapital, i realiteten var gjeld i forhold til fradragsrammen etter selsktl. §§ 7-7 nr. 2 og 6-6 (sktl. §§ 10-66 annet ledd og 10-43). Dette medførte at deltakerne i selskapene fikk redusert den direkte fradragsretten for underskuddet (i annen inntekt) med henholdsvis kr 9 598 642 og kr 2 412 637.

Begge NOKUS-selskapene ble ansett hjemmehørende i Panama. Selskapet påklaget avgjørelsen til LN som fastholdt ligningen. Selskapet påklaget avgjørelsen til OLN. I klagen opprettholdt selskapet sin påstand med hensyn til fradragsrammen i de to selskapene.

I «Alminnelig næringsoppgave 2» var kapitaltilskuddene hos A oppført under punkt 292 «Reservefond/felleseid andelskapital i samvirkeforetak», og hos B under punkt 295 og av selskapet benevnt «ansvarskapital». I samsvar med dette var tilskuddene ikke medtatt som skattemessig gjeld ved beregningen av fradragsrammen for selskapene. I årsrapportene til begge selskapene var beløpene oppført under egenkapital («Shareholders' equity»), men gitt betegnelsen «shareholders' loan».

X SA eide A med 100 prosent. X hadde behandlet kapitaltilskuddet som «Investments in subsidiaries» på lik linje med aksjer i datterselskaper. B var

1 Bed.book Page 219 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

eiet med 69,54 prosent av Y SA, som igjen var et 100 prosent eid datterselskap av X. I regnskapene til Y var kapitaltilskuddet til B på samme måte som for A behandlet likt med aksjer i datterselskaper.

Overligningsnemndas behandling

Det springende punkt i saken var om «shareholders' loan» skulle anses som gjeld eller egenkapital. Ved denne vurderingen ble det avgjørende hvordan rettsforholdet skulle klassifiseres ut ifra foreliggende momenter. Det vises i denne forbindelse til høyesterettsdom inntatt i Rt. 1989 s. 296 (Utv. 1989 s. 403) *Platou Investment*.

OLN tok utgangspunkt i den regnskapsmessige behandlingen. I regnskapene hos A og B var kapitaltilskuddene oppført som egenkapital. Tilsvarende var beløpene hos selskapenes morselskaper behandlet på lik linje med aksjer i datterselskaper (under fellesbetegnelsen «investments in subsidiaries»). Dette trakk i retning av å anse kapitaltilskuddene som egenkapital. Det ble imidlertid vist til at den formelle og reelle forskjellen mellom lån og egenkapital i panamansk rett var begrenset, noe som kunne forklare at noe som i realiteten var lån i regnskapet var ført som egenkapital. Dette forholdet ble ansett for å svekke den vekt som kunne tillegges momentet.

Selve betegnelsen «shareholders loan» talte for å anse kapitaltilskuddene som lån. Det ble imidlertid ikke lagt avgjørende vekt på uttrykksmåten.

I note 6 i regnskapet 1994 til A var det inntatt følgende i tilknytning til posten «shareholders loan»:

> «To secure sufficient financial strength for the company, the shareholders have rendered a non-interest bearing long term loans to the Company.»

Vanligvis anses det forhold at et kapitaltilskudd er langsiktig og rentefritt å trekke i retning av egenkapitaltilskudd. Imidlertid er det ikke vanlig å presisere disse vilkårene i noter til regnskapet dersom det dreier seg om et egenkapitaltilskudd. Det forhold at partene hadde funnet det nødvendig å opplyse om disse vilkårene, talte etter OLNs mening for at det i realiteten var et lån. Det ble vist til at dersom et lån skal være rentefritt og langsiktig, vil det ofte være naturlig å gi noteopplysning om dette. Videre viste nemnda til at ordlyden i det siterte, jf. «... the shareholders have rendered ... loans to the Company» talte i favør av å anse kapitaltilskuddet som lån.

Tilsvarende notehenvisning var ikke inntatt i årsberetningen til A. Momentet ble likevel antatt å være av tilsvarende betydning i forhold til A, da det ikke var noe som tydet på at kapitaltilskuddene var av forskjellig art i de to selskapene. At tilskuddene var identiske, ble bekreftet av skattyter.

I klagen hadde skattyter fremhevet at selskapenes svake egenkapital og økonomiske stilling for øvrig måtte medføre at kapitaltilskuddet ble ansett som egenkapital. OLN bemerket at selskapets økonomiske stilling ikke hadde betydning for selve klassifikasjonsspørsmålet lån/egenkapital. Det kunne således ikke bli aktuelt å omklassifisere et lån til egenkapital på dette grunnlaget. Det ble

1 Bed.book Page 220 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

videre bemerket at det etter sktl. 1911 § 54 første ledd (sktl. § 13-1) kunne bli aktuelt å unnlate å renteberegne et lån under henvisning til låntakers svake økonomiske stilling. Synspunktet er da at långiver ikke kan sies å ha fått formue eller inntekt redusert på grunn av interessefellesskapet. OLN mente at det uansett ikke var ligningsmyndighetenes oppgave å anvende sktl. 1911 § 54 første ledd i skattyters favør. Dommen i Rt. 1989 s. 296 (Utv. 1989 s. 403) *Platou Investment*, som skattyteren fremhevet på dette punktet, gjelder ikke «omklassifisering» slik skattyter hevdet, men selve klassifikasjonsspørsmålet (lån eller selskapsavtale). Etter OLNs mening kunne dommen ikke tas til inntekt for at ligningsmyndighetene skal kunne skjære igjennom i skattyters favør. For omtale av denne og andre saker om endring til gunst, se kapittel 20 punkt 20.5.

I klagen var det videre vist til at den formelle forskjellen mellom lån og egenkapital i Panama var begrenset, og at dette måtte tale for å anse kapitaltilskuddet som egenkapital. OLN viste til at saken gjaldt anvendelsen av norsk rett, og at det ikke kunne tillegges betydning for det aktuelle spørsmålet at grensen mellom lån og egenkapital i Panama var flytende.

OLN fant saken meget tvilsom, men antok i mangel av nærmere opplysninger om forholdet at kapitaltilskuddet måtte anses som lån, og ikke egenkapital. Det ble særlig lagt vekt på at kapitaltilskuddet var benevnt lån, og i notene til regnskapet fremsto som lån. Tilskuddene skulle således ikke medregnes i fradragsrammen etter selsktl. § 7-7 nr. 2 (sktl. § 10-66 annet ledd), og vedtaket ble fastholdt.

Sak 2 – 1995-305OLN

Spørsmålet var om et ansvarlig lån ytet til et NOKUS-selskap i forhold til fradragsrammen skulle klassifiseres som egenkapital eller gjeld, jf. selsktl. §§ 7-7 nr. 2 og 6-6 (sktl. § 10-66 annet ledd og § 10-43). Ifølge selsktl. § 6-6 skal egenkapital, men ikke gjeld, medregnes i beregningen av fradragsrammen. OLN kom til at kapitaltilskuddet var å anse som lån (gjeld), og dermed ikke skulle medregnes i fradragsrammen.

NOKUS-selskapet ble etablert som et joint-venture mellom et norsk selskap A (50%) og et børsnotert selskap i Singapore, selskap B (50%). NOKUS-selskapet eide to containerskip. Da selskapet ble stiftet i 1994, var det delvis for å overta en svært gunstig finansieringsordning på de to skipene. Den totale finansieringen av selskapet så slik ut:

1. prioritets lån fra en tysk bank:	USD 27 000 000
2. prioritets lån fra en nederlandsk bank:	USD 16 000 000
Ansvarlig lån fra aksjonærene:	USD 13 000 000
Aksjekapital:	USD 5 100
Sum	USD 56 005 100

1 Bed.book Page 221 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Det ansvarlige lånet ble redusert til USD 12 000 000 i 1995.

I låneavtalene samt i aksjonæravtalen var det ansvarlige lånet omtalt som «own funds».

Regnskapsmessig hadde låntakeren (NOKUS-selskapet) oppført lånet under «Long Term Liabilities» som «Subordinate Loan Capital». A behandlet i sine regnskaper andelen i NOKUS-selskapet på samme måte som om selskapet hadde vært et kommandittselskap. Ifølge notene til regnskapet for 1995 var ytelsen oppført som «innbetalt kapital». A behandlet NOKUS-selskapet som et kommandittselskap da A etablerte selskapet som et aksjeselskap, kun ut fra formelle hensyn.

Det ble ikke beregnet agio/disagio på lånet.

Det var utarbeidet en detaljert låneavtale mellom eierne (A og B) og NOKUS-selskapet som behandlet alle formelle forhold omkring det ansvarlige lånet.

A hevdet at det som i formen var benevnt lån, i realiteten var egenkapitaltilskudd. De viste til at ut fra den dokumentasjon som var vedlagt, så kunne det ikke være tvil om at eierne og bankene betraktet det ansvarlige lånet som egenkapital. Dette var konsekvent sagt i all dokumentasjon forut for prosjektets gjennomførelse. Avtalene med bankene la dessuten store restriksjoner på selskapet. Det spilte derfor liten eller ingen rolle for eiernes mulighet til å få tilbakebetalt den kapital de hadde skutt inn i prosjektet om beløpet ble klassifisert som innbetalt aksjekapital eller som ansvarlig lån. A viste til at tilbakebetaling til eierne først kunne skje når bankene hadde fått overført midler til sikkerhet for fremtidige renter og avdrag. Det skulle dessuten til enhver tid være minimum USD 500 000 på bankkonti i en norsk bank. Først hvis det var midler ut over dette og det ikke var noen form for risiko for bankene, kunne det bli tale om utbetaling til eierne.

Verken LN eller OLN kom til at ytelsen kunne anses for å være et egenkapitaltilskudd.

Overligningsnemndas behandling

OLN ga innledningsvis denne forståelsen av gjeld og egenkapital:

> «Gjeld må i denne sammenhengen forstås som en rettslig forpliktelse til å betale et beløp i penger eller pengers verdi, herunder forpliktelser etter låneavtaler. Ansvarlig lån er en form for fremmedkapitalfinansiering. Fremmedkapitalfinansiering kjennetegnes av at yter kommer i en kreditorposisjon i forhold til mottaker. Kreditor innehar kun de beføyelser som følger av lånetilsagnet, men har til gjengjeld krav på tilbakebetaling av lånet etter nærmere vilkår. Lånevilkårene varierer meget i praksis. Vanligst er fast eller flytende rente, men også rentefrie lån forekommer. Renten kan også gjøres avhengig av selskapets overskudd. Tilbakebetaling av hovedstolen er imidlertid regelmessig ikke avhengig av selskapets drift. Kreditor har således ingen andel i selskapets underskudd i denne henseende og deltar følgelig ikke i driften for felles regning og risiko. Motsetningen er egenkapitalfinansiering hvor yter deltar i driften for felles regning og risiko. Også her har yter prinsipielt krav på tilbakebetaling av tilskuddet,

1 Bed.book Page 222 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

> men bare dersom de selskapsrettslige regler om tilbakebetaling av egenkapital tillater dette. Kravet står dessuten tilbake for all gjeld selskapet har, herunder også ansvarlig lånekapital. Derimot oppnås en styrket posisjon i selskapet ved at yter innehar de beføyelser som ligger til en eier. Egenkapitalfinansiering regnes ikke som gjeld i denne sammenheng fordi kravet på tilbakebetaling ikke representerer noen umiddelbar forpliktelse for selskapet. Tilbakebetalingskravet vil kunne bli aktualisert dersom eier helt eller delvis går ut av selskapet. Spørsmålet blir etter dette om det aktuelle tilskuddet gir [A] beføyelser tilsvarende en eierposisjon i [NOKUS-selskapet], og om det foreligger et krav på tilbakebetaling som medfører at [A] ikke deltar i [selskapet] for felles regning og risiko.»

Det at selskapene hadde utarbeidet en låneavtale var prinsipielt sett ikke avgjørende. Det talte imidlertid i utgangspunktet for at det forelå et lån, fordi partenes formvalg tillegges realitet i stor utstrekning i lovgivningen. OLN viste her til FINs brev inntatt i Utv. 1993 s. 1344 og Utv. 1995 s. 1065. Også den regnskapsmessige behandlingen i NOKUS-selskapet talte for at det var tale om et lån. OLN var imidlertid av den oppfatning at man ikke kunne legge As regnskap til grunn, da NOKUS-selskapet var et aksjeselskap og ikke et kommandittselskap. Det ble henvist til at det anses som et prinsipp i norsk skatterett at valg av aksjeselskapsformen er bindende også ved ligningen.

Ved vurderingen av om lån skulle anses som egenkapital var nemnda enig med FIN at man må vurdere hvilken posisjon yter får i forbindelse med ytelsen av tilskuddet. Selv om det forelå restriksjoner for tilbakebetaling av lånet til bankene, kunne nemnda vanskelig se at bankenes krav gjorde at lånet ble bundet på samme måte som om det var egenkapital. Det var på det rene at likviditeten i NOKUS-selskapet tilsa at det ville kunne foreligge frie midler som kunne utbetales til eierne. Det ble her vist til at det i 1995 ble tilbakebetalt USD 1 mill. av tilskuddet. I og med at lånet ikke ble renteberegnet, ville det ved utbetalingen bli foretatt en direkte tilbakebetaling av kapitaltilførselen. En tilbakebetaling kunne derfor vanskelig sammenlignes med avkastning på egenkapital (utbytte) slik A hevdet. En tilbakebetaling ville dessuten kunne gjennomføres på en enklere måte enn om det hadde vært tale om tilbakebetaling av aksjekapital. Foruten at kapitalen kunne tilbakebetales «nå og da», hadde partene avtalt at hele beløpet skulle være tilbakebetalt innen 10 år. På dette tidspunkt var låneavtalene med bankene over, og det ville, såvidt nemnda kunne se, ikke foreligge andre restriksjoner for tilbakebetaling.

Det at bankene som ytet 1. og 2. prioritetslånene anså det ansvarlige lånet som egenkapital kunne, etter nemndas mening, ikke vektlegges i vurderingen av om kapitaloverførselen var gjeld eller egenkapital. For bankene ville det ikke være av betydning om kapitaltilførselen var et ansvarlig lån eller egenkapital, så lenge kapitaltilførselen sto tilbake for deres krav.

Det var etter ønske fra samarbeidspartneren B at aksjekapitalen ble så liten som mulig. A fremhevet at det for selskapet ikke var nødvendig å motsette seg Bs ønske, i og med at bankene så på det ansvarlige lånet som egenkapital. Nemnda viste her til at selskapet hadde inngått en avtale som fremtrådte som lån, noe som innebar at det skulle sikre holdepunkter til for å legge noe annet til

1 Bed.book Page 223 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

grunn skattemessig. Dette gjaldt også når låneformen var valgt av ikke-skatterettslige grunner.

A viste til at aksjekapitalen var liten i NOKUS-selskapet. Det ville således være større sjanse for at den ansvarlige lånekapitalen ville gå tapt. Nemnda mente imidlertid at NOKUS-selskapets svake egenkapital ikke kunne få avgjørende betydning for selve klassifikasjonsspørsmålet lån/egenkapital. OLN kunne heller ikke se at A erverv et noen eierbeføyelser i egenskap av det aktuelle tilskuddet.

Nemnda kom etter dette til at kapitaltilskuddet var å anse som et lån i forhold til fradragsrammen i selsktl. § 7-7 nr. 2, jf. § 6-6 (sktl. § 10-66 annet ledd og § 10-43).

Sak 3 – 1995-306OLN

Saken gjaldt blant annet spørsmålet om et kapitaltilskudd fra et morselskap til et datterselskap i et NOKUS-konsern skulle klassifiseres som lån eller egenkapital i forhold til beregning av fradragsrammen i datterselskapet, jf. selsktl. § 7-7, jf. § 6-6 (sktl. § 10-66, jf. § 10-43). OLN kom til at deler av tilførselen måtte klassifiseres som egenkapital.

Saken gjaldt flere problemstillinger, hvorav kun spørsmålet om klassifisering omtales i dette punkt.

Saksforholdet

Det var her tale om et NOKUS-morselskap og tre NOKUS-datterselskaper. NOKUS-mor kjøpte tre skip som ble overdratt videre til datterselskapene. Kjøpene ble delvis finansiert ved at morselskapet tok opp et lån mot pant i skipene. Morselskapet overførte så lånet (kapitaltilskuddet) videre til datterselskapene, i henhold til skipenes verdi/kostpris. Morselskapets lån var sikret med pant i skipene eid av datterselskapene.

LN kom til at kapitaltilskuddet måtte klassifiseres som lån og således ikke skulle tas med ved beregning av datterselskapenes fradragsrammer. Skattyter fastholdt derimot at deler av kapitaltilførselen skulle klassifiseres som egenkapital, og at det således kunne tas med ved beregning av fradragsrammen.

Overligningsnemndas behandling

Når det gjaldt spørsmålet om klassifisering av kapitaltilførselen fra mor- til datterselskapene, kom OLN til at deler av tilførselen måtte klassifiseres som egenkapital og medregnes i datterselskapenes fradragsramme, jf. selsktl. § 7-7 og § 6-6 (sktl. § 10-66 og 10-43).

Bakgrunnen for dette var at skattyter viste til et styrevedtak hvor det fremgikk at kapitaltilførselen til det enkelte datterselskap utover USD 10 mill. skulle anses som egenkapital i datterselskapene. Skattyter hevdet at tidligere inn-

1 Bed.book Page 224 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

sendte ligningspapirer, hvor kapitaltilførselen regnskapsmessig var ført som lån, bygget på en feil da det ikke var blitt tatt hensyn til styrevedtaket. Selskapet leverte i ettertid korrigerte selskapsoppgaver og korrigert årsregnskap i samsvar med styrevedtaket.

Spørsmålet OLN måtte ta stilling til var hvilken vekt man skulle legge på styrevedtaket samt de(t) korrigerte årsregnskap og ligningspapirer. OLN fant det klart at styrevedtaket bare kunne legges til grunn ved ligningen hvis det var blitt bindende for kreditor (morselskapet) ved inntektsårets utløp, dvs. meddelt debitorselskapene.

Det forhold at morselskapets opprinnelige regnskap ikke reflekterte styrevedtaket, trakk i retning av at vedtaket ennå ikke var meddelt debitor på det avgjørende tidspunkt. OLN festet seg imidlertid ved opplysninger i datterselskapenes styreprotokoller hvor styret hadde akseptert en låneavtale med morselskapet på USD 10 mill. Videre var det opplyst at flere av de samme personer var representert både i morselskapets og i de respektive datterselskapenes styrer. Styrevedtaket i morselskapet sett i sammenheng med datterselskapenes styreprotokoller og nærheten mellom konsernselskapene indikerte således, etter nemndas oppfatning, at styrevedtaket var meddelt debitorselskapene innen årsskiftet. Nemnda fant dermed at vedtaket måtte anses bindende for kreditor, og således måtte legges til grunn ved ligningen.

Sak 4 – 1996-607/608SFS

Et selskap stilte spørsmål ved om et ansvarlig lån fra et NOKUS morselskap til et NOKUS datterselskap kunne bli betraktet som egenkapital ved beregning av fradragsrammen til datterselskapet.

Kontoret bemerket at om en kapitaltilførsel skal anses som et lån eller egenkapital, må avgjøres etter en konkret vurdering. I denne vurderingen vil det avgjørende være kapitaltilførselens reelle karakter, ikke hvilket navn partene har benyttet. Hvilken betegnelse partene har benyttet, vil imidlertid være et moment i vurderingen. Kontoret konkluderte med at et ansvarlig lån ikke vil kunne tillegges fradragsrammen.

10.8.1.2 Gjeldsettergivelse – 1993-258LN

K/S B fikk ettergitt kr 47 mill. umiddelbart før selskapet ble oppløst. Ved oppløsningen, og etter gjeldsettergivelsen, var selskapets skattemessige egenkapital kr 0. Selskapet hevdet at det måtte være skattemessig egenkapital etter gjeldsettergivelsen som måtte legges til grunn ved beregning av fradragsrammen. LN kom til at gjeldsettergivelsen og den senere oppløsningen av selskapet hadde en så nær sammenheng at ettergivelsen

1 Bed.book Page 225 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

ikke medførte noen reell inntekt for selskapet. Fradragsrammen kunne følgelig ikke økes.

Saksforholdet

K/S B ble stiftet i 1990, og kjøpte T/T C av K/S D for kr 126 mill. Fullt innbetalt ansvarskapital i K/S B var kr 47 mill. Skipet ble solgt i april 1993. Etter at salgssummen for skipet var hensyntatt, hadde selskapet en negativ egenkapital på kr 47 mill. Noen uker før salget mottok KS' bankforbindelse en anmodning fra selskapet om å slette bankens 2. prioritets pantobligasjon for lån USD 6 000 000 + renter. Banken ga sitt samtykke under forutsetning av at et annet selskap E samtykket til slik sletting uten forbehold. Slikt samtykke forelå samme dato, og et beløp på til sammen kr 47 mill. ble slettet. Selskapet ble formelt oppløst i slutten av mai 1993.

Slettet beløp er identisk med selskapets negative egenkapital etter salget av skipet, slik at denne ved oppløsningen fremstår som 0.

Ved ligningen for inntektsåret 1993 ble selvangivelsen til selskap A (deltaker i K/S B) fraveket ved at fradrag for andel underskudd fra K/S B kr 2 mill. ble nektet. Ligningen ble påklaget.

Ligningsnemndas behandling

Reglene om fradragsbegrensing av deltakers andel av underskudd fra kommandittselskaper tar sikte på at en deltaker ikke skal få fradrag for mer enn han skattemessig risikerer å tape på deltakelsen, og til sist heller ikke få fradrag for mer enn han eventuelt har tapt. Det vil derfor være samsvar mellom det han har skutt inn i og fått utbetalt fra selskapet, og hva han i eiertiden er blitt skattlagt eller fått fradrag for. Før skattereformen av 1992 ble denne begrensingen gjennomført ved at fradragsrammen ble korrigert for hva skattyter ble skattlagt/fikk fradrag for. Etter skattereformen beregnes fradragsrammen på grunnlag av selskapets skattemessige egenkapital, korrigert for skattyters individuelle forhold. Begge metoder gir samme resultat.

Ved oppløsningen av selskapet i 1993 var skattemessig egenkapital i selskapet 0, etter en gjeldsettergivelse på kr 47 mill. Skattyter hevdet at det måtte være skattemessig egenkapital etter gjeldsettergivelsen som skulle legges til grunn ved beregning av fradragsrammen.

LN viste til FINs brev til et revisjonsselskap inntatt i Utv. 1995 s. 1256 der det er uttalt:

«Ved lovendring av 8. januar 1993 nr. 13 ble selskapsskattelovens paragraf 6-6 endret slik at også skattefrie inntekter og fradragsberettigede utgifter skulle kunne påvirke fradragsrammen. Et eksempel på skattefrie inntekter som kan påvirke fradragsrammen vil være gjeldsettergivelse.

Fast og langvarig ligningspraksis har, også i tiden før vedtakelsen av selskapsskatteloven, bare innrømmet fradrag i inntekt utenom kommandittselskapet for underskudd fra selskapsdeltakelsen innenfor rammen av hva kommandittisten

1 Bed.book Page 226 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

risikerer å tape. Dette er fortsatt det bærende prinsipp når det gjelder fradragsrammen for kommandittister, jf. Ot.prp. nr. 17 (1992-93) s. 32 punkt 9.2.1.

Det typiske tilfelle hvor gjeldsettergivelse i selskapet naturlig øket fradragsrammen, er når gjeldsettergivelsen reelt bedrer selskapets økonomiske situasjon med sikte på videre drift. Ettergivelsen øker da de verdier kommandittistene risikerer å tape i fremtiden. I andre og mer atypiske tilfeller vil avgrensning av retten til økt fradragsramme kunne være aktuelt å vurdere, i lys av lovreglenes ordlyd og formål og eventuelle gjennomskjæringsbetraktninger.

I tilfelle hvor et insolvent selskap er bestemt oppløst, og det ikke er dekning for kreditors krav, har en formell gjeldsettergivelse fra ham liten økonomisk realitet, også for debitor. Ettergivelseserklæringen fungerer da nærmest bare som en erkjennelse av at kravet er uerholdelig, og som en frafallelse av videre pågang av den grunn. Videre er selskapets økonomi ikke reelt styrket ved en slik ettergivelse, og det kommandittistene risikerer å tape øker ikke. Ettergivelseserklæringen kan ha et teknisk formål, nemlig å forenkle selskapsoppløsningen, men det kan ikke tillegges stor vekt ved vurderingen av de skattemessige konsekvenser. Departementet antar at en slik ettergivelse ikke har karakter av å være reell inntekt for selskapet, og at kommandittistenes fradragsramme ikke økes ved den.»

LN sa seg enig i departementets vurdering av rettstilstanden. Etter nemndas syn hadde gjeldsettergivelsen og den senere oppløsning av selskapet en så nær sammenheng at ettergivelsen ikke medførte noen reell inntekt for selskapet. Fradragsrammen kunne følgelig ikke økes som følge av gjeldsettergivelsen.

10.9 Skattlegging av eiere av norskkontrollerte selskaper mv. hjemmehørende i lavskatteland (NOKUS) – sktl. §§ 10-60 flg. (selsktl. kap. 7)

I forbindelse med skattereformen var en av målsetningene å skape et nøytralt skattesystem, samtidig som man ikke ønsket å hindre norske bedrifters nødvendige investeringer i utlandet. Det man derimot ønsket å hindre var skattemotiverte investeringer og kapitalplasseringer i lavskatteland. Slike etableringer er blitt mer og mer utbredt. Ved innføringen av NOKUS-beskatningen fikk man regler for direkte skattlegging av norske eiere av slike selskaper. Reglene trådte delvis i kraft fra og med inntektsåret 1992. Tilsvarende regler finnes i mange andre land, og internasjonalt kalles det regler om «Controlled Foreign Company» (CFC).

I det følgende er det ment å bare gi en kort oversikt over reglene. For mer utfyllende beskrivelse vises det til Wilskow (red.) 1997 s. 198 flg. og Woldbeck 2000. Av øvrig litteratur vises det til:

Tor-Arne Simonsen i *Revisjon og Regnskap* 1992 s. 148-153
Liv Torill Evenrud i *Skatterett* 1993 s. 291-310
Terje Woldbeck i *Skatterett* 1994 s. 143-152
Pål Svartberg i *Revisjon og regnskap* 1995 s. 328-337 og 380-386
Terje Woldbeck i *Revisjon og Regnskap* 1999 nr. 8 s. 11-18

1 Bed.book Page 227 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Zimmer (red.): *Bedrift, selskap og skatt* 1998, s. 421 flg.
Gjems-Onstad: *Norsk bedriftsskatterett* 1999, s. 1282

Vilkår for NOKUS-beskatning

De sentrale vilkårene knyttet til NOKUS-beskatning er at man er deltaker i et norskkontrollert selskap hjemmehørende i et lavskatteland.

Med deltaker menes aksjonærer, andelseiere eller andre som er skattepliktige til Norge etter sktl. § 2-1 flg. Dette vil enten være:

- personer bosatt i Norge, sktl. § 2-1 første ledd (sktl. 1911 § 15 første ledd bokstav a)
- selskaper hjemmehørende i Norge, sktl. § 2-2 første ledd (sktl. 1911 § 15 første ledd bokstav b) eller
- personer/selskaper med begrenset skatteplikt til Norge, sktl. § 2-3 første ledd (sktl. 1911 § 15 første ledd bokstav c).

Kravet til lavskatteland er nærmere definert til at skatt på den alminnelige inntekten på selskapet må være mindre enn to tredjedeler av det den ville vært ved skattlegging i Norge, jf. sktl. § 10-63 (selsktl. § 7-4). Det er altså inntektsskatten som skal vurderes, og ikke eventuelle formuesskatter eller andre avgifter. Men her må man også se hen til det enkelte lands skattesystem. Ved beregningen av to tredjedelskravet forutsetter det en konkret vurdering. Det er skattebelastningen på det enkelte selskap som skal vurderes, slik at man ikke kun kan vurdere skatteprosenten. Skattebelastningen et enkelt år er heller ikke nødvendigvis avgjørende. Derimot må man foreta en vurdering over tid.

Vilkåret om at det må foreligger norsk kontroll, kan ofte by på vanskeligheter. Hva som innebærer norsk kontroll, er nærmere beskrevet i sktl. § 10-62 (selsktl. § 7-2). Det mest sentrale vil være om de norske deltakerne direkte eller indirekte eier minst halvparten av selskapets andeler eller kapital. Ved indirekte eie kan det riktignok i visse tilfeller være vanskelig å slå fast eierandelen i det utenlandske selskapet. Alle de mellomliggende selskapene må være eid med minst 50 prosent av norske skattytere, jf. uttalelse fra FIN i Utv. 1993 s. 1338. For deretter å fastslå den norske eierandelen i det aktuelle selskapet, adderes eierandelene til de mellomliggende selskapene.

Selv om man ikke kan fastslå at deltakerne har direkte eller indirekte eie, skal det likevel NOKUS-beskattes hvis deltakerne har direkte eller indirekte kontroll over minst halvparten av selskapet. Dette forutsetter en grundigere gjennomgang av forholdene rundt selskapet.

Man må ha relevant eierandel eller kontroll både ved inntektsårets begynnelse og utgang. Det må altså vurderes over to årsskifter. Et selskap vil imidlertid uansett falle inn under NOKUS-reglene dersom norsk eierinteresse ved årets utgang er mer enn 60 prosent. Videre vil et selskap forbli i ordningen dersom eierinteressen ved årets utgang er minst 40 prosent, forutsatt at selskapet i det foregående inntektsåret var innenfor ordningen.

1 Bed.book Page 228 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Dersom et NOKUS-selskap er hjemmehørende i et land som Norge har skatteavtale med, skal det i utgangspunktet ikke foretas løpende beskatning av deltakerne i selskapet. Dette er basert på at inntekten normalt vil være forbeholdt den annen stat til beskatning. Men dette er likevel ikke til hinder for at inntekter hovedsakelig av finansiell eller passiv karakter er gjenstand for NOKUS-beskatning, jf. sktl. § 10-64 (selsktl. § 7-6). Det må da foretas en vurdering av hvilken art selskapets inntekter er. I tillegg kan skatteavtale ha gitt avkall på beskatningsretten til enkelte skattefundament, for eksempel ved at enkelte selskapstyper ikke er omfattet. NOKUS-reglene vil da likevel komme til anvendelse.

Fastsettelse av skattepliktig inntekt

Prinsippet for beskatning av deltakere i NOKUS-selskaper er at deltakerne beskattes løpende for sin forholdsmessige andel av overskuddet, jf. sktl. § 10-65 (selsktl. § 7-6). Inntekten skal fastsettes etter norske regler som om selskapet var skattesubjektet. Eiersituasjonen ved inntektsårets slutt legges til grunn for beskatningen for hele året. Underskuddet kommer tilsvarende til fradrag, men kun innenfor en fradragsramme som fastsettes etter reglene i sktl. § 10-43 (selsktl. § 6-4). Fradragsrammen fastsettes individuelt for hver deltaker. Ved beregningen tas det utgangspunkt i deltakerens andel av de skattemessige verdiene som ligger i selskapet, korrigert for over-/underpris ved anskaffelsen av andelen. For omtale av saker om beregning av fradragsrammen, se punkt 10.8.1.

Når overskuddet deles ut som utbytte fra selskapet, er dette i utgangspunktet skattepliktig inntekt for mottakeren. Dette utbyttet kan derimot allerede være skattlagt hos deltakeren gjennom den løpende beskatningen. Derfor er det gitt en regel om skattefrihet i sktl. § 10-67 (selsktl. § 7-8). Utbyttet er skattefritt så lenge det er innenfor den inntekten som allerede er beskattet.

Hvis selskapet opphører å være norskkontrollert, skal det i forhold til driftsmidlene foretas et inntektsoppgjør etter både sktl. § 14-48 (likvidasjon av selskap sktl. 1911 § 44A-10) og § 14-64 (uttak fra norsk beskatningsområde sktl. 1911 § 44B-5). For selskaper som har vært NOKUS-lignet fra stiftelsestidspunktet, vil utbytte uansett være skattefritt på deltakerens hånd.

Realisasjon

Ved realisasjon av aksjer i NOKUS-selskap skal inngangsverdien reguleres etter endringene i selskapets kapital, sktl. § 10-68 (selsktl. § 7-9), jf. § 10-34 (selsktl. § 5-5). RISK-reglene får altså anvendelse så langt de passer. Det skal kun foretas RISK-regulering for de år deltakeren beskattes etter NOKUS-reglene. Underskudd utgjør negativ RISK, uavhengig om det er kommet til fradrag på deltakerens hånd. Til gjengjeld kommer fremførbart underskudd til fradrag i eventuell gevinst ved realisasjon av aksjene.

Ligningskompetansen

Ligningskompetansen for NOKUS-selskaper er etter lignl. § 8-6 nr. 6 lagt til Sentralskattekontoret for storbedrifter. Selskapets inntekt og formue blir fastsatt her, og fordelt ut på de enkelte deltakerne, uavhengig av hvor disse lignes.

1 Bed.book Page 229 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

11 Omdanning

Det skatterettslige utgangspunkt er at overføringer av eiendeler fra ett skattesubjekt til et annet, utløser beskatning etter de alminnelige bestemmelser om realisasjon og uttak for det overdragende selskap, samt utbytte for det mottakende selskap. En slik overføring vil også kunne utløse korreksjonsinntekt.

I skatteloven kapittel 11 «Omdanning» er det gitt regler som innebærer unntak fra dette. Skattelovens regler omfatter i tillegg til omdanning av enkeltmannsforetak og selskaper, bestemmelser om fusjon og fisjon, om skattefritak ved konserninterne overføringer og om skattefritak eller -nedsettelse ved realisasjon som ledd i rasjonalisering av virksomhet.

Med hjemmel i den tidligere Omdannelsesloven av 9. juni 1961 nr. 16, har FIN gitt to forskrifter. Den ene regulerer adgangen til skattefri omdannelse av personlig eid næringsvirksomhet til aksjeselskap og deltakerlignet selskap, samt omdannelse av kommandittselskap og kraftforetak til aksjeselskap. Den andre regulerer adgangen til skattefrie overføringer av eiendeler mellom aksjeselskaper og mellom deltakerlignede selskaper med hovedsakelig samme eierinteresser. Forskriftene er nå inntatt i fsfin. § 11-20 (omdannelsesforskriften 1991) og § 11-21 (konsernforskriften 1991).

I dette kapittel omtales de av kontorets forhåndsuttalelser og nemndenes vedtak som vedrører «omdanning» av storbedrifter og kraftforetakene. Kontoret har dessuten gitt en rekke uttalelser, og nemndene har fattet en rekke vedtak vedrørende «omdanning» av skipsaksje- og allmennaksjeselskaper, dels foranlediget av overgangsreglene for å komme inn under særreglene for beskatning av slike selskaper, dels av nødvendige disposisjoner for å komme inn under særreglene slik reglene er i dag og dels av planlagte og/eller gjennomførte disposisjoner, der ett eller flere av de involverte selskapene allerede faller inn under særreglene. De av uttalelsene og vedtakene som fortsatt anses å ha en betydning for praksis, er gitt en grundig behandling i Woldbeck 2000. Selv om uttalelsene og vedtakene er «rederirelaterte», vil flere kunne få betydning for kontorets praksis også i relasjon til andre selskaper.

11.1 Fusjon – sktl. §§ 11-1 til 11-11

Etter skattelovens regler om fusjon (sktl. kapittel 11, §§ 11-1 til 11-11 (selsktl. kapittel 8)) kan aksje- og allmennaksjeselskaper, deltakerlignede selskaper mv. fusjonere uten skattlegging forutsatt at vilkårene for skattefri fusjon i

1 Bed.book Page 230 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

kapittel 11 er oppfylt. For en nærmere omtale av vilkårene for skattefri fusjon, se Zimmer (red) 1998 s. 552 flg. og Gjems-Onstad 1999 s. 1112 flg.

Nedenfor omtales et OLN-vedtak som gjaldt spørsmål om et selskap kunne velge om det ville påberope seg reglene om skattefri fusjon, eller om det ville påberope seg de alminnelige regler om inntektsbeskatning. Vedtaket gjelder inntektsåret 1995, dvs. fra tiden før skattereglene for fusjon ble lovfestet. De neste sakene som omtales, gjelder den tekniske fremgangsmåten ved fusjon der ett eller flere av selskapene er utenlandsregistrerte selskaper hjemmehørende i Norge.

Kontoret har ved flere anledninger tatt stilling til spørsmål om omfordeling av RISK-beløp ved skattefri fusjon; dette er omtalt i kapittel 10 punkt 10.7.3.3.

11.1.1 Skattefri fusjon eller alminnelige regler om beskatning? – sktl. § 11-1

Fusjon etter asl. § 13-23/asal. § 13-24, som går ut på at et 100 prosent direkte eid datterselskaps eiendeler, rettigheter og forpliktelser som helhet overføres til morselskapet uten vederlag, godtas som skattefri fusjon etter reglene i sktl. kapittel 11, §§ 11-1 til 11-10 (selsktl. kapittel 8).

Sktl. § 11-1 (selsktl. § 8-1) må antakelig forstås slik at morselskapet kan velge enten om det vil påberope seg reglene om skattefri fusjon, eller om det vil påberope seg de alminnelige regler om inntektsbeskatning. Påberoper morselskapet seg de alminnelige regler om beskatning, innebærer dette beskatning både på selskapsnivå (i datterselskapet) og på aksjonærnivå (i morselskapet). I datterselskapet vil det måtte foretas en gevinst- og/eller tapsberegning etter de alminnelige regler om realisasjon av driftsmidler mv., eventuelt etter reglene om uttaksbeskatning. I morselskapet vil det måtte foretas en gevinst-/tapsberegning etter de alminnelige regler om realisasjon av aksjer. Eventuelle skatteposisjoner i datterselskapet må gjøres opp, jf. sktl. § 14-48 (sktl. 1911 § 44 A-10), tilsvarende gjelder blant annet ubenyttet underskudd, jf. sktl. §§ 14-6 og 14-8 (sktl. 1911 § 53).

En fusjon mellom mor- og datterselskap der morselskapet påberoper seg de alminnelige regler om inntektsbeskatning, vil få de samme skattemessige konsekvenser som om morselskapet istedenfor å fusjonere hadde valgt å oppløse datterselskapet etter reglene i asl./asal. kapittel 16.

Ved ligningsbehandlingen for inntektsåret 1995 oppsto det spørsmål om et morselskap som i selvangivelsen hadde påberopt seg de da ulovfestede reglene om skattefri fusjon, subsidiært skulle innrømmes fradragsrett for tap på aksjer.

1995-313OLN

Selskap A fikk i 1995 innfusjonert datterselskapet B, som i sin tur hadde fått innfusjonert sitt datterselskap C samme år. Begge fusjonene ble foretatt med skattemessig kontinuitet. LN nektet A fremføringsrett for

1 Bed.book Page 231 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

underskudd oppstått i de innfusjonerte selskap på grunn av opphør av næring i disse selskapene. A anførte subsidiært at selskapet måtte innrømmes fradrag for tap på aksjer i B og C, som om fusjonene var foretatt med diskontinuitet. OLNs flertall kom til at vilkårene for fradragsrett ikke forelå.

Saksforholdet

A krevde fradrag for tap på aksjer «som om det hadde funnet sted en likvidasjon» av datter- og datterdatterselskapet. A anmodet også om at det på vegne av datterselskapet ble innrømmet fradrag for tap på en fordring mot datterdatterselskapet, og for tap lidt på aksjene i dette selskap. Bakgrunnen for kravet om tapsfradrag var at selskapet ble avskåret fra å fremføre underskudd på grunn av opphør av næring i de innfusjonerte selskap.

Overligningsnemndas behandling

Saken reiste grunnleggende spørsmål om rekkevidden av det skatterettslige realisasjonsbegrepet som innvinnings-/oppofrelseskriterium. Følgende presiseringer måtte gjøres i forhold til den konkrete saken: Skulle fusjonene anses som skattemessig realisasjon, måtte datterselskapets eventuelle fradrag for tap på aksjer i datterdatterselskapet, og fradraget for oppgitt tap på fordring mot sistnevnte, tilordnes datterselskapet. Det måtte i så fall gjennomføres et oppgjør av skatteposisjoner i dette selskapet. Et tilsvarende oppgjør ville også måtte skje i datterdatterselskapet. A ville på sin side bare være berettiget til fradrag for et eventuelt skattemessig tap på aksjene i datterselskapet. Nemnda antok at dette i så fall ville gi et annet skattemessig tap for A enn det som var oppgitt i klagen.

Det første spørsmålet var om fusjonene, som opprinnelig hadde blitt foretatt med skattemessig kontinuitet, i det hele tatt kunne gi grunnlag for tapsfradrag. Spørsmålet var nærmere bestemt om det materielt sett var valgadgang med hensyn til kontinuitet eller diskontinuitet ved fusjon, og om skattyter i så fall kunne kreve diskontinuitet lagt til grunn i ettertid.

Etter selsktl. § 5-2 nr. 2 (sktl. § 10-31 annet ledd) er «tap ved realisasjon av aksje» fradragsberettiget i alminnelig inntekt, og etter § 5-8 nr. 1 (sktl. § 10-37) regnes «oppgivelse av aksjen ved selskapets likvidasjon» som realisasjon. Ved fusjon avvikles og likvideres det/de innfusjonerte selskaper. Likvideringen av overdragende selskap taler derved isolert sett for at det kan kreves fradrag for tap som måtte oppstå. I retts- og ligningspraksis har det imidlertid lenge vært ansett som sikker rett at fusjon i utgangspunktet ikke utløser beskatning. Spørsmålet har som regel vært oppe i forbindelse med fusjoner som foretas med latent skatteplikt på selskaps- og aksjonærnivå. Årsaken til dette er antakelig at man i tapstilfellene har valgt å foreta en selskapsrettslig likvidasjon utenom fusjon, noe som gir en uomtvistet fradragsrett for tap. Spørsmålet i det følgende

1 Bed.book Page 232 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

var om en likvidasjon som inngikk i en selskapsrettslig fusjon kunne gi grunnlag for tapsfradrag når dette kreves av skattyter. I dette spørsmålet delte nemnda seg i et flertall og et mindretall.

Flertallet viste til Rt. 1922 s. 436 (Utv. II s. 177) *De Forenede Uldvarefabrikker* og Rt. 1925 s. 1009 (Utv. II s. 239) *Bergen Privatbank*. I disse dommene ble det lagt til grunn at de respektive fusjoner, som ble foretatt før man fikk selskapsrettslige fusjonsregler, ikke utløste beskatning. Høyesterett ga i begge sakene uttrykk for at fusjon ikke var noen realisasjonsbegivenhet for selskap og aksjonærer. I sistnevnte dom, som gjaldt fusjon ved opptak, uttales at «der ikke gjennom avtalen om sammenslutningen kan siges at være foregaat en virkelig realisation av det aktivum, som der er regnet med at foreligge ...». Det uttales også at «den indtæktsskapende proces [ikke] kan ansees avsluttet. Det led i den, som skulde gjøre fordelen til indtægt, mangler; og det er det som her er avgjørende.» Flertallet viste også til Rt. 1994 s. 492 (Utv. 1994 s. 428) *Railo*, som gjaldt en nå opphevet bestemmelse om skatteplikt ved betydelig aksjesalg. Førstvoterende bemerket følgende til spørsmålet om det fulgte av bestemmelsens ordlyd at den ikke omfattet overdragelse av aksjer i forbindelse med fusjon:

> «Jeg går ikke inn på dette spørsmålet fordi unntaket for fusjon er slik innarbeidet gjennom lignings- og rettspraksis, at man under enhver omstendighet står overfor en rettsregel som ikke kan endres uten ved lov. Med hensyn til unntakets innhold eller rekkevidde, synes det aksjerettslige fusjonsbegrep å være lagt til grunn som et utgangspunkt.»

Utviklingen frem til vedtakelsen av de nye fusjonsreglene i selsktl. kapittel 8, som ble vedtatt i desember 1996 (og gitt virkning fra og med inntektsåret 1997), har medført at heller ikke den fusjonsformen som er brukt i det aktuelle tilfelle, utløser skatteplikt. Forutsetningen er at fusjonen har skjedd i samsvar med aksjelovens regler. Med hensyn til de nye fusjonsreglene bemerkes at det ikke er grunnlag for å anse dem som en kodifikasjon i forhold til det aktuelle spørsmål. Selskapsskatteloven fremstår på dette punkt som en særregulering som ikke tar stilling til den tidligere rettstilstand.

Etter flertallets mening var synspunktene i dommene fra 20-tallet vanskelig å forene med en valgadgang for skattyter. Flertallet oppfattet dommene slik at realisasjon som innvinningsbegivenhet mangler ved fusjon, og at skatteplikt dermed er utelukket. Dommene omhandler direkte bare spørsmålet om det oppstår skatteplikt ved de respektive fusjoner, men etter flertallets oppfatning tilsa symmetriprinsippet at innholdet av realisasjonsbegrepet også i forhold til fusjon burde være det samme i tapssituasjonen som i gevinstsituasjonen.

Løsningen i rettspraksis understøttes av de privatrettslige virkningene av fusjon. For at det skal foreligge en realisasjon, må det skje et opphør i skattyters eierstilling. Et grunnleggende kjennetegn for fusjon som privatrettslig transaksjon er kontinuitet. Fusjon innebærer at det overdragende selskaps eiendeler, rettigheter og forpliktelser som helhet går over til det overtakende selskap.

1 Bed.book Page 233 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Kontinuitetsprinsippet kommer således først og fremst til uttrykk ved at aksjeloven hjemler en universalsuksesjon av overdragende selskaps rettighetsforhold, som ellers ikke kunne vært gjennomført uten avtale med de enkelte kreditorer mv. Også på aksjonærenes hender er det kontinuitet i rettighetene i selskapet, selv om selskapsmassen og den ideelle andel av denne endres. Også regnskapsrettslig var kontinuitet det alminnelige utgangspunkt for regnskapsføringen av fusjoner før regnskapsloven av 1998 trådte i kraft 1. januar 1999. Hovedregelen har vært at regnskapsmessige verdier skal videreføres i det overtakende selskap. Etter flertallets mening var det vanskelig å forene den kontinuitet som preger fusjon som privatrettslig transaksjon, med det opphør av eierstilling som må foreligge for at fusjon skal være en realisasjon.

Flertallet viste videre til at foran nevnte dommer har blitt tolket som at fusjon ikke er realisasjon i teorien. Liland 1992, hevder på s. 121 at dommene må «forstås slik at en skatterettslig fusjon ikke utløser beskatning, hverken ved avhendelse, uttak eller utbytteutdeling. [...] I tråd med dette kan en fusjon heller ikke innebære at det realiseres noe fradragsberettiget tap.» I Zimmer (red) *Aksjeselskapsbeskatning* 1989 s. 213 uttaler Aarbakke, under henvisning til dommene fra 20-tallet og Utv. 1968 s. 34, at «[e]n slik transaksjon [fusjon i henhold til aksjeloven (1976) kap 14] følger – for såvidt angår det overdragende selskap – ikke likvidasjonsreglene». Videre heter det under kapitteloverskriften Likvidasjon av datterselskap: «En slik likvidasjon [det vil si etter aksjeloven 1976 kapittel 14] følger likevel ikke de skatterettslige regler om likvidasjon, men reglene om fusjon.» Også ellers i teorien fremholdes det gjennomgående at fusjon ikke er en realisasjonsbegivenhet, uten at det tas noe forbehold for tapssituasjonen.

FIN har ved flere anledninger gitt uttrykk for at fusjon ikke utløser beskatning på selskaps- og aksjonærnivå, jf. Utv. 1972 s. 66 og s. 519 samme år. Departementets høringsnotat av 14. mars 1995 s. 19 kan imidlertid tas til inntekt for at tapsfradrag kan kreves ved fusjon. Her heter det:

> «Etter alminnelige skatterettslige prinsipper må utgangspunktet være at det ved en fusjon eller fisjon skal finne sted en likvidasjonsbeskatning, uttaksbeskatning eller realisasjonsbeskatning av det overdragende selskap og gevinstbeskatning eller utbyttebeskatning av aksjonærene i dette selskapet.»

Uttalelsen i høringsnotatet kommer like etter en setning som slår fast at overdragelse fra ett selskap til et annet mot vederlag utløser beskatning. Etter setningen om gevinstbeskatning ved fusjon følger utlegninger om at det ut fra et samfunnsmessig synspunkt *er ønskelig* med spesielle skatteregler for omorganiseringer; herunder *fusjon* (kursivert her). Sett i sammenheng antok flertallet dermed at det heftet en viss usikkerhet med henhold til hva som kunne legges i høringsnotatet på dette punkt. Høringsnotatet kan også forstås som en konstatering av at det ville ha blitt gevinstbeskatning ved fusjon, dersom man ikke hadde hatt spesielle skatteregler for disse tilfellene. Usikkerheten rundt slutningen taler for å tillegge uttalelsen om gevinstbeskatning ved fusjon begren-

1 Bed.book Page 234 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

set vekt. Det forhold at oppfatningen ikke er nærmere begrunnet, trekker i samme retning.

Som nevnt foran, antok flertallet at selskapene i stor utstrekning har valgt selskapsrettslig likvidasjon i tapstilfellene. I Utv. 1986 s. 140, som omhandler ligningsbehandlingen i Oslo, fremgår det imidlertid at i alle fall Oslo ligningskontor oppfattet rettstilstanden slik at kontinuitetsprinsippet også gjaldt i tapssituasjonen. I artikkelen heter det: «Med utgangspunkt i at fusjon ikke innebærer avhendelse, kom man til at tap heller ikke i det tilfelle kunne komme til fradrag i inntekten.» I 1994 ble kontoret forespurt om en nærmere beskrevet selskapsrettslig likvidasjon ville bli ansett som en skattemessig fusjon. Til dette svarte kontoret (1994-601SFS) at likvidasjonen ville bli lagt til grunn med virkning for beskatningen. Flertallet mente uttalelsen bygger på en forutsetning om at en selskapsrettslig fusjon ikke er en realisasjonsbegivenhet. Uttalelsen er omtalt i punkt 11.1.4. OLN var ikke kjent med ligningspraksis i motsatt retning, og nemndas flertall antok at praksisen i noen grad ga støtte til synspunktet om at fusjon ikke kunne gi grunnlag for tapsfradrag.

Oppsummeringsvis la flertallet vesentlig vekt på dommene fra 20-tallet og den praksis om skattefrihet ved fusjon som disse har foranlediget. Videre tilsa den kontinuitet som preger fusjon som privatrettslig transaksjon, at det ikke foreligger et slikt opphør av eierstilling som kjennetegner realisasjon. De forhold som tilsier at det ikke innvinnes noen inntekt ved fusjon, tilsier at det heller ikke realiseres noe tap. Symmetriprinsippet tilsier at gevinst- og tapssituasjonen bør behandles likt. Det forhold at lovgiver gjennom særregulering tilsynelatende har snudd utgangspunktet i så måte med virkning fra og med inntektsåret 1997, kan ikke være noen avgjørende innvending i denne sammenheng. Endringen har prinsipielt sett ikke ført til skattemessig asymmetri i fusjonstilfellene, selv om reglene i praksis vil kunne anvendes slik at man får skattefrihet i gevinstsituasjonen og fradragsrett i tapssituasjonen.

Nemndas flertall kom etter dette til at fusjonene ikke kunne anses som realisasjonsbegivenheter. Nemnda kom av den grunn ikke nærmere inn på den beregning av skattyters aksjetap som var gjort i klagen, under forutsetning av at transaksjonene kunne gi grunnlag for realisasjonsbeskatning.

Når det gjaldt datterselskapets fordring mot datterdatterselskapet, viste flertallet til at fusjonen mellom selskapene ble gitt virkning fra 1. januar 1995. Fra dette tidspunkt besto det dermed ikke noe mellomværende mellom selskapene, og nemndas flertall antok at noe tapsfradrag i dette inntektsåret ikke kunne bli aktuelt. Det ble ikke tatt stilling til om fordringen var fradragsberettiget på et tidligere tidspunkt.

Mindretallet kom til at vilkårene for fradragsrett forelå. Mindretallet tok utgangspunkt i at reglene i selsktl. kapittel 8 (sktl. § 11-1 til 11-10) slår fast at de alminnelige regler om inntektsbeskatning kommer til anvendelse ved fusjon (og fisjon), jf. § 8-1 nr. 1 (sktl. § 11-1 første ledd), men at selskapene kan fusjoneres uten beskatning av selskapene og aksjonærene på nærmere vilkår, jf. § 8-2 (sktl. § 11-2). Det ble vist til at disse reglene legger til grunn at skattyte-

1 Bed.book Page 235 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

ren har en valgmulighet, se for eksempel Gjems-Onstad 1999, s. 1116. Reglene ble vedtatt med virkning fra og med 1997 og kom altså ikke til anvendelse på det foreliggende tilfelle. Men mindretallet antok at reglene – på dette som på de fleste andre punkter for så vidt gjelder aksjeselskaper – lovfestet tidligere rett. I Ot. prp. nr. 71 (1995-96) s. 1 er således lovgivningsprosjektet beskrevet som «gjennomgang og presisering av skattereglene på dette området». Og lenger nede på samme side beskrives gjeldende rett slik:

> «Det skatterettslige utgangspunkt er at overføring av verdier fra et skattesubjekt til et annet utløser beskatning etter de vanlige regler for realisasjon, utbytte og uttak.»

Det samme synspunkt har departementet gjort gjeldende i høringsnotatet av 14. mars 1995 s. 19.

Mindretallet antok videre at dommene fra 1920-tallet – som dannet utgangspunktet for utviklingen av fusjonslæren i norsk skatterett – skal oppfattes slik at de ut fra reelle hensyn etablerte et unntak fra prinsippet om gevinstbeskatning i fusjonstilfellene, med sikte på å legge til rette for sammenslutninger uten kompliserende skattekonsekvenser. Dette hensynet taler ikke på samme måte for at fradragsrett skal være avskåret. Mindretallet mente det var riktig, som flertallet fremhevet, at symmetri hadde vært lagt til grunn som et lovgivningspolitisk prinsipp ved utforming av regler om gevinster og tap. Men slik symmetri lot seg etter mindretallets oppfatning ikke lett etablere ved rettspraksis, og man kan derfor ikke uten videre legge til grunn at en dom som på relativt fritt grunnlag etablerer fritak for gevinstbeskatning, innebærer at parallelt tap ikke kan fradras. Mindretallet henviste i denne sammenheng til at hensynet til legalitetsprinsippet kommer inn med en helt annen tyngde i sistnevnte tilfelle enn i det førstnevnte. Det henvises videre til at også mindretallets standpunkt bygger på symmetri, idet det innebærer at skattyteren i en gevinstsituasjon vil kunne velge gevinstbeskatning.

Det øvrige materiale som flertallet anfører til støtte for sitt resultat, var etter mindretallets syn i det alt vesentlige skrevet med gevinstsituasjonen for øye. At det ikke tas noe forbehold for tapssituasjonen, kunne ikke være tilstrekkelig til at dette materiale kunne tas til inntekt for flertallets standpunkt. Og bortsett fra en enkeltstående uttalelse fra Oslo ligningskontor, som synes gitt under en viss tvil (Utv. 1986 s. 140), er det ikke dokumentert noen ligningspraksis som kan få betydning for avgjørelsen av saken.

Mindretallet vurderte om rettstilstanden skulle forstås slik at rett til tapsfradrag bare forelå hvor skattyteren hadde valgt likvidasjonsformen selskapsrettslig. Mindretallet kom til at det ikke gjaldt noen slik begrensning i fradragsretten. De fant støtte for dette standpunkt ved at det frem til aksjeloven av 1976 ikke fantes egne fusjonsregler i aksjeloven, og det kunne således ikke antas at innføring av selskapsrettslige fusjonsregler kunne ha endret den skatterettslige stillingen på dette punkt. Mindretallet viste også til at en slik forståelse av reglene vil kunne innebære at det ville bli fradragsrett hvis skattyteren gjør en

1 Bed.book Page 236 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

saksbehandlingsfeil i forbindelse med fusjonsreglene, men ikke hvis fusjonsreglene følges fullt ut.

Mindretallet kom på denne bakgrunn til at skattyteren hadde krav på fradrag.

11.1.2 Fusjon mellom norskregistrert og utenlandsregistrert aksjeselskap skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-2 – sktl. § 11-1 annet ledd – 1998-646SFS og 1998-617SFS

Sktl. § 11-1 flg. (selsktl. § 8-1 flg.) om skatterettslig behandling av fusjon gjelder for selskaper som er «hjemmehørende i Norge», jf. § 11-1 annet ledd (selsktl. § 8-1 nr. 2). Det er ikke noe vilkår om at selskapet må være registrert i Norge. Dette betyr at også selskaper registrert i utlandet og som er skattepliktige etter sktl. § 2-2 første ledd (utenlandsregistrert aksjeselskap hjemmehørende i Norge) (sktl. 1911 § 15 første ledd bokstav b) faller inn under lovens anvendelsesområde, se Ot. prp. nr. 71 (1995-96) s. 64 punkt 5.2.3, FINs uttalelse inntatt i Utv. 1997 s. 1093 flg., samt *Lignings-ABC* 1999 s. 438 flg. Dette er lagt til grunn for kontorets praksis (blant annet 1997-667SFS, 1998-615SFS, 1999-626SFS, 1999-638SFS). Et utenlandsregistrert aksjeselskap hjemmehørende i Norge kan etter dette fusjonere skattefritt med et tilsvarende selskap, eventuelt fusjonere med et norsk aksje- eller allmennaksjeselskap.

Hva som skal til for at en fusjon kan skje skattefritt der ett eller flere av selskapene er et utenlandsregistrert aksjeselskap hjemmehørende i Norge, er noe uklart. Med henvisning til følgende uttalelse i Ot. prp. nr.71 (1995-96) s. 64 punkt 5.2.3 «selskaper som er skattepliktige til Norge etter sktl. 1911 § 15 første ledd bokstav b (sktl. § 2-2 første ledd) skal fortsatt være likestilt med norskregistrerte selskaper med hensyn til å kunne foreta skattefrie fusjoner i medhold av de foreslåtte regler», legger FIN til grunn at det kun er de fusjonsalternativer og -prinsipper som omfattes av aksjelovens kapittel 14 (nå asl./asal. kap 13) som kan gjennomføres uten beskatning.

Kontoret har gitt flere uttalelser der problemstillingen gjaldt den tekniske fremgangsmåten som var tenkt benyttet ved fusjon der ett eller flere av selskapene var utenlandsregistrerte selskaper hjemmehørende i Norge.

Sak 1 – 1998-646SFS – omtalt i Utv. 1999 s. 371

Saken gjaldt blant annet fremgangsmåten for en fusjon mellom et utenlandsregistrert aksjeselskap og et norsk søsterselskap, og mellom et utenlandsregistrert aksjeselskap og et norsk morselskap. Kontoret antok at den anførte fremgangsmåten ikke hindret en skattefri fusjon.

1 Bed.book Page 237 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Fusjon 1
Fusjonen var tenkt gjennomført ved at eieren overførte aksjene i det utenlandsregistrerte selskapet til det norske søsterselskapet til bokført verdi. Overføringen ble behandlet som tingsinnskudd i det norske selskapet, med påfølgende aksjekapitalutvidelse. Det utenlandsregistrerte selskapet skulle deretter likvideres, og eiendeler og gjeld overføres som likvidasjonsutbytte til aksjonæren, som nå formelt var det norske selskapet. Fremgangsmåten var begrunnet i at den lokale lovgivning, som i dette tilfelle var de Nederlandske Antiller, ikke tillot fusjon med utenlandsk selskap.

Kontoret antok at ovennevnte fremgangsmåte ikke var til hinder for en skattefri fusjon, så lenge omorganiseringen skjedde med skattemessig kontinuitet og for øvrig fulgte de regnskapsrettslige regler. Det ble forutsatt at salget av aksjene i det utenlandske selskapet til det norske selskapet verken skattemessig eller regnskapsmessig ble behandlet som et reelt aksjesalg.

Fusjon 2
Et heleid utenlandsregistrert datterselskap hjemmehørende i Norge skulle fusjonere med sitt norske morselskap. Den tekniske gjennomføringen innebar at det utenlandske selskapet vedtok likvidasjon med utdeling av likvidasjonsutbytte til det norske morselskapet. Morselskapet byttet ut aksjer i datter med eiendeler og gjeld i datterselskapet til bokførte verdier. Det ble ikke foretatt noen aksjekapitalutvidelse i morselskapet. Forutsatt at overføringen ble gjennomført med skattemessig kontinuitet, antok kontoret at fusjonen kunne gjennomføres uten beskatning. Dette er også lagt til av kontoret i uttalelse 1998-615SFS.

Sak 2 – 1998-617SFS

Saken gjaldt det skattemessige virkningstidspunktet ved fusjon mellom et utenlandsregistrert aksjeselskap hjemmehørende i Norge og et norsk morselskap (AS). Kontoret antok at virkningstidspunktet måtte fastsettes etter norske interne regler.

Fusjonen var tenkt gjennomført ved at det utenlandsregistrerte selskapet ble oppløst, og at eiendelene ble overført til morselskapet uten kapitalforhøyelse, jf. asl. 1976 § 14-8 (asl. § 13-23 /asal. § 13-24).

Selskapet stilte spørsmål ved om en overføring av eiendelene fra et utenlandsregistrert aksjeselskap til det norske morselskapet som fusjon, kunne gjennomføres med virkning fra 1. januar 1998, selv om det utenlandske selskapet først ville bli formelt oppløst i 1999 på grunn av bestemmelser om kreditorfrist i det land selskapet var registrert (Isle of Man). Praktisk skulle dette gjennomføres ved at eiendeler, rettigheter og forpliktelser ble overført i 1998 mot etablering av et fordrings-/gjeldsforhold mellom selskapene, som senere ville bli nullet ved oppløsningen.

1 Bed.book Page 238 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Kontoret antok at virkningstidspunktet for fusjonen måtte følge norske interne regler. I henhold til selsktl. § 8-10 (sktl. § 11-10) får fusjon virkning fra utløpet av kreditorfristen, jf. asl. 1976 § 14-6 (asl. § 13-16/asal.§ 13-17). På dette tidspunkt anses det overdragende selskap for oppløst og selskapets eiendeler, rettigheter og forpliktelser for overført til det overtakende selskap.

Dette innebærer at virkningstidspunktet vil være da selskapet oppløses og alle eiendeler, rettigheter og forpliktelser er overført. I dette tilfelle var ikke selskapet oppløst, da kreditorfristen først utløp i mars 1999. Selskapets eiendeler var heller ikke overført, da det utenlandske selskapet ville inneha en fordring på morselskapet frem til oppløsingen. Det ble etter dette antatt at det skattemessige virkningstidspunktet ble i 1999.

11.1.3 Om skatteplikt ved fusjon mellom mor- og datterselskap – sktl. § 11-2 – 2000-612SFS og 2000-616SFS

Saken gjaldt spørsmål om en fusjon mellom et mor- og et datterselskap der morselskapet hadde en fordring på datterselskapet med en latent skattepliktig gevinst, ville utløse inntektsbeskatning i morselskapet.

Selskap A eide samtlige aksjer i selskap B, og hadde dessuten en fordring på B hvor den skattemessige inngangsverdien var vesentlig lavere enn pålydende. A hadde ervervet fordringen på markedsmessige vilkår fra et tredje selskap på et tidspunkt hvor B hadde meget svak økonomi. Senere ble B tilført kapital og ble slik i stand til å innfri fordringen til pålydende.

Spørsmålet var om en fusjon mellom A og B, hvor A er det overtakende selskap, vil utløse skatteplikt for «merverdien» på fordringen. Kontoret antok at selsktl. kapittel 8 (sktl. §§ 11-1–11-11) i utgangspunktet fritar A som det overtakende selskap ved fusjonen for skatteplikt for «merverdien» på fordringen. Det ble tatt forbehold for tilfeller der erverv av fordring er overveiende skattemessig motivert, idet den ulovfestede gjennomskjæringsregelen i så fall kan komme til anvendelse.

Skatteplikt for «merverdien» på fordringen forutsetter at fordringen ikke faller inn under gruppen av formuesobjekter hvor gevinst er unntatt fra skatteplikt, se omtalen av dette i kapittel 9. Gevinst på fordring i virksomhet regnes uansett som skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-30, jf. kapittel 9.

Det ble fra selskapets side senere stilt spørsmål ved om fordringen måtte anses som eid i virksomhet. Kontorets svar på dette er omtalt i kapittel 5 punkt 5.1.2.

11.1.4 Fusjon eller likvidasjon

Kontoret har ved et par anledninger stått overfor spørsmål om en likvidasjon av et datterselskap egentlig er en fusjon skattemessig.

1 Bed.book Page 239 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Sak 1 – 1994-601SFS

Saken gjaldt spørsmål om en likvidasjon «ville bli ansett som» fusjon.

Selskap A forhandlet om å overta selskap B. Som kjøper var A primært interessert i å overta «innmaten» i B, mens selger C ønsket å selge aksjene. Et alternativ var at A overtok samtlige aksjer og deretter overdro eiendelene i det nye datterselskapet til morselskapet, hvoretter datterselskapet ble likvidert. Spørsmålet som ble stilt, var om man i så fall ville anse likvidasjonsalternativet skattemessig som en fusjon.

På grunnlag av de foreliggende opplysninger kom kontoret til at A ville kunne kreve at likvidasjonen ble ansett som likvidasjon også skattemessig, jf. selsktl. § 5-8 (sktl. § 10-37).

Sak 2 – 1998-030LN/1998-031LN – Om likvidasjonen «kunne anses som» fusjon

Sakene gjaldt spørsmålet om en oppløsning av et selskap lignet etter rederibeskatningsreglene «kunne anses som» en skattefri fusjon eller måtte anses som en likvidasjon. En likvidasjon ville utløse beskatning etter reglene om uttreden, jf. sktl. 1911 § 51 A-8 nr. 1 og 2 (sktl. § 8-17 første og annet ledd). LN la til grunn det formelle ved at oppløsningen ikke oppfylte vilkårene for skattefri fusjon.Vedtaket er påklaget til OLN.

Saksforhold

B var eid 100 prosent av A. Selskapene hadde siden 1996 vært lignet etter de særskilte rederibeskatningsreglene i sktl. 1911 § 51 A flg. (sktl. §§ 8-10 flg.). Den 2. oktober 1997 besluttet generalforsamlingen i B oppløsning av selskapet. Selskapet ble registrert oppløst i Foretaksregisteret den 7. oktober 1997 og slettet i registeret den 17. juni 1998.

Kontoret la til grunn at selskapet ikke kunne anses fusjonert fordi oppløsningsprosedyren ikke var gjort i tråd med vilkårene i selsktl. kapittel 8 (sktl. §§ 11-1 flg.), som bestemmer at fusjonsbestemmelsene i asl. 1976 kapittel 14 om fusjon (nå asl./asal. kapittel 13) må følges.

Skattyter var av den oppfatning at det var i strid med rederibeskatningsreglenes formål å foreta beskatning så lenge selskapets eiendeler forble innenfor ordningen. Det ble også anført at det måtte foretas gjennomskjæring i skattyters favør, slik at oppløsningen ble godtatt som en fusjon. I morselskapet A var det i vedlegg opplyst at B var innfusjonert med virkning fra 1. januar 1998, og at konto for beskattet inntekt var overført morselskapet. A og B la således til grunn at oppløsningen av selskapene ikke utløste beskatning.

1 Bed.book Page 240 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Ligningsnemndas behandling

Selsktl. § 8-1 nr. 2 (sktl. § 11-1) gir vilkår for skattefrihet ved fusjon og fisjon. Bestemmelsen lyder slik:

> «2. Fritakene og begrensningene i dette kapittel gjelder bare når alle de selskaper som deltar i fusjonen eller fisjonen er hjemmehørende i Norge, og bare når fusjonen eller fisjonen gjennomføres på lovlig måte etter selskapsrettslige og regnskapsrettslige regler.»

Videre fremgår det av selsktl. § 8-2 nr. 1 hvilke typer transaksjoner som skal anses som fusjon i forhold til selsktl. kapittel 8:

> «To eller flere aksjeselskaper kan fusjoneres uten beskatning av selskapene og aksjonærene når fusjonen skjer etter kapittel 14 i lov av 4. juni 1976 nr. 59 om aksjeselskaper. Skattefritaket omfatter likevel ikke fusjon i konsern etter nevnte lovs § 14-10 fjerde ledd der vederlaget er aksjer i annet datterselskap.»

De skatterettslige konsekvenser og den skatterettslige klassifisering av transaksjonen avledes av de privatrettslige disposisjoner.

Asl. 1976 kapittel 14 (asl.(asal. kap 13) gir bestemmelser om fusjonsavtale, forholdet til kreditorer, oppløsning av overdragende selskap, fusjonsformer mv. Reglene er blant annet bestemmende for kreditorenes stilling i det overdragende selskap. Til forskjell fra selskapsrettslig oppløsning og avvikling vil fusjonen innebære et debitorskifte for kreditorer i overdragende selskap, dersom de ikke krever seg utløst ved fusjonen.

Den konkrete situasjonen ved oppløsning av aksjeselskap kan gi forskjellige selskapsrettslige virkninger, avhengig av om avviklingsreglene i asl. 1976 kapittel 13 (asl. kapittel 16) eller fusjonsreglene i kapittel 14 (asl. kapittel 13) følges. LN nøyde seg med å konstatere at lovgiver gjennom henvisningen til aksjeloven har ønsket å knytte formelle vilkår til skattefriheten ved fusjon, ved at den selskapsrettslige klassifiseringen binder den skattemessige behandlingen. Om dette i det enkelte tilfelle innebærer en realitetsforskjell fra ordinær avvikling, må være uten betydning.

LN la til grunn at oppløsningen ikke oppfylte vilkårene for skattefri fusjon. Oppløsningen måtte behandles etter skattelovens alminnelige regler om inntektsbeskatning.

Skattyters øvrige argumentasjon gjaldt dels i forhold til reglene om uttredenbeskatning i sktl. 1911 § 51 A-8 (sktl. § 8-17), og dels i forhold til det anførte om gjennomskjæring i skattyters favør. LNs vurdering av reglene om uttredenbeskatning omtales ikke.

Skattyter viste til at reglene om uttredenbeskatning i sktl. 1911 § 51 A-8 (sktl. § 8-17) er begrunnet i hensynet til at utenlandske aksjonærer ikke skal kunne ta ut ubeskattet inntekt gjennom realisasjon av aksjer. I et tilfelle som det foreliggende, hvor midlene beholdes innenfor ordningen etter likvidasjonen, ble det anført at beskatning ville være i strid med formålet bak reglene.

LN la til grunn at ordlyden i bestemmelsen var såvidt klar, beskatningen på

1 Bed.book Page 241 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

selskapets hånd skal skje uavkortet etter hvorvidt aksjonærene er norske eller utenlandske, ordinært beskattet eller rederibeskattet. At ordlyden kan synes å rekke lenger enn de hensyn som begrunnet regelen, kunne etter nemndas syn forsvares i lovgivers hensyn til å innføre klare og oversiktlige regler for beskatning ved uttreden. En løsning hvor beskatningen på selskapets hånd var bestemt av hvorvidt aksjonærene ble beskattet innenfor eller utenfor ordningen, kunne medført både ligningstekniske problemer for skattemyndighetene og liten forutberegnlighet for skattyterne.

Bestemmelsene om beskatning ved oppløsning av aksjeselskap er knyttet opp mot de selskapsrettslige disposisjoner som er foretatt, og de prosedyrer som fremkommer i aksjelovens kapittel 13 og 14. Likvidasjon eller fusjon kan i enkelte tilfeller reelt gi samme økonomisk og selskapsrettslig resultat. For skattemessige formål har imidlertid lovgiver valgt å la de formelle kriteriene gå foran realiteten. Dette ble lagt til grunn av LN.

Selskapet hadde vist til en sak fra kontoret inntatt i Utv. 1996 s. 255 som gjaldt et tilfelle hvor det var foretatt en ulovlig overføring mellom fonds, og hvor skattyter ved klage fikk lagt sitt endrede regnskap til grunn for ligningen. Se omtale av saken i kapittel 22 punkt 22.8. LN viste til at nevnte sak gjaldt en helt annen problemstilling enn den foreliggende.

LN kom til at oppløsningen av selskapet måtte behandles som en likvidasjon, som utløste beskatning etter sktl. 1911 § 51 A-8 (sktl. §§ 8-10 flg.).

11.2 Fisjon – sktl. §§ 11-1 til 11-11

Etter sktl. regler om fisjon, §§ 11-1 til 11-11 (selsktl. kapittel 8), kan aksje- og allmennaksjeselskaper, deltakerlignede selskaper mv. fisjonere uten skattlegging, forutsatt at vilkårene for skattefri fisjon i kapittel 11 er oppfylt. For en nærmere omtale av vilkårene for skattefri fisjon, se Zimmer (red) 1998 s. 552 flg. og Gjems-Onstad 1999 s. 1112 flg.

Nedenfor i punkt 11.2.1 omtales en sak som gjaldt spørsmål om reglene om skattefri fisjon gjelder ved overføring av eiendeler til datterselskap. I punkt 11.2.2 og 11.2.3 omtales spørsmål om fordeling av skattemessig resultat og skatteposisjoner ved fisjon av aksjeselskap. Hvorledes skatteposisjonen innbetalt aksjekapital, herunder overkurs skal fordeles ved fusjon og fisjon, er omtalt i punkt 11.2.4.

11.2.1 Forholdet til reglene om konserninterne overføringer – sktl. § 11-4 – 1997-619SFS

Selskap A er eneaksjonær i selskap B, som igjen er eneaksjonær i selskap C. A ønsket å foreta en omorganisering ved at en del av virksomheten i B ble overført til C. I en henvendelse fra A ble det reist spørsmål ved

1 Bed.book Page 242 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

om en slik overføring kunne gjennomføres med skattemessig kontinuitet etter reglene om skattefrie fisjoner i selsktl. § 8-4 (sktl. § 11-4).

Det følger av Ot. prp. nr. 71 (1995-96) Skatteregler for fusjon og fisjon av selskaper s. 16 og 17 at overføring til nystiftet heleid datterselskap ikke vil falle innenfor rammene av selsktl. § 8-4 (sktl. § 11-4), men at konsernforskriften 1991 (fsfin. § 11-21 flg.) kan komme til anvendelse i slike tilfeller. Kontoret antok at dette også måtte gjelde når datterselskapet ikke var nystiftet.

For selskapet ville det være en ulempe å anvende konsernforskriften da den ikke åpner for overføring av «generelle» skatteposisjoner, som for eksempel fremførbart underskudd. Det ble anført fra selskapets side at man ville kunne oppnå dette resultatet ved først å fisjonere ut den aktuelle del av virksomheten i et eget selskap, for deretter å fusjonere dette inn i et nystiftet datterselskap. Etter kontorets oppfatning tilsa ikke dette i seg selv at det skal være mulig å foreta operasjonen i én «direktefisjon».

11.2.2 Fordeling av skattemessig resultat – 1998-636SFS

Selskap A ble med virkning fra 1. mars 1998 fisjonert. Fisjonen ble gjennomført ved at selskapets eierandel i C DA ble overført til det utfisjonerte selskapet B. Spørsmålet var hvordan resultatelementet i C DA skulle fordeles mellom A og det utfisjonerte selskap B siden fisjonen ble gjennomført med virkning fra 1. mars.

Det ble forutsatt at vilkårene for skattefri fisjon i selsktl. kapittel 8 (sktl. § 11-1 flg.) var oppfylt.

Spørsmålet var om selsktl. § 6-3 tredje punktum (sktl. § 10-41 tredje punktum) kom til anvendelse. Bestemmelsen lyder:

> «Ved realisasjon av andel i løpet av inntektsåret skal årets overskudd eller underskudd på andelen fordeles forholdsmessig mellom overdrager og erverver av andelen etter antall måneder av året hver av dem har vært eier av andelen.»

Spørsmålet ble dermed hvorvidt fisjonen innebar en «realisasjon» av andelen i C DA, slik at bestemmelsen kom til anvendelse.

Kontoret antok at det alminnelige realisasjonsbegrep i sktl. 1911 § 43 annet ledd (sktl. § 5-1) måtte legges til grunn ved tolkningen av bestemmelsen. Skattefri fisjon innebærer ikke realisasjon etter de alminnelige regler, jf. Ot. prp. nr. 35 (1990-91) s. 303 nederst. Dette må da innebære at selsktl. § 6-3 tredje punktum (sktl. § 10-41 tredje punktum) ikke kommer til anvendelse ved fisjon.

Dette medfører at de alminnelige ulovfestede regler om fisjon skal legges til grunn. Det følger av Ot. prp. nr. 71 (1995-96) s. 40 at selskapet her har en valgrett:

1 Bed.book Page 243 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Når det overdragende selskap består etter fisjonen, kan hele resultatet tilordnes dette. Alternativt kan resultatet fordeles i samme forhold som aksjekapitalen. Overskudd/underskudd kan også fordeles etter resultatet for selskapenes virksomheter. Derimot kan ikke resultatet i sin helhet tilordnes det overtakende selskap.

11.2.3 Fordeling av skatteposisjoner – sktl. § 11-8 – 1998-626SFS

Selskap A var ønsket etablert innenfor rederibeskatningsordningen i sktl. § 51 A (sktl. §§ 8-10 til 8-18). Selskapet eide flere skip gjennom flere underliggende kommandittselskaper. A tenkte seg en fisjon der deler av skipsfartsvirksomheten ble overført til et nystiftet selskap. A hadde et større fremførbart underskudd som skrev seg fra de underliggende skipseiende kommandittselskapene. Spørsmålet var hvordan dette underskuddet skulle fordeles ved fisjonen.

Etter selsktl. § 8-8 nr. 3 og 4 (sktl. § 11-8 tredje og fjerde ledd) skjer vurderingen i tre trinn: Skatteposisjoner knyttet til bestemte eiendeler følger disse. Hvis ikke slik tilknytning foreligger, overføres skatteposisjoner knyttet til en del av virksomheten til det selskap som fortsetter denne virksomheten. Kan ikke en slik tilknytning sannsynliggjøres, fordeles skatteposisjonene etter fordelingen av egenkapitalen.

Første spørsmål var om hvert enkelt kommandittselskap kunne regnes som en eiendel, slik at underskuddene skulle fordeles etter hvilke kommandittselskaper de stammet fra. Kontoret uttalte at man anså det lite naturlig etter vanlig språkbruk å betegne et kommandittselskap som en eiendel. Ot. prp. nr. 71 (1995-96) s. 36 og *Lignings-ABC* 1997 s. 356 og 357 synes også å forutsette at et deltakerlignet selskap ikke regnes som en eiendel ved praktiseringen av bestemmelsen. Kontoret antok på denne bakgrunn at hvert enkelt kommandittselskap ikke kunne regnes som en eiendel.

Det neste spørsmål var om hvert enkelt kommandittselskap kunne ses på som en del av virksomheten, slik at underskuddet med hjemmel i selsktl. § 8-8 nr. 3 (sktl. § 11-8) kunne fordeles etter hvilke selskap som hadde generert de ulike deler av underskuddet. Kontoret viste igjen til at det etter alminnelig språkbruk var lite naturlig å betegne deltakerlignede selskaper som adskilte deler av et konserns virksomhet, så lenge samtlige bedriver skipsfartsvirksomhet. Ot. prp. nr. 71 s. 36 første spalte nederst, bruker i denne sammenheng begrepet «næring», noe som etter kontorets syn taler for at man skal se på arten av aktivitet og ikke de selskapsrettslige enheter. Kontoret antok etter dette at shippingdelen av konsernet måtte anses som en samlet virksomhet, og at underskuddet ikke skulle fordeles etter hvilke kommandittselskap som hadde generert dette.

Kontoret mente at hovedregelen måtte komme til anvendelse. De fremførbare underskudd måtte fordeles etter fordelingen av aksjekapitalen. Etter

1 Bed.book Page 244 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

selsktl. § 8-8 nr. 1 (sktl. § 11-8 første ledd) skal denne vurderingen baseres på reelle verdier.

11.2.4 Skatteposisjonen innbetalt aksjekapital og overkurs – sktl. § 11-7

Sktl. § 11-7 (selsktl. § 8-7) inneholder bestemmelsene om rett og plikt til skattemessig kontinuitet som et hovedvilkår for skattefri fusjon eller fisjon. Det overtakende selskap må etter denne bestemmelsen videreføre de skattemessige verdiene og ervervstidspunktene for eiendeler, rettigheter, forpliktelser som overføres og det overdragende selskaps øvrige skatteposisjoner. Aksjonærene, både i det overtakende og i det overdragende selskap, må videreføre sine samlede skattemessige inngangsverdier, samt ervervstidspunkter for aksjene. Vilkåret om skattemessig kontinuitet omfatter i utgangspunktet også skatteposisjonen innbetalt aksjekapital og overkurs, både på selskaps- og aksjonærnivå.

På selskapsnivå har skatteposisjonen innbetalt aksjekapital og overkurs først og fremst betydning for fastsettelsen av grunnlaget for korreksjonsinntekt, jf. sktl. § 10-5 annet ledd (selsktl. § 1-6 nr. 2). På aksjonærnivå har dette betydning for fastsettelsen av om en utbetaling fra selskapet skal anses som skattefri tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital og overkurs, jf. sktl. § 10-11 annet ledd (selsktl. § 3-2 nr. 2), eller som utbytte etter samme bestemmelse. På grunn av reglene om godtgjørelse på aksjeutbytte og RISK-reglene har klassifiseringen til nå hatt mindre betydning. Med økt skatt på aksjeutbytte, som foreslått i Ot.prp. nr. 1 (2000-2001), vil klassifiseringen kunne få større betydning også for norske aksjonærer. For utenlandske aksjonærer har klassifiseringen stor betydning i og med at aksjekapital og overkurs skattefritt kan tilbakebetales uten norsk beskatning, mens det må betales kildeskatt dersom utbetalingen regnes som utbytte.

Klassifiseringen har uansett stor betydning for rederiselskaper innenfor rederibeskatningsordningen; se omtale av dette i Woldbeck 2000.

Høsten 1998 sendte FIN ut et høringsnotat med forslag blant annet om lovfesting av kravet til skattemessig kontinuitet i forhold til videreføring av skatteposisjonen innbetalt aksjekapital og overkurs på selskaps- og aksjonærnivå. Kontoret ga i sin høringsuttalelse i utgangspunktet støtte til forslaget, men fant grunn til å stille spørsmål ved enkelte forhold. Det er foreløpig ikke fremmet noe lovforslag fra FINs side.

Hvorfor er det så behov for lovregulering? Etter kontorets oppfatning vil en lovregulering av kravet til skattemessig kontinuitet også når det gjelder disse skatteposisjonene, gjøre kravet «mer synlig» for skattyter og således redusere tilfellene av feil. Lovregulering vil dessuten redusere muligheten for misforståelser i forbindelse med at transaksjonsprinsippet er innført som regnskapsmessig hovedregel ved fusjon/fisjon.

Nedenfor gis det en kort redegjørelse for gjeldende rett slik kontoret legger til grunn, samt enkelte av de forhold som er tatt opp med FIN.

1 Bed.book Page 245 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Fusjon – Innbetalt aksjekapital, herunder overkurs – på selskapsnivå

Hovedregelen er at skatteposisjonen innbetalt aksjekapital, herunder overkurs i det overdragende selskap, skal videreføres i det overtakende selskap. Dette må antas å følge direkte av prinsippet om kontinuitet, jf. ordlyden i sktl. § 11-7 (selsktl. § 8-7). I praksis skjer videreføringen ved at man legger sammen skattemessig innbetalt aksjekapital, herunder overkurs i de to fusjonerende selskaper.

Som nevnt innledningsvis har skatteposisjonen innbetalt aksjekapital og overkurs på selskapsnivå først og fremst betydning for fastsettelsen av grunnlaget for korreksjonsinntekt. Videreføres ikke innbetalt aksjekapital og overkurs som en skatteposisjon i det fusjonerte selskapet, vil dette kunne bety at selskapet kommer i en bedre posisjon for utdeling av utbytte uten korreksjonsskatt, enn selskapene hadde før fusjonen.

Ved fusjon mellom morselskap og heleid datterselskap er det i ligningspraksis lagt til grunn at morselskapets skatteposisjon i form av skattemessig inngangsverdi på aksjene i datterselskapet, bortfaller. I høringsnotatet (s. 16) legger FIN til grunn at heller ikke skatteposisjonen innbetalt aksjekapital og overkurs på selskapsnivå, dvs. denne posisjonen i datterselskapet, kan videreføres i morselskapet. Kontoret er enig i dette.

Det samme synspunktet er anført for kombinasjoner av vertikal og horisontal fusjon, dvs. ved morselskaps innfusjonering av datterselskap som ikke er heleid. Morselskapets forholdsmessige andel av datterselskapets skatteposisjon innbetalt aksjekapital og overkurs vil på samme måte som ved vertikale fusjoner falle bort. De øvrige aksjonærene i det overdragende selskap må imidlertid videreføre sin skattemessige inngangsverdi, samt innbetalt aksjekapital og overkurs på aksjonærnivå i det overdragende selskap til de vederlagsaksjer som utdeles fra det overtakende selskap. Overtakende selskaps innbetalte aksjekapital og overkurs på selskapsnivå økes tilsvarende.

Det er i høringsnotatet ikke sagt noe om definisjonen av datterselskap som ikke er heleid.

Kontoret antar at de synspunkter som fremkommer også kan gjøres gjeldende i tilfeller hvor det innfusjonerte selskap ikke er et datterselskap. Prinsippet vil da gjelde generelt for alle fusjoner hvor det overtakende selskap ved fusjonen eier aksjer i ett eller flere overdragende selskaper. Dette innebærer blant annet at det overtakende selskap som kun eier en mindre post i det overdragende selskap ikke får videreført den forholdsmessige andel av sistnevntes skatteposisjon innbetalt aksjekapital og overkurs ved fusjonen. Så langt vi kan se, vil dette samtidig innebære at summen av skattemessig innbetalt aksjekapital på selskapsnivå vil tilsvare summen av den samme skatteposisjon på aksjonærnivå, uavhengig av de involverte selskapenes eierforhold før fusjonen.

Innføringen av transaksjonsprinsippet som regnskapsmessig hovedregel ved fusjon, jf. rskl. § 5-14, innebærer at man i enda større grad enn tidligere har behov for å holde særlig rede på skatteposisjonen innbetalt aksjekapital, herunder overkursen. Skattemessig innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, vil ved fu-

1 Bed.book Page 246 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

sjoner etter transaksjonsprinsippet unntaksvis være lik den regnskapsmessige/ selskapsrettslige nominelle aksjekapitalen, herunder overkursen.

Fusjon – Innbetalt aksjekapital, herunder overkurs – på aksjonærnivå
Også på aksjonærnivå må hovedregelen være at skatteposisjonen innbetalt aksjekapital, herunder overkurs i det overdragende selskap, skal videreføres. For aksjonærene i det overtakende selskap (selskapet som videreføres etter fusjonen) vil det, dersom man følger hovedregelen, ikke skje noen endring i skatteposisjonen. For aksjonærene i det overdragende selskapet, som ved fusjonen får aksjer i det overtakende selskapet, videreføres skatteposisjonen på de nye aksjene. Også dette uten at det skjer noen endring av skatteposisjonen.

I høringsnotatet er det vist til at det i høyesterettsdom inntatt i Rt. 1957 s. 1239 (Utv. 1958 s. 194) er slått fast at innbetalt aksjekapital og overkurs er å anse som en individuell skatteposisjon for den enkelte aksjonær knyttet til den enkelte aksje og avhengig av den enkelte aksjes historikk. Dette betyr at man ikke uten videre kan legge til grunn at aksjonærens skatteposisjon innbetalt aksjekapital og overkurs er lik en forholdsmessig andel (fordelt etter antall aksjer) av selskapets skattemessige innbetalte aksjekapital og overkurs. I praksis vil det antakelig kunne by på store problemer, spesielt når det gjelder aksjer i børsnoterte selskaper, å holde orden på skatteposisjonen.

Fisjon – Innbetalt aksjekapital, herunder overkurs – på selskapsnivå
I høringsnotatet foreslår FIN at det inntas en uttrykkelig bestemmelse om at innbetalt aksjekapital, herunder overkurs på selskapsnivå, skal fordeles i samme forhold som netto egenkapital etter de skattemessige verdier. Bestemmelsen innebærer at fordelingen av innbetalt aksjekapital og overkurs vil tilsvare fordelingen av skattemessig egenkapital på selskapsnivå. FIN gir videre uttrykk for at forslaget er i samsvar med gjeldende rett.

På dette punktet fant kontoret grunn til å stille spørsmål ved om FINs forslag var i samsvar med gjeldende rett. Det ble fra kontorets side vist til at bestemmelsen er tolket slik at den regulerer både den selskapsrettslige og den skatterettslige fordeling på selskapsnivå. Det ble vist til Ot. prp. nr. 71 (1995-96) s. 35 og til Zimmer (red) 1998 s. 560, der det om selsktl. § 8-8 nr. 1 (sktl. § 11-8 første ledd) uttales: Med innbetalt aksjekapital må antas at det menes hva som skattemessig klassifiseres som innbetalt aksjekapital, jf. blant annet selsktl. § 3-2. (sktl. § 10-11). I beste fall er gjeldende rett etter dette uklar.

Fisjon – Innbetalt aksjekapital, herunder overkurs – på aksjonærnivå
Også på aksjonærnivå må hovedregelen være at skatteposisjonen innbetalt aksjekapital, herunder overkurs som refererer seg til aksjene som innløses ved fisjonen, skal videreføres på aksjene i det utfisjonerte selskapet. For aksjonærene i det fisjonerende selskap (selskapet som videreføres ved fisjonen) vil det, dersom man følger hovedregelen, ikke skje noen endring i skatteposisjo-

1 Bed.book Page 247 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

nen. For aksjonærene som ved fisjonen får aksjer i det utfisjonerte selskapet, videreføres skatteposisjonen på de nye aksjene. Også dette uten at det skjer noen endring av skatteposisjonen.

Om skatteposisjonen som en individuell posisjon knyttet til den enkelte aksje og avhengig av den enkelte aksjes historikk, se foran om fusjon.

En grunnleggende forutsetning for FINs forslag

På s. 13 i høringsnotatet er det uttalt at man ved vedtakelsen av selsktl. § 1-6 (sktl. § 10-5) bygde begrepet innbetalt aksjekapital og overkurs direkte på tilsvarende begrep i selsktl. §§ 3-2 nr. 2 (sktl. § 10-11 annet ledd) og 5-6 (sktl. § 10-35). Forutsetningen var at innbetalt aksjekapital og overkurs på selskapets hånd ville tilsvare summen av innbetalt aksjekapital og overkurs på den enkelte aksje på aksjonærnivå. Denne forutsetning er nødvendig for å oppnå samsvar mellom klassifisering av utdelinger som skattemessig utbytte eller skattefri tilbakebetaling, på selskaps- og aksjonærnivå.

På s. 20 er det med henvisning til dette uttalt:

> «Ovenstående tolkning av kontinuitetskravet for innbetalt aksjekapital og overkurs ved fisjon, vil medføre at det blir beløpsmessig samsvar mellom summen av de individuelle skatteposisjoner pr. aksjonær som overføres til vederlagsaksjene utstedt av det overtakende selskap og det overdragende selskaps innbetalte aksjekapital og overkurs som overføres som skatteposisjon til det overtakende selskap i forhold til selskapsskatteloven § 1-6 ...»

Kontoret finner grunn til å stille spørsmål ved om det er mulig å oppfylle disse grunnleggende forutsetninger med de bestemmelser som foreslås.

En slik løsning som departementet foreslår vil, slik kontoret ser det, medføre at forholdet mellom den skattemessige innbetalte aksjekapital og overkurs på aksjonærnivå og den skattemessige innbetalte aksjekapital og overkurs på selskapsnivå uansett blir endret. I og med at den skattemessige størrelsen innbetalt aksjekapital og overkurs vil være avgjørende for klassifiseringen av utdelinger som skattefri tilbakebetaling eller som skattemessig utbytte, er det av betydning for aksjonærene om det skjer en fordeling etter de skattemessige eller de reelle verdier. En fordeling etter den skattemessige egenkapitalen vil kunne forrykke forholdet mellom beløpene på aksjonærnivå og selskapsnivå. Vi viser til vårt eksempel nedenfor.

Spørsmålet er om det ikke blir mer korrekt å fordele skatteposisjonen på selskapsnivå etter de samme prinsipper som på aksjeeiernivå. Etter våre beregninger kommer man heller ikke «helt i mål» etter en slik fordeling. Om man må oppgi den grunnleggende forutsetning om beløpsmessig likhet på aksjonærnivå og selskapsnivå, gjenstår å se.

Eksempel

Følgende (forenklede) eksempel illustrerer dette:

To aksjonærer X og Y stifter selskap A med til sammen kr 100 000 i aksjeka-

1 Bed.book Page 248 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

pital. Aksjonærene skyter inn kr 50 000 hver. Den enkelte aksjonærs skattemessige inngangsverdi på aksjene og skatteposisjonen innbetalt aksjekapital på aksjonærnivå utgjør kr 50 000. Skatteposisjonen innbetalt aksjekapital og overkurs på selskapsnivå utgjør tilsvarende til sammen kr 100 000. Så langt er det samsvar med de grunnleggende forutsetninger som oppstilles.

Etter noen år har verdiene i selskapet økt fra de opprinnelig kr 100 000 til kr 1 000 000, fordelt på 500 000 i finansaktiva og 500 000 i fast eiendom. Den skattemessige verdien på finansaktiva utgjør 500 000, mens den skattemessige verdien på eiendommen utgjør kr 250 000. Vi har ikke tatt hensyn til utsatt skatt.

Aksjonærene bestemmer seg så for å dele selskapet seg imellom. Fisjonen som skjer ved innløsning av enkeltaksjer, innebærer at X beholder eiendommen og aksjene i A, mens Y beholder finansaktiva som fisjoneres ut i selskap B.

Før vi går videre med eksemplet er det behov for en avklaring av spørsmålet om hvordan den skattemessige inngangsverdien og skatteposisjonen innbetalt aksjekapital og overkurs på aksjonærnivå skal fordeles. Som det fremgår av høringsnotatet s. 19, tredje avsnitt, skal aksjonærenes skatteposisjoner fordeles i henhold til omfordelingsforskriftens § 3 bokstav d (fsfin. § 10-34-1 tredje ledd bokstav d), dvs. ved at pålydende på aksjene i det overtakende selskap divideres med pålydende på aksjene i det overdragende selskap.

Det er videre behov for en klargjøring av spørsmålet om hvordan skatteposisjonen innbetalt aksjekapital og overkurs på selskapsnivå skal fordeles. FIN er av den oppfatning at denne skatteposisjonen skal fordeles i samme forhold som egenkapitalen etter de skattemessige verdier, jf. forslaget til nytt annet punktum i selsktl. § 8-8 nr. 1 (sktl. § 11-8 første ledd annet punktum). I vårt eksempel forutsetter vi en slik fordeling uten at vi dermed gir vår tilslutning til dette som gjeldende rett.

Det som synes helt klart, er at Ys skattemessige inngangsverdi på de innløste aksjene i A videreføres på aksjene i B. FIN legger til grunn at det skal skje en tilsvarende fordeling av skatteposisjonen innbetalt aksjekapital og overkurs på de utdelte aksjene. Dette innebærer at Ys skattemessige inngangsverdi på aksjene i B og skatteposisjonen innbetalt aksjekapital på aksjonærnivå, utgjør kr 50 000. Xs skatteposisjoner blir tilsvarende lik, kr 50 000.

Selskapets skatteposisjon innbetalt aksjekapital og overkurs på til sammen kr 100 000 skal fordeles i samme forhold som egenkapitalen etter de skattemessige verdier som var på til sammen kr 750 000. Av de kr 750 000 tilfaller kr 500 000 (2/3) B og kr 250 000 (1/3) A. Med en fordeling av skatteposisjonen innbetalt aksjekapital og overkurs i samme forhold tilfaller kr 66 666 B og kr 33 333 A.

Samtlige skatteposisjoner er nå fordelt. Problemet er at det ikke blir samsvar mellom fordelingen på aksjonærnivå og fordelingen på selskapsnivå. Etter fisjonen har Y en inngangsverdi og en innbetalt aksjekapital og overkurs på kr 50 000, mens selskapet B har en skattemessig innbetalt aksjekapital og overkurs på kr 66 666. For X og A er tallene henholdsvis kr 50 000 og kr 33 333.

1 Bed.book Page 249 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Etter det vi kan se vil forutsetningen om beløpsmessig likhet på aksjonærnivå og selskapsnivå ikke kunne oppfylles ved fisjon.

11.3 Annen omdanning – sktl. §§ 11-20 flg.

11.3.1 Omdannelse av utenlandsregistrert aksjeselskap «hjemmehørende i riket» – 1999-626SFS

Spørsmålet var om et utenlandsregistrert aksjeselskap «hjemmehørende i riket» kunne «omregistreres» direkte til norsk aksjeselskap uten beskatning for aksjonærene og selskapet.

Omregistreringen var tenkt gjennomført ved at det utenlandsregistrerte selskapet ble oppløst, og eiendeler, rettigheter og forpliktelser ble brukt som tingsinnskudd ved etablering av det norskregistrerte selskapet.

Kontoret viste til at etter selsktl. § 5-8 nr. 1 (sktl. § 10-37 første ledd) skal likvidasjon av et aksjeselskap regnes som en realisasjon av aksjene i selskapet. Bestemmelsen gjelder også aksjer i utenlandsregistrert selskap. Dette innebærer at det i forbindelse med oppløsning av et utenlandsregistrert selskap skal foretas et gevinst eller tapsoppgjør etter reglene i selsktl. kapittel 5 (sktl. § 10-30 flg.).

Det ble videre vist til at det i selsktl. kapittel 8 (sktl. § 11-1 flg.) er gjort unntak fra realisasjonsbeskatning ved skattemessig fusjon og fisjon. Nevnte kapittel omfatter ikke slik omdannelse som beskrevet ovenfor. Overgangsregel F til sktl. § 51 A som selskapet viste til, gjaldt kun omorganisering fra utenlandsregistrert selskap til norsk aksjeselskap, forutsatt at det nye norskregistrerte selskapet oppfylte vilkårene i sktl. § 51 A (sktl. § 8-10 flg.), og at omorganiseringen skjedde med skattemessig kontinuitet både på selskapets og aksjonærenes hånd. Dette var ikke tilfelle. FINs uttalelse om omdannelse av selskap med delt deltakeransvar gjengitt i Utv. 1992 s. 388 kunne etter kontorets syn ikke tillegges vekt.

Kontoret kom til at et utenlandsregistrert aksjeselskap hjemmehørende i Norge ikke kan omregistreres direkte til norsk aksjeselskap uten at beskatning utløses. Selskapet ble gjort oppmerksom på at FIN etter søknad kan samtykke i at næringsaktiva overføres fra ett aksjeselskap til et annet uten at overføringen utløser beskatning, jf. omdannelsesloven § 2 (sktl. § 11-21 tredje ledd).

Om fusjon av utenlandsregistrert selskap «hjemmehørende i riket», se punkt 11.1.2.

Det kan stilles spørsmål ved om ikke et utenlandsregistrert selskap «hjemmehørende i riket» burde kunne omregistreres direkte til et norsk aksjeselskap, på samme måte som et norsk andelslag kan omdannes til norsk aksjeselskap, se FINs uttalelser inntatt i Utv. 1993 s. 500 og 1999 s. 1329. Både det utenlandsregistrerte selskapet og det norske andelslaget lignes som om disse var aksjesel-

1 Bed.book Page 250 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

skaper. Etter det kontoret kjenner til, er det ikke gitt noen uttalelse fra FIN som vedrører omregistrering av et utenlandsregistrert selskap.

11.3.2 Ligningsmessig inngangsverdi på aksjene – fsfin. § 11-20-3

Etter fsfin. § 11-20-3 fjerde ledd (omdannelsesforskriftens § 3 siste ledd) kan ikke aksjekapitalens pålydende settes høyere enn den egenkapital som fremkommer etter de ligningsmessige verdier. Forskriften er ikke til hinder for at det tegnes nominell aksjekapital for et lavere beløp enn den netto ligningsmessige kapital.

I brev av 25. januar 1999 har kontoret uttalt seg om fastsettelse av skattemessig inngangsverdi på aksjene i et tilfelle der aksjekapitalen skulle tegnes for et lavere beløp enn netto ligningsmessig kapital.

Kontoret antok at skattemessig inngangsverdi på aksjene skulle settes til netto ligningsmessig verdi av det overførte etter fradrag for eventuelt annet vederlag som var ytet ved omdanningen.

FIN har lagt dette til grunn i et brev inntatt i Utv. 1999. s. 710 og et senere brev av 29. juli 1999 (ikke inntatt i Utv.)

11.3.3 Kravet til egenkapital – fsfin. § 11-20-3 – 1997-638SFS

Saken gjaldt kravet til positiv egenkapital ved omdanning av et kommanditselskap.

Etter omdannelsesforskriften av 1991 § 3 fjerde ledd annet punktum (fsfin. § 11-20-3 fjerde ledd annet punktum) må selskapet oppfylle minimumskravene til egenkapital (aksjekapital) i asl. 1976 (asl./asal. § 3-1 første ledd), både etter skattemessige og virkelige verdier. Er den skattemessige egenkapitalen negativ, må det foretas et kontantinnskudd forut for omdannelsen.

Saken gjaldt omdannelse av et kommandittselskap med negativ skattemessig egenkapital. Et kommandittselskap A ønsket å etablere et datterselskap innenfor rederibeskatningsreglene i sktl. § 51 A (sktl. § 8-10 flg). Planen var å etablere et subkommandittselskap for så å omdanne det til et aksjeselskap. Spørsmålet var om vilkårene i forskriften om minimumskapital kunne oppfylles for datterselskapet uten innbetaling av kapital.

Positiv skattemessig egenkapital var tenkt oppnådd ved å overføre skip fra KS A til datterselskapet etter den såkalte overgangsregel D. I overgangsregel D var det en referanse til konsernforskriften av 13. mai 1991 nr. 336 (fsfin. § 11-21). Datterselskapet måtte da yte vederlag til morselskapet lik virkelig

1 Bed.book Page 251 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

verdi av skipene. Vederlaget var tenkt konvertert til kommandittkapital. Subkommandittselskapets skattemessige egenkapital ville med dette bli positiv slik at det skattefritt kunne omdannes til aksjeselskap.

Kontoret antok at egenkapitalen som fremkom gjennom den skisserte fremgangsmåten kunne medregnes ved bedømmelsen av om kravene etter omdannelsesforskriftens § 3 (fsfin. § 11-20-3) var oppfylt.

11.4 Skattefri overføring av eiendeler mellom selskaper – sktl. § 11-21

I en artikkel inntatt i *Praktisk Økonomi og Finans* (PØF) nr. 4 1999 med tittelen «Konserninterne overføringer i forbindelse med omstruktureringer – konsekvenser av forskriftsendringer» skrevet av Fred-Ove Almvik og Kjetil Andre Olsen, er det gitt en generell redegjørelse for de skattemessige konsekvenser av konserninterne overføringer gjennomført med hjemmel i tidligere forskrift av 13. mai 1991 nr. 336 om skattefrie overføringer mellom aksjeselskaper og mellom deltakerlignede selskaper med hovedsakelig samme eierinteresser (konsernforskriften 1991 – nå fsfin. § 11-21 Skattefri overføring av eiendeler mellom selskaper). Fremstillingen i dette kapitlet er basert på artikkelen, oppdatert og belyst med eksempler fra kontorets og nemndenes praksis.

Etter alminnelige skatterettslige prinsipper vil konserninterne overføringer kunne utløse uttaksbeskatning og/eller realisasjonsbeskatning i det overdragende selskap (selgende selskap). En konsernintern overføring vil også kunne utløse utbyttebeskatning av aksjonærene forutsatt overføring fra datterselskap til morselskap, eller mellom søsterselskaper. Ikke nok med det, en konsernintern overføring vil også kunne utløse korreksjonsinntekt/korreksjonsskatt i det overdragende selskap.

FIN hadde tidligere (før 1991) en begrenset fullmakt til å frita for skatteplikt som ble utløst ved overføringer mellom juridiske personer. I 1991 ble det gitt en ny bestemmelse i den såkalte omdannelsesloven (lov av 9. juni 1961 nr. 16 om tillegg til skatteloven avsnitt I § 2 – nå sktl. §§ 11-20 til 11-22) som ga departementet fullmakt til ved forskrift eller enkeltvedtak å frita for skatteplikt som utløses ved transaksjoner mellom nærmere angitte juridiske personer i konsern, når skatteposisjonene for konsernet som helhet ikke endres. Etter sktl. § 11-21 kan FIN gi forskrift om at eiendeler i virksomhet kan overføres uten å utløse skattlegging i følgende tilfeller:

a. Fra et aksjeselskap eller allmennaksjeselskap til et annet, forutsatt at selskapene tilhører samme konsern og forutsatt at morselskapet på transaksjonstidspunktet eier mer enn 90 prosent av aksjene i datterselskapene og har en tilsvarende del av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen. Dette gjelder også overføring mellom selskaper som nevnt, selv om morselskapet er hjemmehørende i fremmed stat, og når likestilt selskap og sammenslutning som nevnt i sktl. § 10-1 første ledd er morselskap.

1 Bed.book Page 252 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

b. Mellom deltakerlignede selskaper som omfattes av sktl. § 10-40, forutsatt at selskapene i det vesentlige har samme eiere.

Den 13. mai 1991 fastsatte FIN forskrift om skattefrie overføringer mellom aksjeselskaper med hovedsakelig samme eierinteresser (konsernforskriften 1991). Vilkårene var da, som nå, at

- overføring skjedde mellom konsernselskaper, definert som konsern hvor et morselskap eier mer enn 90 prosent av aksjene i datterselskapene og har en tilsvarende del av stemmene
- ligningsmessige inngangsverdier og avskrivningsgrunnlag ble videreført i det mottakende selskap
- det ble foretatt en deling av saldo
- det overtakende selskap trådte inn i skattemessige forpliktelser knyttet til det overførte
- det ble vedlagt en redegjørelse for overføringen ved selskapets selvangivelse

På enkelte punkter er det imidlertid skjedd viktige endringer. Dette gjelder ikke minst vilkåret om fastsettelse av vederlaget til det overdragende selskap (endring 1996 og 1998).Videre gjelder det anvendelsesområdet for forskriften, med tanke på hvilke selskaper som omfattes av reglene (endring 1993, 1996 og 1998). Dessuten kan det nevnes at et tidligere vilkår om bindingstid knyttet til morselskapets eier- og stemmerettsposisjon i det mottakende selskap, ble opphevet ved endringen i 1996. Konsekvensene av disse og andre endringer vil det bli redegjort nærmere for.

En vesentlig endring av konsernforskriften 1991 skjedde 30. desember 1998 og 12. januar 1999. Ved endringen 30. desember 1998 ble skattefritaket gjort betinget av at det mottakende selskap forblir i konsernet. Ved aksjesalg, kapitalutvidelse eller annen transaksjon som bringer det mottakende selskap ut av konserntilkytningen, tas den fritatte inntekten til beskatning i det overdragende selskap i konsernopphørsåret, jf. fsfin. § 11-21-10. Endringen ble opprinnelig gitt med full virkning fra og med inntektsåret 1998. Man kan si det slik at FIN med dette gjeninnførte vilkåret om bindingstid, og gjorde dette tidsubegrenset.

Endringen kom, etter reaksjonene å bedømme, som en særdeles ubehagelig overraskelse for både næringsliv og ikke minst skatterådgiverne. I pressen ble overskrifter som «Restad sjokkerer igjen», «Næringslivet fortviler over Restad» og «Blir dolket av Restad» slått stort opp. I pressemelding nr. 1/99 (8. januar 1999) fra FIN ble det varslet om at deler av forskriftsendringen først ville få virkning for 1999 (formelt skjedde dette ved endring av forskriften 12. januar 1999). Dette gjaldt for transaksjoner der både konsernoverføringen og opphør av konserntilknytningen for det mottakende selskap fant sted i 1998. Forskriftsendringen vil fortsatt gjelde for konsernoverføringer som fant sted i 1998, men kun der opphør av konserntilknytningen skjer i 1999 eller senere.

Forskriftsendringen gjelder uansett ikke for overføringer som fant sted i 1997 eller tidligere. For sistnevnte overføringer gjelder den da gjeldende forskrift.

1 Bed.book Page 253 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Men ikke alle slo seg til ro med dette. I Dok. nr. 8:26 (1998-99) 19. januar 1999, fremmet stortingsrepresentantene Børge Brende og Per-Kristian Foss forslag om oppheving av hele forskriftsendringen av 30. desember 1998. Som det fremgår av Innst. S. nr. 135 (1998-99) gikk finanskomiteens flertall imot å oppheve forskriftsendringen. Flertallet viste til Innst. O. nr. 40 (1998-99) der det fremgår at FIN i god tid før 1. januar 2000 skal komme tilbake til Stortinget med forslag til innarbeiding av varige skattefritaksregler om konserninterne overføringer i skatteloven. Dette er senere blitt ytterligere utsatt. Før FIN fremmer noe lovforslag for Stortinget, skal eventuelle forslag til regelendringer sendes på høring.

I ny skattelov er omdannelsesloven inntatt i kapittel 11 Omdannelse §§ 11-20 til 11-22. Konsernforskriften 1991 er tatt med i fsfin. § 11-21 «Skattefri overføring av eiendeler mellom selskaper».

Forskriften ble siste gang endret 6. juni 2000, se punkt 11.4.2.

11.4.2 Anvendelsesområde

Reglene gjaldt opprinnelig (1991) kun overføringer mellom norske aksjeselskaper som inngikk i konsern hvor et morselskap på overføringstidspunktet eide mer enn 90 prosent av aksjene i datterselskapene og hadde en tilsvarende del av stemmene. Senere (1993) er anvendelsesområdet utvidet til å gjelde overføringer mellom deltakerlignede selskaper (ansvarlige selskaper, indre selskaper, partrederier og kommandittselskaper).

Det har fra enkelte hold vært stilt spørsmål ved om forskriften, slik den i dag lyder, også kommer til anvendelse på overføringer mellom deltakerlignede selskaper som ikke selv, men som sammen med et aksjeselskap (morselskapet) utgjør et konsern. I fsfin. § 11-21-1 annet ledd er det fastslått at forskriften gjelder så langt den passer for overføringer mellom ansvarlige selskaper, kommandittselskaper mv. FIN har i en uttalelse av 20. august 1998 (Utv. 1998 s. 1188) uttalt: Departementet legger til grunn at heller ikke i slike tilfeller gjelder forskriften overføringer i blandet konsern, dvs. ved overføring mellom deltakerlignede selskaper med morselskap som ikke er deltakerlignet selskap. Tilsvarende har kontoret lagt til grunn i en uttalelse av 19. februar 1998 (inntatt i Utv. 1999 s. 377). Kontoret la her til grunn at forskriften bare kommer til anvendelse ved overføringer mellom ansvarlige selskaper, dersom også morselskapet i konsernet er et ansvarlig selskap, ikke dersom morselskapet er et aksjeselskap.

Reglene gjelder også når likestilt selskap eller sammenslutning som nevnt i sktl. § 10-1 (selsktl. § 1-1) er morselskap. Overføringer kan altså skje mellom norske aksjeselskaper, selv om konsernspissen for eksempel er et andelslag som lignes på samme måte som et aksjeselskap. Videre vil overføringer kunne skje mellom datterselskapene og en slik konsernspiss. Om reglene også gjelder overføringer mellom norske aksjeselskaper der morselskapet er et statsforetak eller et interkommunalt selskap (selskap dannet av kommuner eller fylkeskom-

1 Bed.book Page 254 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

muner til fremme av økonomiske fellesinteresser), fremgår ikke klart av ordlyden.

Kontoret har i en uttalelse antatt at et interkommunalt DA ikke omfattes av konsernforskriften. Det er vist til at dette er i samsvar med FINs tolkning/praktisering – 2000-661SFS.

Reglene gjelder også overføring av eiendeler mellom norske selskaper selv om morselskapet er hjemmehørende i utlandet. I en uttalelse av 20. februar 1995 (upublisert) har FIN lagt til grunn at eiendeler kan overføres fra en filial av et utenlandsk selskap til et norsk datterselskap av utenlandsk selskap uten at det utløser gevinst-, uttaks- eller utbyttebeskatning. Overføring den motsatte veien, fra det norske datterselskapet til filialen, omfattes ifølge FIN ikke av skattefritaket.

FIN har i en uttalelse av 16. februar 1996 (upublisert) lagt til grunn at utenlandsregistrerte selskaper som er hjemmehørende i Norge og skattepliktige hit etter sktl. 1911 § 15 første ledd bokstav b (sktl. § 2-2), omfattes av konsernforskriften, forutsatt at skattefundamenter ikke flyttes ut av Norge. Tilsvarende synspunkt er det gitt uttrykk for i merknadene til forskriften. Hvordan nevnte forutsetning skal forstås, er noe uklart.

Kontoret har i en uttalelse datert 13. mars 1995 lagt til grunn at en overdragelse av skip fra et NOKUS-selskap til dets morselskap i et norsk kommandittselskap kan skje i medhold av konsernforskriften. Dersom det utenlandske selskapet (NOKUS-selskapet) hadde blitt ansett som hjemmehørende i Norge etter sktl. 1911 § 15 første ledd bokstav b (sktl. § 2-2), ville overdragelsen av skipet ikke kunne skje i medhold av forskriften; overdragelsen ville utløst beskatning. Det ble vist til FINs uttalelse av 28. februar 1995 (Utv. 1995 s. 481) vedr. forholdet mellom sktl. 1911 § 15 første ledd bokstav b (sktl. § 2-2) og NOKUS-reglene.

Konsernforskriften gjelder overføringer mellom aksjeselskaper innenfor og utenfor rederiordningen, med unntak for overføring av finansaktiva nevnt i sktl. § 8-11 første ledd bokstav c, som mottas av selskap i de inntektsår selskapet beskattes etter reglene i sktl. § 8-10 flg. Unntaket gjelder bare ved overføring fra selskap som faller utenfor ordningen i sktl. § 8-10 flg. Endringen trer i kraft med virkning fra inntektsåret 2000.

Konsernforskriften gjelder ikke ved overføring av eiendel fra virksomhet som nevnt i petroleumsskatteloven § 5.

11.4.3 Kravet til «overføring» – 1997-540LN

A-konsernet drev inntil 1997 sin virksomhet organisert i divisjoner. I mai 1997 opprettet morselskapet i konsernet (A) et 100 prosent eid datterselskap E Holding. I juli 1997 ble alle aksjene i konsernets selskaper med

1 Bed.book Page 255 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

et nærmere angitt virksomhetsområde overdratt – direkte og indirekte – til E Holding. Aksjene ble overført etter konsernforskriften. Samme dag som aksjene ble overført, ble det inngått avtale med en ekstern kjøper (F) om kjøp av det angitte virksomhetsområdet. LN kom til at overføringen av aksjene til E Holding ikke kunne anses som en overføring i konsernforskriftens forstand (fsfin. § 11-21). Forskriften kom dermed ikke til anvendelse. Gevinsten ved salget av aksjene ble skattepliktig på As hånd etter selsktl. § 5-2 nr. 1 (sktl. § 10-31 første ledd). LN-vedtaket er brakt inn for Oslo byrett.

Saksforholdet

Selskap A drev inntil 1997 sin virksomhet organisert i divisjoner. I 1996 konkluderte både interne og eksterne analyser med at utviklingen innen den ene av selskapenes virksomhetsområder tilsa oppkjøp, strategisk samarbeid eller salg.

Også i 1995 ble ønsket om strategisk samarbeid nevnt av ledelsen for divisjonen. I samme periode var det også kommet et forslag fra en utenlandsk finansinstitusjon om å vurdere salg av virksomheten. I 1995 og 1996 fremgikk det av styreprotokoller at ulike alliansepartnere ble vurdert. I styreprotokoll fra oktober 1996 fremgikk det at en viss avklaring med hensyn til mulige alliansepartnere var skjedd. I styreprotokoll fra april 1997 ble ikke lenger muligheten for samarbeidspartnere nevnt. Etter de foreliggende dokumenter, var dette det første styremøtet hvor det ble redegjort for reorganiseringen av legalstrukturen for den aktuelle divisjonen. I forbindelse med redegjørelsen ble eventuelt salg av virksomheten nevnt. Videre drift gjennom samarbeid eller på selvstendig basis, var ikke nevnt.

I mai 1997 ble det opprettet et 100 prosent eid datterselskap, E Holding. Selskapet hadde kr 50 000 i aksjekapital, ingen aktiva eller passiva utover aksjekapitalen, ingen ansatte og drev ingen virksomhet.

I styremøte i begynnelsen av juni 1997 ble det orientert om at A hadde mottatt fire tilbud fra potensielle kjøpere av den aktuelle divisjonen. Noe senere samme måned fikk administrasjonen fullmakt til å innlede forhandlinger med en potensiell kjøper. Partene kom til enighet og det ble deretter undertegnet en salgsavtale, signert medio juli 1997. Salgsavtalen ble godkjent i styremøtet noe senere samme måned. I slutten av september 1997 var datoen for «the closing meeting», dvs. at avtalen var gjennomført på dette tidspunktet.

Samme dag som salgsavtalen mellom A og F om salg av E Holding ble inngått, ble alle aksjene i A-konsernets selskaper med det aktuelle virksomhetsområdet overdratt – direkte og indirekte – til E Holding. Aksjene ble overført etter konsernforskriften, slik at den skattemessige gevinsten ble skattefri.

I brev av april 1997 anmodet selskapet kontoret om en forhåndsuttalelse i forbindelse med sikkerhetsstillelse ved en eventuell konsernintern overføring. I brevet ble det sagt at man for tiden vurderte et eventuelt salg av den aktuelle

1 Bed.book Page 256 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

virksomheten, og at det var As ønske å selge så snart det var praktisk mulig. Ut fra anmodningen om forhåndsuttalelse kunne det se ut som om overføringen skulle finne sted som et apportinnskudd. Avtaledokumentene tydet på at overføringen skjedde i form av et kjøp, i og med at det var gitt lån fra A til E Holding ved dette selskapets overtakelse av aksjene.

Det samlede vederlaget den eksterne kjøper ga for aksjene, var litt i overkant av den fastsatte verdien på de aksjene som ble overtatt av E Holding.

Den eksterne kjøper betalte i overkant av kr 500 mill. til A. Kjøpesummen var splittet opp slik at en del var vederlag for aksjene i E Holding, mens resten var innfrielse av lånene E Holding hadde til A. Ved anvendelse av konsernforskriften ved overføringen av aksjene i selskapene B, C og D til E Holding, ble gevinsten knyttet til disse tre selskapene skattefri, mens det oppsto en skattepliktig gevinst på et mindre beløp ved salget av E Holding til F.

Spørsmålet var om konsernforskriften kunne anvendes i et slikt tilfelle.

Ligningsnemndas behandling

Forskriftens anvendelsesområde fremgår av § 1 (§ 11-21-1). Første punktum lyder som følger:

> «Forskriften gjelder overføring av eiendeler mellom norske aksjeselskaper som inngår i konsern, hvor et morselskap på overføringstidspunktet eier mer enn 90 pst av aksjene i datterselskapene og har en tilsvarende del av de stemmer som kan avgis på generalforsamlingen.»

For at forskriften skulle komme til anvendelse, måtte A ha overført aksjene i produksjonsselskapene til E Holding mens de ennå var eiere av selskapet. Overføringen av aksjene fra A til E Holding ble avtalt på samme dag som A inngikk en forpliktende avtale om salg av aksjene i E Holding til F.

Nemnda vurderte først tidspunktet for når A ikke lenger kunne anses for å være eier av E Holding.

«Eier»

Salgsavtalen ble inngått medio juli 1997. Skatterettslig vil dette også i alminnelighet være tidspunktet for realisasjon og eiendomsovergang. Nemnda viste til Aarbakke 1990 s. 360, hvor det heter:

> «Selv om det er på det rene at kapitalobjektet er blitt overdratt til ny eier, kan det oppstå spørsmål om det nærmere tidspunktet for eierskiftet.... I forhold til skatteloven må det avgjørende tidspunktet være når eierrådigheten går over fra overdrager til erverver. Skjer eierskiftet ved avtale, vil dette i alminnelighet være avtaletidspunktet. Men hvis avtalen forbeholder overdrageren en vesentlig del av rådigheten, må eierskiftet anses for å finne sted på det senere tidspunkt da han oppgir denne rådighet.»

Selskapet anførte at den privatrettslige eiendomsovergang først fant sted ved «Completion», dvs. i slutten av september 1997. Selskapet fremhevet at avta-

1 Bed.book Page 257 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

len var betinget av en lang rekke forhold, utenfor partenes kontroll. Nemnda fant at de eneste betingelsene utenfor avtalepartenes kontroll som det kunne knyttes en viss usikkerhet til, var nødvendig godkjennelsene av eierskiftet fra offentlige instanser. De foreliggende dokumentene ga imidlertid ikke grunnlag for å trekke den slutning at usikkerheten fremsto som særlig stor, men heller at godkjennelsene var påregnelige. Nemnda fant etter dette at det ikke forelå betingelser ved avtaleinngåelsen som gjorde utfallet så usikkert at realisasjon ikke kunne sies å foreligge på dette tidspunkt.

Avtalen mellom A og F inneholdt heller ingen klausuler som forbeholdt A eierbeføyelser, verken av økonomisk eller organisatorisk art. Eiendomsovergangen måtte da etter nemndas syn følge hovedregelen, slik at denne fant sted ved avtaleinngåelsen medio juli 1997.

Nemnda vurderte dernest om aksjene i selskapene B, C og D ble overført til E Holding i konsernforskriftens forstand, innen dette tidspunkt.

«Overføring»

Da A ikke var eier av E Holding etter medio juli 1997, måtte overføringen av aksjene i produksjonsselskapene til E Holding ha skjedd før dette tidspunkt for at konsernforskriften skulle kunne komme til anvendelse, jf. forskriftens § 1 (fsfin. § 11-21-1).

Nemnda antok at det berodde på en helhetsvurdering om en eiendel kunne anses «overført». Aktuelle momenter ville være når avtalen selskapsrettslig var gyldig, om selve transporten fra overdrager til erverver var gjennomført, og om overføringen hadde reelle virkninger for overdrager og erverver. For nemnda ble det videre et sentralt spørsmål å vurdere om avtalen om salg av aksjene til E Holding innebar en realitet for A, og om avtalen hadde andre forretningsmessige virkninger enn skattebesparelsen. Om man anså en slik vurdering for en tolkning av vilkårene i konsernforskriften, eller en anvendelse av den ulovfestede gjennomskjæringsnorm, anså nemnda nærmest for å være en smakssak.

Spørsmålet var om avtalen om overføring hadde reelle virkninger for overdrager og erverver. E Holding ble solgt til F samme dag som overføringene ble avtalt. For A-konsernet førte dermed ikke overdragelsene til endringer av organisasjonsmessig eller administrativ art. Det var således på det rene at overføringene ikke førte til en holdingstruktur innenfor A-konsernet utover maksimalt noen timer avtaledagen medio 1997.

Selskapsrettslig gyldig avtale og transport

Etter avtalen om salg mellom A og E Holding overtok kjøper aksjene i produksjonsselskapene med virkning fra medio juli 1997.

Punkt 5, «Transfer formalities», lyder slik:

> «The parties agree to observe and fulfil such transfer formalities on the Closing date as will be required under the laws of Norway in order to vest full title to the Business and all other assets sold hereunder by the Buyer, subjekt to the provisions and limitations set fort in this Agreement.»

1 Bed.book Page 258 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Ifølge vedtektene i A, var en avtale om overdragelse av aksjer i B betinget av styrets samtykke for å være gyldig. Samtykke ble gitt av styret i siste halvdel av juli 1997. Når salgsavtalen mellom A og E Holding ikke var selskapsrettslig gyldig på dette tidspunktet, anså nemnda at overføring neppe kunne sies å ha skjedd før tidligst denne dato. På denne datoen var F eier av E Holding. Tilsvarende klausuler om godkjennelse av styret fantes etter det nemnda kjente til, ikke for de andre selskapene som ble overført. Her ville således avtalen være gyldig idet den ble inngått.

I begrepet «overføring» ligger også et krav om at eiendelene, her aksjene, ble transportert fra A til E Holding. Lovpålagt melding om erverv av aksjene i B ble sendt til Næringsdepartementet medio juli 1997. De formelle forhold trakk dermed i retning av at aksjene i B ikke ble overført til E Holding i As eiertid. Ervervet av aksjene i C ble bekreftet av myndighetene medio juli 1997. E Holdings erverv av aksjene i D syntes å være registrert medio september 1997. Nemnda hadde ikke eksakte opplysninger om hvilket tidspunkt aksjene i C og D ble transportert til E Holding.

Forretningsmessige virkninger

I sine tilsvar fremhevet A forretningsmessige virkninger i forhold til tre ulike scenarier: videre drift, strategisk samarbeid med ekstern partner og salg. Nemnda la til grunn at vurderingen skulle skje ut fra de faktiske virkninger transaksjonen hadde hatt, jf. Rt. 1963 s. 478 (Utv. 1963 s. 419) *Siraco*.

Hvilke virkninger opprettelsen av en holdingstruktur ville hatt dersom A hadde fortsatt med den aktuelle virksomheten, var derfor som utgangspunkt ikke relevant. Nemnda pekte videre på at E Holding ikke hadde ansatte og ikke drev egen virksomhet. Skattyter hadde heller ikke gitt noen konkrete holdepunkter for at holdingstrukturen førte til endringer i rapporteringsrutiner, ledelse av selskapene osv.

Av samme grunn var mulige forretningsmessige virkninger reorganiseringen ville hatt ved et samarbeid med en strategisk partner heller ikke relevant. Nemnda viste likevel til at reorganisering av legalstruktur ikke ble nevnt i perioden hvor utredningene om en mulig strategisk partner ble foretatt, 1995/1996. Videre ble det uttalt i styreprotokoller i denne perioden at det ikke var noen gevinster å hente ved en reorganisering av legalstrukturen.

Videre ble ikke en mulig reorganisering av legalstrukturen drøftet før på styremøte i april 1997. På bakgrunn av dokumenterte opplysninger i saken la nemnda til grunn at salg fremsto som det mest sannsynlige alternativ i hvert fall i april. Mulige forretningsmessige virkninger ved en eventuell videreføring av virksomheten «as is» i A, eller ved samarbeid med en strategisk partner, fremsto dermed som hypotetiske.

Skattyter fremhevet som forretningsmessig virkning at etableringen av en holdingstruktur var nødvendig for å få solgt den aktuelle virksomheten. Nemnda kunne ikke se at det ut fra de fremlagte dokumenter var holdepunkter for å legge til grunn at en ekstern kjøper ikke ville ønske å erverve aksjene i de ulike datterselskapene. Videre viste nemnda til at det ved reorganiseringen var nød-

1 Bed.book Page 259 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

vendig for A å gjennomgå virksomheten i selskapene som ble overført, slik at due diligence-prosessen neppe var mindre omfattende enn den ville vært ved direkte salg. Nemnda nevnte her at kjøpesummen var oppdelt i forhold til de enkelte underliggende selskap.

Nemnda kunne heller ikke se at en holdingstruktur var nødvendig for at virksomheten skulle kunne operere på «stand-alone»-basis etter overføringen til F. De sett med leie- og serviceavtaler som ble inngått mellom A og de ulike selskapene i den nye strukturen, kunne også vært avtalt uten opprettelsen av et holdingselskap.

I tilsvaret hevdes det at kjøper under forhandlingen ga uttrykk for tilfredshet med at det var igangsatt en omorganisering, og at grunnen til at det ikke forelå noen skriftlig korrespondanse omkring omorganiseringen, måtte ses på bakgrunn av at A-konsernet allerede var i full gang med en omorganiseringsprosess som kjøper var gjort kjent med.

Nemnda viste til at det av fremlagte styreprotokoller kunne synes som om A først og fremst undersøkte mulighetene for å knytte til seg en strategisk partner, men at det mot slutten av 1996 ble mer og mer tydelig at man ikke ville lykkes. Ifølge informasjonen nemnda hadde, ble reorganisering først nevnt i styremøte i april 1997. Reorganisering nevnes her først i forbindelse med eventuelt salg. Som gode forretningsmessige begrunnelser var det kun pekt på skattebesparelse. De forretningsmessige virkninger som påberopes i tilsvarene, var overhodet ikke berørt i styreprotokollene.

Selskapet hadde sladdet et avsnitt i styreprotokollen fra april 1997 med den begrunnelse at det kun omhandlet andre skattyteres forhold, jf. lignl. § 4–10 nr. 2. Ut fra sammenhengen antok nemnda at dette neppe kunne være andre skattytere enn en eller flere mulige eksterne kjøpere. Nemnda antok derfor at også det sladdete avsnittet ville gitt opplysninger som ville vært relevante ved den skattemessige bedømmelsen av overføringen og salget. Nemnda hadde imidlertid ikke grunnlag for å si noe om hvilken vekt opplysningene ville hatt.

Nemnda anså heller ikke at opplysninger som omhandler drøftelser med eksterne rådgivere omfattes av lignl. § 4-10 nr. 2, da de ikke kan anses «utelukkende» å inneholde opplysninger om andre skattyteres retts- eller forretningsforhold». Foruten at unnlatelse av å gi opplysninger kan føre til at vedtak er fattet på mangelfullt grunnlag, kan også unnlatelse av å gi opplysninger føre til tap av klagerett etter lignl. § 9-2 nr. 7 bokstav b.

Av de dokumentene som var fremlagt, var dette styrereferatet det eneste som ga konkrete holdepunkter for de vurderinger som ble foretatt av A i forbindelse med opprettelsen av en holdingstruktur.

Nemnda kunne etter dette ikke se at opprettelsen av en holdingstruktur var nødvendig for å oppnå de forretningsmessige virkninger skattyter hadde påberopt i tilsvarene. Ut fra den foreliggende dokumentasjonen kunne nemnda heller ikke se at det var holdepunkter for å legge til grunn at dette var virkninger A regnet med å oppnå ved etableringen av holdingstrukturen.

1 Bed.book Page 260 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Oppgjørsform
Vederlaget for aksjene var fordringer på E Holding. Lånene var fastsatt i forhold til hvert enkelt selskap, ut fra verdien av disse. Lånene var rentefrie og forfalt til betaling senest 31. desember 1997, eller ved salg av E Holding, dersom dette skjedde på et tidligere tidspunkt. Innfrielsen av lånene skjedde i september, ved at F betalte direkte til A. Låneavtalen og avtalen om salg av E Holding tydet på at gjeldsforpliktelsen ikke hadde noen realitet for E Holding, men at denne forpliktelsen i realiteten lå hos F. Selve oppgjørsformen, ved at F betalte direkte til A, underbygget dette.

Vederlaget for hele den aktuelle virksomheten til A var delt opp i ulike beløp og valuta etter verdiene på de selskapene som ble overført til E Holding. F betalte de forskjellige summene i ulike valuta som innfrielse av lånene A hadde inngått ved overføringene til E Holding. «Resten», i overkant av kr 4 mill., ble betalt som vederlag for E Holding. E Holding hadde på dette tidspunktet en egenkapital på kr 50 000. Dette forhold trakk etter nemndas syn i retning av at det i realiteten var produksjonsselskapene som ble solgt, og at overføringen til E Holding fremsto som en omvei.

Konklusjon
Etter nemndas oppfatning talte de fleste hensyn for at salgene av aksjene i selskapene B, C og D fra A til E Holding ikke kunne anses som en «overføring» etter konsernforskriftens § 1 (§ 11-21-1 første ledd). Beslutningen om konsernintern overføring, overføringen, og salgsavtalen skjedde i en slik rekkefølge og med en slik nærhet i tid at opprettelsen av en holdingstruktur hadde forsvinnende små forretningsmessige virkninger for A, sammenlignet med skattebesparelsen. Overføring til E Holding før salget fremsto etter dette som en unødvendig omvei, uten reelle virkninger. Når dette ble sett i sammenheng med at formålet med forskriften er å lette omorganiseringer innen konsern, antok LN at salget av aksjene fra A til E Holding ikke kunne anses som en overføring i forskriftens forstand. Konsernforskriften kom dermed ikke til anvendelse. Gevinsten ved salget av aksjene i selskapene B, C og D ble ansett skattepliktig på As hånd etter selsktl. § 5-2 nr. 1 (sktl. § 10-31 første ledd).

11.4.4 Innenfor et skattekonsern – 1998-037LN

Saken gjaldt spørsmålet om selskap A kunne påberope seg forskriften om skattefrie overføringer mellom aksjeselskaper mv. (konsernforskriften), relatert til et konserninternt salg av en aksjepost. Samme dag som kjøperselskapet ble stiftet og første del (60%) av det konserninterne aksjesalget fant sted, inngikk kjøperselskapet en fusjonsavtale. Fusjonsavtalen innebar at både kjøperselskapet og den aktuelle aksjeposten ble transportert ut av skattekonsernet A. LN kom til at det forelå en omgåelsessituasjon, og tolket konsernforskriften innskrenkende. Aksjegevinsten ble dermed skattepliktig.Vedtaket er påklaget til OLN.

1 Bed.book Page 261 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Innledning og saksforhold

I januar 1998 inngikk selskapene A AS og B AS avtale om kjøp av virksomhet X. Kjøpet ble gjennomført i mars 1998 av selskapet C AS som på oppkjøpstidspunktet var 100 prosent eid av B. Det var imidlertid avtalt mellom A og B at A skulle finansiere 49 prosent av kjøpesummen for X og ha rett til å overta 49 prosent av aksjene i eierselskapet C til en verdi tilsvarende den underliggende kjøpsprisen for X. C endte senere opp som morselskap i det nyetablerte X-virksomhetskonsernet C.

Denne saken omhandler den skattemessige bedømmelse av andre transaksjoner enn den foran nevnte, foretatt i forbindelse med etableringen av C-konsernet.

I mars 1998 behandlet styret i A spørsmålet om etableringen av X-virksomhetskonsernet C sammen med B. Forut for dette hadde styret i tidligere styremøter bedt administrasjonen utvikle ideen om etableringen av X-virksomhetskonsernet, som forutsetningsvis ville kunne bidra til en videreutvikling av A og Bs samlede X-virksomhet innenfor et konsern. X-virksomheten i A besto på dette tidspunkt av selskapet D, samt forpliktelsen knyttet opp til ervervet av X. Når det gjaldt eierskapet til aksjene i D, hadde A ervervet 60 prosent av aksjene i oktober 1997, og A hadde både rett og plikt til å kjøpe de resterende 40 prosent etter en nærmere avtalt mekanisme. For Bs del besto X-virksomheten av eierandelen i X og de norske virksomhetsgruppene Y og Z. En forutsetning for opprettelsen av X-virksomhetskonsernet C var at B skulle eie 51 prosent og A 49 prosent, slik som ved ervervet av X.

Som et ledd i å få på plass endelig juridisk struktur i C, måtte aksjene i D i løpet av 2. halvår 1998 transporteres fra A til det nyetablerte X-virksomhetskonsernet C.

Første trinn i overføringen av D-aksjene til C skjer innenfor skattekonsernet A (krav til minst 90% eie), ved at A den 7. september 1998 stifter datterselskapet E AS og som tingsinnskudd skyter inn 60 prosent av D-aksjene mot en tilsvarende kapitalforhøyelse i selskapet. Den 5. oktober 1998 overføres de resterende 40 prosent av D-aksjene mot kontantvederlag. I forhold til disse to konserninterne overføringer høsten 1998 legges således den samme verdi til grunn på D-aksjene som styret fikk seg forelagt i mars måned. Overføringen av D-aksjene til E innebærer at det blir realisert en betydelig aksjegevinst på As hånd. A påberoper konsernforskriften og derigjennom fritak for beskatning.

Annet trinn i overføringen av aksjeposten i D til C – som innebærer en transport av D-aksjene ut av skattekonsernet A – skjer ved at det den 7. september 1998 inngås en fusjonsavtale mellom E og C, hvoretter E overdrar samtlige eiendeler, rettigheter og forpliktelser til C. Dato for inngåelse av fusjonsavtalen er identisk med stiftelsesdato for E, og dermed også identisk med det tidspunkt E blir tilført 60 prosent av aksjene i D. Fusjonen registreres formelt i foretaksregisteret i slutten av desember 1998.

1 Bed.book Page 262 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Ligningsnemndas behandling

Spørsmålet var om den realiserte aksjegevinsten ved den konserninterne overføring av D-aksjene til E, skulle medregnes som skattepliktig inntekt for A i 1998 eller om konsernforskriften og unnlatt beskatning kunne påberopes.

Hovedregelen om beskatning av aksjegevinster finnes i selsktl. § 5-2 nr. 1 (sktl. § 10-31 første ledd):

> «Gevinst ved realisasjon av aksje regnes som skattepliktig inntekt.»

Konsernforskriften representerer et unntak fra denne hovedregelen, hvoretter konsernselskap på nærmere bestemte vilkår kan overføre eiendeler konserninternt uten at eventuelle gevinster kommer til beskatning. Av forarbeidene til endringslov av 15. juni 1990 til omdanningsloven av 1961 (jf. Ot. prp. nr. 52 (1989-90) og Innst. O. nr. 38 (1989-90)) fremgår det at formålet med konsernforskriften er å lette omorganiseringer innenfor et konsern med hovedsakelig samme bakenforliggende eiere, under forutsetning av at konsernet som helhet ikke kommer i noen annen skattemessig stilling enn om transaksjonene ikke var blitt gjennomført. Fra omtalen i Ot. prp. nr. 52 (1989-90) s. 15-16 siteres:

> «... Det foreslås derfor en ny bestemmelse i loven av 1961 som gir departementet fullmakt til ved forskrift eller enkeltvedtak å frita for skatteplikt som utløses ved transaksjoner mellom skattesubjekter som har samme eiere, når skatteposisjonene for eierfellesskapet som helhet ikke endres. Det er en forutsetning at skattefundamenter ikke overføres til utlandet ...
>
> Fullmakten skal etter forslaget gjelde transaksjoner mellom aksjeselskaper i konsern hvor morselskapet på transaksjonstidspunktet eier mer enn 90 pst. av aksjene i datterselskapene og har tilsvarende stemmerett.»

I utgangspunktet må ligningsmyndighetene vurdere de transaksjoner skattyter rent faktisk har foretatt. Avstanden i tid mellom ulike transaksjoner vil være av betydning for om disse bør ses i sammenheng. Dersom en finner at transaksjoner bør ses i sammenheng, og det ikke kan påvises et tilstrekkelig innslag av ikke-skattemessige virkninger som en følge av det valgte transaksjonsmønster, vil de påberopte skattemessige virkninger av de enkelte transaksjoner kunne tilsidesettes med utgangspunkt i omgåelsesbetraktninger. En eventuell tilsidesettelse måtte bero på en objektiv bedømmelse av transaksjonene på grunnlag av de faktisk foreliggende forhold, jf. Rt. 1963 s. 478 (Utv. 1963 s. 419) *Siraco*.

LN tok først stilling til om det i denne saken var grunnlag for ved den skattemessige bedømmelsen å se de ulike transaksjonene, overføringen av aksjeposten i D fra A til det nyopprettede selskapet E, og den etterfølgende fusjon hvor E innfusjoneres i C, i sammenheng.

På bakgrunn av de foreliggende opplysninger la LN til grunn at det i god tid før de konserninterne transaksjoner fant sted, var avklart at aksjeposten i D måtte transporteres fra A til C, slik at forutsatt endelig juridisk struktur i C kom på plass. Ifølge nemnda underbygges dette av: innholdet i offentlige pressemel-

1 Bed.book Page 263 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

dinger fra B, omtale i As 3. kvartalsrapport for 1998, at fusjonsavtalen mellom E og C inngås den 7. september 1998 samme dag som E stiftes og får overført 60 prosent av D-aksjene, at fusjonsavtalen dermed inngås en snau måned før de siste 40 prosent av aksjeposten i D overføres til E den 5. oktober 1998, uttalelse i As tilsvar om at hensikten med de konserninterne overføringer utelukkende var å legge til rette for den etterfølgende fusjon.

Det forhold at E rent formelt var eier av aksjene i D i noen måneder, inntil kreditorfristen for innsigelser mot fusjonen utløp, kunne etter LNs syn ikke ha tilstrekkelig gjennomslagskraft i forhold til at transaksjonene måtte vurderes som separate transaksjoner. Dette all den tid fusjonsavtalen var inngått samme dag som E ble stiftet, og det samtidig var opplyst at hensikten med opprettelsen utelukkende hadde vært å legge til rette for den etterfølgende fusjon.

Fordi det før de konserninterne transaksjoner fant sted måtte anses avklart at mottakerselskapet E skulle innfusjoneres i C, var LN av den oppfatning at de konserninterne transaksjoner og fusjonen måtte ses i sammenheng ved den skattemessige bedømmelse. Transaksjonene kunne således ikke i utgangspunktet vurderes separat som to enkeltstående transaksjoner.

Hvorvidt det var grunnlag for å anlegge en innskrenkende formålsfortolkning av konsernforskriftens ordlyd, med det resultat at den påberopte rettsvirkning om unnlatt beskatning av aksjegevinsten tilsidesettes, ville etter LNs syn imidlertid måtte avhenge av hvilke ikke-skattemessige virkninger de konserninterne overføringer av aksjeposten hadde, herunder hvilke ikke-skattemessige hensyn som var motiverende for valget av transaksjonsmønster. Mangel av tilstrekkelige ikke-skattemessige virkninger av overføringene vil kunne resultere i at det med bakgrunn i en objektiv bedømmelse av transaksjonene må legges til grunn at man står overfor en omgåelsessituasjon som gir grunnlag for en innskrenkende formålsfortolkning som nevnt.

Spørsmålet for LN ble da hvilke ikke-skattemessige virkninger det hadde at aksjene i D som ledd i transporten til C, ble overført til E.

Hensikten med de konserninterne overføringene var opplyst å være tilrettelegge for den etterfølgende fusjon, slik at etableringen av C-konsernet kunne skje uten beskatning og med mest mulig forutsigbarhet før 1. januar 1999. Tidsfristen var for øvrig et pålegg fra styrene i A og B, og det ble derfor fra administrasjonens side ansett som et sentralt poeng i forhold til transaksjonsvalg, å ha full kontroll over den tidsmessige fremdriftsplanen. Det ble derfor fremhevet som kommersielt sett naturlig å velge en fremgangsmåte hvor en unngikk å avvente en avklaring fra departementet, slik tilfellet ville vært med en alternativ fremgangsmåte med søknad om skattelempe. Det ble i så måte vist til at en slik søknad ville kunne resultert i en forsinkelse med den formelle etableringen, samt muligens resultert i ulike spørsmål knyttet til regnskap og skatt for en kort periode i 1999. Hvilke regnskaps- og skattemessige spørsmål dette skulle være, er det ikke redegjort nærmere for.

Utover denne begrunnelse for valg av transaksjonsmønster er det ikke redegjort nærmere for hvilke ikke-skattemessige virkninger det hadde at aksjene i

1 Bed.book Page 264 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

D i en periode på noen måneder formelt sett ble eid av E. De påpekte forhold som begrunnet at transaksjonene i denne saken ble å vurdere i sammenheng, kombinert med manglende påvisning av ikke-skattemessige virkninger av eierskiftet til aksjeposten i D, underbygget etter nemndas syn at de konserninterne transaksjoners formål og eneste virkning hadde vært å bidra til en transaksjonsrekke hvor den enkelte transaksjon isolert sett skulle kunne begrunne skattefrihet. De konserninterne transaksjoner kunne således ikke sies å ha vært gjennomført i tråd med konsernforskriftens formål.

I den skattemessige vurderingen av de transaksjoner som var gjennomført, ville det kunne ha betydning om man kunne ha oppnådd de samme skattemessige konsekvenser ved alternative fremgangsmåter. En søknad til FIN om skattelemping var opplyst som et alternativ til den gjennomførte transaksjonsrekke, og da i form av en søknad om å få bytte aksjene i D med aksjer i C. På bakgrunn av at søknader om skattelemping avgjøres etter en konkret vurdering av den enkelte sak, fant ikke LN grunnlag for å spekulere i om skattelemping ville kunne vært gitt i denne saken, eventuelt på hvilke vilkår. Nemnda kunne ikke se at det i saken var vist til andre alternative fremgangsmåter som ville gi de samme strukturelle resultater, oppgjørsformer og eierandeler, og som ville hatt de samme skattemessige konsekvenser.

Formålet bak konsernforskriften er å lette omorganiseringer innenfor et skattekonsern. De transaksjoner nemnda kom til måtte ses i sammenheng, hadde imidlertid som virkning at det skjedde en omorganisering innenfor det selskapsrettslig definerte B-konsernet (B, som hovedaksjonær i A) og ikke innen A-konsernet. Med dette som utgangspunkt og basert på en objektiv bedømmelse av transaksjonene på bakgrunn av de faktisk foreliggende forhold, herunder mangelen av påviste ikke-skattemessige virkninger i Es periode som eier av D-aksjene, kom LN til at det forelå en omgåelsessituasjon som gjorde det berettiget å tolke konsernforskriften innskrenkende. Synspunktet var at E i realiteten aldri hadde vært eier av aksjene, jf. Rt. 1978 s. 60 (Utv. 1978 s. 363) *Smestad* og Rt. 1982 s. 789 (Utv. 1982 s. 565) *Torkildsen*.

Aksjegevinsten ble dermed å regne med som skattepliktig inntekt for A i 1998, jf. hovedregelen i selsktl. § 5-2 nr. 1 (sktl. § 10-31).

11.4.5 Kravet til «eier» – 1997-313OLN

Konsernforskriften stiller som vilkår at morselskapet på overføringstidspunktet er «eier» av mer enn 90 prosent av aksjene i datterselskapene og har en tilsvarende del av de stemmer som kan avgis på generalforsamlingen. Spørsmål om «eierkravet» var oppfylt ble tatt opp i en sak som gjaldt inntektsåret 1997.

Saken gjaldt spørsmål om hvordan gevinst oppstått ved en konsernintern overføring av virksomhet fra selskap A til et heleid datterselskap B med påfølgende salg av aksjene i datterselskapet skulle behandles skatte-

1 Bed.book Page 265 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

messig. OLN kom til at A ikke kunne anses som eier av aksjene i B på overføringstidspunktet, slik at konsernforskriften ikke kunne få anvendelse på virksomhetsoverføringen. OLN tok også stilling til tidspunktet for beskatning.Vedtaket er brakt inn for Oslo Byrett.

Saksforholdet

Som følge av et pålegg fra myndighetene forpliktet A seg til å selge virksomheten innen 31. desember 1996. Den 14. oktober 1996 stiftet A et datterselskap, selskap B, med en aksjekapital på kr 50 000. B ble registrert i foretaksregisteret 5. november 1996. Den 23. desember 1996 inngikk A en avtale med B om overføring av virksomheten. Samme dag inngikk A en rettslig forpliktende avtale med flere finansielle investorer om salg av aksjene i B.

I en ekstraordinær generalforsamling i B 11. april 1997 gjennomførte datterselskapet en kapitalnedsettelse rettet mot A med kr 50 000. Deretter ble det besluttet en kapitalutvidelse rettet mot A. Styret i B utstedte interimsbevis for aksjene i selskapet som vederlag for foretatt apportinnskudd (virksomhetsoverføringen) til A.

I et gjennomføringsmøte den 11. april 1997 overførte A store deler av sin virksomhet til B. Overføringen medførte en betydelig (latent) skattemessig gevinst. I det samme gjennomføringsmøtet overførte A, som avtalt, sine aksjer i B til de eksterne investorene.

På ekstraordinær generalforsamling 31. mai 1997 ble aksjekapitalen i B forhøyet ved en rettet emisjon mot et annet selskap.

A hevdet ved ligningen for inntektsåret 1997 at gevinst oppstått ved overføring av virksomhet til det heleide datterselskapet var skattefri etter konsernforskriften. LN var av den oppfatning at gevinsten var skattepliktig for skattyter etter sktl. 1911 § 42 første ledd, jf. sktl. 1911 § 43 (sktl. § 5-1), som følge av at reglene i konsernforskriften ikke hjemlet skattefritak i det konkrete tilfelle. LN tok ikke stilling til hvordan gevinsten skulle periodiseres.

Overligningsnemndas behandling

Også for OLN var spørsmålet om gevinsten på til sammen ca. kr 231 mill. var skattepliktig for A. Nemnda viste til at gevinst ved overføring av virksomhet fra ett selskap til et annet som hovedregel er skattepliktig på det overdragende selskaps hånd etter sktl. 1911 § 42 første ledd, jf. § 43 (sktl. § 5-1, jf. kapittel 9).

Problemstillingen for OLN var om konsernforskriften kom til anvendelse i det aktuelle tilfellet. Etter § 1 (fsfin. § 11-21-1) er det et vilkår for at forskriften skal komme til anvendelse at morselskapet: « ... på overføringstidspunktet eier mer enn 90 pst av aksjene i datterselskapene og har en tilsvarende del av de stemmer som kan avgis på generalforsamlingen.»

OLN tok først stilling til hva som måtte anses som «overføringstidspunktet». På bakgrunn av en konkret bedømmelse av avtalen kom OLN til at eiendelene

1 Bed.book Page 266 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

ble overført fra skattyter til datterselskapet 11. april 1997. Avgjørende for om forskriften kom til anvendelse ble da om skattyter var «eier» av mer enn 90 prosent av aksjene i datterselskapet B på dette tidspunkt.

Først tok nemnda standpunkt til om aksjene i datterselskapet ble realisert før 11. april 1997.

OLN fant det tvilsomt om aksjene kunne anses for å være realisert allerede ved avtaleinngåelsen i desember 1996, ettersom det knyttet seg en viss usikkerhet til betingelsene oppstilt i avtalen. Det fremgikk imidlertid av et senere avtaledokument at disse betingelsene var oppfylt før 11. april 1997. Under henvisning til Rt. 1965 s. 1094 (Utv. 1965 s. 549) *Thora Nielsen* og Rt. 1995 s. 872 (Utv. 1995 s. 915) *Eide,* kom nemnda til at aksjene da uansett var realisert før 11. april 1997.

Deretter tok nemnda stilling til om realisasjonstidspunktet og tidspunktet for opphør av eierposisjon i konsernforskriftens forstand måtte anses for å være det samme. I så fall ville ikke konsernforskriften kunne få anvendelse på overføringen.

OLN antok at utgangspunktet måtte være at man etter realisasjonstidspunktet ikke lenger er eier av aksjene, og viste til Aarbakke 1990 s. 360, hvor det heter:

> «Selv om det er på det rene at kapitalobjektet er blitt overdratt til ny eier, kan det oppstå spørsmål om det nærmere tidspunktet for eierskiftet ... I forhold til skatteloven må det avgjørende tidspunkt være når eierrådigheten går over fra overdrager til erverver. Skjer eierskiftet ved avtale, vil dette i alminnelighet være avtaletidspunktet. Men hvis avtalen forbeholder overdrageren en vesentlig del av eierrådigheten, må eierskiftet anses for å finne sted på det senere tidspunkt da han oppgir denne rådighet.»

Etter nemndas oppfatning var det på det rene at en realisasjon i forhold til gevinstbeskatningsreglene, ikke uten videre er avgjørende i forhold til andre skatteregler som bygger på eierforhold. Det ble vist til FINs uttalelse av 30. november 1998 til SKD (Utv. 1999 s. 216) som omhandler realisasjon som innvinningskriterium:

> «Departementet vil presisere at det ikke nødvendigvis er sammenfall i tid mellom realisering av et formuesobjekt og opphør av selgers inntekts- eller formuesskatteplikt for formuesobjektet.
>
> Det avgjørende for om det er avhender eller erverver som skal formuesbeskattes, vil være hvem som er eier av objektet. Skatteloven har ingen regler om overgangen av eiendomsretten til et formuesobjekt fra avhender til erververen. *Skjæringstidspunktet må derfor avgjøres etter de privatrettslige reglene om eiendomsrettens overgang. Normalt vil dette være knyttet til et overtakelsestidspunkt, ikke til den forutgående kjøpsavtale*.
>
> *På tilsvarende måte vil det avgjørende normalt være hvem som er privatrettslig eier når det gjelder den løpende inntektsbeskatningen*, enten i form av prosentligning eller i form av regnskapsligning.» (Uthevet her.)

1 Bed.book Page 267 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

På denne bakgrunn fant departementet at *Lignings-ABC* for 1997 ikke var formulert i samsvar med departementets syn når det ble gitt anvisning på at eiendomsrettens overgang til kjøperen var avgjørende for formuesobjekter undergitt fysisk rådighet.

Når det gjaldt aksjer, fremgår følgende av *Lignings-ABC* 1997 s. 731:

> «Ved salg av formuesobjekter hvor de vesentligste av eierbeføyelsene ikke inkluderer fysisk rådighet, må man i stedet legge vesentlig vekt på overgangen av risiko og juridisk rådighet. Dette vil f eks gjelde aksjer, obligasjoner og opsjoner.»

Departementet fant det imidlertid rimelig at det for de tilfeller hvor *Lignings-ABC* ga anvisning på en gunstigere løsning enn det som fulgte av departementets syn, for saker som gjaldt 1998 og tidligere år, skulle legges til grunn den tolkning av realisasjonsbegrepet som *Lignings-ABC* 1997 la opp til, hvor dette var til gunst for skattyter.

I 1998 ble *Lignings-ABC* korrigert i samsvar med departementets merknader. I *Lignings-ABC* 1998 s. 757 heter det:

> «Skjer en realisasjon av et formuesobjekt i form av salg eller bytte, er formuesobjektet realisert (utløsende moment) på det tidspunkt det er inngått en fullstendig avtale om dette. En avtale er fullstendig når den er bindende og inneholder de vesentligste vilkår for salget mv. Se f eks HRD i Utv 1995-915.
>
> *Selv om en realisasjon anses gjennomført, vil selgeren fortsatt måtte behandles som eier i forhold til skattereglene*. Dette gjelder såfremt eiendomsretten ikke er overført etter de privatrettslige reglene for dette, f eks i forhold til hvem som skal formuesbeskattes, beskattes for løpende inntekter og ha eventuelle avskrivninger på formuesobjektet.» (Uthevet her.)

OLN antok etter dette at skattyter kunne anses som eier også etter at aksjene ble realisert, dersom selskapet var eier etter de privatrettslige reglene om eiendomsrettens overgang. Det ble vist til at det er alminnelig antatt at eiendomsretten må ses som en sum av beføyelser, så vel faktiske som juridiske. Som et utgangspunkt ble det antatt at den som innehar de vesentligste beføyelser, må anses som eier.

Nemnda viste til at aksjonærbeføyelsene kan inndeles i økonomiske rettigheter og disposisjons- og forvaltningsrettigheter. Det ble vist til Andenæs 1998 s. 62 der det uttales at de økonomiske rettigheter omfatter:

> «... først og fremst retten til utbetaling på aksjer etter reglene om utbytte eller tilbakebetaling etter kapitalnedsettelse eller oppløsning eller innløsning. Man kan også nevne fortrinnsretten til aksjer ved kapitalforhøyelse og retten til fusjonsvederlag.»

Samme sted fremgår det at de organisatoriske rettighetene først og fremst omfatter stemmeretten og de øvrige rettigheter på generalforsamlingen.

På bakgrunn av den kapitalnedsettelse og -forhøyelse som fant sted i datter-

1 Bed.book Page 268 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

selskapet 11. april 1997, uttalte nemnda at det i utgangspunktet kunne synes som om skattyter hadde vesentlige eierbeføyelser – økonomiske og organisatoriske – over aksjene i datterselskapet. Det ble imidlertid antatt å være klart at skattyter hadde forpliktet seg overfor investorene til å råde over aksjene på en bestemt måte. Skattyter var altså i forhold til investorene avskåret fra å råde over aksjene på annen måte enn det som var bestemt i avtalene. Utdeling av utbytte anså OLN som uaktuelt, ettersom selskapet ikke hadde andre aktivaposter enn innbetalt aksjekapital.

Skattyter anførte at skattyter helt frem til tidspunktet for overføring av driftsmidlene hadde en økonomisk egeninteresse i å kunne utøve stemmerett, da dette var en forutsetning for å kunne prestere kontraktsmessig riktig oppfyllelse og dermed unngå at aksjekjøpsavtalen falt bort.

Til dette bemerket OLN at det før tidspunktet for overføring av driftsmidlene var klart at betingelsene i avtalen var oppfylt, slik at skattyter var rettslig forpliktet til å handle slik det ble gjort. Overdragerens interesse hadde dermed gått over til å bli en ren kreditorinteresse før 11. april 1997, jf. Rt. 1966 s. 1120 (ikke inntatt i Utv.). Det besto fortsatt en forpliktelse til å medvirke til emisjon og nytegning av aksjer, uten at overdragerne derved fikk andre rettigheter av nyemisjonen enn en plikt til å medvirke til at investorene fikk overdratt aksjene. Når skattyter i forhold til investorene dermed hadde avstått fra alle andre disposisjoner enn de som fulgte av avtalen, kunne skattyter etter nemndas syn vanskelig sies å inneha de vesentligste eierbeføyelser over aksjene.

Når det forhold at omstendighetene som trakk i retning av at A ikke var privatrettslig eier av aksjene i datterselskapet på overføringstidspunktet, ble sett i sammenheng med at formålet med forskriften er å lette omorganiseringer innen konsern, antok OLN at skattyter ikke kunne anses som eier i forskriftens forstand. Virksomhetsoverførings- og aksjesalgsavtalen sett i sammenheng, viste etter OLNs syn at selskapets formål ikke var å omorganisere innen konsernet, men å selge virksomheten ut av konsernet i tråd med pålegg fra EU-kommisjonen. Det forhold at skattyter på overføringstidspunktet faktisk hadde forpliktet seg overfor erververen på en slik måte at selskapet ikke lenger hadde mulighet for å virke innen konsernet, talte etter nemndas oppfatning mot at skattyter kunne anses som eier i forskriftens forstand.

OLN kom på denne bakgrunn til at konsernforskriften ikke kom til anvendelse i det foreliggende tilfelle.

Nemnda antok at gevinsten kunne føres over gevinst- og tapskonto og relevante saldogrupper etter reglene i sktl. 1911 §§ 44 A-6 flg. (sktl. § 14-44).

11.4.6 Spørsmål om reelt eierskap kan likestilles med formelt eierskap – 1997-611SFS

Etter fsfin. § 11-21-1 (konsernforskriften § 1) er det blant annet et vilkår at overføringen skjer mellom norske aksjeselskaper som inngår i et konsern. Bestemmelsen inneholder også en kvalifisering av kravet til konsern ved at

1 Bed.book Page 269 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

morselskapet på overføringstidspunktet må eie mer enn 90 prosent av aksjene i datterselskapene og ha en tilsvarende del av de stemmer som kan avgis på generalforsamlingen.

Når lovgiver har funnet det nødvendig å kvalifisere det alminnelige konsernbegrepet, har kontoret ansett det som mest nærliggende at en med kravet til mer enn 90 prosent eierandel i utgangspunktet mener det formelle eierskapet. Dette fremgår dersom man ser bestemmelsen i sammenheng med asl. 1976 § 1-2 første og annet ledd (asl./asal. § 1-3) som definerer det alminnelige konsernbegrepet. Således omhandler asl. 1976 § 1-2 første ledd (asl./asal. § 1-3 annet ledd nr. 1) konsernbegrepet på grunnlag av eierandel av aksjer, mens man etter annet ledd (asl./asal. § 1-3 annet ledd nr. 2) i enkelte tilfeller også kan anse som konsern, tilfeller hvor et aksjeselskap ellers har bestemmende innflytelse over et annet selskap og en betydelig andel i dets driftsresultat. Forholdet hvor formell eierandel avviker fra reell innflytelse er således særlig regulert i asl. 1976 (asl./asal.), og det fremgår tydelig at lovgiver har ansett dette for to forskjellige ting.

Kontoret la dette til grunn vedrørende et arrangement hvor NOKUS-selskapet C og det svenske selskapet B eide 50 prosent hver i et Panama-registrert selskap D som skattemessig ble ansett hjemmehørende i Norge etter sktl. 1911 § 15 første ledd bokstav b (sktl. § 2-2). Det svenske selskapet hadde ved en aksjonæravtale fraskrevet seg retten til utbytte og stemmerett i D. Videre hadde NOKUS-selskapet C på visse vilkår en kjøpsopsjon på aksjene i D. NOKUS-selskapet C ble ikke ansett for å eie mer enn 90 prosent av aksjene i D i relasjon til konsernforskriftens § 1 (fsfin. § 11-21-1).

11.4.7 Hvilke eiendeler kan overføres

Konsernforskriften gir anledning til å overføre eiendeler mellom selskaper i samme konsern. Forskriften gir imidlertid ikke noen bestemmelse om hva som omfattes av eiendelsbegrepet. Forutsetningen for at en transaksjon skal omfattes av forskriften, må imidlertid være at det som overføres har positiv verdi. I motsatt fall vil det være snakk om en forpliktelse, som således må antas å falle utenfor forskriftens anvendelsesområde.

Kontoret har i en uttalelse 1997–633SFS besvart en forespørsel som gjaldt enkelte spørsmål om behandling av gjeldsforpliktelser når en eiendel overføres konserninternt i medhold av overgangsregel D til sktl. 1911 § 51 A, jf. konsernforskriften.

En eiendel (skip) skulle overføres konserninternt mellom selskap A som skulle lignes etter de alminnelige regler, og et datterselskap som skulle lignes etter reglene for beskatning av rederiselskaper. I forbindelse med at en eiendel ble overført, ble det også overført en forholdsmessig andel av en gjeldsforplik-

1 Bed.book Page 270 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

telse som A hadde overfor en ekstern kreditor. Til gjelden var det knyttet en urealisert valutagevinst (agio). Spørsmålet var om den foreliggende agioposten kunne overføres sammen med gjeldsforpliktelsen, slik at gjeldsoverføringen ikke medførte realisasjon av agioposten.

Kontoret bemerket at overgangsregel D (særregel for rederiselskaper) måtte ses i sammenheng med konsernforskriften. Dersom overgangsregel D ikke gjorde unntak fra de vilkår som fulgte av konsernforskriften, gjaldt bestemmelsene i konsernforskriften fullt ut for overføringer foretatt i medhold av overgangsregel D.

Etter konsernforskriften kan «eiendeler» overføres mellom konsernselskaper uten at det utløser gevinstbeskatning. Forskriften angir ikke nærmere hva som menes med eiendeler, men etter en naturlig språklig forståelse faller en gjeldsforpliktelse i utgangspunktet utenfor begrepet. Konsernforskriftens § 6 (fsfin. § 11-21-6) åpner imidlertid for at vederlaget kan ytes i form av «gjeldsovertakelse». Kontoret viste til formålet med konsernforskriften som var/er at en eiendel skal kunne overføres skattenøytralt mellom konsernselskaper. Når vederlaget for en eiendel kan ytes i form av en gjeldsovertakelse, talte etter kontorets vurdering formålet med forskriften for at også gjeldsovertakelsen måtte kunne skje uten beskatning, med andre ord at eventuell agio/disagio knyttet til gjelden skulle kunne overføres skattefritt. Ved at forskriften bruker begrepet «eiendel», antok kontoret at bestemmelsen medfører en begrensning ved at gjeld bare kan overføres sammen med en aktivapost. En ren gjeldsoverføring må således falle utenfor forskriftens anvendelsesområde, og heller ikke kan det overføres en gjeldsforpliktelse som overstiger verdien av de aktiva som overføres.

Det kan stilles spørsmål ved om dette er en riktig rettsoppfatning. I artikkelen i PØF er det lagt til grunn at en gjeldspost hvor det påhviler en latent skatteplikt, nettopp som følge av en valutakursendring, ikke vil kunne overføres skattefritt etter forskriften. Det er vist til at det i mange tilfeller vil være praktisk å la gjeld sikret ved pant i den overførte eiendel følge med ved transaksjonen og at det er full anledning til dette, men at debitorskiftet vil innebære ordinær realisasjonsbeskatning av gjeldsposten på det overdragende selskapets hånd.

Kontoret har videre fått spørsmål om bruk av konsernforskriften ved overføringer mellom aksjeselskaper, når virkelig verdi på eiendelen er lavere enn eiendelens skattemessig verdi (2000-609SFS).

Kontoret viste til FINs merknader til forskriftsendring 28. mai 1996 nr. 522 der det uttales at forskriftens § 2 (§ 11-21-2) forutsetningsvis bestemmer at reglene bare kommer til anvendelse når virkelig verdi er høyere enn skattemessig verdi. Det ble også vist til *Lignings-ABC* 1999 s. 66 og Gjems-Onstad 1999 s. 590. Kontoret la til grunn at det etter forskriften skal foretas en vurdering i forhold til hver enkelt eiendel. Kontoret antok at i de tilfeller eiendelene

1 Bed.book Page 271 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

overdras med skattemessig tap, kan forskriften ikke legges til grunn. Slike overføringer må behandles etter de alminnelige regler om realisasjon. Dette betyr at selv om selskapet av en eller annen årsak ønsker å legge til grunn et kontinuitetsprinsipp ved en konsernintern overføring, vil man ikke kunne gjøre dette med hjemmel i konsernforskriften.

Konsernforskriften åpner for skattefritak for alle typer eiendeler, uavhengig av om disse er klassifisert som omløpsmidler eller anleggsmidler. Det har heller ingen betydning om eiendelene er oppført i selskapets balanse eller ikke. Videre vil det ikke spille noen rolle om eiendelene har positiv skattemessig inngangsverdi/saldoverdi. Det kan tenkes tilfeller hvor skattyter overfører eiendeler som har negativ skattemessig inngangsverdi, for eksempel andel i et kommandittselskap hvor selskapets skattemessige egenkapital er negativ som følge av store skattemessige avskrivninger, eller aksjer hvor akkumulerte negative RISK-beløp overstiger skattyters inngangsverdi ved ervervet.

Etter dette kan både realaktiva (fysiske driftsmidler, varebeholdning, tomter, eiendommer mv.) og finansaktiva (fordringer, aksjer, finansielle instrumenter mv.) overføres i medhold av konsernforskriften. Videre omfattes også immaterielle verdier som goodwill, rettigheter, patenter samt kontrakter (gunstig leiekontrakt, kontrakt på kjøp av driftsmiddel mv.).

11.4.8 Skattemessig kontinuitet ved transaksjonen

Konsernforskriftens § 11-21-3 (konsernforskriften 1991 § 3) bestemmer at: «ligningsmessige inngangsverdier og avskrivningsgrunnlag settes på det mottakende selskaps hånd lik de ligningsmessige bokførte verdier hos det overdragende selskap på overføringstidspunktet». Mottakende selskap viderefører den skattemessige inngangsverdien som eiendelen hadde i overdragende selskap på overføringstidspunktet. Ved overføring av avskrivbart driftsmiddel innebærer dette at mottakende selskap må fortsette å avskrive på (den lavere) saldoverdien som eiendelen hadde på overføringstidspunktet. Dersom transaksjonen isteden gjennomføres med full realisasjonsbeskatning, vil kjøper kunne kreve saldoavskrivninger på kostprisen og dermed oppnå høyere skattemessige fradrag. Mottakende selskap vil ved skattemessig kontinuitet overta den latente skatteplikten som er tilknyttet eiendelen.

Den videreførte inngangsverdien ved overføring av aksjer vil utgjøre det overdragende selskaps opprinnelige kostpris, eventuelt oppregulert inngangsverdi per 1. januar 1992 etter tidligere selsktl. § 10-2 (se sktl. § 19-2 annet ledd), korrigert for RISK-beløp som er tilordnet aksjene i det overdragende selskaps eiertid. Overføres andeler i deltakerlignede selskaper, må det mottakende selskap videreføre det overdragende selskaps andel av det deltakerlignede selskapets skattemessige egenkapital, differansesaldo, over-/underpris, gevinst og tapskonto og eventuelt fradragsramme.

Det er kun eiendelens konkrete skatteposisjon som skal overføres til det mottakende selskap. Skatteposisjoner som ikke knytter seg til et konkret formues-

1 Bed.book Page 272 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

objekt kan ikke overføres. Dette vil gjelde negative og positive tomme saldi i saldogruppene a–d, gevinst- og tapskonto, fremførbart underskudd etter sktl. 1911 § 53 første ledd (sktl. § 14-6) og ubenyttet godtgjørelsesfradrag etter selsktl. § 1-8 (sktl. § 16-31).

Det overdragende selskap vil i enkelte situasjoner kunne miste sin adgang til underskuddsfremføring som en konsekvens av en konsernintern overføring. Som eksempel nevnes overføring av hele selskapets virksomhet eller et sentralt virksomhetsområde. Et vilkår for fortsatt underskuddsfremføring er at virksomheten i det overdragende selskap ikke har opphørt. I kapittel 14 punkt 14.8.3 er det omtalt en sak om morselskapets rett til tilbakeføring av underskudd etter sktl. § 14-6 (sktl. 1911 § 53) ved opphør av næring, direkte forårsaket av en konsernintern overføring.

Inngikk den overførte eiendel på samlesaldo i saldogruppene a–d i det overdragende selskap, må det foretas en forholdsmessig fordeling av saldoen basert på driftsmidlenes markedsverdi. Foreligger det et fullstendig skatteregnskap for hvert enkelt driftsmiddel som inngår på saldoen, skal disse verdiene legges til grunn. For ikke-individualiserbare varer må det tilsvarende legges til grunn en fordeling basert på markedsverdi dersom ikke hele varebeholdningen overføres. Det antas imidlertid at man ved overføring av individualiserbare varer kan benytte faktisk kostpris for disse.

Bestemmelsen i § 11-21-3 (konsernforskriften 1991 § 3) gir også en regel om at overdragende selskaps ervervstidspunkt for eiendelen skal videreføres i det mottakende selskap. Regelen var vel først og fremst praktisk for de nå opphørte reglene om skattefritak for aksjesalgsgevinster i tilfeller hvor aksjene var eid i mer enn 3 år. Regelen vil fortsatt ha betydning ved overføring av for eksempel aksjer som overdragende selskap har ervervet på forskjellige tidspunkter til forskjellig kostpris, jf. sktl. § 10-36 (selsktl. § 5-7), som bestemmer at ved realisasjon av aksjer skal den aksjen som er anskaffet først, også anses å være realisert først (FIFU-prinsippet).

Isolert sett medfører en konsernintern overføring at konsernet som sådan ikke kommer i en annen skattemessig stilling som følge av transaksjonen. Den eneste forskjellen er at en eventuell senere realisasjon av eiendelen vil føre til at den skattepliktige gevinsten beskattes i et annet selskap. Som vist i punkt 11.4.13.6, vil imidlertid dette kunne åpne for skattetilpasninger.

I en uttalelse (1998-622SFS) har kontoret tatt stilling til spørsmålet om en konsernintern overføring av en andel i et kommandittselskap også medførte at gjenværende differansesaldo måtte overføres.

Etter forskrift av 8. januar 1993 om overgangsregler for deltakere i ansvarlige selskaper, kommandittselskaper mv. (differansesaldi) § 6 nr. 1, skal gjenstående differansesaldo tas hensyn til i gevinstberegningen ved realisasjon. Etter

1 Bed.book Page 273 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

§ 6 nr. 2 skal differansesaldoen overføres til deltakerens gevinst- og tapskonto dersom andelen overdras på annen måte enn nevnt i nr. 1. SFS la til grunn at det ved anvendelse av konsernforskriften skjer et regulært salg av andelen. Kontoret antok på denne bakgrunn at også gjenværende differansesaldo var en skatteposisjon som etter forskriften skulle overføres til det mottakende selskap.

11.4.9 Fastsettelse av vederlag

Fra og med inntektsåret 1998 er vilkåret om fastsettelse av vederlaget til virkelig verdi i forskriftens § 6 (fsfin. § 11-21-6) endret til å måtte være «lovlig etter de selskaps- og regnskapsrettslige regler som gjelder for overføringer innen konsernet». Forskriften oppstiller etter dette ikke noe eget krav til vederlagets verdi. I artikkelen i PØF er det stilt spørsmål ved om dette innebærer en realitetsendring i forhold til det tidligere kravet om virkelig verdi. Konklusjonen som ble trukket, var at dette var usikkert.

Når artikkelen ble skrevet syntes det å være en oppfatning blant flere at en overføring av eiendeler mellom konsernselskaper regnskapsmessig skulle skje til virkelige verdier.

Etter asl./asal. § 3-9 fremgår det at konserninterne transaksjoner skal grunnes på vanlige forretningsmessige vilkår og prinsipper, det vil blant annet si at vederlaget ikke skal være påvirket av interessefellesskapet mellom selskapene. Bakgrunnen for at konserninterne transaksjoner skal vurderes til virkelig verdi, synes å være at slike disposisjoner ikke skal gi adgang til ensidige formuesoverføringer mellom selskapene. I forarbeidene, Ot. prp. nr. 65 (1998-99) s. 20, fremheves bestemmelsens betydning for kreditorer, mindretallsaksjonærer og andre som står i et forhold til konsernselskapet.

Også reglene om tingsinnskudd ved stiftelse og emisjon, asl./asal. §§ 2-7 og 10-12, fastslår at tingsinnskuddet som hovedregel skal fastsettes til virkelig verdi. Imidlertid er det forutsatt at det skal gjøres unntak fra dette prinsippet i de tilfeller regnskapslovgivningen gir anvisning på bokføring til regnskapsmessig kontinuitet.

Kontinuitet ved regnskapsføringen vil for det første være aktuelt hvor overføringen av eiendelen(e) inngår som ledd i en fusjon eller fisjon som etter regnskapsloven og god regnskapsskikk ikke regnes som en reell transaksjon. En fusjon som i realiteten er en sammenslåing av tilnærmet likeverdige interesser er ett eksempel på en transaksjon som etter rskl. § 5-14 regnskapsføres med kontinuitet (kontinuitetsunntak). Eiendeler og gjeld i de fusjonerende selskapene videreføres til de balanseførte verdier disse hadde før fusjonen. Eksempel på en fisjon som skal regnskapsføres med kontinuitet etter prinsippet kontinuitetsgjennomskjæring, er fisjon der det eller de utfisjonerte selskapene har samme eiersammensetning som det fisjonerende selskap hadde før fisjonen.

Hovedregelen er fortsatt at overføring av eiendeler mellom konsernselskaper skal verdsettes til virkelig verdi, men unntaksvis vil altså regnskapsloven og

1 Bed.book Page 274 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

prinsippene om god regnskapsskikk kunne føre til at overføringen skal verdsettes etter regnskapsmessig kontinuitet. Dette reiser spørsmål om man også i andre tilfeller enn fusjon og fisjon skal, eventuelt kan, bokføre med regnskapsmessig kontinuitet etter prinsippene om kontinuitetsgjennomskjæring.

DnR har i samarbeid med flere revisjonsselskaper nedsatt en arbeidsgruppe for å avgi uttalelser på enkelte områder hvor, som DnR uttaler det, «rettstilstanden av ulike årsaker ikke er klar». I sirkulære 2000-73 er det gitt en orientering om Arbeidsgruppens uttalelser vedrørende kontinuitetsgjennomskjæring. Det er i sirkulære konkludert med at asl. /asal. §§ 2-7 og 10-12 ikke er til hinder for regnskapsmessig kontinuitetsgjennomskjæring. Med henvisning til Johnsen/ Kvaal 1999 s. 66, viser man til at kontinuitetsgjennomskjæring følger av transaksjonsprinsippet i rskl. § 4-1. Som eksempel er det vist til at tingsinnskudd i heleid datterselskap hvor tingsinnskuddet utgjør en virksomhet, vil være et tilfelle hvor kontinuitetsgjennomskjæring er aktuelt.

Kontoret har ikke tatt stilling til om dette er korrekt regnskapsføring, men forutsatt at det er anledning til slik føring, vil dette få direkte betydning for fastsettelsen av vederlaget etter § 11-21-6 (konsernforskriften 1991 § 6) og indirekte betydning for fastsettelsen av den skattemessige inngangsverdien på aksjene i det mottakende selskapet (datterselskapet), jf. § 11-21-6 annet ledd (konsernforskriften 1991 § 6 annet ledd). Skulle man i tillegg ha en regnskapsmessig valgadgang, noe man synes å ha ved for eksempel fusjon mellom små foretak, vil dette bety at man vil kunne få ulike skattemessige verdier på vederlaget, beroende på valg av regnskapsprinsipp. NRS har i november 2000 utgitt et diskusjonsnotat som omhandler enkelte spørsmål om kontinuitetsgjennomskjæring.

I forhold til prinsippene om kontinuitetsgjennomskjæring gjenstår det en rekke uavklarte spørsmål, spesielt i forholdet til asl./asal. § 3-9. Som det klart fremgår av Ot. prp. nr. 65 (1998-99), gir ikke § 3-9 anledning til å føre en konsernintern transaksjon med regnskapsmessig kontinuitet. §§ 2-7 og 10-12 må således regnes som et unntak fra § 3-9. § 3-9 gjelder for konserninterne transaksjoner generelt, herunder overføringer fra mor- til datterselskap. Etter dette kan det synes som om aksjelovene forutsetter at vederlaget settes til virkelig verdi i alle tilfeller, med unntak for tingsinnskudd. Et salg fra morselskapet mot at det etableres et fordring-/gjeldsforhold synes således å være omfattet av bestemmelsen om virkelig verdi.

Ved fastsettelse av vederlaget til virkelig verdi må det tas hensyn til at det mottakende selskap overtar det overdragende selskapets skattemessige verdier. Dette kan føre til en reduksjon av vederlaget sett i forhold til eiendelens reelle omsetningsverdi. Som eksempel kan nevnes avskrivningsgrunnlag; da man ikke kan kreve saldoavskrivninger av den reelle omsetningsverdien av eiendelen, vil dette isolert sett gi en høyere fremtidig skatt på det mottakende selskaps hånd. Mottas en ikke-avskrivbar eiendel, vil økt skatt være avhengig av eventuell fremtidig realisasjon av eiendelen. Reduksjonen for latent skatt vil på dette grunnlag ofte skje ved at den økte skattekostnaden neddiskonteres ut fra avskrivningssats og tidshorisont for mottatt eiendel.

1 Bed.book Page 275 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

11.4.10 Oppgjørsform

Vederlaget for overførte eiendeler kan gjøres opp i form av kontantbeløp, gjeldsovertakelse, fordring eller aksjer som utstedes av det mottakende selskap. Også en kombinasjon av oppgjørsformene er mulig. Særlig ved overføring av eiendel som er påheftet pantegjeld, kan det være praktisk å la gjelden følge med eiendelen som helt eller delvis oppgjør.

Ved oppgjør i form av fordring er det verdt å merke seg bestemmelsen i fsfin. § 11-21-6 annet ledd tredje punktum (konsernforskriften 1991 § 6 annet ledd) om konvertering. Det heter her at i den utstrekning en fordring som stiftes ved en konsernintern overføring senere omgjøres til aksjekapital i det mottakende selskap, skal disse aksjers samlede pålydende være lik pålydende av fordringen. Bestemmelsen synes å oppstille et vilkår om at fordringens pålydende i sin helhet må inngå i aksjenes pålydende; det synes ikke å være anledning til å la noe av fordringens pålydende inngå som overkurs. Om bestemmelsen skal forstås etter sin ordlyd er tvilsomt. Det må antakelig kunne aksepteres at deler av fordringen inngår som overkurs. Vi viser til FINs uttalelse til kontoret inntatt i Utv. 1997 s. 1078, der departementet uttaler at begrepet «aksjenes pålydende» i omdannelsesforskriftens § 3 fjerde ledd første punktum (fsfin. § 11-20-3 fjerde ledd) må forstås slik at omdanneren ikke kan tegne nominell aksjekapital, herunder overkurs for et beløp som overstiger netto ligningsmessig verdi av det overførte. FIN gir her uttrykk for at man med begrepet «aksjenes pålydende» mener «nominell aksjekapital, herunder overkurs. Tilsvarende bør kunne legges til grunn ved tolkning av samme begrep i fsfin. 11-21-6 annet ledd tredje punktum.

Består vederlaget av aksjer i det mottakende selskap skal den skattemessige inngangsverdien på aksjene settes til pålydende, med tillegg for eventuell overkurs. Den skattemessige inngangsverdien på vederlagsaksjene vil dermed samsvare med vederlaget for eiendelen, se punkt 11.4.9. For det mottakende selskap vil transaksjonen fremstå som en nyemisjon/stiftelse med tingsinnskudd, hvor pålydende på de utstedte aksjene føres som aksjekapital og resterende mot overkursfondet. Vederlaget vil utgjøre innbetalt aksjekapital i det mottakende selskap, og kan senere utbetales aksjonæren skattefritt, jf. sktl. §§ 10-11 annet ledd og 10-35 (selsktl. §§ 3-2 nr. 2 og 5-6).

11.4.11 Skattemessige effekter av overføringen

De skattemessige effektene av en overføring gjennomført skattefritt i henhold til konsernforskriften, kan belyses med et talleksempel.

Eksempel 1
Selskap A overfører i år 1 aksjer til selskap B for kr 100 000, hvor den skattemessige inngangsverdien utgjør kr 10 000. Gevinsten på kr 90 000 er skattefri for A. Når B i år 3 selger aksjene for kr 130 000, vil den skattepliktige

1 Bed.book Page 276 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

gevinsten utgjøre kr 120 000 (salgsvederlag kr 130 000 – inngangsverdi kr 10 000). Den skattepliktige inntekten kan splittes i latent gevinst ved den konserninterne overføringen fra A (kr 90 000) og verdistigning på Bs hånd (kr 30 000).

Ved en ordinær realisasjon med gevinstbeskatning ville A blitt beskattet for en inntekt på kr 90 000 ved overføringen til B. Det påfølgende videresalget fra B ville gitt en skattepliktig inntekt på kr 30 000 (inngangsverdien ved Bs erverv ville i dette tilfelle utgjort reell kostpris ved kjøpet).

Skattepliktig inntekt i eksempel 1 er kr 120 000 når man ser selskapene under ett, uavhengig av om konsernforskriften legges til grunn ved overføringen av aksjene fra A til B. Den reelle skattebesparelsen vil utgjøres av rentefordelen som følger av at deler av gevinsten kommer til beskatning på et senere tidspunkt. Fordelen vil være differansen mellom nominelt skattebeløp på kr 25 200 (28% av gevinsten på kr 90 000) og den neddiskonterte verdien av dette beløpet fra år 3.

Eksempel 1 gjaldt overføring av eiendel som ikke var avskrivbar. Fordelen blir ytterligere redusert dersom den overførte eiendel er avskrivbar. Som vi skal se av eksempel 2, vil en skattyter som overfører en avskrivbar eiendel der fradrag for avskrivning tilsvarer den årlige inntektsføring, isolert sett ikke oppnå noen fordel.

Eksempel 2

Selskap A overfører i år 1 et skip til selskap B i medhold av konsernforskriften for kr 800 000, hvor saldoverdien utgjør kr 500 000. Gevinsten på kr 300 000 vil være skattefri for A. B krever i år 1 saldoavskrivninger på 20 prosent av skipets saldoverdi, tilsvarende kr 100 000, jf. sktl. § 14-43. Ser man bort fra inntekter som skipet genererer, vil selskapene samlet sett få fradragsført kr 100 000 i form av avskrivninger på skipet.

Ved en ordinær realisasjon med gevinstbeskatning vil effekten være den samme fordi gevinsten kan føres på gevinst- og tapskonto og inntektsføres med 20 prosent per år.

Selskap A	
Gevinst ved salg av skipet	kr 300 000
Økt skattepliktig inntekt i år 1	kr 60 000
Selskap B	
Avskrivningsgrunnlag på skipet	kr 800 000
20 prosent saldoavskrivninger gir redusert skattepliktig inntekt	kr (160 000)
Netto effekt for selskapene under ett	kr (100 000)

1 Bed.book Page 277 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Eksempel 2 forutsetter at B har annen skattepliktig inntekt som saldoavskrivningene kan føres mot, eventuelt at A har anledning til å gi konsernbidrag til B. I eksempelet vil da inntektsperiodiseringen som følger av den skattepliktige gevinsten i A, fullt ut oppveies av meravskrivningen som B får fradrag for. Årsaken er at B får oppjustert avskrivningsgrunnlaget når transaksjonen gjennomføres som skattepliktig realisasjon.

Konklusjonen blir at konsernforskriften gir større skatteutsettelse/skattefordel jo lenger tidshorisont mottakende selskap har for mottatt eiendel. Denne fordelen reduseres når eiendelen er avskrivbar.

11.4.12 Skattemessig tilpasning før endringen 30. desember 1998

Ved forskriftsendringen i 1996 ble bestemmelsen om fastsettelse av vederlag, konsernforskriften 1991 § 6 (fsfin. § 11-21-6) endret fra «ligningsmessige nettoverdier av det overførte» til å måtte tilsvare virkelig verdi av det overførte. Vilkåret om virkelig verdi innebar at både vederlaget som sådan og den skattemessige inngangsverdi på vederlaget svarte til markedsverdien av det overførte.

Det skulle vise seg at endringen åpnet for betydelig skatteplanlegging, ved at eiendeler indirekte ble avhendet skattefritt ut av konsernet. Tilpasningen ble gjennomført ved salg av aksjene i mottakende selskap.

Eksempel 3
Selskap A overfører en tomt som tingsinnskudd til det nystiftede datterselskapet B. Verdien (vederlaget) settes til kr 500 000. Skattemessig inngangsverdi for tomten er kr 100 000. Det ses bort fra at vederlaget burde vært redusert noe fordi B overtar en eiendel med lav skattemessig inngangsverdi.

Aksjene i B selges senere samme år ut av konsernet for kr 500 000. Selskap As gevinstoppgjør ved aksjesalget blir slik: salgssum kr 500 000 – skattemessig inngangsverdi kr 500 000 gir et skattemessig resultat på kr 0.

Ved ordinært salg av tomten ville det oppstått en skattepliktig gevinst på kr 400 000 (kr 500 000 – kr 100 000). Kjøper av aksjene ville nok krevd noe rabatt som følge av at skattemessig inngangsverdi på tomten er lav, avhengig av kjøpers tidshorisont for tomten. I realiteten vil kjøper og selger kunne dele skattebesparelsen seg imellom, med mulighet for selgeren til å sitte igjen med størstedelen av gevinsten.

Gjennom anvendelse av konsernforskriften kunne således en latent skattepliktig gevinst på eiendeler realiseres skattefritt ut av konsernet i form av et aksjesalg. Det er særlig bestemmelsen om skattemessig inngangsverdi på vederlag i form av aksjer lik virkelig verdi som synes anvendt, men resultatet ville blitt det samme også med vederlag i kontanter eller fordring.

1 Bed.book Page 278 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Tilsvarende skattemessige konsekvenser ville man fått dersom det mottakende selskapet solgte den overførte eiendelen ut av konsernet, kombinert med en avvikling av selskapet; dette på grunn av at man fikk en skattemessig inngangsverdi på vederlaget lik virkelig verdi, kombinert med at man har et RISK-system som gir en ytterligere oppregulering av inngangsverdien.

Om ulovfestet gjennomskjæring, se kapittel 20.

11.4.13 Beskatning ved konsernopphør (i 1999 eller senere)

11.4.13.1 Hovedregel

På bakgrunn at de tilpasningsmuligheter konsernforskriften åpnet for, vedtok FIN den 30. desember 1998 å endre forskriften. Endringen medførte at skattefritaket i det overdragende selskap ble gjort betinget av at konsernforholdet består også etter overføringen. Bestemmelsen er inntatt i fsfin. § 11-21-10 (konsernforskriften 1991 § 10):

> «Ved aksjesalg, kapitalutvidelse eller annen transaksjon som bringer det mottakende selskap ut av konserntilknytningen, jf. § 11-21-1 tas den fritatte inntekten til beskatning i det overdragende selskap i konsernopphørsåret.»

Etter forskriftsendringen av 30. desember 1998 kan gevinsten altså likevel komme til beskatning i det overdragende selskap dersom konserntilknytningen mellom dette og det mottakende selskap opphører. Etter fsfin. § 11-21-10 annet ledd (konsernforskriften 1991 § 10 annet ledd) gjelder dette imidlertid bare såfremt «den tidligere overførte eiendel fortsatt er i behold hos det mottakende selskap». Vilkåret for beskatning er altså at den tidligere overførte eiendelen på konsernopphørstidspunktet er i behold i det mottakende selskap.

Har det mottakende selskap solgt eiendelen ut av konsernet før konsernbruddet, vil den latente gevinsten uansett være kommet til beskatning som ordinær realisasjonsgevinst på det selgende (tidligere mottakende) selskaps hånd. Det er verdt å merke seg at det ikke er noen tidsbegrensning for beskatning ved konsernopphør. Om konsernbruddet skjer om 2 år eller 20 år har således ingen betydning. Fritatt inntekt ved overføringen blir beskattet såfremt eiendelen fortsatt er i behold i mottakende selskap.

Inntektsføringen på det overdragende selskap settes til den «fritatte inntekten» ved overføringen. Det skattepliktige beløp begrenses likevel til differansen mellom dokumentert verdi på eiendelen på konsernopphørstidspunktet og den ligningsmessige inngangsverdi på det tidligere overføringstidspunktet, jf. § 11-21-10 (konsernforskriften 1991 § 10). Det er det laveste beløpet etter disse beregningene som tas til beskatning. Dette innebærer at en verdistigning på eiendelen fra overføringstidspunktet til tidspunktet for konsernopphør ikke beskattes hos det overdragende selskap. Verdistigningen etter overføringstidspunktet tas til beskatning på det mottakende selskaps hånd når dette selger eiendelen videre.

I *Lignings-ABC* 1999 s. 67 punkt 4.6 er det uttalt at det skattepliktige beløpet skal settes til differansen mellom dokumentert virkelig verdi på tidspunktet for

1 Bed.book Page 279 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

opphør av vilkårene for å bli lignet som konsern og den ligningsmessige inngangsverdien på det tidligere overføringstidspunktet. Etter kontorets syn er ikke dette riktig.

Beskatning skjer i det år morselskapets eier- eller stemmerettsandel i det mottakende selskap reduseres til 90 prosent eller lavere. Det er verdt å merke seg at hele «den fritatte inntekten» kommer til beskatning, selv om eksempelvis bare 10 prosent av aksjene selges.

Ved beskatning som følge av konsernopphør kan det mottakende selskap skrive opp inngangsverdien på den tidligere overførte eiendel med gevinsten som det overdragende selskap blir beskattet for.

11.4.13.2 Transaksjoner som bringer det mottakende selskap ut av konserntilkytningen

Etter forskriftsendringen skal «den fritatte inntekten» skattlegges på det overdragende selskaps hånd dersom konserntilknytningen mellom det overdragende og det mottakende selskap opphører. Konserntilknytningen anses opphørt dersom eierandelen i det mottakende selskap reduseres til 90 prosent eller lavere, gjennom aksjesalg, kapitalutvidelse eller andre transaksjoner. Av andre transaksjoner som kan bringe det mottakende selskap ut av konserntilknytningen, er fisjon og fusjon de mest nærliggende.

Om fisjon av det mottakende selskap skal regnes som en transaksjon som bringer dette ut av konserntilknytningen, kan diskuteres.

I en uttalelse avgitt av kontoret (2000-608SFS) var spørsmålet om vilkåret om konserntilknytning må anses oppfylt så lenge morselskapet fortsatt har en eierandel på mer enn 90 prosent, både i det fisjonerende (det opprinnelige mottakende selskap) og det eller de utfisjonerte selskapene.

I 1999 overførte selskap A sine aksjeposter i flere datterselskaper til det nystiftede heleide datterselskapet B. I forbindelse med en planlagt fisjon av B etterfulgt av et salg av ett eller flere av de utfisjonerte selskapene, ble det fra selskapets side stilt spørsmål om eventuelle skattemessige konsekvenser av transaksjonene.

Kontoret kom til at fisjonen av B ikke ville medføre beskatning av den inntekt som ble fritatt fra beskatning ved overføringen i 1999. Det ble lagt til grunn at en fisjon der konserntilhørigheten ikke endres, ikke bringer noen av de involverte selskapene ut av konserntilknytningen.

De planlagte salgene ville medføre at A reduserte sin eierandel til under 90 prosent i ett eller flere av de utfisjonerte selskapene. Konsekvensen av dette måtte etter kontorets syn være at den inntekt som tidligere ble fritatt fra beskatning ved overføringen fra A i 1999, og som gjaldt de aksjeposter som disse utfi-

1 Bed.book Page 280 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

sjonerte selskap eier, måtte tas til beskatning i A i konsernopphørsåret etter fsfin. § 11-21-10 (konsernforskriften 1991 § 10).

Et slikt konsernopphør vil ikke utløse noen beskatning når det gjelder den fritatte inntekten i A som refererer seg til aksjer i datterselskaper hvor konserntilknytningen, slik denne er definert i forskriftens § 11-21-1 (konsernforskriften 1991 § 1), opprettholdes.

Etter gjeldende regler kan en skattefri fisjon også skje ved en direkte overføring av eiendeler mv. til et annet aksjeselskap uten mellomliggende opprettelse av et nytt selskap (fisjon til eksisterende selskap). Vår antakelse ovenfor om at vilkåret om konserntilknytning er oppfylt så lenge morselskapet fortsatt har en eierandel på mer enn 90 prosent, både i det fisjonerende (det opprinnelig mottakende selskap) og det eller de utfisjonerte selskapene, gjelder også ved fisjon til eksisterende selskap.

En annen problemstilling er om vilkårene om konserntilknytning videreføres på eierposisjonen i et utfisjonert selskap (eller i det allerede eksisterende selskap), eller sagt på en annen måte, om et etterfølgende konsernbrudd hva gjelder sistnevnte selskap vil utløse beskatning på det opprinnelig overdragende selskaps hånd. Det er ikke klart hva løsningen er. Kontoret antar at også det utfisjonerte selskap (eller det allerede eksisterende selskapet) må anses som mottakende selskap i forskriftens forstand i den utstrekning konsernoverført eiendel utfisjoneres. Antakelsen er basert på kontinuitetsprinsippet som en grunnleggende forutsetning for skattefri fisjon. I den utstrekning andre eiendeler enn de tidligere konsernoverførte utfisjoneres, er det etter vår oppfatning uansett ikke grunnlag for videreføring hva gjelder vilkårene knyttet til det opprinnelige mottakende selskap, på eierposisjonen i det utfisjonerte selskapet.

Det kan videre stilles spørsmål ved om en fusjon av det mottakende selskap kan bli ansett som et brudd på vilkåret om konserntilknytning. Ved en fusjon der det mottakende selskap innfusjoneres i et annet konsernselskap, er det etter vår oppfatning ikke grunnlag for å hevde brudd på vilkåret om konserntilknytning. Det samme må antas å gjelde der et annet konsernselskap innfusjoneres i det mottakende selskap. En forutsetning i begge tilfeller er at vilkåret om konserntilknytning videreføres på eierposisjonen i det fusjonerte selskapet, eller sagt på en annen måte: at et etterfølgende konsernbrudd hva gjelder sistnevnte selskap vil utløse beskatning på det opprinnelige overdragende selskaps hånd etter § 11-21-10 (konsernforskriften 1991 § 10).

FIN har i et brev inntatt i Utv. 1999 s. 1329 uttalt at en konsernintern overføring som nevnt i eksempelet nedenfor etterfulgt av en såkalt konsernfusjon (trekantfusjon), ikke innebærer konsernopphør etter § 11-21- 10. Selskap M oppretter i år 1 et 100 prosent eid datterselskap hvoretter det overføres diverse eiendeler i medhold av konsernforskriften. I år 2 fusjonerer datterselskapet med et utenforstående selskap X, hvor datterselskapet er det overtakende selskap og hvor vederlagsaksjene utstedes i morselskapet. Etter fusjonen vil de tidligere aksjonærer i X eie aksjer i mor, og morselskapet vil fremdeles eie datterselskapet 100 prosent.

1 Bed.book Page 281 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

11.4.13.3 Periodisering av gevinsten i overdragende selskap

Ved konsernbrudd skal konsernopphørstidspunktet anses som realisasjonstidspunktet i forhold til reglene om tidfesting (periodisering). Konsernforskriften gir imidlertid ingen bestemmelse om hvordan den fritatte inntekten skal tidfestes (periodiseres). Etter kontorets syn må det legges til grunn at de regler om tidfesting (periodiseringsregler) som gjelder for gevinst på de enkelte eiendeler, kommer til anvendelse. Dette innebærer blant annet at gevinst knyttet til salg av aksjer tas til beskatning i konsernopphørsåret, jf. sktl. § 14-52 (sktl. 1911 § 45 syvende ledd), mens gevinst knyttet til driftsmiddel i saldogruppe a–d i sktl. § 14-41 (sktl. 1911 § 44 A-2) kommer til fradrag på saldo for driftsmidlet, eventuelt tas til beskatning i konsernopphørsåret. Dette er også lagt til grunn i praksis.

11.4.13.4 Eksempel på konsernopphør

Som i eksempel 3 foretok selskap A en konsernoverføring i år 1, mens aksjene i det mottakende selskap B blir solgt i år 2 (konsernopphør). Anta at tomten først selges fra selskap B i år 3.

Eksempel 4

Ved konsernopphøret i år 2 skal den fritatte inntekten beskattes i overdragende selskap A. Anta at verdien av tomten fortsatt er kr 500 000. Latent gevinst ved overføringen var kr 400 000 (vederlag kr 500 000 – inngangsverdi kr 100 000).

Selskap A

Gevinst ved salg av tomt kan føres på gevinst- og tapskonto, jf. sktl. § 14-52. 20 prosent skal inntektsføres årlig;

År 2: Saldo 400 000 · 20% =	kr 80 000
År 3: Saldo (400 000 – 80 000) · 20% =	kr 64 000
osv.	

Selskap B

Etter konsernforskriftens § 11-21-10 skal den skattemessige inngangsverdi på eiendelen skrives opp med det skattlagte beløpet i A.

Videreført inngangsverdi ved overføringen i år 1	kr 100 000
+ oppskriving som følge av konsernopphør i år 2	kr 400 000
Ny skattemessig inngangsverdi	kr 500 000

Når selskap B selger tomten i år 3 for kr 500 000, oppstår det ingen skattemessig gevinst. Ved føring av gevinsten på tomten i selskap A over gevinst- og

1 Bed.book Page 282 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

tapskonto, vil inntekten gradvis komme til beskatning fra og med år 2. Selskap A har ved å anvende konsernforskriften dermed oppnådd en skatteutsettelse på tomtegevinsten på ett år. Ved en ordinær realisasjon ville gevinsten gradvis blitt beskattet fra og med år 1, da overføringen fant sted.

11.4.13.5 Konsernoverføring med påfølgende fusjon – 2000-611SFS

A-konsernet planla en større konsernintern restrukturering. Selskap B Ltd. og selskap C AS var begge heleide datterselskaper av A ASA. B Ltd. lignes som et utenlandsregistrert aksjeselskap hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2 (sktl. 1911 § 15 første ledd bokstav b). Planen var at samtlige aksjer i B Ltds datterselskap D AS skulle overføres fra B til C. Etter at aksjene i D var overført til C, ville det bli besluttet en fusjon mellom C og D etter asl. § 13-23, hvoretter D ville bli oppløst. Spørsmålet var om disse transaksjonene kunne gjennomføres uten at det utløste beskatning av noen av de involverte selskap. Videre var det spørsmål om overføringen kunne gjennomføres uten at det ble stilt krav om sikkerhet for latent skatt, jf. konsernforskriftens § 11-21-7 (konsernforskriften 1991 § 7).

Under forutsetning av at overføringen ble gjennomført etter fsfin. §§ 11-21-3 til 11-21-8 (konsernforskriften 1991 §§ 3 til 8) og at vilkårene i fsfin. § 11-21-1 (konsernforskriften 1991 § 1) var oppfylt, antok kontoret at overføringen av aksjene i D fra B Ltd. til C ikke ville utløse beskatning for B Ltd., jf. § 11-21-2 første ledd første punktum (konsernforskriften 1991 § 2 første ledd første punktum). B Ltd. var skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-2 (sktl. 1991 § 15 første ledd bokstav b), og kontoret antok at selskapet var omfattet av § 11-21-1 (konsernforskriften 1991 § 1), se punkt 11.4.2.

En forutsetning for skattefritaket var at C (det mottakende selskap) forble en del av konsernet slik dette er definert i forskriftens § 11-21-1 (konsernforskriften 1991 § 1), også etter at overføringen var gjennomført, jf. § 11-21-2 annet ledd første punktum (konsernforskriften 1991 § 2 annet ledd første punktum). Ved fusjonen mellom C og D slettes D. Den latente gevinsten som på fusjonstidspunktet lå på disse aksjene, synes dermed å bortfalle. Fusjonen mellom C og D med den påfølgende oppløsningen av D innebar videre ikke noe konsernbrudd i forskriftens forstand, og ville dermed ikke utløse noen beskatning etter fsfin. § 11-21-2 annet ledd (konsernforskriften 1991 § 2 annet ledd) og fsfin. § 11-21-10 første ledd (konsernforskriften 1991 § 10 første ledd).

Dersom konserntilknytningen hva gjelder C senere skulle bli brutt, antok kontoret at dette i utgangspunktet ikke ville utløse beskatning ettersom den overførte eiendelen – aksjene i D – da ikke lenger «er i behold» hos C, jf. fsfin. § 11-21-10 annet ledd første punktum (konsernforskriften 1991 annet ledd før-

1 Bed.book Page 283 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

ste punktum). Kontoret presiserte imidlertid at en forutsetning for dette måtte være at transaksjonene samlet sett hadde en egenverdi utover de skattemessige virkninger, og at det skatterettslige resultat ikke fremstod som stridende mot forskriftens formål.

Det ble også reist spørsmål ved forskriftens vilkår om sikkerhetsstillelse, se punkt 11.4.15.

Ved overføring av eiendeler mot vederlag som overstiger ligningsmessig inngangsverdi av det overførte, må det mottakende selskap stille sikkerhet for skatt som vil kunne utlignes på gevinst ved senere realisasjon av eiendelen, jf. fsfin. § 11-21-7 første punktum. Kontoret antok at det måtte stilles sikkerhet for den latente skatten i forbindelse med ovennevnte konserninterne overføring, med en varighet på tre år regnet fra året etter overføringsåret. Sikkerhetsstillelsen ville imidlertid kunne opphøre når fusjonen var gjennomført.

11.4.13.6 Fortsatt åpent for tilpasninger?

I eksempel 4 er det vist at det tilsynelatende ikke lenger er mulig å benytte konsernforskriften til å selge eiendeler ut av konsernet delvis skattefritt. I eksempel 5 vil vi vise at dette kun er tilsynelatende.

Selger det mottakende selskap eiendelen videre, vil det kunne oppstå en skattepliktig inntekt (gevinst) for dette selskapet. Tilbakeholdte beskattede inntekter vil gjennom RISK-reguleringen tillegges aksjonærens skattemessige inngangsverdi. Tankegangen bak RISK-reglene er at samme inntekt ikke skal beskattes flere ganger, først på selskapets hånd og senere på aksjonærens hånd, når de tidligere beskattede inntektene forutsetningsvis øker selgers vederlag på aksjene.

Eksempel 5

Anta at tomten i eksempel 3 selges fra selskap B i år 1, dvs. samme år som den ble overført fra selskap A. B velger å inntektsføre hele gevinsten;

Skattepliktig inntekt ved salg av tomt	
(kr 500 000 – kr 100 000) =	kr 400 000
– 28% skatt	kr 112 000
RISK som skal tilordnes aksjene	kr 288 000

A selger aksjene i B i år 2. Da tomten ikke er i behold i B på konsernopphørstidspunktet, kommer den tidligere fritatte inntekten ikke til beskatning i A.

Salg av aksjene i B

Salgsvederlag		
(salgssum for tomten 500 000 – utlignet skatt 112 000)	=	kr 388 000
– inngangsverdi (kostprisen kr 500 000 + RISK kr 288 000)	=	kr 788 000
Tap ved salg av aksjer		kr 400 000

1 Bed.book Page 284 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Tapet tilsvarer gevinsten ved salget av tomten, og har, forutsatt at tapet kan føres mot andre inntekter allerede i salgsåret, en verdi for A på kr 112 000 (28% av kr 400 000). Etter aksjesalget vil dermed A sitte igjen med totalt kr 500 000, fordelt på kr 388 000 som vederlag for aksjene og kr 112 000 i skattefordel. Eksempel 5 viser at tomten i realiteten, gjennom RISK-systemet, kan avhendes skattefritt ved en konsernintern overføring til datterselskap.

Det kan etter dette konkluderes med at også dagens regler innbyr til aktiv skatteplanlegging. Muligheten for gjennomskjæring fra skattemyndighetenes side må likevel holdes åpen i de mest ekstreme tilfellene. Men de samme effektene vil man få ved ethvert videresalg av tidligere overførte eiendeler uavhengig av «aktiv skatteplanlegging» fra skattyterens side eller ikke. Reglene synes således å gi svært gunstige skattemessige effekter for konsernet som sådan. Hvordan situasjonen blir om man trekker inn aksjonærnivået, dvs. aksjonærene i morselskapet, er et annet spørsmål.

Eksempel 5 forutsetter at overføringen mellom A og B er regnskapsført som en transaksjon til virkelig verdi. Dersom regnskapsføring skjer med kontinuitet, og forutsatt en regnskapsmessig verdi lik skattemessig verdi, blir det en helt annen skattemessig konsekvens for A. I stedet for et fradragsberettiget tap ved salg av aksjene i B på kr 400 000, vil A få et skattemessig 0-resultat. Forskjellen skyldes at As kostpris på aksjene i B er lik den regnskapsmessige verdien av tomten kr 100 000, og ikke kr 500 000 som i eksempel 5.

11.4.14 Regnskapsmessig behandling i overdragende selskap

Reglene for føring av regnskapsmessig gevinst ved konserninterne transaksjoner er endret fra og med regnskapsåret 1999. Mens gevinsten tidligere i sin helhet kunne inntektsføres, skal gevinsten nå i utgangspunktet ikke føres over resultatet. Dette gjelder kun i tilfeller hvor investering i datterselskap føres etter egenkapitalmetoden (investeringen skal vurderes til andel av egenkapitalen i datterselskapet). Internfortjeneste oppstått ved salg av eiendel fra morselskap til datterselskap skal korrigeres mot den bokførte verdien av aksjene i datterselskapet. Urealisert internfortjeneste vil kun oppstå dersom den overførte eiendelen ikke er videresolgt på balansedagen. Korrigeringene blir reversert i takt med avskrivningene på eiendelen, eller når eiendelen blir solgt videre fra datterselskapet.

Regnskapsreglene har stor betydning for fastsettelsen av utbyttegrunnlaget som følge av konsernoverføringen, idet interne gevinster ikke umiddelbart vil påvirke egenkapitalen, herunder den frie egenkapital som er grunnlaget for utdeling av utbytte.

Små foretak som ikke fører konsernselskap kan velge å føre investeringen i datterselskapet etter kostmetoden. Slike foretak vil dermed kunne inntektsføre internfortjeneste, og dermed oppnå et høyere utbyttegrunnlag som følge av konsernoverføringen.

Se NRSs diskusjonsnotat «kontinuitetsgjennomskjæring».

1 Bed.book Page 285 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

11.4.15 Sikkerhetsstillelse for skatt

Ved overføring av eiendeler mot vederlag må det mottakende selskap stille sikkerhet for den skatt som senere vil kunne utlignes på gevinst, beregnet av gevinsten på konsernoverføringstidspunktet. Det er ikke noe krav om at det overdragende selskapet må stille sikkerhet for den skatt som vil kunne utlignes på gevinst ved senere brudd på konserntilknytningen.

Det fremgår av *Lignings-ABC* for inntektsåret 1999 s. 67 at kravet til sikkerhetsstillelse og dens varighet fastsettes av ligningskontoret i den enkelte sak. Det er altså ikke fastsatt generelle regler for slik sikkerhetsstillelse. Det er videre uttalt at garantier fra morselskapet eller annet søkegodt selskap i konsernet må kunne godtas.

Kontoret har i flere uttalelser (1997-603SFS m.fl.) akseptert at morselskap i konsern, som selvskyldner, stiller sikkerhet for skatten. Det er satt som vilkår at sikkerhetsstillelsen må gjelde i til sammen tre år, regnet fra året etter overføringen. Den må videre være spesifisert i forhold til eiendeler, og fremkomme som et vedlegg til selvangivelsen til det overtakende selskap.

Det er kjent at flere ligningskontorer aksepterer morselskapsgarantier med en varighet på 3-5 år.

Uten en videreføring av kravet om sikkerhetsstillelse, ville det være mulig å overføre eiendeler med latente skatteforpliktelser til andre selskaper innen konsernet som ved senere videresalg vil ha dårligere evne til å gjøre opp for skatteforpliktelsen. Det er således fortsatt grunn til å opprettholde vilkåret om sikkerhetsstillelse.

I en uttalelse (1998-613SFS) kom kontoret til at konsernforskriftens bestemmelser om sikkerhetsstillelse ikke gjaldt ved omorganisering etter overgangsreglene til sktl. 1911 § 51 A (sktl. § 8-10 flg.), idet skatt som hovedregel ikke kan utlignes ved senere realisasjon innen rederibeskatningsordningen. Det ble vist til at sktl. 1911 § 51 A-8 (sktl. § 8-17) regulerer kravene til sikkerhetsstillelse ved en eventuell senere uttreden av ordningen med skatteansvar til følge.

Vi gjør oppmerksom på at det vil kunne bli stilt spørsmål ved om det mottakende selskap skal betale garantiprovisjon til garantisten, basert på at en slik garanti skal behandles på samme måte som om den var gitt til et uavhengig selskap. Om skjønnsmessig beregning av garantiprovisjon, se kapittel 13 punkt 13.1.

11.4.16 Oppgaver til ligningsmyndighetene

Det følger av fsfin. § 11-21-9 (konsernforskriften 1991 §9) at skattefritaksreglene bare får anvendelse når det overdragende og det mottakende selskap kre-

1 Bed.book Page 286 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

ver det. Slikt krav må vedlegges selvangivelsen til både det overdragende og det mottakende selskap for det år overføringen skjer, sammen med en nærmere redegjørelse for overføringen, se § 11-21-8 (konsernforskriftens § 8). Man vil altså kunne risikere ikke å få godkjent overføringen som skattefri, dersom slikt krav ikke fremsettes eller redegjørelse gis.

Med redegjørelsen må det følge en oppstilling som viser vederlag, inngangsverdi og de beregninger som er lagt til grunn for en eventuell deling av saldo mv. etter § 11-21-4 (konsernforskriftens § 4). Hvor detaljert redegjørelsen må være er det ikke sagt noe om, verken i forskriften eller i merknadene. Det må kunne legges til grunn at redegjørelsen skal være såvidt detaljert at man med den som utgangspunkt kan identifisere den enkelte eiendel, vederlaget for denne og dens skattemessige inngangsverdi. Ved overføring av for eksempel hele selskapets virksomhet eller et sentralt virksomhetsområde vil en slik redegjørelse kunne bli svært omfattende, arbeidskrevende og kostbar. Ved slike transaksjoner anbefales det at man tar kontakt med ligningsmyndighetene på forhånd, for om mulig å utarbeide en noe mindre detaljert redegjørelse/oppstilling.

For ligningsmyndighetene er det etter dagens regler et vesentlig større behov for en detaljert redegjørelse enn det som var situasjonen tidligere. Reglene forutsetter at man kan følge de enkelte eiendelenes skjebne på det mottakende selskaps hånd. Jo mindre detaljert redegjørelsen er, desto vanskeligere blir det for ligningsmyndighetene senere å kontrollere behandlingen av den enkelte eiendel.

Medfører overføringen utvidelse av det mottakende selskaps aksjekapital, må dessuten oppgave over selskapets samlede innbetalte aksjekapital i relasjon til sktl. § 10-11 annet ledd vedlegges.

Det følger av asl./asal. § 3-9 at vesentlige avtaler mellom konsernselskaper skal foreligge skriftlig. Heller ikke i aksjelovene er det sagt noe om hvor detaljert avtalen må være. Det er dessuten enkelte avtaler om erverv av eiendeler som ikke er bindende for selskapet uten at avtalen godkjennes av generalforsamlingen, se asl./asal. § 3-8. I fsfin. § 11-21-6 (konsernforskriften 1991 § 6) er det et vilkår at samlet vederlag må være lovlig etter de selskaps- og regnskapsrettslige regler som gjelder for overføringer innen konsernet. Det er for øvrig ikke oppstilt noe generelt vilkår om at transaksjonen må være lovlig, men det er mulig at § 11-21-6 (§ 6) må forstås slik at ikke bare vederlaget, men også transaksjonen som sådan må være lovlig. Eller sagt på en annen måte: hvordan kan vederlaget være lovlig hvis transaksjonen er ulovlig?

Det foreligger for tiden ikke noe eget skjema til bruk ved konserninterne overføringer.

11.4.17 Tapsfradrag ved konserninterne overføringer

Konsernforskriften gjelder overføring av eiendeler mellom norske selskaper som ved overføring til virkelig verdi ville ha utløst beskatning, ikke ved overføring til virkelig verdi som ville ha utløst et skattemessig tap, se punkt 11.4.7.

1 Bed.book Page 287 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Slike overføringer må vurderes etter alminnelige skattemessige prinsipper.

Et selskap kan realisere fradragsberettigede tap ved konserninterne overføringer, selv om tilsvarende realisasjon med gevinst ville ha vært skattefri etter konsernforskriften. I brev til finanskomiteen av 16. februar 1999 har finansministeren uttalt at det må anses påkrevd å vurdere om konserninterne overføringer mv. bør unntas fra fradragsretten for tap, så langt skattefritaket gjelder for gevinst.

11.4.18 Korreksjonsinntekt

Reglene om korreksjonsinntekt skal sørge for at selskapet ikke deler ut utbytte av kapital som ikke er beskattet, se kapittel 10 punkt 10.5. Etter sktl. § 10-5 annet ledd (selsktl. § 1-6 nr. 2) vil det oppstå korreksjonsinntekt dersom utbytteavsetningen medfører at selskapets egenkapital blir mindre enn summen av innbetalt aksjekapital inklusive overkurs og 72 prosent av netto positive midlertidige forskjeller. De midlertidige forskjellene regulerer forskjellen mellom regnskapsmessig og skattemessig egenkapital. Korreksjonsinntekt er bare aktuelt for selskap som har netto positive midlertidige forskjeller, dvs. hvor den skattemessige egenkapital er lavere enn den regnskapsmessige.

Eksempel 6 viser virkningene av en overføring fra morselskapet til datterselskapet ved anvendelse av konsernforskriften. Det forutsettes i eksempelet at den regnskapsmessige gevinsten tas til inntekt i transaksjonsåret, og at den betingede skattefrie gevinsten ikke skal føres som positiv midlertidig forskjell. Eksempelet belyser hvordan reglene tidligere (før inntektsåret 1998) åpnet for utdeling av skattefrie gevinster ved utbytte.

Eksempel 6
Selskap As balanse består av tomten bokført til kr 100 000, og aksjekapital (AK) på samme beløp. A selger tomten til B for kr 500 000, hvilket gir en regnskapsmessig gevinst på kr 400 000. Gevinsten inngår i selskapets resultat og føres som annen egenkapital med kr 400 000.

Ny egenkapital (AK kr 100 000 + annen egenkap. kr 400 000) =	kr 500 000
– innbetalt AK	kr 100 000
– midlertidige forskjeller	kr 0
Utbyttegrunnlag	kr 400 000

Forutsatt at aksjeloven tillater det, vil gevinsten i sin helhet kunne utdeles som utbytte uten korreksjonsinntekt.

Med forskriftsendringen 30. desember 1998 mente man å ha satt en stopper for dette ved at skattefritaket på morselskapsnivå ble gjort betinget. Det er

1 Bed.book Page 288 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

uttalt at et slikt betinget skattefritak ikke gir samme grunnlag for å øke egenkapitalen like mye, og at dette da vil kunne begrense utbytteadgangen.

Poenget må være at det betingede skattefritaket gjør at det oppstår en midlertidig forskjell som man må ta hensyn til ved beregning av korreksjonsinntekt.

Dersom den fritatte inntekten som oppstår i selskap A skal behandles som en midlertidig forskjell, vil bare deler av gevinsten kunne avsettes til utbytte uten at korreksjonsinntekt inntrer. Det forutsettes at det betingede skattefritaket ikke gir grunnlag for føring av utsatt skatt.

Eksempel 7 – basert på faktum i eksempel 6
Terskelen for korreksjonsinntekt blir følgende:

Ny egenkapital (AK kr 100 000 + annen egenkap. kr 400 000) =	kr 500 000
– innbetalt AK	kr 100 000
– 72% av midlertidige forskjeller	kr 288 000
Terskel for korreksjonsinntekt	kr 112 000

Forutsatt at aksjeloven tillater det, vil inntil kr 112 000 kunne utdeles som utbytte før korreksjonsinntekt inntrer.

Den norske Revisorforening (DnR) har i sirkulære 1999-15 uttalt:

> «Kravet til at det mottakende selskap ved skattefrie konsernoverføringer forblir en del av konsernet, gir ikke opphav til midlertidige forskjeller i selgende selskap. Forskjellen som oppstår mellom regnskap og skatt i denne sammenheng representerer en latent skatteforpliktelse, og skal ikke regnskapsføres som utsatt skatt dersom det ikke er sannsynlig at den vil bli skattepliktig. I det kjøpende selskap vil det oppstå midlertidige forskjeller som gir opphav til utsatt skatt, og som skal regnskapsføres i henhold til NRS om resultatskatt.»

Legges DnRs oppfatning til grunn vil en overføring etter konsernforskriften også etter endringen 30. desember 1998 kunne medføre økt avsetning til utbytte uten at korreksjonsinntekt inntrer, som i eksempel 6.

Etter SKDs oppfatning gir forarbeidene til selsktl. § 1-6 (sktl. § 10-5) anvisning på to momenter som trekker i retning av å tolke bestemmelsen videre enn ovennevnte regnskapsfaglige forståelse tilsier. Det vises for det første til at det fremgår klart at man ikke har valgt å knytte korreksjonsinntekten til utsatt skatt. Dernest vises det til formålet med bestemmelsen, nemlig at utdeling av ubeskattet kapital som konsernbidrag eller utbytte skal utløse korreksjonsinntekt. SKD konkluderer med at gevinster som er betinget skattefrie etter konsernforskriften § 10 (§ 11-21-10) skal anses som midlertidige forskjeller etter selsktl. § 1-6 (sktl. § 10-5). Vi viser til SKDs brev til fylkesskattekontorene mv. av 30. august 1999 (upublisert). Konsekvensene av SKDs standpunkt synes å bli som i eksempel 7.

1 Bed.book Page 289 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Er det sannsynlig at konserntilknytningen brytes mellom selskap A og B slik at den fritatte inntekten kommer til beskatning i A, vil A måtte avsette for utsatt skatt. En nominell avsetning på 28 prosent av den latente gevinsten vil i så fall redusere egenkapitalen tilsvarende. Konsekvensene av en slik føring medfører at transaksjonen isolert sett ikke endrer det overdragende selskaps adgang til utdeling av utbytte uten at korreksjonsinntektsreglene slår inn.

Legges SKDs forståelse til grunn, samtidig som selskapet må avsette for utsatt skatt tilknyttet gevinsten, vil selskapets grunnlag for utdeling av utbytte uten korreksjonsinntekt ikke endres ved transaksjonen.

Eksempel 8 – basert på faktum i eksempel 6
Det tas høyde for skatt på fritatt inntekt ved avsetning for utsatt skatt på kr 112 000 (400 000 · 28%).

AK	kr	100 000
+ netto gevinst ved tomtesalg		
(gevinst 400 000 – uts.skatt 112 000) =	kr	288 000
– innbetalt AK	kr	100 000
– 72% av midlertidige forskjeller (400 000 · 72%) =	kr	288 000
Terskel for korreksjonsinntekt	kr	0

Transaksjonen øker ikke grunnlaget for utbytteutdeling uten korreksjonsinntekt når det foretas en nominell avsetning for utsatt skatt på gevinsten.

SKDs standpunkt som innebærer at det ikke bare skal føres midlertidige forskjeller i det mottakende selskap, men også i det overdragende selskap, vil kunne få som konsekvens at konsernet som sådan kommer i en dårligere posisjon for utdeling av utbytte (uten korreksjonsskatt), enn det som var tilfelle før konsernoverføringen.

Fra enkelte hold er det hevdet at selskaper som skal føre sine investeringer i datterselskaper etter egenkapitalmetoden, hvor inntekten som hovedregel ikke blir resultatført på transaksjonstidspunktet, ikke vil komme i den situasjon at konserninterne overføringer gir økt grunnlag for utdeling av utbytte uten at korreksjonsinntekt inntrer. Det påstås at det ikke har noe for seg å behandle den fritatte inntekten som en midlertidig forskjell ved beregning av eventuell korreksjonsinntekt.

Etter kontorets syn er ikke et slikt synspunkt dekkende. I tilfeller hvor selskapet har andre latente skatteposisjoner, vil man ved ikke å ta høyde for den «fritatte inntekten» likevel kunne oppnå høyere utbyttegrunnlag før korreksjonsinntekt inntrer.

1 Bed.book Page 290 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Eksempel 9

Anta at selskap A har følgende balanse:

Aksjer i B	200	Aksjekapital	100
Skip		Annen egenkapital	172
(sk.m. verdi = 100)	100	Utsatt skatt	28
	300		300

Selskapet har en latent skatteforpliktelse i form av en positiv gevinst- og tapskonto på 100.

Selskapet kan dele ut 100 uten beskatning (egenkapital 272 – aksjekapital 100 – andel midlertidige forskjeller 72 = 100).

Skipet selges for kr 200 til datterselskapet B ved anvendelse av konsernforskriften. Gevinsten på kr 100 føres til fradrag i den bokførte verdien av aksjene:

Balansen i selskap A etter transaksjonen:

Aksjer i B (200 – 100) =	100	Aksjekapital	100
Kontanter	200	Annen egenkapital	172
		Utsatt skatt	28
	300		300

De midlertidige forskjellene kan spesifiseres slik:

	Regnskapsm. verdi	*Skattem. verdi*	*Midlertidig forskjell*
Aksjer i B	100	200	(100)
Gevinst- og tapskonto		100	100
Netto midlertidige forskjeller			0

Grunnlaget for utdeling av utbytte uten korreksjonsinntekt er nå økt med 72:

Egenkapital (100 + 172) =	272
– aksjekapital	100
– 72% av midlertidige forskjeller	0
	172

Vi ser at terskelen for korreksjonsinntekt er økt med 72 som følge av overføringen, dersom den fritatte inntekten ikke behandles som en midlertidig forskjell.

Også ved transaksjoner hvor gevinsten ikke endrer den regnskapsmessige egenkapitalen kan således problematikken rundt den betinget skattefrie gevinsten være avgjørende for om en utbytteavsetning vil foranledige korreksjonsinntekt.

1 Bed.book Page 291 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

11.4.19 Oppsummering

Den viktigste endringen 30. desember 1998 var innføringen av det betingede skattefritaket; ved transaksjoner som bringer det mottakende selskap ut av konserntilknytningen tas den fritatte inntekten til beskatning i det overdragende selskap. Begrunnelsen for endringen var et ønske om å tette igjen «skattehull». Det største hullet ble tettet, men som vist i punkt 11.4.13.6 er det fortsatt «huller» i regelverket. Det må derfor forventes forslag om endringer for om mulig å rette opp dette. Hva forslagene vil gå ut på, og når eventuelle endringer vil kunne tre i kraft, gjenstår å se.

11.5 Skattelempe – overføring av skatteposisjoner – 1999-003LBH

Et deltakerlignet selskap A hadde overført henholdsvis produksjons- og nettvirksomhet til to nystiftede datteraksjeselskaper. Overføringen skjedde i henhold til lempingsvedtak fra FIN. Selskapet hadde fremførbar naturressursskatt og fremførbar negativ grunnrenteinntekt på flere kraftverk. Saken gjaldt selskapets adgang til fremføring av disse posisjonene i datteraksjeselskapene.

Kontoret var av den oppfatning at skatteposisjoner ikke kan overføres på bakgrunn av et lempingsvedtak. Dette følger av omdannelseslovens annet avsnitt (sktl. § 11-20) hvor det kun kan gis fritak for gevinst. Fremførbart underskudd, godtgjørelse til fremføring osv. er ikke omfattet av et skattelempingsvedtak. Kontoret kunne ikke se at fremførbar naturressursskatt og negativ grunnrenteinntekt til fremføring skilte seg fra disse skatteposisjonene i en slik grad at dette i denne forbindelse skulle medføre en annen skattemessig behandling. Under ligningsbehandlingen sa LN seg enig i kontorets oppfatning.

1 Bed.book Page 292 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

1 Bed.book Page 293 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

12 Personinntekt

I skatteloven kapittel 12 finner man reglene om fastsettelse av personlige skattyteres personinntekt, herunder reglene om beregnet personinntekt, de såkalte delingsreglene. Personinntekt er grunnlaget for utligning av toppskatt til staten og trygdeavgift til folketrygden.

Kontoret har ingen praksis vedrørende ligning av personlige skattytere og ligner dessuten ingen selskaper som omfattes av delingsreglene.

1 Bed.book Page 294 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

1 Bed.book Page 295 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

13 Skjønnsfastsettelse av formue og inntekt ved interessefellesskap – sktl. § 13-1

En forutsetning for skjønnsmessig inntektstillegg er at vilkårene i sktl. § 13-1 (sktl. 1911 § 54 første ledd) er oppfylt. Bestemmelsen lyder slik:

(1) Det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med en annen person, selskap eller innretning.
(2) Er den andre personen, selskapet eller innretningen som er nevnt i første ledd, bosatt eller hjemmehørende i utlandet og det er grunn til å anta at formuen eller inntekten er redusert, skal reduksjonen anses for å være en følge av interessefellesskap med mindre skattyteren godtgjør at det ikke er tilfelle.
(3) Ved skjønnet skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskap ikke hadde foreligget.

Regelens formål er i utgangspunktet å sørge for korrekt inntektsallokering mellom ulike skattesubjekter. Det er altså en tilordningsregel, og en tilordningsregel med særlig betydning for beskyttelse av nasjonale skattefundamenter, jf. avvikende bevisbyrderegler ved transaksjoner med utlendinger i bestemmelsens annet ledd. Karakteren av tilordningsregel (og bevisbyrderegel) kommer til syne ved at det forutsettes en særskilt hjemmel for beskatning i tillegg til sktl. § 13-1. Hjemmelen for beskatning må dekke de reelle forhold som blir lagt til grunn.

Sktl. § 13-1 første ledd oppstiller tre vilkår for at bestemmelsen skal komme til anvendelse:

- Det må foreligge en inntektsreduksjon
- Det må foreligge et interessefellesskap mellom skattyterne
- Inntektsreduksjonen må ha oppstått som en følge av interessefellesskapet, det må foreligge en årsakssammenheng.

1 Bed.book Page 296 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

13.1 Beregning av garantiprovisjon – 1993-323OLN m.fl.

Sakene gjaldt spørsmålet om å fastsette skjønnsmessig inntektstillegg for manglende inntektsføring av garantiprovisjon. OLN kom til at uavhengige parter ville betalt en slik provisjon.

I forbindelse med klagebehandlingen for inntektsåret 1993 behandlet nemndene ved kontoret flere saker hvor norske morselskaper hadde stilt garanti for utenlandske datterselskaper, men uten at det ble inntektsført noen garantiprovisjon hos morselskapet, eventuelt inntektsført en meget lav garantiprovisjon. Spørsmålet var om det i disse tilfellene kunne sies å foreligge en inntektsreduksjon på morselskapets hånd, slik at ligningsmyndighetene i medhold av sktl. 1911 § 54 første ledd (sktl. § 13-1 første ledd) hadde anledning til å fastsette et skjønnsmessig inntektstillegg. Sammenligningsgrunnlaget for å avgjøre spørsmålet om inntektsreduksjon var hva som hadde vært avtalt i en tilsvarende situasjon mellom uavhengige parter. For en grundigere redegjørelse for sktl. § 13-1, herunder vilkårene for å skjønne, vises til punkt 13.3.2.

De omhandlede garantier var i hovedsak avgitt for at de utenlandske datterselskapene skulle oppnå kontrakter, kassekreditt og lånefinansiering. OLN uttrykte at det ved garantistillelse alltid vil være en viss risiko for at garantien vil måtte innfris. Garantisten vil derfor binde opp kapital til dekning av eventuelt krav om innfrielse, og derved pådra seg kapitalkostnader. Med dette som utgangspunkt la OLN til grunn at det mellom uavhengige parter ville måtte betales en provisjon til dekning av slike risiko-/kapitalkostnader. I tilfeller hvor det var avgitt garantier uten at det var krevd noe vederlag, måtte man som et utgangspunkt kunne legge til grunn at det forelå en inntektsredusjon på morselskapets hånd.

Garantiprovisjonens størrelse vil avhenge av en rekke faktorer, så som for eksempel løpetid, garantibeløp, valuta, gjeldsgrad, likviditet og inntjening. Under henvisning til egen kjennskap til markedet og de generelle undersøkelser kontoret hadde gjort omkring garantiprovisjoners størrelse, la OLN til grunn at provisjonssatsen mellom uavhengige parter vanligvis ville ligge mellom 0,3 og 3 prosent.

En skattyter bestred den skjønnsmessige provisjonssats på 1 prosent som var benyttet av ligningsmyndighetene, fordi morselskapet selv betalte provisjoner på fra 0,2 til 0,4 prosent. Til dette bemerket OLN at hva morselskapet selv betaler i garantiprovisjoner ikke nødvendigvis gir et korrekt bilde av hva det aktuelle beslektede selskapet ville måtte betale til en uavhengig garantist. Det måtte foretas en konkret vurdering i hvert enkelt tilfelle, jf. de ovenfor nevnte faktorer.

En annen innvending mot beregning av garantiprovisjon var at morselskapet hadde fullstendig kjennskap til datterselskapets økonomi, og at risikoen således var eliminert. OLN viste her til at det alltid vil kunne inntreffe uforutsette begivenheter, eksepsjonell prisutvikling mv., slik at risiko vil være til stede. Selv

1 Bed.book Page 297 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

om det i ettertid skulle vise seg at garantier har blitt stilt uten at det rent konkret har medført noe krav om innfrielse for skattyteren, har det like fullt vært til stede en risiko og påløpt kapitalkostnader, slik at det mellom uavhengige parter vil vært nødvendig å yte et vederlag for garantien.

13.2 Fastsettelse av inngangs- og utgangsverdi på aksjer

Sak 1 – 1992-304OLN

Saken gjaldt skjønnsmessig fastsettelse av inngangsverdi på aksjer. Selskap A kjøpte i april 1992 en aksjepost i et spansk selskap, B, fra selskap C. Noen måneder senere ble aksjeposten i B solgt videre. OLN kom til at vilkårene med hensyn til interessefellesskap og årsakssammenheng var oppfylt, og at det forelå en inntektsreduksjon. Inngangsverdien på aksjeposten ble ved skjønn fastsatt overensstemmende med videresalgsprisen.

Saksforholdet

A kjøpte i april 1992 en aksjepost i et spansk selskap, B, fra C. C var eid med 50 prosent av A og 50 prosent av et selskap som var en samarbeidspartner av As morselskap. På samme tidspunkt kjøpte samarbeidspartneren en tilsvarende aksjepost i B. Noen måneder etter kjøpet av aksjepostene i B solgte både A og samarbeidspartneren samtlige av sine aksjer videre til et uavhengig selskap. For inntektsåret 1992 krevde A fradrag for ca. kr 133 mill. vedrørende tap på sine aksjer i B.

På grunn av interessefellesskap mellom A og det utenlandske selskap C som A hadde kjøpt aksjene av, ble det under ordinær ligning reist spørsmål om prisfastsettelsen ved kjøpet av aksjeposten avvek fra markedsmessige vilkår, slik at A fikk redusert sin inntekt på grunn av et større tap enn om den første transaksjonen hadde funnet sted mellom uavhengige parter. Man kom til at det hadde skjedd en slik inntektsreduksjon som følge av interessefellesskap; inngangsverdien på aksjene ble skjønnsmessig redusert med kr 115 mill. Selskapet påklaget avgjørelsen til LN.

Selskapet anførte at aksjene var ervervet til markedspris, følgelig var ikke inntekten redusert som følge av interessefellesskap, og vilkårene for å anvende sktl. 1911 § 54 første ledd (sktl. 13-1 første ledd) var ikke til stede. Subsidiært ble det anført at inngangsverdien ved skjønnsutøvelsen måtte settes vesentlig høyere enn fastsatt av nemnda. LN fastholdt ligningen. Selskapet påklaget avgjørelsen til OLN.

1 Bed.book Page 298 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Overligningsnemndas behandling

OLN kom til at vilkårene med hensyn til interessefellesskap («indirekte interessefellesskap») og årsakssammenheng var oppfylt.

Når det gjaldt spørsmålet om inntektsreduksjon, tok OLN som utgangspunkt at markedspris vil være den pris en uavhengig kjøper er villig til å betale. Det ble bemerket at børskurs normalt vil gi uttrykk for riktig pris for aksjer ved vanlig verdipapirhandel, men at dette imidlertid ikke er avgjørende for en industriell investor. En slik investor vil vurdere selskapets substansverdi kombinert med den fordel som eventuelt springer ut av innflytelse som kan oppnås ved hjelp av en større aksjepost.

Det ble vist til at den uavhengige kjøper foretok en grundig gjennomgang av selskapet og fant prisen vesentlig lavere enn den interne transaksjonen som ble foretatt kun 3 måneder tidligere. Dette til tross for at denne kjøperen tilstrebet 100 prosent kontroll over B. Bortsett fra en viss nedgang i børskursen på B og en mindre nedgang i totalindeksen, var det fra selskapets side ikke påvist omstendigheter som kunne forklare en slik reduksjon i verdiene på B i løpet av 3-4 måneder. Nemnda la derfor til grunn at de verdireduserende omstendighetene lagt til grunn av den eksterne kjøper, også forelå ved As kjøp 3-4 måneder tidligere. Det ble også bemerket at en mindretallspost på 26,2 prosent normalt er klart lavere enn verdien for en kjøper som oppnår 100 prosent kontroll. Selv om man var enig med skattyter i at man ikke kunne slutte direkte fra den pris den eksterne kjøper oppnådde til prisen ved As kjøp, så måtte man kunne benytte denne til å fastslå at A overtok en aksjepost for et beløp som var vesentlig høyere enn den reelle verdi aksjeposten kunne ha for A som strategisk investor.

Selskap A anførte at prisen ble fastsatt på basis av børskursen og den informasjon som ellers forelå på kjøpstidspunktet. Prisen ble fastsatt til børskurs med en «strategisk premie på 17 prosent». På bakgrunn av det som var dokumentert fra selskapets side, kom nemnda til at A gjorde svært lite av de vurderinger og analyser som en strategisk oppkjøper ville ha foretatt ved et oppkjøp. Når dette manglet, måtte det skyldes interessefellesskapet. Slike manglende opplysninger behøver nødvendigvis ikke å bety at prisen er uriktig, men det må i tilfelle dokumenteres eller sannsynliggjøres at markedspris foreligger. Nemnda fant ikke dette godtgjort. Heller ikke det forhold at det overtakende selskap opprinnelig ga et høyere pristilbud, ble tillagt særlig vekt. Det ble vist til at dette pristilbudet ble gitt under forbehold om en såkalt «due diligence», og at det dermed ikke var uttrykk for en reell verdivurdering. Prisen ble også nedjustert vesentlig etter gjennomgangen.

Det ble også lagt vekt på at kjøpet ikke syntes å være motivert i en strategisk forretningsmessig vurdering fra As side. Tvert imot fremgikk det av et styrenotat at bakgrunnen for hjemkjøpet var endrede «regnskapsmessige og skattemessige» forutsetninger. Det ble uttalt at slike interne overføringer som ikke synes å være forretningsmessig motivert, reiser viktige prinsipielle spørsmål for ligningsmyndighetene, især når det er mulig for skattyter å påvirke skattemessig inngangsverdi i forskjellige skatteregimer. Det må i den forbindelse kreves

1 Bed.book Page 299 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

notoritet omkring de vurderinger og analyser som er gjort fra skattyters side. Inngangsverdien ble etter dette fastsatt ved skjønn, og etter en konkret vurdering ble prisen fastsatt overensstemmende med videresalgsprisen ved oppkjøpet.

Sak 2 – 1993-OLN342

Saken gjaldt spørsmålet om et salg skjedde til underpris. NOKUS-selskapene A og B solgte fire heleide datterselskaper til beslektede selskaper. Det avgjørende i saken var på hvilket tidspunkt salget hadde funnet sted. Selskapene hevdet at salget fant sted i 1991. På dette tidspunkt var ikke selskapene NOKUS-selskaper, og de var derfor utenfor norsk beskatningsområde. OLN kom til at salget fant sted i 1991.

Saksforholdet

Flertallet i LN (se Utv. 1996 s. 242) mente at det i 1991 kun ble fremsatt et tilbud om kjøp av aksjer, og at det ikke forelå noen aksept fra selger. Flertallet mente at realisasjon av aksjene fant sted i 1993. Gevinst ved salg av aksjene var da skattepliktig til Norge i henhold til selsktl. § 5-1 nr. 3, jf. § 5-2 (sktl. § 10-30 tredje ledd, jf. § 10-31). På dette tidspunktet var prisene for aksjene lav i forhold til aksjenes antatte verdi. Flertallet fant det da berettiget å foreta en korreksjon av utgangsverdien ved gevinstberegningen etter sktl. 1911 § 54 første ledd (sktl. § 13-1). Mindretallet mente at bindende avtale fant sted i 1991.

Overligningsnemndas behandling

OLN var enig med mindretallet i LN og endret ligningen.

OLN påpekte at det sentrale spørsmålet ved anvendelsen av sktl. 1911 § 54 første ledd var om skattyternes inntekt var redusert ved de transaksjoner som hadde funnet sted. Det ville i dette tilfelle bero på hvilket tidspunkt som skulle legges til grunn for bedømmelsen, 1991 eller 1993. Dersom 1991 skulle legges til grunn, oppsto det ingen skattemessig gevinst av betydning, og ligningen måtte i så fall allerede av den grunn oppheves. Dersom 1993 skulle legges til grunn, var den gevinstberegningen som ligningen bygde på riktig. I tillegg måtte man da ta standpunkt til om gevinsten overhodet kunne beskattes i Norge.

OLN tok videre utgangspunkt i at det sentrale tidspunkt ved vurderingen av om det forelå en underpris, måtte være det tidspunkt da skattyter var rettslig bundet etter avtalen til å levere aksjene til en bestemt pris. En prisutvikling etter dette tidspunkt ville ikke være selgerens tap eller gevinst, og ville derfor også være uten betydning for vurderingen av om det forelå riktig pris for aksjene. Dette gjaldt uansett om «realisasjon» etter selsktl. § 5-2 nr. 1 (sktl. § 10-31 første ledd) først måtte anses å finne sted på et senere tidspunkt. Det avgjørende i

1 Bed.book Page 300 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

saken ble derfor om bindende avtale om å levere aksjene til en bestemt pris var inngått allerede i 1991, eller om dette skjedde først i 1993.

OLN var som nevnt, enig med mindretallet i at avtalen var inngått i 1991 og sluttet seg i det vesentlige til dets begrunnelse.

Mindretallet i ligningsnemnda påpekte først at det avgjørende spørsmålet var når bindende avtale om salg av aksjene ble inngått, da det var dette tidspunktet som var innvinningstidspunktet og således det tidspunkt skatteplikten måtte avgjøres. Tidspunktet for oppfyllelse av avtalen ville ha betydning for periodiseringen av en eventuell skattepliktig fordel. Periodiseringstidspunktet ville også ha betydning som verdsettelsestidspunkt for fordelens verdi, såfremt skatteplikt forelå. Men forelå det ikke skatteplikt til Norge på innvinningstidspunktet, kunne ikke skatteplikt oppstå på periodiseringstidspunktet.

Det fremgikk av styrereferater fra A og B datert 24. oktober 1991 at det på styremøtet ble fremlagt en skriftlig rapport vedrørende salg av interessene i datterselskapene. Rapporten ble akseptert og de nærmere detaljer for implementering av salget ble drøftet. Prisen på aksjene fremgikk også klart.

I styrereferater fra kjøperselskapene datert før 24. oktober 1991 var det gjort vedtak om kjøp av vedkommende aksjer til priser som i sum tilsvarte den samlede salgspris vedtatt i A og B.

Selskapene utferdiget ingen endelige avtaler. Dette ble blant annet begrunnet med at partene ikke kunne inngå slike formelle avtaler før finansieringsselskapet, som hadde finansiert datterselskapene, hadde samtykket.

Forhandlingene med finansieringsselskapet trakk i langdrag. Da styrene høsten 1992 ikke så noen snarlig løsning, fant man det ifølge selskapene riktig å bekrefte den tidligere oppnådde enighet, og man utformet formelle avtaler om overdragelse av skipsselskapene den 18. november 1992.

Mindretallet tolket vedtaket på styremøtet i A og B slik at tilbudene fra kjøperselskapene ble akseptert. Selskapene hadde ikke utferdiget endelig avtale, men det vesentlige i avtalen var klart, nemlig pris og leveringstidspunkt (så snart formalitetene med långivere var ordnet). De detaljene som skulle med i salgsdokumentene var ikke vesentlige for salgsavtalen, men de kunne være viktige av andre grunner slik at styret følte behov for å få seg forelagt dette senere. Dette kunne etter mindretallets mening ikke innebære at det ikke ble inngått noen bindende avtale i styremøtet den 24. oktober 1991.

Mindretallet påpekte at når det var avtalt en bestemt pris, var det klart at det var kjøper som ville ha risikoen for verdiutviklingen frem til levering, uansett om verdien skulle gå opp eller ned. Etter mindretallets mening kunne en slik avtale som denne like gjerne være inngått mellom uavhengige parter. Alt ville være avhengig av hvordan partene vurderte fremtidsutsiktene på avtaletidspunktet.

Mindretallet la videre vekt på at beslutningen om overdragelse av aksjene ble truffet av ledelsen i selskapsgruppen, og at salget hadde god forretningsmessig begrunnelse. At det i styrereferatene ikke ble gitt noe nærmere tidspunkt for overdragelse, hadde etter mindretallets mening den naturlige forkla-

1 Bed.book Page 301 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

ring at de berørte parter var innforstått med at det var visse formaliteter som måtte ordnes før overdragelsen av aksjene kunne skje. Mindretallet viste også til at aksjonærene i A og B i brev av 15. november 1991 ble varslet om salget, og at salget var omtalt i årsberetningene for både 1991, 1992 og 1993. Det gikk også etter mindretallets mening tydelig frem av regnskapene at salgene av aksjene i datterselskapene ble oppfattet som en realitet.

At formell salgsavtale ble utformet først i 1992 kunne etter mindretallets mening ikke være avgjørende.

Det at transaksjonen var betinget av at forholdene til finansieringsselskapet gikk i orden, var videre ikke tilstrekkelig til at avtaleinngåelsen ikke kunne legges til grunn som innvinningskriterium.

Det styrket dessuten skattyterens argumentasjon at avtalen fra 1991 ikke bar noe preg av skatteplanlegging. På avtaletidspunktet var A og B ikke skattepliktige til Norge. NOKUS-reglene var ikke kjent på avtaletidspunktet. A og B ble frivillig NOKUS-lignet fra og med 1992. Hvis selskapene hadde ment at endelig avtale om salg av aksjene ikke hadde skjedd i 1991, kunne selskapene unngått skatteplikt til Norge ved å vente med NOKUS-ligning til inntektsåret 1994.

Sak 3 – 1995-608SFS

Forespørselen gjaldt spørsmålet om overdragelse av aksjer i datterselskap til underpris kunne legges til grunn for ligningen.

Selskap B inngikk i konsern X. B eide samtlige aksjer i selskap C. B vurderte å overdra samtlige av sine aksjer i C til konsernets morselskap A. I forbindelse med overdragelsen ble det forutsatt et vederlag på kr 100 mill., noe som representerte en underpris sammenholdt med matematisk verdi i henhold til regnskapet.

Da B hadde en oppregulert inngangsverdi på C som oversteg matematisk verdi, og fordi det ikke var aktuelt med innkalkulering av merverdier og/eller goodwill fordi selskapet ikke hadde virksomhet, ville en overdragelse til matematisk verdi ikke utløst beskatning på Cs hånd. Selskapet erkjente at «underprisen» kunne gi grunnlag for utbyttebeskatning (kildeskattepliktig). Det ble ikke opplyst noe om hvorfor selskapet ønsket å legge til grunn en underpris ved ligningen.

Kontoret var av den oppfatning at man ved ligningen uansett måtte legge til grunn at en transaksjon mellom beslektede selskaper må skje til markedspris. I dette tilfelle mente man markedspris måtte settes lik matematisk bokført verdi i selskapet.

Sak 4

Saken gjaldt skjønnsmessig fastsettelse av inngangs- og utgangsverdi ved salg av en betydelig aksjepost mellom selskap i interessefellesskap. I forhold

1 Bed.book Page 302 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

til utgangsverdien var det selve prisingsspørsmålet som var omstridt, og OLN fastsatte en noe høyere verdi enn det LN gjorde. Når det gjaldt inngangsverdien var det i tillegg til prisingsspørsmålet også spørsmål om vilkårene for å skjønne var oppfylt. OLN antok at også inngangsverdien kunne fastsettes skjønnsmessig. Vedtaket er påklaget til FSN.

Saksforholdet

Selskap A anførte subsidiært at dersom OLN fastholdt LNs skjønn i forhold til utgangsverdien, måtte det foretas en tilsvarende vurdering av inngangsverdien hvoretter denne måtte settes høyere enn det selskapet hadde lagt til grunn som påstand i selvangivelsen.

A ble til ved en fusjon mellom et norsk selskap B og et utenlandsk selskap C. Fusjonen ble gjennomført ved at C overførte sine eiendeler – deriblant aksjene i E som denne saken gjaldt – til et nyetablert norsk selskap D. D ble deretter fusjonert inn i B. Det fusjonerte selskapet var A. I selvangivelsen la A til grunn en inngangsverdi per aksje i E på kr 30.

Om fastsettelse av inngangsverdier på de aktiva som ble overført til det nystiftede norske selskapet forklarte A at totalverdien på C ble beregnet med basis i børskurs. Børskursen ble benyttet som et «tak» på fordelingen av de skattemessige verdier. Bakgrunnen for dette var at skattyter antok at norske skattemyndigheter ville kreve at observerbare markedsverdier ble lagt til grunn ved salget inn til et norsk skattesubjekt. Aksjepostens andel av denne børskursen ble satt ut i fra at aksjen på det aktuelle tidspunkt ble omsatt i det unoterte markedet til kurser rundt 30.

Overligningsnemndas behandling

Nemnda måtte først ta stilling til om inngangsverdien på selskapets anmodning kunne settes høyere enn kr 30 per aksje, og deretter ta stilling til hvorvidt selskapet hadde godtgjort en inngangsverdi utover kr 30 per aksje.

OLN viste til at det etter sktl. 1911 § 54 første ledd (sktl. § 13-1 første ledd) er inntekten som skal fastsettes ved skjønn, det ville i det foreliggende tilfellet si aksjetapet. Ved fastsettelsen av det skattemessige tapet måtte nemnda derfor ta stilling til både inngangsverdi og utgangsverdi, og det måtte etter nemndas syn skje etter parallelle prinsipper. Nemnda kom derfor til at inngangsverdien kunne settes høyere enn kr 30 per aksje, selv om denne verdi tidligere hadde vært lagt til grunn av selskapet i selvangivelsen.

Forutsetningen for å sette verdien høyere enn kr 30 per aksje, var at selskapet hadde godtgjort en høyere verdi.

Utgangspunktet måtte etter nemndas syn være at inngangsverdien skulle fastsettes etter de samme prinsipper som utgangsverdien. Utgangsverdien ble etter en konkret vurdering fastsatt til en høyere verdi enn børskursen på det aktuelle tidspunkt.

1 Bed.book Page 303 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Nemnda antok at det ikke kunne være slik at det ved ethvert kjøp av en større aksjepost måtte tillegges en premie. Poenget måtte etter nemndas syn være at oppmerksomheten ved kjøp av større aksjeposter i stor grad rettes mot de underliggende verdier og muligheter i selskapet, hvoretter børskursen blir mindre retningsgivende som verdiestimat. Nemnda antok derfor at i hvilken grad «børskursen» burde fravikes – og eventuelt i hvor stor grad – måtte avhenge av resultatene som fremkom ved den nærmere vurderingen av selskapet. «Premiens» størrelse ville derfor være en funksjon av det verdipotensialet kjøperen mener ligger i selskapet, kombinert med markedets lover for prisfastsettelse, og fremstår da bare som et resultat av denne prosessen.

Etter nemndas mening måtte derfor det sentrale ved fastleggelse av inngangsverdien være de holdepunkter man hadde for verdien i selskapet på transaksjonstidspunktet. Nemnda la likevel en viss vekt på at det fremstod som mindre sannsynlig at det forelå en meget betydelig merverdi ved salget, men overhodet ingen merverdi ved ervervet av aksjene.

Selskapet viste til to verdivurderinger utarbeidet av uavhengige meglerhus ved fusjonsforhandlingene, og til tilsvarende vurderinger utarbeidet av forskjellige meglerhus i en periode kort etter ervervstidspunktet. Disse vurderingene hadde alle til felles at de i tid ikke var utarbeidet i en slik nærhet til tidspunktet for fastsettelse av inngangsverdien som en tilsvarende vurdering som lå til grunn ved fastsettelsen av utgangsverdien.

Nemnda mente blant annet av denne grunn at det måtte utvises varsomhet ved vektleggingen av disse verdivurderingene i forbindelse med fastsettelse av inngangsverdien. Nemnda fant likevel å kunne tillegge den av verdivurderingene som i tid lå nærmest ervervstidspunktet en viss vekt. Vurderingen foreslo en aksjeverdi på kr 34 per aksje, og nemnda antok derfor at inngangsverdien kunne settes til kr 34 per aksje.

Sak 5 – 1998-604SFS

Forespørselen gjaldt hvilke krav som stilles til dokumentasjon av verdiene.

Kontoret viste til at det i interne aksjetransaksjoner vil være av vesentlig betydning hvilke undersøkelser uavhengige parter ville ha gjort i en tilsvarende situasjon. I den aktuelle saken fant kontoret grunn til å tro at en uavhengig kjøper ville ha analysert de verdiene som lå bak aksjene, samt konsultert en uavhengig analytiker. Dokumentasjon på at dette var gjort burde etter kontorets syn kunne fremlegges.

1 Bed.book Page 304 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Sak 6 – 1998-008LBH

Selskap A krevde fradrag for tap ved salg av sine aksjer i datterselskapet B til datterselskapet C. Spørsmålet var om vederlaget var fastsatt på armlengdes vilkår ved salget av aksjene i B til C.

Saksforholdet

As inngangsverdi på aksjene i B var kr 13 mill., mens vederlaget var satt til kr 1. Spørsmålet var om kr 1 var armlengdes pris for aksjene, eller om en uavhengig part ville betalt mer, jf. sktl. 1911 § 54 første ledd (sktl. § 13-1 første ledd). Først måtte det avgjøres om vilkårene i sktl. 1911 § 54 første ledd var oppfylt for å fastsette vederlaget ved skjønn. Dersom vilkårene var oppfylt, ble det neste spørsmålet hva vederlaget ville vært om interessefellesskapet mellom selger og kjøper ikke hadde foreligget.

Selskapet mente at vilkårene for å fastsette vederlaget ved skjønn ikke var oppfylt. Bakgrunnen for dette var at egenkapitalen i B «i realiteten var negativ». B hadde i 1997 en egenkapital på SEK 6,8 mill., som inkluderte mottatt konsernbidrag på SEK 15,7 mill. Uten konsernbidraget hadde selskapet en negativ egenkapital på SEK 8,9 mill. På salgstidspunktet hadde ikke generalforsamlingen i selskapet som ga konsernbidraget til B truffet vedtak om å yte konsernbidrag, og konsernbidraget måtte derfor etter As syn holdes utenfor ved verdivurderingen.

Det var enighet om at selger og kjøper var i interessefellesskap med hverandre, og dersom inntekten var redusert, var det heller ikke uenighet om at inntektsreduksjonen oppstod på grunn av interessefellesskapet. Avgjørende var det derfor om inntekten var redusert.

Kontorets behandling

Kontoret antok at inntekten var redusert, fordi en uavhengig part ville være villig til å betale mer enn kr 1 for aksjene i B når egenkapital var SEK 6,8 mill. Kontoret antok at konsernbidraget måtte medregnes ved verdsettelsen, til tross for at generalforsamlingen i det avgivende selskap på salgstidspunktet ikke hadde besluttet utdeling av konsernbidraget. Kontoret la i denne vurderingen vekt på at konsernbidraget var implementert i offentliggjorte regnskaper, og at det ikke forelå opplysninger som tilsa at generalforsamlingen i de to avgivende selskap ikke skulle godta dette. Når det også viste seg i ettertid at det ble vedtatt, med den følge at det avgivende selskap fikk skattemessig fradrag i Sverige, måtte konsernbidragene etter kontorets syn hensyntas ved verdivurderingen. Vilkårene for å fastsette vederlaget ved skjønn etter sktl. 1911 § 54 første ledd var derfor oppfylt.

Spørsmålet var da hva som var armlengdes pris, eller hva vederlaget ville ha vært om interessefellesskapet ikke hadde foreligget, jf sktl. 1911 § 54 første ledd tredje punktum.

1 Bed.book Page 305 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Kontoret kom til at verdien av B måtte settes til selskapets bokførte egenkapital, justert for en avsetning til nedleggingskostnader, som var avsatt i forbindelse med en planlagt nedleggelse som nå ikke lenger var aktuell.

13.3 Renteberegning av kapitaltilskudd til utenlandsk datterselskap – 1993-324OLN m.fl.

I en artikkel i RR nr. 4/00 (del 1) og nr. 5/00 (del 2) med tittelen «Skjønnsmessig renteberegning av kapitaltilskudd til utenlandsk datterselskap – skatteloven (1999) § 13-1» redegjør forfatterne John Harald Berger og Olav Gram Andersen for spørsmålene:

- I hvilken utstrekning kan det aksepteres skattemessig at norsk morselskap yter rentefritt lån til utenlandsk datterselskap, og
- Når kan i så fall ligningsmyndighetene tillegge en skjønnsmessig renteinntekt på morselskapets hånd?

Fremstillingen i dette punktet er i det alt vesentligste basert på artikkelen.

13.3.1 Innledning

Ved etablering eller oppkjøp av datterselskap i utlandet oppstår ganske umiddelbart spørsmål om hvordan det norske morselskapet skal finansiere nyervervelsen. Tilsvarende spørsmål oppstår hvis datterselskapets finansielle stilling av en eller annen årsak blir så svak at morselskapet må trå til med økonomisk støtte. I utgangspunktet er det naturlig for det norske morselskapet å tilføre aksjekapital, eventuelt andre former for egenkapital, hvis det er mulig. I utlandet er det imidlertid ikke uvanlig at mer eller mindre tyngende formelle regler må etterleves ved endringer i egenkapitalen. Avgifts- eller skattlegging av egenkapitaltilskudd er heller ingen sjeldenhet. Slike forhold forbundet med tilføring av egenkapital kan gjøre det fristende å droppe tanken på egenkapital og isteden yte rentefritt lån fra det norske morselskapet.

Ved lånetransaksjoner mellom uavhengige parter betales normalt en rente eller annen form for avkastning til långiveren. Det følger av armlengdeprinsippet at en transaksjon mellom beslektede selskaper skal prises på samme måte som tilsvarende transaksjon mellom ubeslektede parter. Rentefrihet mellom mor- og datterselskap må derfor i utgangspunktet antas å være i strid med armlengdeprinsippet.

Konsekvensen av et rentefritt lån er at morselskapet i Norge unnlater å innvinne en avkastning av kapitalen. Dette kan etter omstendighetene lede til et skjønnsmessig inntektstillegg på morselskapets hånd med hjemmel i sktl. § 13-1.

Sktl. § 13-1 er en videreføring av bestemmelsen i sktl. 1911 § 54 første ledd, jf. Ot.prp. nr. 86 (1997-98) punkt 7.13. Det er ingen realitetsforskjell mellom

1 Bed.book Page 306 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

bestemmelsene. Her vil det bli vist til sktl. § 13-1, men i direkte sitater fra andre kilder er det ikke korrigert for eventuelle henvisninger til sktl. 1911 § 54 første ledd.

Ett av de prioriterte områdene da kontoret gjennomførte sin første ligning for inntektsåret 1992, var kartlegging av interne transaksjoner mellom norske og utenlandske beslektede selskaper. Rentefrie lån fra norsk morselskap til utenlandsk datterselskap var et prioritert område fra begynnelsen. Kartleggingen, som viste en ganske utstrakt bruk av rentefrie lån, ble fulgt opp ved ligningen for inntektsårene 1993 og 1994. Morselskapene ble da skjønnsmessig lignet for et stipulert rentebeløp av lånene. Gjennom den etterfølgende klagebehandlingen for LN og OLN ved kontoret, ble prinsippene for skattleggingen nærmere overprøvd og justert.

De fleste sakene løste seg ved denne administrative behandlingen, som omfattet ca. 200 lånetransaksjoner for ca. 20 konsernselskaper og en rekke enkeltaksjeselskaper. Fire av selskapene valgte å bringe enkelte lånetransaksjoner inn for domstolene. Tre av sakene ble endelig avgjort av Oslo byrett, mens én gikk videre til Borgarting lagmannsrett. De aktuelle dommene er lagmannsrettsdommen inntatt i Utv. 1999 s. 540 *Nycomed* (Oslo byretts dom er inntatt i Utv. 1999 s. 600), samt byrettsdommene i Utv. 1997 s. 816 *Freia*, Utv. 1999 s. 849 *Dyno* og Utv. 1999 s. 1291 *Elkem*.

Samtlige dommer medførte at ligningen ble opphevet og hjemvist til ny behandling ved kontoret. Som en fellesnevner for alle sakene kan det likevel i utgangspunktet konstateres at kontoret fikk medhold i de prinsippene som var lagt til grunn for beskatningen. Imidlertid heftet det slik usikkerhet ved den konkrete skjønnsutøvelsen at ligningen av den grunn ble opphevet og hjemvist til ny behandling. I tre av sakene ble det gjennomført fornyet administrativ behandling i så vel LN som OLN, mens én av sakene ble endelig avgjort i LN. Ingen av disse nye vedtakene ble rettslig prøvd.

Hvordan fortoner så rettstilstanden seg etter domstolsbehandlingen og den fornyede administrative behandling av sakskomplekset? Som nevnt var domstolene enige med kontoret for såvidt gjelder de grunnleggende prinsipper for beskatningen, og rettstilstanden anses for såvidt langt på vei avklart gjennom dommene. Hva gjelder ligningsmyndighetenes skjønnsutøvelse, har en nærmere avklaring funnet sted gjennom *Nycomed-dommen* samt etterfølgende administrativ behandling. Hva dette innebærer, vil bli mer konkret utdypet nedenfor.

For øvrig kan også nevnes Høyesterettsdom inntatt i Rt. 1999 s. 1663 (Utv. 2000 s. 1) *Hydro*. Forholdet var her at Norsk Hydro hadde tilstått et utenlandsk datterselskap diverse rentebærende lån. Hydros finansavdeling renteberegnet lånene gjennom året. Ved utløpet av hvert år ble imidlertid rentene frafalt og tilbakeført til datterselskapets konto. Høyesterett bygde på at kapitaltilførselen i realiteten var lån, og at Hydro gjennom året hadde opptjent og innvunnet en rente som Hydro hadde juridisk krav på. Forholdet ble derfor bedømt slik at Hydro ved årets utgang hadde foretatt en reell ettergivelse. Ettergivelsen var imidlertid foretatt uten at vilkårene for tapsfradrag forelå, og Hydro måtte der-

1 Bed.book Page 307 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

for skattlegges for renteinntekten. Forholdet til sktl. § 13-1 (sktl. 1911 § 54 første ledd) er bare perifert berørt i dommen, og den har derfor begrenset interesse for de temaene som tas opp her.

13.3.2 Rettslig utgangspunkt

En forutsetning for skjønnsmessig inntektstillegg er at vilkårene i sktl. § 13-1 (sktl. § 54 første ledd) er oppfylt. Bestemmelsen lyder slik:

> «(1) Det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med en annen person, selskap eller innretning.
> (2) Er den andre personen, selskapet eller innretningen som er nevnt i første ledd, bosatt eller hjemmehørende i utlandet og det er grunn til å anta at formuen eller inntekten er redusert, skal reduksjonen anses for å være en følge av interessefellesskap med mindre skattyteren godtgjør at det ikke er tilfelle.
> (3) Ved skjønnet skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskap ikke hadde foreligget».

Regelens formål er i utgangspunktet å sørge for korrekt inntektsallokering mellom ulike skattesubjekter. Det er altså en tilordningsregel, og en tilordningsregel med særlig betydning for beskyttelse av nasjonale skattefundamenter, jf. avvikende bevisbyrderegler ved transaksjoner med utlendinger. Når det gjelder saker om kapitaloverføringer, gir § 13-1 grunnlag for to hovedformer for korreksjoner, jf. Utv. 1997 s. 897. Omklassifisering – eller gjennomskjæring – vil være aktuelt i tilfeller hvor kapitaloverføringen har tatt en annen form enn hva som ville vært tilfelle mellom uavhengige parter, jf. oljeskattemyndighetenes praksis vedrørende omklassifisering av gjeld til egenkapital for skatteformål. Omklassifiseringen gjelder da både kapitaloverføringen og senere avkastning eller kostnad på kapitalen. Alternativet til omklassifisering eller gjennomskjæring, er korreksjon i form av inntektsjustering. Dette vil være aktuelt hvor interessefellesskapet har medført en inntektsforskyvning mellom de kontraherende parter. Sistnevnte korreksjon er det man står overfor i den her omhandlede renteproblematikk: Første vurderingstema er i slike saker hvorvidt kapitaloverføringen reelt sett er lån eller egenkapital (subsumsjon). Hvis konklusjonen av denne vurderingen blir lån, er den neste vurdering som må foretas, om og i hvilken utstrekning det foreligger en inntektsreduksjon etter sktl. § 13-1.

Karakteren av tilordningsregel (og bevisbyrderegel) kommer til syne ved at det forutsettes en særskilt hjemmel for beskatning i tillegg til sktl. § 13-1. Hjemmelen for beskatning må dekke de reelle forhold som blir lagt til grunn. I de aktuelle sakene har det ikke vært omtvistet at beskatningshjemmel foreligger. Forholdet er likevel påpekt i et par av dommene (Se Utv. 1997 s. 819 *Freia* og Utv. 1999 s. 851 *Dyno*).

Sktl. § 13-1 oppstiller tre vilkår for at bestemmelsen skal komme til anvendelse:

1 Bed.book Page 308 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

- Det må foreligge en inntektsreduksjon
- Det må foreligge et interessefellesskap mellom skattyterne
- Inntektsreduksjonen må ha oppstått som en følge av interessefellesskapet.

Interessefellesskap foreligger åpenbart mellom norsk morselskap og et 100 prosent eid datterselskap i utlandet, og ingen av selskapene har prosedert på at interessefellesskap ikke foreligger. Manglende årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntektsreduksjonen har heller ikke vært påberopt av noen av selskapene. Det er vilkåret om inntektsreduksjon som har voldt vanskeligheter i relasjon til lånesakene.

FIN har avgitt tre grunnleggende uttalelser om rettstilstanden for såvidt gjelder rentefrie lån, henholdsvis 27. september 1993 (Utv. 1993 s. 1344), 12. juli 1995 (Utv. 1995 s. 1065) og 13. juni 1997 (Utv. 1997 s. 895).

Fra disse uttalelsene er det grunn til å feste seg ved at i 1993-uttalelsen fremholdes at når et morselskap tilfører et datterselskap kapital, må i utgangspunktet den form som er valgt selskapsrettslig også legges til grunn ved den skattemessige bedømmelsen av forholdet. Men departementet åpner for at unntak kan gjelde dersom en etter en helhetsvurdering av avtaleforholdet finner at det som er gitt betegnelsen lån i realiteten er egenkapital. Departementet sier videre at ansvarlig lånekapital selskapsrettslig og skatterettslig normalt vil være å anse som lån.

I *1995*-uttalelsen påpekes at en inntektsreduksjon på morselskapets hånd, forårsaket av interessefellesskapet, kun vil foreligge ved rentefrie lån i den utstrekning datterselskapet ville vært i stand til å ta opp kommersielle lån. Departementet gir i den forbindelse uttrykk for at kapitalstrukturen i det utenlandske datterselskapet kan ha betydning for låneevnen (lånekapasiteten). Videre påpekes at datterselskapet oftest må ha en viss egenkapitalandel for at det skal ha evne til å ta opp kommersielle lån. Uten lånekapasitet vil vilkårene for å anvende sktl. § 13-1 ikke være til stede. Manglende oppfyllelse av inntektsreduksjonskriteriet kan også skyldes at datterselskapets drift og økonomi for øvrig ikke gir rimelig dekning for renter på morselskapets fordring. Se for øvrig punkt 13.3.5.1 nedenfor.

Fra *1997*-uttalelsen vises særlig til at FIN tar utgangspunkt i det forhold at lån på forretningsmessige vilkår mellom uavhengige parter normalt er gjenstand for renteberegning. Konsekvensen av dette er etter departementets syn at det foreligger en sterk presumpsjon for at rentefrie lån til datterselskap medfører en inntektsreduksjon for morselskapet tilsvarende en normal rente på lånet, og for at denne inntektsreduksjonen er forårsaket av interessefellesskapet.

FINs uttalelser er i hovedsak avgitt før domstolsavgjørelsene og de påfølgende administrative vedtak ved kontoret. Den rettsutviklingen som beskrives, kan derfor ses som en blanding av videreutvikling, justering og utdypning i forhold til disse uttalelsene fra FIN.

1 Bed.book Page 309 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

13.3.3 Nærmere om hjemmelsgrunnlag og bevisbyrde

13.3.3.1 Innledning

I forbindelse med lånesakene har det blitt satt fokus på en del formelle regler vedrørende hjemmel for beskatning, og også bevisbyrderegler. Her behandles noen slike spørsmål som antas å kunne ha generell interesse.

13.3.3.2 Norsk internrett/skatteavtale

Når norske skattemyndigheter fastsetter en skjønnsmessig renteinntekt på morselskapet, uten at datterselskapet gis tilsvarende rentefradrag, finner det sted en form for dobbeltbeskatning. Forholdet er imidlertid at skatten rammer to forskjellige skattesubjekter, slik at det ikke finner sted noen juridisk dobbeltbeskatning. Det er «bare» tale om en økonomisk dobbeltbeskatning. Spørsmålet om rentetillegg anses derfor som et spørsmål om beskatningen av morselskapet i Norge, og norske skatteregler blir følgelig avgjørende. Spørsmål om mulig dobbeltbeskatning må i etterhånd eventuelt løses med utgangspunkt i skatteavtalen med datterselskapets hjemland, jf. Utv. 1997 s. 818 *Freia*.

Muligheten til en etterfølgende løsning i medhold av skatteavtale synes for øvrig å være nokså begrenset, idet skatteavtalene hovedsakelig tar sikte på å løse juridisk dobbeltbeskatning. Det er likevel en viss mulighet for å oppnå korresponderende retting i datterselskapets hjemland, jf. OECDs mønsteravtale art. 9 punkt 2. Ifølge OECD-mønsteret har det annet land en forpliktelse til å foreta korresponderende retting. Norge har imidlertid ikke villet forplikte seg til automatisk retting, slik at formuleringene i skatteavtaler Norge har inngått er mindre forpliktende. Likevel åpner avtalene for å søke om korresponderende retting i utlandet, men søkeren står altså uten noe rettskrav. – Se for øvrig punkt 13.3.5.4, underpunktet Utenlandske myndigheters krav til egenkapital, vedrørende den «motsatte» situasjon, dvs. korresponderende retting i Norge for inntektsført rente fra et datterselskap som nektes rentefradrag i utlandet.

Faren for dobbeltbeskatning er til stede i alle saker vedrørende Transfer Pricing (internprising); ikke bare i lånesaker. Unngåelse av dobbeltbeskatning er imidlertid ikke et så tungtveiende moment at skattemyndighetene i de enkelte land uten videre er villige til å frafalle muligheten til å fremme internprisingssaker.

13.3.3.3 Nye faktaopplysninger

Ifølge lignl. § 8-1 nr. 1 avgjør ligningsmyndighetene hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn for ligningen etter en prøving av de opplysningene skattyteren har gitt og øvrige opplysninger som foreligger. Det faktiske grunnlaget for ligningen avgjøres etter en fri bevisbedømmelse av alle faktiske opplysninger som foreligger. Opplysninger fra skattyteren har selvsagt vesentlig betydning i dette systemet, og det er derfor naturlig at lignl. § 4-1 pålegger skattytere en alminnelig opplysningsplikt med hensyn til forhold av betydning for ligningen.

1 Bed.book Page 310 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Vår erfaring med lånesakene har vært at opplysningsgrunnlaget har blitt supplert fra skattyterne etter at ordinær ligningsbehandling er avsluttet, og sakene er under administrativ klagebehandling. Fra skattyternes side har det også vært fremsatt ønsker om å inngi nye opplysninger under domstolsbehandlingen, men uten at dette har ført frem. Årsaken er naturligvis at en domstol ikke kan opptre som ligningsinstans, men må nøye seg med å overprøve de vedtak som ligningsforvaltningens organer treffer. Domstolene begrenser seg derfor til å vurdere de administrative vedtak på grunnlag av det materialet som skattyteren har presentert overfor ligningsmyndighetene under ligningsbehandlingen. Begrunnelsen for dette er at ligningen i utgangspunktet finner sted på grunnlag av de opplysninger skattyter har gitt i sin selvangivelse, jf. lignl. § 8-1, og at skattyteren plikter å bidra til at skatteplikten blir klarlagt og oppfylt i rett tid, jf. lignl. § 4-1. Opplysninger som først fremkommer under sakens behandling for retten tillegges følgelig ikke vekt, jf. Utv. 1997 s. 823 *Freia*.

I ett tilfelle kom retten til at i den grad feil faktum var lagt til grunn ved ligningsbehandlingen, så måtte dette ses på som en forsømmelse av skattyters opplysningsplikt etter ligningslovens kapittel 4, jf. Utv. 1999 s. 855 *Dyno*. En slik feil kan ikke tillegges virkning når domstolen skal prøve ligningen. Retten viste til Magnus Aarbakke, «Noe om domstolprøving av skatteligninger» *Festskrift Eckhoff* s. 774 flg., særlig s. 782. – Et ytterligere forhold som kan gjøre seg spesielt gjeldende i saker om rentefrie lån, er jo dessuten at skattyteren selv i realiteten er den eneste som har mulighet til å fremskaffe mange av de relevante opplysningene om datterselskapets forhold i utlandet. I den utstrekning dette er tilfelle, utelukkes for det første den muligheten at en eventuell opplysningssvikt skyldes at ligningsmyndighetene har forsømt sin undersøkelsesplikt. Dernest kan heller ikke skattyterens eventuelle interesse av å kunne «porsjonere ut» faktaopplysninger, som det måtte passe ham i forskjellige instanser, være beskyttelsesverdig for domstolene.

Et annet spørsmål er hvilket faktum som skal legges til grunn når en sak tas opp til ny administrativ behandling etter å være hjemvist fra domstolen. Gode grunner kan tale for å opprettholde samme faktum som under domstolsbehandlingen. I forbindelse med lånesakene ble imidlertid konklusjonen at når tidligere ligning var opphevet som følge av at det heftet usikkerhet ved den konkrete skjønnsutøvelsen, måtte nye opplysninger kunne inngis og innhentes. Konkret talte rimelighetsvurderinger sterkt for en slik løsning, men det synes uansett å være utslag av et generelt prinsipp.

13.3.3.4 Bevisbyrden i utenlandsforhold

Betydningen av at medkontrahenten er utenlandsk, viser seg i de spesielle reglene om bevisbyrden som er nedfelt i sktl. § 13-1 annet ledd (sktl. 1911 § 54 første ledd). Sammenlignet med rent innenlandske forhold, er det gitt to spesielle regler om bevisbyrden i utenlandsforhold:

1 Bed.book Page 311 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

- Når det gjelder spørsmålet om inntekten er redusert, er det tilstrekkelig at ligningsmyndighetene kan påvise at det er grunn til å anta at inntekten er redusert.
- Hvor det foreligger både inntektsreduksjon og interessefellesskap, gjelder en såkalt omvendt bevisbyrde for såvidt gjelder årsakssammenheng, dvs. at skattyteren i så fall må bevise at det ikke er årsakssammenheng mellom inntektsreduksjonen og interessefellesskapet.

Disse særskilte bevisbyrdereglene vedrørende utenlandsforhold trådte i kraft i 1981, og formålet var å oppnå en viss lette i ligningsmyndighetenes bevisbyrde. For det første ville man redusere noe på graden av sannsynliggjøring som skal til for å kunne legge til grunn som bevist at konkrete transaksjoner mv. har redusert skattyterens inntekt mot hva en ville ventet mellom uavhengige parter, og dernest ønsket lovgiveren å pålegge skattyteren å godtgjøre at interessefellesskap ikke foreligger eller i alle fall ikke har bevirket inntektsreduksjonen.

Den reduserte sannsynlighetsgraden «grunn til å anta» vil være av betydning både for spørsmålet om det er adgang til å fastsette et skjønnsmessig rentebeløp, og også eventuelt for hvilket beløp det er grunnlag for å fastsette ved skjønnsutøvelsen. Det anses mest hensiktsmessig å omtale bevisbyrdespørsmålet nærmere i tilknytning til fremstillingen av skjønnsutøvelsen, jf. punkt 13.3.5.3. Den omvendte bevisbyrde med hensyn til årsakssammenheng behandles ikke ytterligere, da manglende årsakssammenheng, som nevnt, ikke har vært påberopt i noen av de sakene kontoret har behandlet.

13.3.3.5 Påstander om fast og langvarig ligningspraksis for ikke-renteberegning

I lånesaker har det vært hevdet fra skattytersiden at før 1993 forelå en lang og fast ligningspraksis som aksepterte rentefrie lån til datterselskap i utlandet. En langvarig ligningspraksis som er tilstrekkelig ensartet, kan være forpliktende for myndighetene, slik at den bare kan endres ved formell lovendring. Domstolene har imidlertid oppstilt strenge krav til at det må ha vært en påviselig praksis basert på vurderinger, ikke bare at ligningsmyndighetene har oversett eller unnlatt å ta opp en type problemstillinger, jf. Zimmer 1997 punkt 2.4.2 og Gjems-Onstad 1999 punkt 2.2.8, begge med henvisninger.

Én måte å påberope seg langvarig ligningspraksis på har vært å hevde at det var en relativt ny praksis som ble innført ved at det særlig var fra og med inntektsåret 1993 at det ble gitt inntektstillegg for rentefrie lån innen konsern, og at det var sterkt urimelig å endre tidligere praksis uten tilstrekkelig forhåndsvarsel til skattyteren, jf. Utv. 1997 s. 819 *Freia*. Anførselen førte imidlertid ikke frem. Det avgjørende var at ikke-beskatning i det vesentlige måtte antas å kunne tilskrives at ligningsmyndighetene ikke hadde vært oppmerksomme på forholdet og/eller at ligningsmyndighetene ikke hadde hatt kapasitet til å behandle så mange av tilfellene.

1 Bed.book Page 312 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Retten tilføyde likevel som en rent prinsipiell bemerkning at ligningsmyndighetene bør varsle skattyterne ved vesentlig innstramning av praksis, ikke minst av hensyn til kravet til forutberegnelighet som må innfortolkes i legalitetsprinsippet. Konkret var det imidlertid ikke godtgjort noen endring av praksis i konflikt med legalitetsprinsippet.

En litt annen innfallsvinkel er å hevde at en kapitaltilførsel like gjerne kunne ha skjedd i form av aksjekapital som i form av lån, uten at det endrer den økonomiske realiteten mellom partene. Et selskap anførte at aksjekapital ville blitt valgt hvis de skattemessige konsekvensene av et rentefritt lån hadde vært kjent. Ifølge selskapet innebar rentebelastning av rentefrie internlån en ny og overraskende ligningspraksis, som rammet tilfeldig og urettferdig. Heller ikke denne angrepsvinkelen nådde frem, idet det selvsagt ikke kunne få betydning om selskapet ved valg av finansieringsform eventuelt feilregnet de skattemessige konsekvenser av finansieringsformen, jf. lagmannsrettsdom i Utv. 1999 s. 543 *Nycomed*/byrettsdom i Utv. 1999 s. 605. Anførselen om ny og overraskende praksis ble for øvrig ikke kommentert nærmere av noen av domstolene, noe som formodentlig kan forklares med at hjemmelsgrunnlaget synes klart.

Forholdet er også belyst gjennom ligningspraksis, særlig oljeskattemyndighetenes praksis i den speilvendte situasjon, altså hvor det er gitt lån fra utenlandske morselskaper til datterselskaper som driver oljevirksomhet i Nordsjøen. Etter «retningslinjer» fastsatt for å motvirke «tynn kapitalisering» har det vært krevd at de norske datterselskapene skal være finansiert med 100 prosent egenkapital i letefasen og med 20 prosent egenkapital i utbyggingsfasen. Dette medfører at det for selskaper i utbyggingsfasen bare aksepteres fradrag for gjeldsrenter på interne lån som overstiger en egenkapitalandel på 20 prosent.

På bakgrunn av det ovenstående må det være på det rene at påstander om fast og langvarig ligningspraksis for manglende fordelsbeskatning neppe kan føre frem i lånesaker.

13.3.3.6 Tilleggsvilkår ut over de lovbestemte?

Sktl. § 13-1 (sktl. § 54 første ledd) oppstiller de tre allerede nevnte vilkår for skjønnsadgang: inntektsreduksjon, interessefellesskap og årsakssammenheng. I enkelte av sakene om rentefrie lån har skattyterne hevdet at det må oppstilles tilleggsvilkår.

Et påstått ekstra vilkår er at det er en betingelse at skattyteren har opptrådt illojalt, jf. Utv. 1997 s. 819 *Freia*. Et annet påstått ekstra vilkår er at det må konstateres et markant avvik, jf. Utv. 1999 s. 851-52 *Dyno*, med henvisning til Syversen 1991, særlig s. 182 og 183, hvor det fremheves at dette ikke er et spørsmål om markert avvik eller kvalifisert avvik, men at det er et spørsmål om bevisvurderingen. Krav om omgåelseshensikt kan også tenkes. Det følger imidlertid klart av dommene at det dreier seg om en rent objektiv regel, som kommer til anvendelse når de tre lovbestemte vilkårene er oppfylt. Ingenting i lovens ordlyd, forarbeider eller praksis underbygger at det kan oppstilles tilleggsvilkår. Som generell regel må det kunne fastslås at hvis de tre lovbe-

1 Bed.book Page 313 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

stemte vilkårene er oppfylt, da kan det foretas inntektskorrigering i form av renteberegning.

13.3.4 Klassifisering som lån eller egenkapital

13.3.4.1 Generelt om grensedragningen mellom lån og egenkapital

Lån er normalt rentebærende, i motsetning til egenkapital. For at det skal være aktuelt med renteberegning på morselskapets hånd, må kapitaltilskuddet til datterselskapet ha karakter av lån. Dreier kapitaltilskuddet seg derimot om egenkapital, vil det ikke kunne være grunnlag for skjønnsmessig rentetillegg. Dette gjør det nødvendig å foreta en grensedragning mellom lån og egenkapital.

I én lånesak hevdet skattyteren overfor LN at det var unødvendig å gå veien om en definisjon av det aktuelle kapitaltilskuddet som lån eller egenkapital. Skattyteren mente at vurderingstemaet kunne begrenses til hvorvidt datterselskapet var i en slik posisjon at det var forsvarlig å belaste det med renteutgifter, og viste til Rt. 1940 s. 598 (Utv. V s. 247) *Fornebo*. Avtalen mellom partene, som etter sitt innhold viste at det var tale om et lån, inneholdt klausuler som neppe ville forekommet mellom uavhengige parter. Skattyteren anførte at disse klausulene medførte at kapitaltilskuddet skattemessig skulle bedømmes som et (uspesifisert) kapitaltilskudd uten renteberegning. LN var ikke enig i at *Fornebo-dommen* ga støtte for et slikt synspunkt. *Fornebo-dommen* kunne tvert om sies å gi støtte for at sktl. § 13-1 (sktl. 1911 § 54 første ledd) kan anvendes når avtalens innhold er påvirket av interessefellesskapet. De formuleringene i dommen som det siktes til, var ledd i en argumentasjon (i form av oppsummering av tidligere praksis) for når korrigering etter sktl. § 13-1 kunne være aktuelt:

> «... Høyesterett (har) fastslått at det ikke er nok at der foreligger et interessefellesskap (deltakerinteresse); dette må ha resultert i en ordning med hensyn til vedkommende bedrifts midler eller avkastning, som i og for seg ikke er forretningsmessig rimelig og naturlig, men bare kan forklares ved interessefellesskapet, og som har medført en forrykking av skattefundamentene.»
>
> Det var derfor å sette saken på hodet når skattyteren argumenterte med at særegenheter i avtaleforholdet gjorde rentefriheten «forretningsmessig naturlig og forsvarlig».

Det kan være mer eller mindre klart om en kapitaltilførsel er lån eller egenkapital. Ved avgjørelse av tvilstilfeller, vil de typiske kjennetegn ved lån og egenkapital, herunder virkninger for innskyteren, få betydning. Drøftelsen her er basert på de foreliggende dommer og med henblikk på en skattemessig løsning. For en mer prinsipiell gjennomgang relatert til den selskaps- og regnskapsmessige behandling, anbefales Magnus Aarbakkes artikkel «Grensen mellom egenkapital og fremmedkapital etter regnskapslovgivningen» i RR 1982 s. 99.

Et kjennetegn på lån er at det foreligger plikt til å betale tilbake hovedstolen, normalt med tillegg av renter, jf. Utv. 1997 s. 820 *Freia*. Typisk for lån vil dess-

1 Bed.book Page 314 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

uten regelmessig være at det foreligger enighet om forfallstidspunkt og hvilken prioritet lånet skal ha i forhold til andre kreditorer, jf. Utv. 1999 s. 1301 *Elkem*. Etter omstendighetene kan det også være et tegn på lån at det foreligger en rett eller mulighet til å konvertere kapitaltilskuddet til aksjekapital. Men er datterselskapet hjemmehørende i en jurisdiksjon som tillater aksjeeiertilskudd e.l., er dette intet sikkert tegn; det vil da kunne foreligge mulighet til å konvertere også andre former for egenkapital til aksjekapital. Da er det en mer betryggende indikasjon på lån dersom den som har ytet kapitaltilskuddet utelukkende er i kreditorposisjon, dvs. at vedkommende ikke i tillegg har noen eierbeføyelser.

Egenkapital kjennetegnes ved at den er formbundet, gir eierbeføyelser og at det gjelder helt spesielle begrensninger og bindinger i adgangen til å foreta tilbakebetaling til innskyteren, se Utv. 1999 s. 1301 *Elkem* og Utv. 1997 s. 820 *Freia*. Et annet kjennetegn på egenkapital er at den er underlagt særskilte prioritetsregler, slik at den står tilbake for all gjeld. Egenkapital skal videre tjene til dekning av løpende tap. Yteren av egenkapital deltar i driften for felles regning og risiko. Et viktig kjennetegn på egenkapitaltilskudd er at det gir rett til andel i likvidasjonsoverskudd og eventuelt utbytte i den mellomliggende periode, jf. Utv. 1997 s. 820 *Freia*.

13.3.4.2 Momenter i en skattemessig vurdering av tilskuddets realitet

Innledning

Om et kapitaltilskudd kan klassifiseres som lån eller egenkapital, er altså avgjørende for om spørsmålet om rentetillegg kan reises. Problemet i denne sammenheng er at det ikke alltid er like klart om et kapitaltilskudd skal anses som det ene eller det andre.

I norsk regnskaps- og skatterett finnes ikke noen mellomform mellom lån og egenkapital. I utlandet er en slik mellomform ikke uvanlig, og betegnes gjerne som «Supplementary capital». Faktisk behøver vi imidlertid ikke gå lenger enn til Sverige for å finne eksempel på en mellomform. I Sverige er det mulig å yte et selskap såkalt aksjeeiertilskudd. Denne type tilskudd ytes i alminnelighet for å forsterke selskapets egenkapital, typisk for å redde selskapet fra likvidasjon. For mange av de datterselskapene som har nytt godt av rentefrie lån, har det nettopp vært vist til tilsvarende begrunnelse for kapitaltilførselen. Men i norsk rett finnes ingen mellomform mellom lån og egenkapital, og derfor må kapitaltilskudd klassifiseres som det ene eller det andre.

Hvis det er tvil om klassifiseringen av et kapitaltilskudd som lån eller egenkapital, er det den underliggende økonomiske og rettslige realiteten mellom partene som skal legges til grunn skattemessig («realitetsdoktrinen»; nærmere behandlet i Ot.prp. nr. 16 (1991-92), særlig s. 161, med utkast til ny sktl. § 88 med forslag om lovfesting av gjeldende ulovfestet rett). Ved en slik vurdering av hva som er realiteten, tas utgangspunkt i den selskaps- og regnskapsrettslige regulering. Det følger imidlertid av realitetsdoktrinen at dette ikke er tilstrekkelig; man må gå videre og spørre etter de reelle økonomiske virkninger i forhold til de typiske virkninger for lån og egenkapital.

1 Bed.book Page 315 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

I tre av de fire sakene som kom for retten var det på det rene at kapitaltilskuddene formelt var ytet som lån, jf. Utv. 1997 s. 820 *Freia*, Utv. 1999 s. 852 *Dyno* og Oslo byretts dom vedr. *Nycomed* i Utv. 1999 s. 603. For flere av kapitaltilskuddene ble det hevdet at selv om det formelt dreide seg om lån, var realiteten at det var tale om egenkapitaltilskudd. Og som allerede nevnt følger det av realitetsdoktrinen at det er nødvendig å gå dypere i realiteten. Her behandles nærmere momenter som er relevante ved denne vurderingen.

Selskapsrettslig form

Ved lånetransaksjoner av en viss størrelse vil man vanligvis forvente at forholdet manifesterer seg i form av en skriftlig låneavtale. Dette har vist seg også å være vanlig for rentefrie lån mellom norsk morselskap og utenlandsk datterselskap. Slike låneavtaler viser en imponerende variasjon i detaljrikdom og lånevilkår. Likevel dreier det seg bare om noen få typetilfeller. Vanligvis benyttes enten ordinære lån (gjerne betegnet som «loan») eller ansvarlige lån («subordinated loan»). Det kan også forekomme aksjonærlån («shareholders' loan»). Generelt kan man trygt basere seg på at dersom et kapitaltilskudd ved avtaleinngåelsen på denne måten fremtrer som lån, kreves sikre holdepunkter for at noe annet skal kunne legges til grunn.

I en av sakene som kom for retten var det inngått avtale om lån, men slik at lånet i de to første årene skulle være rentefritt, for deretter å bli belastet med renter, jf. Utv. 1997 s. 819-21 *Freia*. Selskapet hevdet at kapitaltilskuddet skulle anses som egenkapital i den rentefrie periode, for straks deretter å gå over til ansvarlig lån. Anførselen innebar at det skulle finne sted en formløs konvertering etter to år. I henhold til norsk rett måtte imidlertid kapitaltilskuddet enten være egenkapital eller lån. Da alle vesentlige kjennetegn på lån var til stede, ble kapitaltilskuddet ansett som lån for hele låneperioden.

I forhold mellom mor- og datterselskap kan det også forekomme transaksjoner som kjennetegnes ved fravær av formaliteter. Et morselskap finansierte sine amerikanske datterselskaper i 12 år før det ble opprettet skriftlige avtaler. I denne perioden ble det foretatt en rekke kapitaltilskudd, delvis som formell egenkapital og dels uformelt. Det ble også foretatt en tilbakebetaling til morselskapet. Med utgangspunkt i de normale formkravene til egenkapital, indikerer fravær av formaliteter at kapitaltilskudd selskapsrettslig er å anse som lån.

Den selskapsrettslige form får betydning for den skattemessige bedømmelsen. Det klare utgangspunktet er at man legger til grunn at transaksjonen reelt sett har samme karakter som den formelt sett har. Det vil si at man legger den formelle transaksjonen til grunn som realiteten, med mindre det foreligger avgjørende argumenter mot dette, jf. Utv. 1999 s. 852 *Dyno*.

Regnskapsmessig behandling – god regnskapsskikk mv.

Både morselskap og datterselskap må balanseføre kapitaltilskudd, og de må i den forbindelse velge mellom føring som fordring/gjeld eller som egenkapital. Hvordan selskapene har behandlet kapitaltilskudd regnskapsmessig, vil kunne

1 Bed.book Page 316 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

være en indikasjon på hvordan de selv har oppfattet kapitaltilskuddet, eller som et uttrykk for hvordan «partene har innrettet seg», jf. Utv. 1997 s. 820 *Freia*. Typisk for lånesakene har kapitaltilskudd blitt ført som gjeld hos datterselskapet og som fordring hos morselskapet.

Derimot har det forekommet «shareholders' loan» ført som egenkapital, på lik linje med aksjer i datterselskap (riktignok ikke i en lånesak). I det konkrete tilfellet var det tale om et datterselskap i Panama. Det viste seg at det ikke var noen reell forskjell på lån og egenkapital etter rettssystemet i Panama. I slike tilfeller kan det være grunn til å se bort fra den regnskapsmessige behandling. Se omtale av saken i kapittel 10 punkt 10.8.1.1, sak 1.

I anbefaling til god regnskapsskikk (nr.12) for behandling av ansvarlig lånekapital (som nå er opphevet), forutsettes det i punkt 2 at ansvarlig lånekapital balanseføres under langsiktig gjeld. For klassifisering som egenkapital er det ikke tilstrekkelig med avtalt avdrags- og rentefrihet for den ansvarlige lånekapitalen. Det anses ikke naturlig å betegne ansvarlig lånekapital som egenkapital. I henhold til anbefaling 3.2 oppføres «ansvarlig lånekapital» med denne betegnelse i balansen under langsiktig gjeld. Hos Huneide m.fl. *Årsregnskapet i teori og praksis* (1999) s. 345, heter det at «fordi lånekapital ikke har eierrettigheter, kan ansvarlig lånekapital aldri betraktes som egenkapital».

I den foran nevnte artikkel av Magnus Aarbakke i RR nr. 3/82 s. 99, heter det at lån som et aksjeselskap tar opp etter asl. 1976 § 5-3 (asl. § 11-10/asal. § 11-14) klart nok er fremmedkapital, og det selv om kreditor til slike lån har rett til andel i selskapets overskudd. Videre at en post kan gå over fra å være egenkapital til å være fremmedkapital, og omvendt. Et eksempel på det første er utdeling av utbytte, og et eksempel på det andre er konvertering av gjeld til aksjekapital. Men selv om det kan forekomme overgang fra egenkapital til fremmedkapital og omvendt, må det klassifikasjonsmessig foretas et valg mellom egenkapital og fremmedkapital, jf. Utv. 1997 s. 820 *Freia*.

Et moment av betydning for klassifisering som gjeld eller egenkapital vil videre være om det ytende selskap har beregnet agio/disagio på kapitaltilførselen, da dette ikke skal gjøres på egenkapital.

I ett tilfelle hadde et norsk morselskap i mer enn 10 år formløst overført betydelige kapitaltilskudd til datterselskapet uten at det ble beregnet renter eller agio/disagio. Overføringene virket reelt sett mer som egenkapital enn som ordinære lån. Slik sett forelå det ingen inntektsreduksjon for morselskapet knyttet til kapitaltilførslene, jf. Utv. 1999 s. 1302 *Elkem*.

Betydningen av datterselskapets økonomiske stilling

Et datterselskaps økonomiske stilling kan være så svak at det i seg selv indikerer behov for tilførsel av egenkapital. Som vi skal se nedenfor, kan den økonomiske stillingen være så svak at det kan resultere i unnlatt renteberegning. Men skal den svake økonomiske stillingen få betydning for klassifiseringen av kapitaltilskudd som lån eller egenkapital?

Ved OLNs ordinære klagebehandling for inntektsåret 1993, ga nemnda i

1 Bed.book Page 317 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

samtlige vedtak om rentefrie lån uttrykk for noen generelle bemerkninger knyttet til problemkomplekset. I forhold til klassifikasjonsvurderingen lån eller egenkapital fremhevet nemnda låntakerselskapenes finansielle situasjon som et moment å vektlegge. Det ble i den sammenheng vist til FINs 1995-uttalelse. I ettertid ble det klart at de utsagnene fra 1995-uttalelsen man hadde henvist til, var avgitt under forutsetning av at det var ytet et reelt lån, dvs. at klassifiseringen av tilskuddet således var et tilbakelagt stadium. Uttalelsene vedrører derfor kun spørsmålet om i hvilken utstrekning sktl. § 13-1 (sktl. 1911 § 54 første ledd) hjemler renteberegning i tilfeller av rentefrie lån.

Riktignok vil svak finansiell stilling indikere et behov for nye egenkapitaltilskudd, men et egenkapitalbehov kan ikke være avgjørende i forhold til det å vurdere en foretatt kapitaltilførsels reelle karakter.

Forholdet er således at klassifikasjonsvurderingen må gjøres som første trinn i vurderingen. Bare i de tilfellene man kommer til at man står overfor reelle lån, blir det aktuelt å vurdere nærmere om og i hvilken utstrekning sktl. § 13-1 hjemler renteberegning. Selv om en slik vurdering ender opp med at ingen eller bare en del av lånet kan renteberegnes i medhold av § 13-1, så innebærer ikke det en omklassifisering til egenkapital av den ikke-renteberegnede del. Denne delen av lånet vil fortsatt utgjøre et reelt lån, men uten at det er hjemmel for renteberegning. Datterselskapets økonomiske stilling kan for et senere inntektsår være forbedret, slik at datterselskapet i større utstrekning evner å betale renter. Det antas da at man slipper å foreta en ny omklassifisering av realiteten, men kan nøye seg med en økt renteberegning samsvarende med datterselskapets bedrede økonomiske stilling.

Andre forhold

En vanlig forklaring på at selskapene har brukt formelle lån istedenfor egenkapitaltilskudd, er at lån gir større fleksibilitet (se eksempelvis Utv. 1999 s. 1296 *Elkem*), eventuelt at lån er en mer praktisk måte å ordne finansieringen på (se Utv. 1999 s. 852 *Dyno*). Essensen i argumentasjonen er at man har valgt å yte lån fra morselskapet til de utenlandske datterselskapene, fordi det da er lettere å foreta tilbakebetaling til morselskapet enn hvis kapitaltilskuddet var ytet som formell egenkapital. Selskapene har utvilsomt rett i at det er vanskeligere å tilbakebetale egenkapital enn lån. Dette forholdet er likevel ikke å anse som et argument mot at kapitaltilskudd skal betraktes som lån.

En annen forklaring fra selskapenes side på at det er tilstått lån istedenfor egenkapital, er at datterselskapet har hatt et midlertidig kapitalbehov. Et midlertidig behov for egenkapital kan ikke føre til at et lån anses som egenkapital i denne begrensede periode, men som lån for øvrig. I norsk rett må man som nevnt velge enten/eller, jf. Utv. 1997 s. 821 *Freia*.

Det forekommer også låneavtaler som forutsetter at det skal betales mulige renter senere, jf. Utv. 1999 s. 853 *Dyno*. En slik forutsetning taler for at kapitaltilskuddet i realiteten er lån. En særlig indikator på at kapitaltilskuddet i realiteten er lån, vil det være dersom morselskapet ensidig kan bestemme om rente

1 Bed.book Page 318 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

skal betales, hvilket regelmessig har vært tilfelle i lånesaker med denne type avtale.

Det kan forekomme selskapsrettslige regler i utlandet som binder kapitaltilskuddet til egenkapitalen. I så fall er det et argument som taler i favør av at man legger dette til grunn for skatteformål også i Norge, jf. FINs 1995-uttalelse i Utv. 1995 s. 1067.

Hvis det foreligger en kobling slik at tilskuddet skal benyttes til en investering, og at eventuell verdistigning skal påvirke avkastningen på tilskuddet, er det et forhold som kan tale for at kapitaltilskuddet i realiteten er egenkapital, jf. også her departementets 1995-uttalelse i Utv. 1995 s. 1067. Det samme vil kunne gjelde for langsiktighet kombinert med rentefrihet.

Enkeltstående momenter som trekker i retning av egenkapital, kan ikke være avgjørende i forhold til klassifiseringen. Momentene må inngå i en bredere helhetsvurdering.

Det er intet moment i retning av egenkapital at datterselskapet kunne (se Utv. 1999 s. 542 *Nycomed*) eller burde (se Utv. 1999 s. 853 *Dyno*) ha vært tilført egenkapital istedenfor lån. Det avgjørende er derimot hvilken karakter kapitaltilførselen i realiteten har. Et selskap må her ta konsekvensen av den finansieringsformen som er valgt, og kan ikke kreve at det foretas gjennomskjæring av den valgte formen til selskapets fordel i medhold av sktl. § 13-1 (sktl. 1911 § 54 første ledd).

Øvrige kreditorer kan også fremsette krav om restriksjoner for såvidt gjelder tilbakebetaling i et mor- og datterselskapsforhold. En eventualitet er også at kreditorene fremmer synspunkter på tilskuddets karakter, dvs. at de hevder at et kapitaltilskudd dreier seg om egenkapital og ikke lån. Det må være åpenbart at kreditorenes anførsler i så måte ikke har noen selvstendig vekt ved bedømmelsen.

Om et kapitaltilskudd skal klassifiseres som lån eller egenkapital har også betydning i andre sammenhenger. Et spørsmål er om kapitaltilskuddet omfattes av begrepet «innbetalt aksjekapital, herunder overkurs» i sktl. § 10-11 annet ledd (selsktl. § 3-2 nr. 2 annet punktum), se kapittel 10 punkt 10.6.2 og 10.8.11.

13.3.5 Vilkåret om inntektsreduksjon – «lånekapasitet»

13.3.5.1 Innledning

Før det i forhold til en skattyter kan foretas et skjønnsmessig inntektstillegg i medhold av sktl. § 13-1 (sktl. 1911 § 54 første ledd), må det som nevnt konstateres at skattyter har fått inntekten redusert som en følge av interessefellesskap med en annen person, selskap eller innretning. FINs 1995-uttalelse inneholder i punkt 3 (Utv. 1995 s. 1067-1068) uttalelser vedrørende nevnte bestemmelses anvendelsesområde i saker som her omhandlet. Fra uttalelsen siteres:

> «Ved vurderingen av om § 54 første ledd kommer til anvendelse, kan kapitalstrukturen i det utenlandske datterselskapet ha betydning. Det kan anføres at datterselskapet oftest må ha en viss egenkapitalandel for at det skal ha evne til å

1 Bed.book Page 319 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

> ta opp kommersielle lån. Ytes det i slike tilfeller et rentefritt lån til datterselskapet kan det være grunnlag for å hevde at morselskapet ikke har fått redusert sin inntekt på grunn av interessefellesskapet. Vilkårene for å anvende skatteloven § 54 første ledd vil da ikke være tilstede. Det samme kan være aktuelt dersom datterselskapets drift og økonomi for øvrig ikke gir rimelig dekning for renter på morselskapets fordring.»

I uttalelsen konstateres videre at det må foretas en konkret vurdering av om kapitalstrukturen og datterselskapets økonomiske forhold er slik at bestemmelsen kommer til anvendelse, og at morselskapet i tilfelle må sannsynliggjøre at datterselskapets svake kapitalstruktur og dårlige likviditet mv. er en følge av objektive forretningsmessige forhold og ikke en følge av interessefellesskapet. Dessuten påpekes at det kan være forskjell mellom ulike bransjer, og ulike forhold i det enkelte selskap, som kan tilsi forskjellige krav til egenkapitalandel.

Vurderingstemaet departementet gir anvisning på, er altså hvorvidt det utenlandske datterselskaps kapitalstruktur og økonomi for øvrig, er slik at datterselskapet må antas å ha evne til låneopptak i det eksterne kredittmarked. I kortform har dette blitt formulert som et spørsmål om datterselskapet har lånekapasitet. Om «lånekapasitet» som vilkår for å kunne konkludere med en inntektsreduksjon forårsaket av interessefellesskapet, se Utv. 1997 s. 823 *Freia*, Utv. 1999 s. 1302-1303 *Elkem* og Utv. 1999 s. 543 *Nycomed*. Begrepet «lånekapasitet» vil primært bli benyttet i den videre fremstilling, men begrepet kredittverdighet – med samme meningsinnhold – kan forekomme.

Ved anvendelsen av sktl. § 13-1 kommer lånekapasitetsvurderingen i prinsippet inn på to stadier. For det første må det skjønnes over hvorvidt datterselskapet overhodet har lånekapasitet til å oppta lån som helt eller delvis vil dekke internlånene. Dette innebærer en stillingtaken til om vilkåret om inntektsreduksjon i sktl § 13-1 er oppfylt, og utgjør således et rettsanvendelsesspørsmål som domstolene fritt kan overprøve. Hvis resultatet av denne første vurdering er at datterselskapet har slik lånekapasitet, blir det neste spørsmål i hvilken utstrekning dette er tilfelle. Ligningsmyndighetenes skjønn for såvidt gjelder den nærmere stillingtaken til inntektsreduksjonens størrelse, kan bare i begrenset grad overprøves av domstolene, jf. læren om forvaltningens frie skjønn: Bortsett fra feil ved rettsanvendelsen og faktiske feil som kan antas å ha hatt betydning for vedtaket, kan skjønnet kun settes til side ved myndighetsmisbruk, dvs. hvor skjønnet fremstår som vilkårlig eller åpenbart urimelig, jf. Høyesterett i Rt. 1994 s. 260 flg. (s. 266) *Hatlestad*.

Dersom datterselskapet anses for å ha en viss lånekapasitet, men ikke en lånekapasitet som tilsvarer hele det mottatte rentefrie lån fra morselskapet, så innebærer det at sktl. § 13-1 ikke hjemler renteberegning lenger enn det lånekapasiteten rekker. For den overskytende del av lånet, dvs. den del som ikke dekkes av lånekapasiteten, kan det ikke legges til grunn at vilkåret om at inntektsreduksjonen må være forårsaket av interessefellesskapet, er oppfylt. Det at bestemmelsen for en del av lånets vedkommende ikke hjemler renteberegning,

1 Bed.book Page 320 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

innebærer dog ikke at denne del av kapitaltilskuddet skattemessig skal betraktes som egenkapital. Det vil her like fullt dreie seg om et reelt lån, jf. punkt 13.3.4.2, underpunktet Betydningen av datterselskapets økonomiske stilling.

13.3.5.2 Spesielle forhold som er vurdert opp mot kriteriet om inntektsreduksjon

Når morselskapet forespeiles andre motytelser enn renter

Et norsk morselskap som etablerer et utenlandsk datterselskap, vil som regel ha som formål å maksimere egen formue og inntekt. Når morselskapet ikke får rentebetaling for ytet kreditt, vil utgangspunktet være at inntekten er blitt redusert. I forhold til vilkåret om inntektsreduksjon har det vært hevdet at selv om det ikke har funnet sted en rentebetaling til morselskapet, så vil andre forespeilede ytelser fra datterselskapet innebære at morselskapets inntekt likevel ikke kan anses redusert etter § 13-1 (sktl. 1911 § 54 første ledd).

Kan manglende renteberegning av lån anses kompensert ved at dette kan gi grunnlag for økt fremtidig utbytte og større mulighet for aksjegevinster? OLN har til dette bemerket at eventuelle fremtidige aksjeutbytter og aksjegevinster ikke ville følge av en långiverposisjon, men av en eierposisjon. Da vurderingstemaet i lånesakene er hvorvidt en ekstern långiver ville ha ytet lån på de vilkår som morselskapet har gjort, konkluderte nemnda med at fremtidige inntekter som følger av en eierposisjon ikke kunne være relevant i vurderingen av om en inntektsreduksjon på morselskapets hånd hadde funnet sted, jf. Utv. 1997 s. 821 *Freia*. Nemnda fant støtte for dette i OECDs Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (1995) punkt 1.60 til 1.63., og det ble vist til Utv. 1994 s. 365 hvor ligningsnemnda i Oslo la til grunn at § 13-1 måtte kunne anvendes på den konkrete transaksjon uten at man måtte foreta en totalvurdering av forholdet mellom det norske morselskap og det utenlandske datterselskap.

Den alternative tilførsel er egenkapitaltilskudd

Ovenfor under punkt 13.3.4.2, underpunktet Betydningen av datterselskapets økonomiske stilling, er det gitt uttrykk for at det forhold at datterselskapet kunne eller burde vært tilført egenkapital, ikke er et moment som taler for å se tilskuddet som en egenkapitaltilførsel. Men kan det forhold at den alternative tilførsel til det aktuelle lån var egenkapital, resultere i at manglende renteberegning av lånet likevel ikke er en inntektsreduksjon på morselskapets hånd?

I forhold til et alternativt egenkapitalinnskudd lar det seg hevde at man ikke kan presumere at det ville blitt utdelt aksjeutbytte i samme størrelsesorden som den beregnede renteinntekt, og at et rentefritt lån således ikke representerer en inntektsreduksjon. OLN viste i denne sammenheng til vurderingstemaet i disse sakene: Hvorvidt en kapitaltilførsel til et uavhengig selskap i form av lån ville blitt ytet mot en rentegodtgjørelse eller ikke. I vurderingen måtte man legge til grunn de faktiske foretatte disposisjoner, og ikke sammenligne med hva resultatet ville ha vært ved en tenkt transaksjon av annen karakter.

1 Bed.book Page 321 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Det er uaktuelt å gi lån til ubeslektede utenlandske selskaper

Spørsmålet om det kan sies å foreligge en inntektsreduksjon på morselskapets hånd ved unnlatt renteberegning er også vurdert i lys av det faktum at det for mange selskaper vil være uaktuelt å gi lån til ubeslektede utenlandske selskaper. OLN viste også i denne sammenheng til vurderingstemaet som det avgjørende, og ga uttrykk for at det i norsk, så vel som i internasjonal skatterett, er et grunnleggende prinsipp at transaksjoner mellom beslektede selskaper skal være basert på armlengdes priser. Selv om selskapet ikke driver utlån som næring, er det dette prinsipp som må legges til grunn i forhold til sktl. § 13-1 (sktl. 1911 § 54 første ledd).

Det rentefrie lån er konvertibelt

I et tilfelle var det ytet rentefrie konvertible lån, og skattyter hevdet at det ikke ville foreligge en inntektsreduksjon dersom lignende transaksjoner kunne ha skjedd mellom uavhengige aktører. Skattyter mente at to konvertible obligasjonslån lagt ut i markedet kunne tjene som utgangspunkt for vurderingen av om vilkårene knyttet til de aktuelle lånene var av en slik karakter at det kunne konstateres en inntektsreduksjon hos morselskapet. For de konvertible obligasjonslånene var det avtalt rente for hele løpeperioden. Skattyter hevdet imidlertid at de lånene nemnda hadde til vurdering på flere vesentlige punkter avvek fra de nevnte obligasjonslån, og således måtte kunne aksepteres som rentefrie uten at dette medførte en inntektsreduksjon.

OLN kom til at det mellom uavhengige aktører ville vært avtalt renter på konvertible lån i markedet. Skattyter kunne således ikke få medhold i påstanden om at det rentefrie konvertible lånet ikke hadde resultert i en inntektsreduksjon.

13.3.5.3 Sannsynliggjøring av inntektsreduksjon/lånekapasitet i utenlandsforhold og generelt om ansvaret for saksopplysningen

Som nevnt foran under punkt 13.3.3.4, bestemmer sktl. § 13-1 annet ledd (sktl. 1911 § 54 første ledd, annet punktum) at det ved transaksjoner over landegrensene må være «grunn til å anta» at inntekten er redusert. Bestemmelsen lyder:

> «Er den andre personen, selskapet eller innretningen som er nevnt i første ledd, bosatt eller hjemmehørende i utlandet og det er grunn til å anta at formuen eller inntekten er redusert, skal reduksjonen anses for å være en følge av interessefellesskapet med mindre skattyteren godtgjør at det ikke er tilfelle.»

Bestemmelsen i sktl. § 13-1 annet ledd ble tilføyd ved endringslov av 29. mai 1981 nr. 29, jf. Ot.prp. nr. 26 (1980-81) og Innst. O. nr. 59 (1980-81). På s. 57 i proposisjonen er det gitt en generell begrunnelse for behovet for å senke kravet til sannsynlighetsovervekt i tilfeller av interessefellesskap i utenlandsforhold:

> «For utenlandske forretningsforhold e.l. vil en foreslå en viss lette i ligningsmyndighetenes bevisbyrde. Dette anbefales gjort ved for det første å redusere noe på graden av sannsynliggjøring som skal til for at en skal kunne legge til grunn som bevist at konkrete transaksjoner o.l. har redusert skattyters inntekt eller

1 Bed.book Page 322 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

> formue mot hva en ville ventet mellom uavhengige parter. Klarer ligningsmyndighetene å oppfylle denne bevisbyrde vil en dernest pålegge skattyteren å godtgjøre at interessefellesskap ikke foreligger eller i alle fall ikke har bevirket inntekts- eller formuesreduksjonen.»

På s. 66 er begrunnelsen utdypet slik:

> «... Bestemmelsen opprettholder ligningsmyndighetenes subjektive bevisbyrde for at inntekten eller formuen er blitt redusert mot hva den ventelig skulle vært mellom uavhengige parter. Kravet til sannsynliggjøring for at dette forhold skal anses bevist, er at det ut fra en samlet vurdering foreligger grunn til å anta at en inntektsreduksjon er skjedd. ...»

I *Nycomed-dommen* legger lagmannsretten til grunn at det skal mye til for å konstatere at et datterselskap overhodet ikke har lånekapasitet, med den følge at vilkårene for inntektsjustering i morselskapet ikke er oppfylt ved tilfeller av rentefrie lån, jf. Utv. 1999 s. 543. Slik vi forstår lagmannsretten, kreves det i tilfeller av rentefrie lån ikke så mye før det er «grunn til å anta» at inntekten er redusert og at ligningsmyndighetene har adgang til å skjønne over en renteinntekt på morselskapets hånd. FINs 1997-uttalelse trekker i samme retning, jf. Utv. 1997 s. 899. Departementet legger til grunn at fordi et lån på forretningsmessige vilkår mellom uavhengige parter normalt vil bli renteberegnet, så kan det oppstilles en sterk presumpsjon for at rentefrie lån til datterselskap medfører en inntektsreduksjon for morselskapet tilsvarende en normal rente på lånet, og for at denne inntektsreduksjonen er forårsaket av interessefellesskapet. Videre viser departementet til at det må være det norske morselskapet som må sannsynliggjøre at det utenlandske datterselskapet ikke har lånekapasitet og i tillegg sannsynliggjøre at den manglende lånekapasitet ikke er en følge av interessefellesskapet. I forlengelsen av dette uttrykkes følgende omkring formålet med bestemmelsen i sktl. § 13-1 annet ledd:

> «Formålet med bevisbyrderegelen i skatteloven § 54 første ledd annet punkt er å lette ligningsmyndighetenes kontrolloppgaver i utenlandsforhold, bl a fordi det da ofte er manglende muligheter for innsyn, jf. Ot.prp. nr. 26 (1980-81) s 56 og 57.»

Høyesterett har relativt nylig i *Baker Hughes-dommen* tatt stilling til om bestemmelsen i sktl. § 13-1 annet ledd innebærer at det stilles lavere krav til ligningsmyndighetenes sannsynliggjøring i tilfelle av interessefellesskap med en utlending enn i et tilfelle som omfattes av § 13-1 første ledd (sktl. 1911 § 54 første ledd), jf. Rt. 1999 s. 1087 (Utv. 1999 s. 1349). Etter å ha vist til ovennevnte omtale i Ot.prp. nr. 26 (1980-81), uttrykker førstvoterende følgende, inntatt i Rt. 1999 s. 1097 (Utv. 1999 s. 1361):

> «Det fremgår av dette at formålet med lovendringen var å stille et lavere krav til sannsynlighet i tilfeller etter annet punktum. Etter mitt syn forutsetter likevel gjennomskjæring etter § 54 første ledd alltid at ligningsmyndighetene anser at

1 Bed.book Page 323 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

> det foreligger sannsynlighetsovervekt for at inntekten er redusert. Men kravene til det grunnlaget vurderingen skjer ut fra, er i utenlandstilfellene ikke så store som ved en vurdering etter § 54 første punktum. Den reelle forskjell mellom første og annet punktum blir dermed ikke særlig stor i denne relasjon.»

Uttalelsen må forstås dithen at det fra ligningsmyndighetenes side også i utenlandsforhold må kreves mer enn 50 prosent sannsynlighet for at inntekten er redusert, dog slik at kravene til det opplysningsgrunnlag vurderingen skjer på bakgrunn av, ikke kan være de samme som i tilfeller av transaksjoner innenlands. Kan det med utgangspunkt i mer enkeltstående opplysninger, for eksempel positiv omtale av datterselskapets fremtidsutsikter i årsrapporter mv., trekkes den slutning at lånekapasitet for det utenlandske datterselskapet er mest sannsynlig, så må det i utgangspunktet kunne være tilstrekkelig at ligningsmyndighetene har oppfylt vilkåret om «grunn til å anta». Dette selv om et slikt beslutningsgrunnlag langt fra ville være tilstrekkelig for en ekstern långiver. En slik tilnærming antas å kunne forsvares ut fra den manglende mulighet for innsyn norske ligningsmyndigheter har i relasjon til utenlandske datterselskaper, kombinert med at det etter ligningslovens system er skattyter som har hovedansvaret for sakens opplysning. I forhold til det sistnevnte kan vises til at Høyesterett i nevnte dom uttrykker følgende som ledd i vurderingen av den ankende parts påstand om at det er ligningsmyndighetene som har ansvaret for sakens opplysning, både i forhold til om vilkåret for å skjønne er tilstede og i relasjon til selve skjønnsutøvelsen, jf. Rt. 1999 s. 1097 (Utv. 1999 s. 1361):

> «Etter ligningslovens system er det skattyter som har hovedansvaret for sakens opplysning. Forvaltningsloven § 17 første ledd gjelder således ikke, jf. ligningsloven § 1-2. Når ligningsmyndighetene har funnet grunn til å anta at det foreligger en inntektsreduksjon som skyldes interessefellesskap, vil det være opp til skattyter å påvise at dette ikke er riktig. For å hindre skjønnsligning må skattyter da selv legge frem nødvendige opplysninger om selskapet og om prisfastsettelsen. Dette må også gjelde i et tilfelle som det vi her står overfor, hvor en rekke av de aktuelle opplysninger, blant annet om hvordan leieprisen var fastsatt, etter det opplyste bare forelå hos TUS». (TUS = det utenlandske morselskap)

Selv om ikke *Baker Hughes-dommen* gir et klart svar på hvilke krav som må stilles til ligningsmyndighetenes sannsynliggjøring omkring inntektsreduksjonskriteriet i saker som her omhandlet, antas at det er grunnlag for å hevde at dersom ligningsmyndighetene ikke har fått fremlagt opplysninger som kan si noe om forholdene i det utenlandske låntakerselskapet, bør det være tilstrekkelig for å oppfylle vilkåret om sannsynliggjøring av inntektsreduksjonen at det konstateres et rentefritt lån. Er det inngitt opplysninger om datterselskapets fremtidsutsikter og gitt en nærmere begrunnelse for den valgte prising av lånet, må dette selvfølgelig tas med i en bredere vurdering av om det er sannsynlighetsovervekt for lånekapasitet og dermed en adgang for ligningsmyndighetene til å skjønne.

Dersom ligningsmyndighetenes vurdering ender opp med sannsynlighets-

1 Bed.book Page 324 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

overvekt for lånekapasitet, dvs. skattyter når ikke frem med sin påvisning av det motsatte, så må Høyesteretts uttalelser i *Baker Hughes-dommen* kunne forstås dithen at risikoen for et mangelfullt opplysningsgrunnlag ikke bare påhviler skattyter i forhold til om det er adgang til å skjønne, men også i forhold til den skjønnsutøvelsen som skal finne sted, dvs. i forhold til avgjørelsen av omfanget av lånekapasiteten.

13.3.5.4 Gjeldende administrative syn på lånekapasitetsvurderingen

Historisk perspektiv

Innledningsvis kan det være hensiktsmessig med en kort redegjørelse for historikken når det gjelder kriteriet «lånekapasitet». Ved LNs behandling våren 1995 av klagesakene for inntektsåret 1993, ble det lagt til grunn renteberegning i sin helhet av samtlige lån. Det ble således ikke sett hen til datterselskapets låneevne i markedet. Den sentrale administrative uttalelse på dette stadiet var departementets 1993-uttalelse. Ved OLNs behandling av de samme sakene høsten 1995 forelå imidlertid FINs 1995-uttalelse som ga anvisning på lånekapasitetsvurderingen, slik at sktl. § 13-1 (sktl. 1911 § 54 første ledd) ikke ble ansett å hjemle renteberegning i større utstrekning enn det utenlandske datterselskap måtte antas å ha låneevne i markedet. OLN la departementets uttalelse om dette til grunn ved sin behandling.

Når det gjelder den lånekapasitetsvurdering som OLN opprinnelig la til grunn, kan det sies at den i ikke ubetydelig grad dreide seg om å avgjøre hva som ville være en normal egenkapitalandel for det aktuelle datterselskap. Renteberegning ble da ikke lagt til grunn for den del av det aktuelle lån som, dersom det var skutt inn som egenkapital, ville gått med til å bringe egenkapitalen opp på dette normalnivå. Kun det overskytende ble antatt å kunne lånes eksternt og dermed underlagt renteberegning.

Domstolsbehandlingen av flere saker medførte økt kunnskap hos ligningsmyndighetene omkring de problemstillinger man står overfor i en vurdering av lånekapasitet. Dette påvirket blant annet de vurderinger OLN la til grunn i klageomgangen etter at domstolene hadde opphevet og hjemvist sakene til ny administrativ behandling, jf. nedenfor.

Omtalen nedenfor vil gjelde lånekapasitetsvurderingen i vid forstand, dvs. både i forhold til det å konstatere lånekapasitet overhodet og i forhold til det å avgjøre i hvilken utstrekning det foreligger lånekapasitet. Videre er det grunn til å påpeke at det har vært en målsetting med fremstillingen å få den mest mulig utfyllende i forhold til den tilnærming til vurderingstemaet som per i dag anses som mest hensiktsmessig. Fremstillingen bygger på momenter som har vært vurdert så vel ved administrativ som rettslig behandling, men «momentlisten» behandlet nedenfor i underpunktet Nærmere om enkelte relevante momenter i en lånekapasitetsvurdering, kan ikke på noen måte anses for uttømmende. Hvor bredt anlagt vurderingen må legges opp i konkrete enkelttilfeller, vil i stor grad måtte avhenge av hvilket opplysningsgrunnlag skattyter bringer inn i saken.

1 Bed.book Page 325 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Lagmannsrettens syn

I *Nycomed-dommen* uttrykker rettens flertall (4) – herunder to fagkyndige meddommere, hvorav en banksjef – noe generelt omkring kredittvurdering. Fra Utv. 1999 s. 545 siteres:

> «... Det må vurderes konkret hvor store lån datterselskapet faktisk ville kunne oppnådd i lånemarkedet og hatt muligheter for å betjene. I praksis vil en slik kredittvurdering være sammensatt av en rekke elementer, der selskapets finansielle stilling og fremtidige inntektsmuligheter vil være sentralt, men hvor også bransje, selskapets utviklingstrinn og konserntilknytning samt en rekke andre momenter kan få betydning. Selskapets egenkapitaldekning vil således bare være ett av flere elementer i den samlede kredittvurdering en långiver vil foreta.»

I forlengelsen av dette stilte rettens flertall spørsmål ved om den fremgangsmåte ligningsmyndighetene hadde anlagt – med et særlig fokus på normale egenkapitalstørrelser – fremsto som en egnet tilnærmingsmåte i forhold til det å avgjøre om et selskap har lånekapasitet og eventuelt i hvilket omfang. Flertallet konkluderte slik:

> «... Hensett til at det dreier seg om en sammensatt og komplisert vurdering der det vanskelig kan kreves noe eksakt skjønn, antar flertallet likevel at betraktningsmåten må kunne godtas. ...»

Lagmannsrettens konklusjon kan forstås som en aksept av at ligningsmyndighetene ikke kan forventes å skulle foreta en lånekapasitetsvurdering på linje med profesjonelle kredittytere, jf. Utv. 1997 s. 822 *Freia*. Fra et rettssikkerhetsperspektiv kan det hevdes å være mindre betryggende at ligningsmyndighetene for det første blir satt til å foreta vurderinger av lånekapasitet – kredittvurderinger som ligningsmyndighetene generelt sett ikke har kompetanse til å tilnærme seg på en kyndig måte – og dernest skal ha anledning til å angripe problemstillingen på en annen måte enn den profesjonelle kredittyter. Fare for forskjellsbehandling av skattyterne er en nærliggende tanke.

Når dette er sagt, skal det også sies at kvaliteten på ligningsmyndighetenes vurderinger langt på vei vil være en funksjon av hvilket opplysningsgrunnlag skattyter har inngitt. Opplysningsgrunnlagene i ulike saker vil lett kunne være forskjellig. En mulig årsak til dette er at det i enkelttilfeller kan fremstå som helt uaktuelt for et utenlandsk datterselskap å skulle hente kapital i det frie kredittmarked, utover de tilførsler av kapital som skjer fra morselskapet. Under slike faktiske forutsetninger vil ofte ikke morselskapet ha noen klar formening om hvor terskelen for datterselskapets låneevne i markedet går – langt mindre ha noen formening om endringene i dette fra ett år til et annet. Ulikheter i graden av bevissthet omkring dette hos morselskapet, herunder ulike avveininger av hvilke opplysninger som anses relevante i en ekstern kredittvurdering, og dermed fremleggelsen av disse, er forhold som til en viss grad kan forklare at tilsynelatende like saker får et ulikt resultatmessig utfall.

1 Bed.book Page 326 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Overligningsnemndas fornyede behandling

I den fornyede administrative behandling som fant sted etter at domstolene hadde opphevet ligningene og hjemvist dem til ny behandling, ga OLN uttrykk for i det vesentlige å være enig i de synspunkter Borgarting lagmannsrett hadde gitt uttrykk for. Fokus ble da, mye sterkere enn tidligere, rettet mot selskapets fremtidsutsikter som det sentrale i lånekapasitetsvurderingen. Og med motsvarende mindre fokus på egenkapitalandeler, og i særdeleshet relevansen av eldre historiske nøkkeltall. OLN la i så måte følgende generelle betraktninger til grunn for sin behandling:

> «Vurderingstemaet er i hvilken grad datterselskapet ville kunne oppnådd ekstern finansiering i det aktuelle inntektsår til en normal rente, stikkordsmessig angitt som lånekapasitet. Ved vurderingen står selskapets fremtidsutsikter sentralt, målt først og fremst ved antatt fremtidig kontantstrøm. Den antatt fremtidige kontantstrøm kan belyses ved budsjettall, men det må tas i betraktning at disse, hvor de foreligger, kan være for optimistiske. De generelle fremtidsutsikter i bransjen generelt har betydning. Hvor datterselskapet nylig er ervervet, vil morselskapets engasjement i datterselskapet gjerne gi uttrykk for morselskapets syn på fremtidsutsiktene, på linje med budsjetter, skjønt det må tas i betraktning at anskaffelsesprisen kan reflektere antatte fordeler i andre deler av konsernet enn i det oppkjøpte selskap (som et yttertilfelle: selskapet er anskaffet for å nedlegge en konkurrent).
>
> Selskapets finansielle stilling og inntjening i det aktuelle inntektsåret og de nærmeste foregående år kan også bidra til å kaste lys over selskapets fremtidsutsikter og dermed dets lånekapasitet. Av sentral betydning er kontantstrøm før investeringer (kontantstrøm fra operasjonell aktivitet). Men særlig for selskaper i ekspansjon må det tas i betraktning at investeringer kan presse kontantstrømmen, og denne må derfor ses i sammenheng med selskapets driftsresultater. Hvor selskapet har ekstern gjeld, må det tas i betraktning at kontantstrømmen også skal betjene denne. Selskapets mulighet for å stille egne eiendeler som sikkerhet for lån, må også tas i betraktning. Videre har selskapets egenkapitalandel betydning ved vurderingen.
>
> Ved vurderingen skal det ikke tas hensyn til at selskapet er datterselskap av långiver. Men hvor datterselskapet er et integrert ledd i et konsern, med de fordeler i form av kanaler for tjenester, service og omsetning o.l. dette kan innebære, skal det tas hensyn til dette. I en viss utstrekning skal det også tas hensyn til långiveres antatte forutsetninger i finansmarkedet om at andre konsernselskaper (herunder långiverselskapet) vil tre støttende til i en vanskelig finansiell situasjon, for å forhindre at låntaker går konkurs. Lån gitt i tillit til garantier fra andre konsernselskaper vil derimot ikke være basert på debitorselskapets lånekapasitet og kan derfor ikke tillegges vekt.
>
> For tilfeller hvor långiver har ytet lån tidligere, henvises til denne retningslinje i OECD Mod. Conv. R (4) punkt 76 (med tynn kapitalisering for øye):
>
> > 'Where it is a question of the supply of additional capital by way of loan it may be appropriate to ask – again looking at the subsidiary's economic situation with a banker's eye – whether in the circumstances an independent person would perhaps lend to protect his original investment, or, on the contrary, would decide to cut his losses.'

1 Bed.book Page 327 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

> I noen tilfeller er det utenlandske datterselskap blitt nektet fradrag i sin hjemstat for en del av gjeldsrentene ut fra tynne kapitaliseringssynspunkter. Spesielt hvor den annen stats regler er basert på OECDs retningslinjer omkring disse spørsmål, bør hensynet til å unngå internasjonal dobbeltbeskatning tas i betraktning.»

Også LN har i en etterfølgende avgjørelse sluttet seg til denne måten å formulere vurderingstemaet på, slik at dette utvilsomt vil bli lagt til grunn for fremtiden for skattyterne ved kontoret.

Relevant opplysningsgrunnlag

I en av byrettsdommene ble det gitt uttrykk for at ligningsmyndighetene måtte gis en betydelig romslighet ved lånekapasitetsvurderingen, jf. Utv. 1997 s. 822 *Freia*. Det kunne i så måte ikke kreves en inngående finansieringsanalyse og kunnskap om selskapenes skjulte verdier samt markedsmessige forhold eller annet som ikke fremgikk av det materialet som normalt ble fremlagt ved ligningen, nemlig selskapenes regnskaper. Videre ble det uttrykt:

> «Det kan heller ikke forventes at ligningsmyndighetene går inn på selskapets tidligere historie og økonomiske utvikling frem til lånetidspunktet, selv om en ekstern långiver normalt vil gjøre det, idet dette er forhold som i liten grad vil fremgå av ligningsdokumentene. Det må derfor være tilstrekkelig at skjønnet tar utgangspunkt i regnskapet.»

Retten synes her å bygge på den forutsetning at de utenlandske datterselskapers regnskaper uten videre inngår som en del av det norske morselskapets innsendte ligningsdokumenter. Vår erfaring er at slike regnskaper normalt ikke fremlegges uoppfordret. Lignl. § 4-1 knesetter at skattyter skal bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt. Morselskapets redegjørelse for valgt prising må antas å falle inn under opplysningsplikten. I en slik redegjørelse vil det kunne være naturlig at det henvises til datterselskapets regnskaper. Generelt sett er det imidlertid vanskelig å hevde at utenlandske låntakerselskapers regnskaper er et pliktig vedlegg til morselskapets selvangivelse.

Uansett om det utenlandske regnskapsmaterialet er et pliktig vedlegg eller ikke, så innebærer OLNs nye generelle merknader omkring lånekapasitetsvurderingen, at det kan stilles spørsmål ved relevansen og vektingen av de opplysningene som fremgår av regnskapet. Regnskapstallene vil kun representere et historisk tallmateriale, og av den grunn normalt fremstå som et utilstrekkelig grunnlag for å trekke slutninger omkring selskapets fremtidsutsikter. Opplysninger om antatt fremtidig kontantstrøm, gjerne belyst ved budsjettall, samt en redegjørelse for de generelle fremtidsutsikter i bransjen, er momenter som OLN har trukket frem som mer sentrale i vurderingen enn de historiske regnskapstall.

Så fra ovennevnte byrettsdoms utgangspunkt med en lånekapasitetsvurdering basert på det normalt foreliggende materiale ved ligningsbehandlingen, er situasjonen nå den at lånekapasitetsvurderingen forutsetningsvis bør bygge på

1 Bed.book Page 328 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

opplysninger som til nå ikke har vært fremlagt som en del av selvangivelsespapirene, ei heller fremgår av det utenlandske selskaps offisielle regnskap. De mest relevante opplysninger vil det i så måte normalt kun være skattyter som er i besittelse av. I praksis har det vist seg vanskelig å få inn opplysninger om antatt fremtidig kontantstrøm, budsjetter og fremtidige bransjeutsikter. For skattyterne kan det forståelig nok virke lite tilfredsstillende om ligningsmyndighetene skulle komme til å basere ligningen på de litt for optimistiske fremtidsutsiktene som ofte preger denne type kildemateriale.

I mangel av slikt relevant supplerende opplysningsgrunnlag er ligningsmyndighetene henvist til å basere vurderingen av fremtidsutsiktene på det historiske tallmateriale, dvs. det «irrelevante» regnskapsmaterialet, eventuelt supplert med en og annen opplysning i årsrapporter mv. som kan si noe om fremtidsutsiktene.

I *Nycomed-dommen* (i Utv. 1999 s. 546) sa lagmannsretten seg enig med byretten i at kompleksiteten i avgjørelsen tilsier at man må kunne akseptere et relativt grovt skjønn, jf. også Utv. 1999 s. 856 *Dyno* hvor retten i og for seg aksepterer at det kan foretas et skjematisert skjønn. Under henvisning til lignl. § 3-11 kunne det ikke kreves at det ble gitt noen utførlig begrunnelse for avgjørelsen. Men det måtte kreves at de vurderinger som var foretatt, var basert på korrekte, relevante og noenlunde realistiske forutsetninger, slik at skjønnsresultatet fremtrer som forsvarlig.

I én sak ble det fra skattytersiden innhentet en uttalelse omkring lånekapasitetsspørsmålet fra en dansk bankforbindelse. Banken fikk seg forelagt det samme regnskapsmateriale som var sendt ligningsmyndighetene. Følgende uttalelse fra banken underbygger kompleksiteten i det vurderingstema ligningsmyndighetene her må forholde seg til:

> «Innledningsvis bemærkes, at denne udtalelse udelukkende baserer sig på den viden banken i dag er i besiddelse af vedrørende selskabernes økonomiske forhold i 1992. Denne viden baserer sig alene på selskabernes 1992-regnskaber. Skulle banken i 1992 have foretaget en kreditvurdering, ville selvsagt også ledesesforhold, konkurrence- og markedsforhold inden for den branche, som selskaberne opererer i, have haft betydning for kreditvurderingen.»

Forholdet til utenlandsk regnskapsmateriale

I en av sakene som var gjenstand for rettslig behandling, ble det gjort gjeldende at skjønnet var basert på feil faktum, fordi de utenlandske datterselskapenes lånekapasitet ikke ble vurdert med utgangspunkt i selskapenes utenlandske regnskaper. Ligningsmyndighetene hadde benyttet regnskapstall for de utenlandske selskapene oppsatt etter norske regnskapsprinsipper («regnskapspakken»; ment for innarbeidelse i konsernregnskapet).

Dette spørsmålet fant retten at måtte avgjøres konkret og på grunnlag av det materialet ligningsmyndighetene hadde under ligningsbehandlingen, jf. Utv. 1997 s. 822 *Freia*. Retten la avgjørende vekt på at skattyter selv hadde fremlagt både norske og utenlandske regnskaper, uten forklaring på hvor forskjellene i de to regnskapene lå, noe retten fant at skattyter hadde all oppfordring til å re-

1 Bed.book Page 329 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

degjøre for. Dersom lånekapasitetsvurderingene skulle vært basert på de utenlandske regnskapene, ville ligningsmyndighetene ha måttet gå nærmere inn i regnskapsreglene i det aktuelle land og justert for differansene i forhold til de norske, for så å gjøre sine vurderinger av selskapets låneevne. Retten konkluderte med at ligningsmyndighetene her måtte stå fritt i å ta utgangspunkt i den norske regnskapspakken i vurderingen av selskapenes lånekapasitet.

I den grad det eksisterer både et norsk og et utenlandsk regnskap og disse viser ulikheter, vil det være en fordel om morselskapet fremlegger begge, ledsaget av en nærmere forklaring om årsaken til forskjellene. Dette gir ligningsmyndighetene mulighet til å foreta en mer nyansert vurdering enn det som vil være tilfelle dersom bare den ene varianten er kjent.

Som eksempel kan nevnes at i en sak for OLN redegjorde skattyter nærmere for de relevante regnskapsmessige forskjeller mellom US GAAP og norske regler, som en forklaring på den oppståtte differansen i egenkapitalandel mellom regnskapene satt opp etter de ulike regnskapsprinsipper. Når norske regnskapsprinsipper ble lagt til grunn, utgjorde egenkapitalandelen en lavere størrelse enn det som fulgte av det offisielle regnskapet oppsatt etter US GAAP.

Skattyter forklarte at forskjellen i hovedsak skyldtes at ferdigvarelageret i henhold til US GAAP kunne vurderes etter LIFO-prinsippet, mens norske regnskapsprinsipper krever at FIFO-prinsippet følges, og at udekkede pensjonsforpliktelser i USA fra begynnelsen av 1990-årene måtte dekkes inn over en periode på 20 år, mens pensjonsforpliktelser etter norske regnskapsprinsipper kunne bokføres direkte mot egenkapitalen.

Behandlingen av goodwill er eksempel på et annet forhold som kan resultere i forskjeller mellom norske og utenlandske regnskapsoppstillinger.

Nærmere om enkelte relevante momenter i en lånekapasitetsvurdering
Innledning

Nedenfor gis en oversikt over enkeltmomenter som har vært fremme i lånekapasitetsvurderingen. I en slik generell fremstilling er det naturlig nok vanskelig å si noe spesifikt om vektingen og relevansen av dem. En forutsetning for å gjøre slike avveininger er at det foreligger et faktum å vurdere opp imot. Man må således ha for øye at momentene kan ha ulik vekt og gjennomslagskraft i ulike sammenhenger. Videre er det, som tidligere nevnt, grunn til å understreke at opplistningen på ingen måte kan anses uttømmende. Rekkefølgen i fremstillingen vil være mer eller mindre tilfeldig valgt.

Kontantstrøm

Som det fremgår av OLNs generelle betraktninger referert under punkt 13.3.5.4, vil antatt fremtidig kontantstrøm, belyst ved budsjettall, stå sentralt ved vurderingen av datterselskapets fremtidsutsikter. Som OLN uttrykker det, må det tas i betraktning at slike opplysninger, når de foreligger, kan være for optimistiske.

I de saker kontoret har behandlet er det kun unntaksvis at det har fremkom-

1 Bed.book Page 330 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

met opplysninger om antatt fremtidig kontantstrøm. Uten slike må antakelsene om fremtidsutsiktene baseres på historiske kontantstrømstall, sammenholdt med øvrige opplysninger i saken. I en sak hvor det forelå antakelser om forventet fremtidig kontantstrøm, viste imidlertid de faktiske oppnådde resultater i de etterfølgende år (en del av de år prognosen gjaldt for) at forventningene nok hadde vært for optimistiske. De optimistiske forventninger knyttet seg i første rekke til tidspunktet for når et nyutviklet produkt skulle slå til i markedet. Den forventede inntjeningskurve slo noenlunde til, men tidsmessig kom inntektene om lag to år senere enn først forventet.

Hvilke kontantstrømstall er det så som er relevante? Normalt vil det være antatt fremtidig kontantstrøm fra drift som vil være det best egnede parameter i forhold til det å bedømme den fremtidige betjeningsevnen av et lån, jf. Utv. 1999 s. 855-856 *Dyno*. I en sak hevdet skattyter at det i tillegg til kontantstrøm fra drift også måtte tas hensyn til kontantstrøm etter investeringer. OLN uttrykte enighet i at enkelte investeringer som ikke genererer nye inntekter, såkalte vedlikeholdsinvesteringer, måtte bli å likestille med driftsutgifter, slik at også kontantstrøm etter disse investeringene fremsto som en relevant størrelse ved bedømmelsen. Generelt må det kunne sies at flere kontantstrømstall vil kunne inngå i en samlet vurdering, og vekten av dem må konkret avgjøres i den enkelte sak.

Indikasjoner på fremtidsutsikter i bransjen (markedsforhold)

De generelle fremtidsutsikter i bransjen har betydning i vurderingen av lånekapasiteten, jf. ovenfor i de siterte generelle betenkninger som OLN la til grunn ved den fornyede behandling. Et selskapsoppkjøp kan i så måte være et uttrykk for forventninger om fremtiden. I en sak hvor låntakerselskapet var et holdingselskap, la OLN til grunn at investeringen i et nytt selskap gjenspeilet en betydelig tro på det oppkjøpte selskap og dets fremtidsutsikter. Skattyter hadde opplyst at kjøpet var et rent erverv av markedsandel til full markedsverdi basert på selskapets inntjeningsmuligheter. Da lånekapasiteten skulle vurderes kort tid etter dette oppkjøpet, la nemnda til grunn at troen på selskapet og dets fremtidsutsikter var et moment som i så måte underbygde lånekapasitet. I denne sammenheng kan det være grunn til å bemerke, slik OLN har gjort, at det må tas i betraktning at anskaffelsesprisen i gitte tilfeller kan reflektere antatte fordeler i andre deler av konsernet enn i det oppkjøpte selskap. Det vil være tilfelle hvor det oppkjøpte selskap er anskaffet for å nedlegge en konkurrent.

I et tilfelle hvor historiske resultater og markedsandeler i og for seg var tilfredsstillende, ble det tillagt vekt at det hersket betydelig usikkerhet omkring de fremtidige markedsforholdene. Det ble dessuten lagt til grunn at utsiktene for tilstrekkelig fremtidig inntjening neppe var til stede, idet den generelle produktutviklingen innenfor datterselskapets produktspekter i stadig sterkere grad beveget seg mot alternative teknologiske fremstillingsmåter og som datterselskapet ikke benyttet. Morselskapet vurderte av den grunn også å selge datterselskapet.

1 Bed.book Page 331 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Det vil kunne være av betydning for de fremtidige markedsutsiktene at man er i besittelse av sterke varemerker. OLN har i så måte lagt til grunn at i en vanskelig konkurransesituasjon vil en markedsleder med sterke varemerker kunne tåle noen år med underskudd i et nytt marked, dersom mulighetene for økte markedsandeler og god fremtidig inntjening ellers fremstår som et realistisk hendelsesforløp. For slike tilfeller kan det være grunn til å nedtone betydningen av svake historiske regnskapstall, og i større grad rette fokus mot andre parametre for å bedømme mulighetene for fremtidig inntjening.

Inntrufne begivenheter i etterfølgende år

OLN har i en rekke saker tatt hensyn til etterfølgende begivenheter ved vurderingen av lånekapasitet. Således kan nevnes:

I en sak vurderte OLN et datterselskaps evne til å betjene gjeld som noe svak, men ikke så svak at selskapet ikke hadde en viss lånekapasitet. Nemnda viste i denne sammenheng til at datterselskapet i det etterfølgende år (sett i forhold til det inntektsår saken gjaldt) hadde solgt en selskapsandel, og at det ved dette salget ble utløst merverdier som indikerte at de historiske egenkapitalandelene ikke fremsto som reelle. Merverdiene ble antatt å kunne ha tjent som base for en viss ekstern lånefinansiering.

Et selskap mottok utbytte fra et datterselskap i året etter det inntektsår ligningsmyndighetene vurderte. En slik utbytteutdeling var en indikasjon på at den finansielle stilling i datterselskapet ikke kunne være altfor svak.

I det etterfølgende år tilbakebetalte datterselskapet deler av lånet samtidig som det resterende ble satt rentebærende. Etter nemndas syn var disse forhold en klar pekepinn på at selskapet også i de foregående år hadde økonomisk evne til å ta opp kommersielle lån. Det var ikke fremlagt opplysninger som tilsa det motsatte.

Et datterselskap drev forskning og utvikling innenfor en risikoutsatt bransje. OLN fant at skjønnet om en delvis renteberegning av lånet passet bra overens med den tilbakebetaling av lån og konvertering til egenkapital som hadde funnet sted i det etterfølgende år.

En skattyter argumenterte for manglende lånekapasitet og viste til at faktisk betalte renter fra datterselskapet hadde blitt tilbakeført året etter. OLN fant at tilbakebetalingen kun var begrunnet i skattemessige forhold i det aktuelle utland, og at tilbakebetalingen dermed ikke ga uttrykk for en manglende lånekapasitet hos datterselskapet.

Det synes således på det rene at etterfølgende begivenheter kan være relevante som støttemomenter for vurderingen av lånekapasiteten, når det gjelder begivenheter i det nærmeste etterfølgende år. Dersom det blir tale om begivenheter som inntreffer senere, er det mer usikkert hvilken relevans slik informasjon skal ha.

Selskapstype – særtrekk ved holdingselskap

Et holdingselskap vil hovedsakelig ha inntekter fra aksjeutbytter og aksje-

1 Bed.book Page 332 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

gevinster ved salg. Det vil ofte kunne ta flere år før slike inntekter tilflyter selskapet. Har holdingselskapet ervervet alle aksjene i et nystartet produksjonsselskap, vil det som regel gå en viss tid før holdingselskapet får avkastning (utbytte) av investeringen. Hvis aksjekjøpet er finansiert ved låneopptak, vil holdingselskapet på den annen side normalt måtte betale renter helt fra låneopptaket. Det er i slike tilfeller ikke uvanlig at selskapet de første årene etter en investering går med tap.

På denne bakgrunn kan det ikke sies generelt at holdingselskaper med lav egenkapitalgrad og svake resulteter aldri vil kunne få eksterne lån. En eventuell ekstern lånekreditor vil måtte vurdere holdingselskapets aksjeportefølje, herunder holdingselskapets utsikter til fremtidige aksjeutbytter og aksjegevinster. Hvis et lån skal brukes til å finansiere kjøp av aksjene i et produksjonsselskap, vil långiveren måtte foreta en vurdering av dette produksjonsselskapets fremtidsutsikter. Finner långiveren at produksjonsselskapet har gode utsikter, vil det kunne være aktuelt å yte lån mot sikkerhet i de aktuelle aksjene. Består holdingselskapets aksjeportefølje av en rekke selskaper, vil dets inntjeningsevne ikke kun avhenge av den siste investering i produksjonsselskapet. Porteføljens fremtidsutsikter knyttet til løpende inntjening, utbytter og aksjegevinster vurdert under ett, blir da det sentrale for bedømmelsen av lånekapasiteten.

Gjennom sin eierposisjon i datterselskapene vil dessuten et holdingselskap til en viss grad kunne regulere sine egne inntekter gjennom fastsettelsen av utbytte. Hvis holdingselskapet et år har et svakt resultat, kan dette i noen tilfeller skyldes at man har unnlatt å ta ut utbytte fra ett eller flere datterselskaper.

I et tilfelle hadde det norske morselskapet ytet lån både til et utenlandsk holdingselskap (datter) og til et datterselskap av dette (datterdatter). OLN vurderte først lånekapasiteten i datterdatterselskapet, som bare ble ansett å ha lånekapasitet for en del av lånet, og altså selv hadde utnyttet sin lånekapasitet fullt ut. Ved den etterfølgende lånekapasitetsvurdering av holdingselskapet (datter) ble det deretter lagt til grunn at holdingselskapets investering i det aktuelle datterselskap ikke kunne tjene som grunnlag for ytterligere lånekapasitet hos holdingselskapet. En eventuell lånekapasitet i holdingselskapet måtte i så fall begrunnes i de øvrige datterselskapenes løpende eller forventede fremtidige inntjening.

Utenlandske myndigheters krav til egenkapital

Når det gjelder innlån til norske datterselskaper av utenlandske oljeselskaper, har oljeskattemyndighetene anvendt sktl. § 13-1 (sktl. 1911 § 54 første ledd) til omklassifisering av lån til egenkapital, og samtidig nektet fradrag for gjeldsrenter knyttet til det omklassifiserte beløp. På tilsvarende måte kan norske datterselskaper i utlandet bli stilt overfor krav fra utenlandske skattemyndigheter til størrelsen på egenkapitalen. Hvilken vekt skal norske ligningsmyndigheter tillegge slike krav i vurderingen av om det foreligger en inntektsreduksjon og i bedømmelsen av størrelsen på denne?

I sine generelle bemerkninger omkring lånekapasitetsvurderingen, gjengitt

1 Bed.book Page 333 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

ovenfor under punkt 13.3.5.4 Overligningsnemndas fornyede behandling, ga OLN uttrykk for at hensynet til å unngå internasjonal dobbeltbeskatning særlig burde tas i betraktning der den annen stats regler om tynn kapitalisering er basert på OECDs retningslinjer omkring disse spørsmål.

I en sak var situasjonen den at engelske skattemyndigheter hadde nektet fradrag for deler av datterselskapets rentebetaling til det norske morselskapet. Morselskapet som uoppfordret hadde inntektsført hele rentebeløpet og blitt lignet etter påstand, fikk medhold i OLN i at det burde foretas korresponderende retting ved at et rentebeløp på knapt kr 1 mill. likevel ikke skulle inntektsbeskattes. OLN fant at den skjønnsutøvelse som var foretatt av engelske skattemyndigheter lå innenfor det som fulgte av norske regler. Dessuten trakk OLN frem ønsket om å hindre internasjonal dobbeltbeskatning som en sentral premiss for sin avgjørelse.

I en tidligere avgjørelse har OLN lagt til grunn at utenlandske skattemyndigheters nektelse av rentefradrag ikke kan være avgjørende for spørsmålet om omfanget av renteberegningen på morselskapets hånd, idet renteberegningen er en funksjon av datterselskapets antatte lånekapasitet. Se også 1993-uttalelsen fra FIN, som riktignok gjelder i hvilken grad norske ligningsmyndigheter bør foreta korresponderende omklassifisering av kapitalen, men som likevel antas å være av interesse i denne sammenheng, jf. Utv. 1993 s. 1345.

I *Nycomed-dommen* gir rettens flertall uttrykk for at det må være riktig at norske skattemyndigheter ikke er bundet av krav til egenkapital i andre land, jf. Utv. 1999 s. 547. Men så lenge OLN hadde bemerket at selskapet ikke hadde godtgjort hvilke krav de utenlandske skattemyndigheter stilte til egenkapital, måtte det etter flertallets syn forutsettes at slike opplysninger ikke ville vært uten betydning i totalvurderingen. Rettens flertall fant dessuten at OLNs bemerkning i beste fall var unøyaktig ettersom skattyter hadde fremlagt en uttalelse fra et revisjonsfirma, der datterselskapets skattemessige posisjon i USA ble gjennomgått, og konklusjonen var at datterselskapet sannsynligvis ikke ville fått godkjent noe rentefradrag på lånene fra skattyter. Flertallet fant at nemnda ikke hadde foretatt en fullstendig vurdering av den fremlagte dokumentasjonen. Dersom de foreliggende opplysningene hadde vært vurdert og vektlagt, kunne det etter rettens syn fått betydning for lånekapasitetsvurderingen og dermed skjønnsutøvelsen til skattyters fordel. I ettertid kan det se ut til at OLNs premisser på dette punkt har blitt i knappeste laget. Det poeng nemnda ønsket å få frem, var at uttalelser fra skattyters private representanter med antakelser omkring hvordan utenlandske myndigheter vil vurdere forholdene, ikke er noen godtgjøring av de utenlandske skattemyndigheters syn. Private representanters uttalelser kan således ikke tillegges den samme vekt som uttalelser direkte fra myndighetene.

Konserntilknytningen

I *Nycomed-dommen* legger lagmannsretten til grunn at det ved vurderingen av lånekapasitet er relevant også å legge en viss vekt på datterselskapenes kon-

1 Bed.book Page 334 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

serntilknytning, jf. Utv. 1999 s. 544 og for øvrig også Utv. 1999 s. 853 *Dyno*. Retten viser i den sammenheng til dom av 28. september 1992 i sak nr. 90-00574A (Eidsivating lagmannsrett, ikke referert i Utv.).

Dommen fra Eidsivating lagmannsrett gjaldt et amerikanskregistrert selskap som drev utvinningsvirksomhet på norsk sokkel gjennom en norskregistrert filial. Ligningsmyndighetene la til grunn at en rentebelastning på internlån med Libor + 1% påslag var for høyt, og filialens fradragskrav for renter ble fraveket, basert på en skjønnsmessig antatt markedsrente på Libor + 3/8%. For de fire år saken gjaldt innebar denne korrigering en tilbakeføring på i overkant av kr 66 mill. Lagmannsretten uttrykte i dommen enighet med Staten i at en ikke skal se bort fra låntakerselskapets faktiske stilling som datterselskap. I forlengelsen av det uttrykte lagmannsretten:

> «Etter bevisførselen må legges til grunn at det har en viss betydning for lånevilkårene at det foreligger en konserntilknytning, selv om morselskapet ikke garanterer for lånet. Det er i praksis sjelden at sterke morselskaper lar et datterselskap gå konkurs, da dette også lett får konsekvenser for morselskapets omdømme og kredittverdighet. ...»

I et konkret tilfelle kom OLN til at konserntilknytningen kunne tillegges en viss vekt, og da i første rekke ut fra de samordningsmuligheter man hadde mellom det aktuelle låntakerselskap og øvrige likeartede konsernselskaper innen det samme virksomhetsområdet. Det ble også fremhevet at konsernet som sådan var i besittelse av en solid produktportefølje med sterke varemerker.

Alle konsern vil formodentlig søke å unngå at et datterselskap skal gå konkurs. Således vil en ekstern långiver kunne regne med at et internasjonalt konsern vil ta et visst tap for å unngå en konkurs som vil kunne svekke konsernets gode navn og rykte. Dette momentet er formodentlig ekstra sterkt dersom konsernet er, eller har ambisjoner om å bli, blant de ledende på verdensbasis innen sin bransje.

I et tilfelle hvor låntakerselskapet hadde ekstern finansiering og denne var sikret både med pant i anleggsmidler og «letter of awareness» fra morselskapet, viste OLN til at en slik tilleggssikkerhet fra morselskapet normalt ville kunne bidra til bedrede rentevilkår. Da poenget med lånekapasitetsvurderingen er å vurdere hvilke lånemuligheter konsernselskapet som sådan har i markedet, kunne de umiddelbare fordeler av å tilhøre et konsern tillegges vekt, men å tillegge eksplisitte tilleggssikkerheter fra morselskapet noen vekt i en slik vurdering ville etter nemndas syn være å gå for langt.

Erklæringer i form av selvskyldnerkausjon og «letter of awareness» fra morselskapets side kan som nevnt bidra til bedrede rentevilkår, men eksistensen av slike kan ikke ses på som bevis for låntakerselskapets manglende lånekapasitet, jf. Utv. 1997 s. 824 *Freia*.

1 Bed.book Page 335 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Långiver – kreditor fra før

For et låntakerselskap i kraftig ekspansjon innenfor en risikofylt og konjunkturutsatt bransje, og hvor omfanget av rentebærende gjeld som skulle betjenes var stort, ble følgende forhold trukket frem av OLN som det som i første rekke begrunnet en viss lånekapasitet: En ekstern långiver som hadde vært i samme situasjon som morselskapet, dvs. som allerede var tungt inne med lånefinansiering, ville lettere kunne stille ytterligere lån til disposisjon, for på den måten å sikre de investeringer som allerede var gjort.

Revisjonspåtegning

OLN viste til at inntrykket av svak økonomisk situasjon hos låntakerselskapet ble underbygget av en revisjonspåtegning om at regnskapene var gjort opp med fortsatt drift for øye, idet morselskapet hadde avgitt erklæring om at det ville sikre låntakerselskapet en finansiering som ville være tilstrekkelig til at selskapet fortløpende ville kunne gjøre opp sine forpliktelser etterhvert som de forfalt.

Rentedekningsgrad

En skattyter viste til at finansinstitusjoner ved tilståelse av lån først og fremst er opptatt av låntakers evne til å betjene lånet i fremtiden. Et relevant forholdstall i så måte ble påpekt å være forholdet mellom rentebærende gjeld og egenkapital, mens et annet relevant forholdstall var kravet til rentedekningsgrad. Den formel for rentedekningsgrad som ble påberopt (det finnes ulike), tok sitt utgangspunkt i driftsresultat delt på rentekostnad, slik at en rentedekningsgrad på 1 innebærer at driftsresultatet er lik rentekostnaden. Det ble hevdet at en rentedekningsgrad på 1 var en dårlig rentedekningsgrad, og at den helst burde være 3 eller bedre. Særlig for virksomheter med inntekter som svinger ekstremt i lange sykluser, ble det anført å være behov for en høy rentedekningsgrad.

OLN antok at rentedekningsgraden kunne være relevant for bedømmelsen av lånekapasiteten, men det kunne neppe stilles noe generelt krav til rentedekningsgradens størrelse. Nemnda viste til at rentedekningsgraden dessuten ville påvirkes av hvordan selskapet er kapitalisert. I den konkrete saken fant OLN samlet sett ikke å kunne legge nevneverdig vekt på rentedekningsgraden. En årsak til det var at det kun var fremlagt historiske tall, mens det ville være fremtidig rentedekningsgrad som ville være relevant.

Forhold av betydning ved vektingen av egenkapitalandelen

Det følger av OLNs generelle betraktninger omkring lånekapasitetsvurderingen, inntatt ovenfor under punkt 13.3.5.4, at også selskapets egenkapitalandel inngår som et relevant moment i helhetsvurderingen. Med generell gyldighet må det likevel kunne hevdes at historiske tall for egenkapitalandel vil ha mindre vekt i lånekapasitetsvurderingen enn forhold som mer direkte belyser selskapets fremtidsutsikter, eksempelvis antakelser omkring fremtidig kontantstrøm.

1 Bed.book Page 336 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

I den utstrekning egenkapitalandelen finnes å måtte tillegges vekt, vil det være relevant å se nærmere på hva egenkapitalen består av. I en sak som har vært forelagt OLN, var goodwill inkludert i egenkapitalandelen. Nemnda var av den oppfatning at en uavhengig långiver ville lagt begrenset vekt på goodwillen i sin vurdering av selskapets lånekapasitet, grunnet den konkrete usikkerhet som heftet ved denne posten. Likeledes kan det være grunn til å nedtone betydningen av egenkapitalandelen i tilfeller hvor egenkapitalen utgjøres av eiendeler som må antas lite realiserbare, eksempelvis spesialtilpassede anleggsmaskiner uten særlig nytteverdi for andre.

Lånekapasiteten må vurderes hvert inntektsår

I *Nycomed-dommen* sa lagmannsretten seg enig med kontoret i at datterselskapets lånekapasitet måtte vurderes på det tidspunktet den aktuelle ligningen gjelder for, dvs. at det må skjønnes hvert inntektsår, jf. Utv. 1999 s. 543-544. I utgangspunktet må skattyter ved utfylling av selvangivelsen foreta en vurdering av endringer i lånekapasiteten fra året før, og innrette sin selvangivelse og renteberegning deretter.

I *Freia-dommen* er det motstridende uttalelser omkring tidspunktet for lånekapasitetsvurderingen. Et sted gis det uttrykk for at tidspunktet for de vurderinger som skal gjøres, både med hensyn til prissetting og spørsmålet om lånekapasiteten i datterselskapene, er da lånene ble ytet, jf. Utv. 1997 s. 821. Den senere utvikling ble av retten antatt å ha vært uten betydning, og det forhold at den økonomiske utviklingen i datterselskapet ikke ble som forventet, kunne således ikke tillegges vekt. Litt lenger ut i dommen sies det at ligningsmyndighetene må foreta en vurdering av det lånende selskaps lånekapasitet til vedkommende investering hvert inntektsår, jf. Utv. 1997 s. 824.

13.3.6 Anvisning for skjønnet i sktl. § 13-1 tredje ledd – valg av rentenivå

13.3.6.1 Innledning

I sktl. § 13-1 tredje ledd (sktl. 1911 § 54 første ledd tredje punktum) er det gitt anvisning for det skjønn som skal utøves når vilkårene for å skjønne er til stede. Det fremgår her at inntekten skal fastsettes som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget. Man skal altså tenke seg transaksjonen gjennomført mellom uavhengige parter. Det er armlengdeprinsippet som her er gjennomført, og regelen samsvarer med anbefalingen i OECDs retningslinjer.

Ved behandlingen av lånesakene var utgangspunktet for kontoret at prisingen måtte bestemmes av hvilken rentesats som ville blitt benyttet ved en tilsvarende transaksjon mellom uavhengige parter. I praksis ble renteberegningen i mange tilfeller foretatt overensstemmende med rentesatser nedfelt i avtaler mellom partene. Renten var da som regel knyttet opp mot interbankrenten (pengemarkedsrente for lån mellom banker) i den aktuelle valuta. Ved utlån til andre enn de mest betalingsdyktige bankene, gjøres det normalt et påslag, hvis

1 Bed.book Page 337 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

størrelse avhenger av kredittverdighet. I de avtaler vi kom over, lå påslaget som regel i intervallet 1 til 1,5 prosent. Observasjoner i konserner lignet ved kontoret for 1992 og 1993 tilsa påslag mellom 0,5 og 2 prosent. Den avtalte rente ble imidlertid sjeldent betalt. Dette på bakgrunn av klausuler i avtalene om at renter først skulle betales når datterselskapets økonomiske situasjon var slik at det kunne betjene lånet.

13.3.6.2 Hva er armlengdes pris – nærmere om sammenligningsgrunnlaget

I et par saker har det vært omtvistet hvilket sammenligningsgrunnlag som er det relevante i saker som her omhandlet. Se eksempelvis Utv. 1997 s. 821 *Freia*. OLN delte seg i et flertall (4) og et mindretall (1). Flertallet la, som kontoret, til grunn at vurderingstemaet måtte være hvilken rente som ville blitt avtalt mellom uavhengige parter. I så måte antok flertallet at et utgangspunkt i en seks måneders interbankrente med et påslag, måtte være forsvarlig skjønnsutøvelse.

Mindretallet la til grunn at vurderingstemaet ved rentefrie konsernlån ikke kunne være hva låntaker har spart i renter i forhold til låneopptak i ordinære låneinstitusjoner, men hva långiver hadde tjent om midlene var blitt lånt ut til et uavhengig selskap. Med utgangspunkt i at den utlånsvirksomhet som industriselskaper driver, ikke fører med seg de samme kostnader som bankene, antok mindretallet at bankenes utlånsrente minus et skjønnsmessig fradrag for bankenes kostnader kunne benyttes (variant av markedsprismetoden). I de tilfeller hvor långiver i konsernet opptrer som formidler av lån til datterselskapene, måtte imidlertid kapitalkostnader med tillegg for fortjeneste benyttes (kost pluss metode). For en mer utfyllende beskrivelse og diskusjon omkring mindretallets syn, se artikkel i RR nr. 4/98 av Arvid Aage Skaar (mindretallet) og Christian Ellneby, replikk i RR nr. 5/98 av Stig Sollund og duplikk av Skaar/Ellneby i RR nr. 7/98. Til mindretallets votum bemerket flertallet at det ved fastsettelse av internpris hos debitor ikke er vanlig å ta i betraktning at konsernet sparer utgifter ved ikke å operere i det åpne markedet. Det kunne derfor ikke være riktig å ta hensyn til disse besparelser ved fastsettelse av internprisen.

13.3.6.3 Sammenhengen mellom lånekapasitet og rentesats

For låntakere flest vil det være en klar sammenheng mellom hvor stort lån de kan betjene og hvilken rentefot det er på lånet. Situasjonen fortoner seg for de fleste slik at de vil kunne betale et visst beløp i renter over en gitt periode. Gitt et visst beløp tilgjengelig for betaling av renter, vil det være rentefoten som egentlig bestemmer vedkommendes lånekapasitet.

I *Nycomed-dommen* er lagmannsrettens mindretall inne på ovennevnte tankegang, og påpeker at ligningsmyndighetene har beregnet et rentetillegg ut fra en urealistisk lav rente til de aktuelle selskaper, jf. Utv. 1999 s. 548-49. En ekstern långiver ville etter mindretallets vurdering utvilsomt ha krevd et større tillegg for risiko. Etter armlengdeprinsippet er det anledning til å skjønne over renten. Når det ikke var gjort, men kun lagt til grunn den avtalefestede rente

1 Bed.book Page 338 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

mellom partene, så var det til skattyters gunst. Dette talte etter mindretallets syn for å akseptere den foretatte skjønnsutøvelse.

Flertallet nøyde seg imidlertid med å fastslå at ligningsmyndighetene hadde tatt utgangspunkt i de rentevilkår som fremgikk av låneavtalene, og som skulle vært gjeldende mellom partene dersom datterselskapene hadde hatt økonomisk evne til å betjene lånene. Etter flertallets vurdering kunne det fra skattyterens side ikke være noe å innvende mot denne beregningsmåten, idet rentesatsene etter avtalene var lavere enn det man måtte forutsette at de ville vært på tilsvarende eksternlån når datterselskapenes svake finansielle situasjon ble tatt i betraktning.

Flertallets resonnement forutsetter to skjønnsmesssige avgjørelser for å finne inntektsreduksjonens størrelse, nemlig først hvor stor lånekapasiteten er og dernest hvilken rentesats som er korrekt. Mindretallets syn medfører derimot et samlet skjønn.

Etter sktl. § 13-1 tredje ledd (sktl. 1911 § 54 første ledd annet punktum) er skjønnstemaet hva «inntekten» ville ha vært hvis interessefellesskapet ikke hadde foreligget. Det er således helt klart at man skal frem til et inntektsbeløp. Skjønn innebærer at man kan benytte seg av forskjellige hjelpeberegninger, men det er likevel utvilsomt at det er et inntektsbeløp man skal ende opp med som resultatet. Se også punkt 13.3.5.4 hvor OLN formulerer vurderingstemaet til i hvilken grad datterselskapet ville kunne oppnådd ekstern finansiering til en normal rente.

13.3.6.4 Påberopte forhold knyttet til prisingen

I en sak var ett av tvistepunktene hvorvidt rentesatsen skulle knyttes til interbankrenten i den aktuelle valuta, eller om pengemarkedsrenten for norske kroner (NIBOR) skulle legges til grunn. Skattyter hevdet at det innebar en urimelig forskjellsbehandling å knytte valget av rentesats til interbankrenten i den aktuelle valuta, fordi dette ledet til en langt høyere faktisk rentesats enn hva som var blitt lagt til grunn i andre saker. Bakgrunnen for denne forskjell i rentesats skyldtes turbulens i det aktuelle lands økonomi og derigjennom en betydelig høyere interbankrente enn eksempelvis NIBOR-satsen. Oslo byrett sluttet seg her til ligningsmyndighetenes syn og uttalte at det er den alminnelige markedsrente som skal benyttes. Den avtalte rentesats mellom partene var i denne saken en fastrente på 6 prosent. Kontoret påstod at en fastrente ikke var markedsmessig, og fikk også medhold på dette punkt i retten. Retten uttrykte videre at valget av rentefot er underlagt ligningsmyndighetenes frie skjønn, og at det i saken ikke var godtgjort at skjønnet var basert på et feilaktig faktum eller at det forelå andre grunner som gjorde at skjønnet kunne settes til side, jf. Utv. 1997 s. 826 *Freia*.

Et annet prisingsspørsmål som har vært oppe, er hvorvidt en rett for morselskapet til å konvertere lånet til aksjekapital bør påvirke prisingen. Til dette bemerket OLN at en långiver normalt bare vil benytte seg av konverteringsretten i de tilfellene det vil være fordelaktig for ham. I tilfeller med 100 prosent

1 Bed.book Page 339 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

eie av datterselskapet vil en eventuell konverteringsgevinst for morselskapet oppveies av at man taper et tilsvarende beløp som eneaksjonær i det låntakende selskap. Siden konvertering i et slikt tilfelle aldri vil fremstå som fordelaktig, kunne heller ikke konverteringsretten ha noen reell verdi som kunne påvirke prisingen.

13.3.7 Oppsummering – noen synspunkter

Det har nå gått seks år siden kontoret sendte ut de første varsler om fravik fra skattyteres selvangivelser fordi det ikke hadde funnet sted noen rentebergning av kapitaltilskudd til utenlandske datterselskap. Kontorets rettsoppfatning på dette tidspunkt var at lånetilskudd måtte bli å renteberegne fullt ut til markedsrente. Klassifiseringen av tilskuddet som lån eller egenkapital fremsto i så måte som hovedutfordringen, i tillegg til det å finne markedsrenten. Sakene om rentefrie lån skulle imidlertid vise seg å bli langt mer arbeidskrevende enn som så.

Det som i første omgang gjorde arbeidet med disse sakene mer krevende, var 1995-uttalelsen til FIN. Den ga anvisning på at datterselskapets lånekapasitet måtte vurderes. En slik vurdering synes i utgangspunktet helt riktig å foreta i lys av at man må frem til i hvilken utstrekning det foreligger en inntektsreduksjon forårsaket av interessefellesskapet. Ideelt sett bidrar også en slik vurdering av lånekapasitet til forebygging av økonomisk dobbeltbeskatning i tilfeller hvor den annen stat baserer sitt regelverk på OECDs retningslinjer omkring tynn kapitalisering.

OLN la 1995-uttalelsen til grunn ved sin opprinnelige klagebehandling. Fire saker ble overprøvd i Oslo byrett og en av dem i Borgarting lagmannsrett. Disse rettslige overprøvingene – som i all hovedsak ga ligningsmyndighetene medhold i de juridiske prinsippene for renteberegning – ga ytterligere tilfang til hvorledes vurderingen av lånekapasiteten burde anlegges. Overensstemmende med profesjonelle kredittyteres syn ble fokus mer innrettet mot låntakerselskapets fremtidsutsikter. Dette på bekostning av historiske regnskapstall og egenkapitalandeler. LN og OLN la dette endrede syn, eller mer nyanserte syn om man vil, til grunn for sin fornyede behandling av sakene.

En vurdering av et selskaps lånekapasitet, fortrinnsvis basert på en analyse av selskapets fremtidsutsikter, fordrer i utgangspunktet god bransje- og markedsinnsikt, samt et bredt grunnlag av opplysninger. De mest relevante opplysningene vil normalt ikke fremgå av ligningspapirene på annen måte. Mens en profesjonell kredittyter normalt vil få tilrettelagt dette opplysningsgrunnlaget ut fra et ønske fra selskapet om ekstern finansiering, kan ligningsmyndighetene neppe regne med å få seg forelagt det samme brede opplysningsgrunnlaget.

Særlig hvor ekstern finansiering utenfor konsernet ikke er en aktuell problemstilling, vil det være en meget arbeidskrevende oppgave for det norske morselskap å finne grensene for datterselskapets lånekapasitet. Som det fremgår foran, må morselskapet i så fall ta stilling til hvilke momenter som kan

1 Bed.book Page 340 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

være relevante og således inngå i vurderingen av lånekapasitet, samt at morselskapet må ta stilling til den innbyrdes vektingen av slike momenter. Endrer situasjonen i datterselskapet seg fra ett år til et annet, så må det skje en fornyet vurdering fra morselskapets side i forhold til hvorledes de aktuelle endringer påvirker lånekapasiteten. Det er lett å se for seg at også kontrollarbeidet for ligningsmyndighetene her blir komplekst og vanskelig, især når det dreier seg om utenlandske selskaper hvor opplysningsgrunnlaget for det alt vesentligste må bli fremskaffet av det norske morselskapet.

De norske reglene om tynn kapitalisering utviklet i oljebeskatningen, er preget av sjablonregler. Vårt inntrykk er at dette også ofte er situasjonen for tilsvarende utenlandske regler. Den rådende rettsoppfatning vedrørende skattemessig renteberegning av lån til utenlandske datterselskaper er derimot fri for sjablontenkning. Muligens ville sjablonregler også på dette området kunne bidra til økt forutsigbarhet og lette arbeidet for skattyterne, samt bidra til ressursbesparelser i ligningsmyndighetenes kontrollarbeid. Våre erfaringer tilsier at det for fremtiden er lite formålstjenlig om skattyterne og ligningsmyndighetene skal måtte bruke mye ressurser knyttet til uenighet omkring grensene for det utenlandske datterselskapets lånekapasitet. Dette i særdeleshet da verken skattyterne eller ligningsmyndighetene normalt besitter den nødvendige spisskompetansen på området. Et ytterligere kompliserende element i så måte er at profesjonelle kredittytere også vil ha ulike terskler i forhold til hvilken grad av risiko de er villige til å ta. Sjablonregler vil muligens kunne redusere omfanget av de nevnte problemer, samt gi den nødvendige grad av forutberegnelighet til at norske morselskaper igjen kan vurdere lånefinansiering som et alternativ til formelt egenkapitaltilskudd.

1 Bed.book Page 341 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

14 Tidfesting av inntekt og fradrag i inntekt

14.1 Innledning

Tidfesting (periodisering) er ett av de mest sentrale spørsmålene i skatteretten, og dette gjelder ikke minst for de store konsernselskapene. På grunn av beløpenes størrelse vil det være av vesentlig betydning for selskapene når en inntekt eller en utgift kommer til beskatning eller til fradrag. En betydelig mengde av vedtakene som er fattet av kontorets nemnder har nettopp dreid seg om slike periodiseringsspørsmål, og ikke om det er en skattepliktig inntekt eller en fradragsberettiget utgift.

Tidligere var reglene om periodisering plassert på forskjellige steder i skatteloven. I den nye skatteloven er derimot alle periodiseringsregler samlet i kapittel 14. For regnskapspliktige har den gamle hovedregelen i sktl. 1911 § 50 annet ledd fått en ny språkdrakt i sktl. § 14-4 annet ledd. Fortsatt er det skattyters regnskap som skal legges til grunn for periodiseringen. Unntakene fra dette er fortsatt betydelige, og er blant annet knyttet til avsetninger etter god regnskapsskikk, tilvirkningskontrakter, underskuddsfremføring og avskrivninger.

I tillegg til videreføringen av reglene i den gamle skatteloven, er det også kommet til noen nye regler som tilpasning til den ny regnskapsloven, jf. Ot.prp. nr. 1 (1999-2000) kapittel 16 og Innst. O nr. 12 (1999-2000). Disse endringene er basert på at man ikke ønsket visse utilsiktede skattemessige konsekvenser av ny regnskapslov. Dette dreier seg blant annet om gevinst og tap på finansielle instrumenter (sktl. § 14-4 femte ledd) og utgifter til egen forskning og utvikling (sktl. § 14-4 sjette ledd). FIN vurderte også en endring av sktl. 1911 § 50 femte ledd (sktl. § 14-4 tredje ledd) om avsetninger etter god regnskapsskikk, men valgte å komme tilbake til dette senere. Kontorets praksis angående denne bestemmelsen vil derfor fortsatt være aktuell.

Utover de tradisjonelle periodiseringsspørsmålene har kontoret også avgitt en del forhåndsuttalelser angående såkalt cross border lease, se punkt 14.13.5. I den anledning har særlig fokus vært på hvem som har rett til skattemessige avskrivninger, men også andre spørsmål har vært berørt.

1 Bed.book Page 342 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

14.2 Forholdet mellom regnskaps- og skattemessige tidfestingsregler

14.2.1 Avsetning etter god regnskapsskikk – praktisering og rekkevidde – sktl. § 14-4 tredje ledd

Som nevnt er utgangspunktet om at den skattemessige periodiseringen følger den regnskapsmessige fraveket blant annet ved avsetninger etter god regnskapsskikk, sktl. § 14-4 tredje ledd (sktl. 1911 § 50 femte ledd). Slike avsetninger skal det ikke tas hensyn til ved den skattemessige periodiseringen. Spørsmålet blir da hva som skal anses å være omfattet av uttrykket «avsetninger etter god regnskapsskikk». Nedenfor refereres flere saker hvor nemndene har tatt stilling til dette spørsmålet.

14.2.1.1 Valutasvingninger på kortsiktige valutaposter – 1993-308OLN m.fl.

Spørsmålet var om behandlingen av valutasvingninger på kortsiktige valutaposter etter dagskursprinsippet kunne legges til grunn skattemessig. Det urealiserte valutatapet ble av OLN ansett for ikke å være omfattet av sktl. 1911 § 50 femte ledd (sktl. § 14-4 tredje ledd), slik at regnskapet kunne legges til grunn. Behandlingen av den urealiserte valutagevinsten mente OLN var i tråd med god regnskapsskikk, slik at den også kunne legges til grunn skattemessig.

Saksforholdet

For inntektsåret 1993 ble det tatt opp en rekke saker som omhandlet den skattemessige behandlingen av valutasvingninger på kortsiktige valutaposter. Spørsmålet var om det såkalte dagskursprinsippet kunne anvendes med skatterettslig virkning. I den nye regnskapsloven er det blitt lovfestet at pengeposter i valuta skal vurderes etter kursen ved regnskapsårets slutt, altså dagskursprinsippet. Vurderingene som ble foretatt i forhold til om dagskursprinsippet var i tråd med god regnskapsskikk, vil derfor ikke lenger være aktuelle.

Etter rskl. 1977 og asl. 1976 var det derimot tre måter å behandle urealiserte valutaposter på:

- laveste verdis prinsipp, jf. asl. 1976 § 11-9
- dagskursprinsippet
- modifisert dagskursprinsipp hvor kun netto tap blir ført i regnskapet

Før skattereformen ble den regnskapsmessige periodiseringen av urealiserte valutasvingninger på kortsiktige poster i utenlandsk valuta lagt til grunn også for den skattemessige periodiseringen, jf. Ot.prp. nr. 35 (1990-91) s. 144-145. Skattereformen trådte i kraft 1. januar 1992, og sktl. 1911 § 50 annet ledd

1 Bed.book Page 343 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

(sktl. § 14-4 annet ledd) opprettholdt den tidligere regel om at regnskapet skal legges til grunn også skattemessig, med mindre det finnes særlige skatteregler som regulerer den tidsmessige plassering.

Det finnes ingen uttrykkelig regel om den skattemessige periodisering av urealiserte valutasvingninger på kortsiktige poster i fremmed valuta, slik det gjør for langsiktige poster i sktl. 1911 § 50 fjerde ledd (sktl. § 14-5 femte ledd). I Ot.prp. nr. 35 (1990-91) s. 149 heter det:

> «For kortsiktige poster i næring vil den regnskapsmessige behandlingen være avgjørende med mindre det finnes særlige skatteregler som regulerer forholdet.»

Problemstillingen var om sktl. 1911 § 50 femte ledd (sktl. § 14-4 tredje ledd) er en regel som kan hindre fradragsrett for urealisert valutatap på kortsiktige poster. Et spørsmål er om urealisert valutatap som nevnt omfattes av begrepet «avsetninger etter god regnskapsskikk». Begrepet har ikke noe regnskapsmessig innhold; det er for regnskapsmessig formål ikke nødvendig å ta stilling til om en utgiftsføring er en avsetning eller en pådratt kostnad, så lenge utgiftsføringen ligger innenfor den til enhver tid gjeldende gode regnskapsskikk. Av den grunn kan begrepet anses for å være et selvstendig skatterettslig begrep.

Når det gjaldt urealisert valutagevinst på kortsiktige poster, forutsatte dette bruk av dagskursprinsippet. Etter sktl. 1911 § 50 annet ledd (sktl. § 14-4 annet ledd) var spørsmålet om dagskursprinsippet med netto inntektsføring var overensstemmende med regnskapslovgivningen, herunder god regnskapsskikk, jf. asl. 1976 § 11-9 første ledd og § 11-4 (noe det nå vil være etter rskl. §§ 5-2, 5-8 og 5-9, jf. § 4-6.)

Selskaper som lignes ved kontoret hadde i det vesentlige lagt den regnskapsmessige behandlingen til grunn også skattemessig, jf. sktl. 1911 § 50 annet ledd (sktl. § 14-4 annet ledd). Dette gjaldt uavhengig av hvilken regnskapsmessig metode som var benyttet. Under ligningsbehandlingen ble fradragsføring for urealisert valutatap nektet under henvisning til sktl. 1911 § 50 femte ledd. Inntektsføring av urealiserte valutagevinster ble nektet ut i fra at behandlingen måtte anses i strid med den gang gjeldende asl. 1976 § 11-9 (men som nå vil være tillatt etter rskl. §§ 5-2 og 5-9).

Ligningen ble påklaget til LN hvor flertallet (4) konkluderte med at fradragsføringen måtte anses omfattet av sktl. 1911 § 50 femte ledd. Vedtaket ble deretter påklaget til OLN.

Overligningsnemndas behandling

OLN viste til at sktl. 1911 § 50 femte ledd (sktl. § 14-4 tredje ledd) kun omfattet avsetninger etter god regnskapsskikk. Skattyters avsetning for urealisert tap var ikke foretatt på grunnlag av god regnskapsskikk, men direkte på grunnlag av vurderingsregelen i asl. 1976 § 11-9. OLN kunne ikke finne tilstrekkelige holdepunkter verken i lovteksten eller i forarbeidene for at sktl. 1911 § 50 femte ledd omfattet nedskrivninger i medhold av den gang gjeldende asl. 1976 § 11-9, nå rskl. §§ 5-2 og 5-9.

1 Bed.book Page 344 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Det ble videre lagt vekt på at man før skattereformen la regnskapet til grunn for den skattemessige behandling av postene, og at det ikke fremgikk av forarbeidene at man ønsket å endre denne praksis. Det ble vektlagt at det for langsiktige poster ble gitt særregler i sktl. 1911 § 50 fjerde ledd (sktl. § 14-5 femte ledd), og det var da nærliggende å anta at hvis lovgiver hadde ønsket å endre rettstilstanden for kortsiktige poster, hadde det vært naturlig at dette fremkom av forarbeidene. I tillegg ble det bemerket at Oljeskattekontoret i sin praksis ikke hadde ansett urealisert valutatap for å være omfattet av sktl. 1911 § 50 femte ledd. OLN konkluderte med at urealisert tap på kortsiktige poster ikke var omfattet av sktl. 1911 § 50 femte ledd (sktl. § 14-4 tredje ledd). Regnskapet måtte følgelig legges til grunn ved den skatterettslige behandling.

Vedrørende *inntektsføring* av urealisert valutagevinst viste LN til at skatteloven ikke har særskilte bestemmelser om fordelsbeskatning av urealiserte valutagevinster. Etter sktl. 1911 § 50 annet ledd første punktum (sktl. § 14-4 annet ledd) stilles det imidlertid krav om at regnskapet må være gjort opp i overensstemmelse med regnskapslovgivningen, herunder god regnskapsskikk, for at den regnskapsmessige periodiseringen skal legges til grunn skattemessig. LN antok at inntektsføring av urealisert valutagevinst ikke var i tråd med asl. 1976 § 11-9 første ledd, og god regnskapsskikk.

OLN mente derimot at asl. 1976 § 11-9 ikke kunne tolkes slik at den var uttømmende for verdsettelsen av kortsiktige valutaposter. Man måtte sammenholde asl. 1976 § 11-9 med bestemmelsen i § 11-4 om god regnskapsskikk samt regnskapspraksis. Det ble vist til Innstilling til lov om aksjeselskaper fra 1970 s. 150:

> «Kravet om at årsoppgjøret skal stemme med god regnskapsskikk gjelder i sin alminnelighet over hele det området som reguleres i bestemmelsene om årsoppgjør. Det har derfor også anvendelse når det gjelder så vel vurderingsprinsippene som spesifikasjonskrav og regnskapsoppstilling.»

Det ble også vist til en undersøkelse inntatt i RR nr. 8/94 (s. 390 flg.), der det fremkom at 41 av de 50 største industri-, shipping- og eiendomsselskapene notert på Oslo Børs brukte dagskursprinsippet som vurderingsregel for kortsiktige poster i utenlandsk valuta. I artikkelen konkluderes det med at dagskurs måtte antas å være i overensstemmelse med god regnskapsskikk. OLN mente at skattyterne måtte ha anledning til å bruke dagskursprinsippet som vurderingsregel for kortsiktige valutaposter. En slik regnskapsmessig behandling ble antatt å være i overensstemmelse med regnskapslovgivningens regler. Skattyternes regnskapsmessige behandling ble derfor lagt til grunn ved den skattemessige periodisering, jf. sktl. 1911 § 50 annet ledd. Denne konklusjonen er i tråd med hva som gjelder etter den nye rskl. § 5-9, som oppstiller dagskursprinsippet for pengeposter i valuta.

1 Bed.book Page 345 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

14.2.1.2 Urealisert tap på kortsiktige valutaterminkontrakter – 1993-315OLN m.fl.

En valutaterminkontrakt er en avtale mellom to parter om en fremtidig levering av en fastsatt mengde valuta til en avtalt kurs mellom de to valutaene. For eksempel skal A kjøpe 1 000 USD om tre måneder til kurs 7 (kr/USD). På leveringstidspunktet vil A realisere en gevinst eller et tap, avhengig av hva kursen er på dette tidspunktet. Er kursen 7,50 på leveringstidspunktet, vil A ha en gevinst på kr 0,50 per USD, totalt kr 500. På samme måte som for fordringer og gjeldsposter i utenlandsk valuta beskrevet over, vil også en valutaterminkontrakt som løper over årsskiftet kunne ha en urealisert valutagevinst eller et urealisert valutatap.

Spørsmålet var om fradrag for urealiserte tap på kortsiktige valutaterminkontrakter var omfattet av sktl. 1911 § 50 femte ledd (sktl. § 14-4 tredje ledd). OLN fant at tap på valutaterminkontrakter ikke kunne likestilles med tap på andre uoppfylte kontrakter, og kunne ikke være omfattet av bestemmelsen. Tapene kunne fradragsføres.

Saksforholdet

Det var under klagebehandlingen for inntektsåret 1993 spørsmål om den skattemessige behandlingen av valutaterminkontrakter som ble benyttet til sikringsformål, men som ikke oppfylte vilkårene for sikringsbokføring etter anbefaling til god regnskapsskikk nr. 11 (GRS 11).

LN la til grunn at urealisert valutatap på valutaterminkontraktene måtte anses omfattet av sktl. 1911 § 50 femte ledd (sktl. § 14-4 tredje ledd).

Overligningsnemndas behandling

For OLN var spørsmålet om valutaterminkontraktene måtte anses omfattet av sktl. 1911 § 50 femte ledd (sktl. § 14-4 tredje ledd). I tillegg var det spørsmål om den særlige periodiseringsregel i sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav d (sktl. § 6-2 annet ledd) om endelig konstatert tap i næring, kom til anvendelse. Anser man valutaterminkontrakter som uoppfylte kontrakter der ingen av partene har ytet i henhold til avtalen, kan mye tale for at valutasvingninger frem til leveringstidspunktet ikke kan periodiseres før tapet er realisert. I denne sammenheng er det et poeng at valutatap på fordringer er en avledet følge av selve fordringen, mens valutatap/gevinst er det sentrale element ved valutaterminkontrakter. Tap på selve fordringen som er det sentrale element ved denne, periodiseres etter sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav d, mens det avledede valutatap/gevinst følger av sktl. 1911 § 50 annet ledd (sktl. § 14-4 annet ledd).

OLN viste til at man ved urealisert valutatap på fordringer og gjeldsposter hadde kommet til at den regnskapsmessige behandling måtte legges til grunn,

1 Bed.book Page 346 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

jf. sktl. 1911 § 50 annet ledd. Man var av den oppfatning at det var stor grad av likhet mellom urealisert valutatap på fordringer og gjeldsposter, og urealisert valutatap på valutaterminkontrakter. Da det økonomiske innhold måtte anses såvidt sammenfallende, fant man ikke grunn til å forskjellsbehandle disse. Man kom derfor til at tap på valutaterminkontraktene ikke kunne likestilles med tap på andre uoppfylte kontrakter. Av samme årsak kunne tapet ikke være omfattet av sktl. 1911 § 50 femte ledd. Skattyterne fikk derfor medhold i fradragsføring av urealisert valutatap.

14.2.1.3 Omtvistet erstatningskrav – 1993-307OLN/FSN/RSN

Saken gjaldt spørsmålet om et selskap med skattemessig virkning kunne føre til fradrag erstatningskrav som var mottatt fra en oppdragsgiver per 31. desember. Selskapet anførte at dette ikke kunne anses som en avsetning for påregnelige fremtidige tap som falt inn under sktl. 1911 § 50 femte ledd (sktl. § 14-4 tredje ledd). OLN kom under dissens frem til at avsetningen for erstatningskravet ikke var omfattet av sktl. 1911 § 50 femte ledd. FSN og RSN kom derimot til at avsetningen var omfattet.

Saksforholdet

Selskap A hadde per 31. desember 1993 mottatt to krav fra to ulike oppdragsgivere vedrørende langsiktige tilvirkningskontrakter. I regnskapet foretok selskapet avsetninger/unnlot inntektsføring i forhold til kravene. A mente at avsetningene måtte komme til fradrag også skattemessig.

Krav 1 medførte at resultatet fra dette prosjektet ble nedvurdert med ca. kr 40 mill. Under ligningsbehandlingen ble fradraget nektet. Man mente at tilvirkningskontrakten ble behandlet etter fullført kontraktsmetode (prosjektets samlede inntekter og kostnader vises i resultatregnskapet først når prosjektet i det alt vesentlige er avsluttet). Nedvurderingen måtte da føres mot den utsatte inntektsføring som oversteg kravet.

Krav 2 knyttet seg til et avsluttet oppdrag. Etter sktl. 1911 § 50 annet ledd bokstav a tredje avsnitt (sktl. § 14-5 tredje ledd) skulle oppdraget da inntektsføres. (Bestemmelsen er endret siden vedtaket, men endringen er i det vesentlige antatt å være en kodifisering av den tolkning som ble lagt til grunn.) A mente at de ville motta et krav som oversteg inntekten fra prosjektet. Man unnlot derfor å inntektsføre fortjenesten på kr 21 mill. Under ligningsbehandlingen konkluderte man med at selskapet måtte inntektsføre beløpet i og med at selskapet ikke hadde fremlagt noen dokumentasjon for kravet, og at holdbarheten og omfanget av dette derfor ikke var mulig å vurdere.

Under klagebehandlingen kom LN til at ligningen måtte fastholdes for begge kravene. Man la til grunn at det erstatningsrettslige ansvarsgrunnlag for begge kravene var bestridt av skattyter. Av uttalelser i Ot.prp. nr. 35 (1990-91) s. 107

1 Bed.book Page 347 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

fulgte det at skadelidte normalt ville kunne vente med å utsette inntektsføring av et omtvistet krav til tvisten var løst. Symmetribetraktninger måtte tale for en parallell skattemessig behandling for den som har et krav mot seg. Det ble videre lagt til grunn at skattyter ikke hadde foretatt noen inngående vurdering av kravene per 31. desember 1993. LN mente at før kravene var erkjent, måtte den regnskapsmessige avsetning for disse anses som en avsetning etter god regnskapsskikk, som det ikke ble gitt fradrag for skattemessig, jf. sktl. 1911 § 50 femte ledd (sktl. § 14-4 tredje ledd). At krav 2 rent teknisk regnskapsmessig var behandlet som en inntektsreduksjon og ikke som en avsetning på kostnadssiden, kunne etter nemndas syn ikke ha betydning. LNs vedtak ble påklaget til OLN.

Overligningsnemndas behandling

For krav 1 delte OLN seg i et flertall og et mindretall.

Både flertallet og mindretallet var *enige* om at det i resultatregnskapet i henhold til god regnskapsskikk skulle gjøres fradrag for erstatningskrav som med en viss grad av sannsynlighet kan bli pådratt som en konsekvens av leverte varer og tjenester. Det sentrale punkt var om, og i tilfelle i hvilket omfang, slikt fradrag var avskåret skattemessig etter bestemmelsen i sktl. 1911 § 50 femte ledd (sktl. § 14-4 tredje ledd). Dette førte igjen til spørsmålet om når det kunne sies å foreligge en avsetning i lovens forstand. Det syntes klart at når skattyter har erkjent erstatningskravet, kan regnskapsposten ikke kalles en avsetning. På den annen side syntes det klart at fradrag for erstatningskrav som ved årets slutt bare er mer eller mindre sannsynlige, men som ennå ikke har resultert i noe erstatningskrav fra antatt skadelidte, må betraktes som en avsetning som faller inn under bestemmelsen. Hvor grensen skulle trekkes mellom disse tilfellene, fremsto som tvilsomt. OLN mente at verken lovens ordlyd eller forarbeider ga noen veiledning i så henseende.

Flertallet (3) mente at en nedvurdering for krav 1 ikke var en avsetning i lovens forstand. Man uttrykte at det at den antatt skadelidte fremmer et erstatningskrav, bør være avgjørende for grensedragningen, forutsatt at kravet må anses rimelig godt fundert. Dette tidspunktet markerer overgangen fra et hypotetisk til et aktualisert erstatningskrav. Flertallet fant også støtte for dette i at det regnskapsrettslig kunne hevdes å være riktig ikke å inntektsføre inntekten så langt den dekkes av et erstatningskrav, se i samme retning Greni m.fl. 1993 s. 161. Flertallet fremhevet videre at det vil stille skattyter i en meget vanskelig situasjon om man – slik LN og mindretallet i OLN gjorde – krever at skattyter skal ha erkjent erstatningsansvar. Det kunne ikke tillegges avgjørende vekt at en slik løsning reiste visse administrative problemer for ligningsmyndighetene. Flertallet i OLN fant det imidlertid på den annen side klart at det ikke kunne kreves fradrag for erstatningsansvar som dekkes av skadevolders ansvarsforsikring, idet kravet til oppofrelse da ikke vil være oppfylt.

Flertallet måtte etter dette ta standpunkt til fradragets størrelse for krav 1. Dette måtte i prinsippet skje etter en vurdering av forholdene per 31. desember 1993. Den etterfølgende utvikling ble imidlertid ansett å kunne bidra til å kaste

1 Bed.book Page 348 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

lys over hvor stort skattyters reelle ansvar var per 31. desember 1993. Dette måtte gjelde både kravenes holdbarhet og forsikringsdekningen. Det måtte også tas i betraktning at krav skadelidte i første omgang gjorde gjeldende, erfaringsmessig var i overkant av det som viste seg å bli det reelle. Det samlede krav var på ca. kr 40 mill. Av dette var i ettertid kr 23 mill. frafalt, kr 6 mill. var erkjent og kr 11 mill. var fortsatt omtvistet. Det antatt maksimale tap var derfor kr 17 mill. Det var sannsynlig at noe av tapet ville bli dekket av forsikring. Flertallet kom på denne bakgrunn til at fradragsbeløpet måtte settes til kr 10 mill. for krav 1.

Mindretallet (2) mente at fradrag for krav 1 måtte være avskåret etter sktl. 1911 § 50 femte ledd. Det ble blant annet vist til at et eventuelt erstatningsbeløps størrelse var høyst usikkert ved regnskapets avslutning. Noe av skattereformens grunntanke var å avskjære skattemessig fradragsrett i de tilfeller kostnaden var usikker. Når dette var formålet bak skattereformen, talte mye for at lovens regel måtte forstås slik at fradragsrett er avskåret der det verken er avgjort om kravet fører frem eller det er klart hva beløpet i tilfelle vil bli.

For krav 2 hadde selskapet unnlatt å inntektsføre kr 21 mill. av vederlaget for kontrakten ut fra det syn at selskapet risikerte erstatningsansvar på kr 50 mill. OLN sa seg enig i at selskapet i dette tilfellet måtte være berettiget til å unnlate inntektsføring av en del av vederlaget når det før årets utløp var reist erstatningskrav fra medkontrahenten i anledning av kontrakten. I dette tilfellet var det imidlertid allerede 21. februar 1994 – altså snaut to måneder etter inntektsårets utgang og før regnskapet ble avsluttet – på det rene at kr 36,5 mill. av de kr 50 mill. ville bli dekket av forsikring. OLN presiserte at det etter god regnskapsskikk da bare kan være den del av erstatningskravet som skattyter ikke får dekket av forsikringsselskapet, som skal unnlates inntektsført, dvs. kr 13,5 mill. i dette tilfellet. Dette måtte legges til grunn også skatterettslig. Skattyter kunne derfor per 31. desember 1993 bare være berettiget til å unnlate inntektsføring av kr 13,5 mill.

Fylkesskattenemndas behandling

SKD krevde at OLNs vedtak ble overprøvd av fylkesskattenemnda, jf. lignl. § 9-5 nr. 4. Vedtaket fra FSN er i samsvar med mindretallet i OLN.

Fylkesskattenemnda mente saken dreide seg om fra hvilket tidspunkt et erstatningskrav kan utgiftsføres med skattemessig virkning. Dersom utgiftsføringen finner sted uten avklaring av om erstatningsgrunnlag foreligger eller i større utstrekning enn erstatningsbeløpets størrelse er avklart, ville det etter nemndas oppfatning foreligge en avsetning etter god regnskapsskikk i sktl. 1911 § 50 femte ledds (sktl. § 14-4 tredje ledd) forstand. Nemnda viser til at en grunnleggende retningslinje for skattereformen var å begrense mulighetene for oppbygging av skattekreditter. Sktl. 1911 § 50 femte ledd kom for å oppheve ordningen med at avsetninger etter god regnskapsskikk fikk virkning for inntektsansettelsen.

Generelt viste nemnda til at for de tilfeller hvor skattyter har erkjent et erstat-

1 Bed.book Page 349 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

ningsansvar, så kan regnskapsposten ikke kalles en avsetning. Likeledes vil erstatningskrav som ved årets slutt bare er mer eller mindre sannsynlige, men som ikke har resultert i noe erstatningskrav fra antatt skadelidte, måtte betraktes som en «avsetning» i bestemmelsens forstand. Vedrørende krav 1 ble det vist til at skattyter hadde mottatt et krav før utgangen av inntektsåret, men at det ikke var erkjent på det tidspunktet. Nemnda mente at skattyter ikke er påført en skattemessig kostnad før erstatningskravet er erkjent. Det ble ansett som utilstrekkelig at man har mottatt et erstatningskrav, selv ikke i de tilfeller hvor kravet må anses å være rimelig godt fundert. Videre viste nemnda til Ot.prp. nr. 35 (1990-91) punkt 5.3.2 hvor det er uttalt at skattepliktige erstatningsutbetalinger prinsipielt skal inntektsføres på det tidspunkt den erstatningsbetingede hendelse inntraff. Inntekten av omtvistede deler av erstatningskravet utsettes til tvisten er løst. Symmetrien i skattereglene medfører da at den som ifølge den erstatningsbetingede hendelse har et krav mot seg, får tilsvarende fradragsrett på hendelsestidspunktet. Hvis departementets uttalelse skal legges til grunn, vil det innebære at den som får et erstatningskrav mot seg har fradragsrett for kravet umiddelbart dersom kravet aksepteres, mens fradragsretten for omtvistede krav først foreligger ved forlik, dom eller senere aksept.

FSN var da av den oppfatning at det vil være i strid med retningslinjene for skattereformen å gi skattemessige fradrag i det foreliggende tilfelle hvor kostnaden er usikker. Siktemålet med sktl. 1911 § 50 femte ledd var etter FSNs oppfatning å avskjære muligheten til å bygge opp ubeskattede reserver som ville være i strid med skattereformens mål om et bredere og mer nøytralt skattegrunnlag.

Etter dette kom nemnda til at skattyter ikke hadde krav på fradraget på kr 10 mill.

Vedrørende krav 2 kom som nevnt en enstemmig OLN til at selskapet var berettiget til å unnlate inntektsføring av den del av vederlaget som tilsvarte den del av erstatningskravet som ikke ble dekket av forsikringen, totalt kr 13,5 mill.

FSN la til grunn at prosjektet måtte anses som utført i relasjon til sktl. 1911 § 50 annet ledd bokstav a tredje avsnitt (sktl. § 14-5 tredje ledd). Hovedregelen er da at dekningsbidraget skal inntektsføres. Med samme begrunnelse som for krav 1 kom nemnda til at fradragsføringen var en avsetning etter god regnskapsskikk, jf. sktl. 1911 § 50 femte ledd. Det ble lagt avgjørende vekt på at skattyter ikke hadde akseptert erstatningskravet per 31. desember 1993.

Etter dette kom nemnda til at skattyter ikke var berettiget til å unnlate inntektsføring av kr 13,5 mill.

Riksskattenemndas behandling

Selskapet klaget vedtaket inn til Riksskattenemnda (1993-307RSN). Innledningsvis ga RSN uttrykk for at rekkevidden for den aktuelle bestemmelsen, sktl. 1911 § 50 femte ledd (sktl. § 14-4 tredje ledd), måtte være uavhengig av om det vinkles mot inntekten eller utgiften. Ved innføringen av bestemmelsen var det utgiftsavsetninger man hadde for øye. Senere har derimot regnskaps-

1 Bed.book Page 350 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

praksis rettet fokus mot utsatt inntektsføring, men de samme hensyn bak bestemmelsen gjør seg gjeldende i disse tilfellene. Det kunne således ikke legges noe vekt på det regnskapsmessige valget mellom utgiftsavsetning og utsatt inntektsføring.

Når det gjaldt de konkrete forholdene i saken, var det RSNs oppfatning i forhold til krav 1 at det var det opprinnelige kravet som det ble krevd fradrag for, som skulle vurderes. Det kunne imidlertid tas hensyn til den avklaring av faktum som fant sted i ettertid. Differanse mellom det opprinnelige kravet og de kr 10 mill. som selskapet nå krevde fradrag for, var ikke noen ubetinget forpliktelse for selskapet. Når kravet dessuten i sin helhet var bestridt, fremsto det heller ikke som noen slik pådratt utgift ved opprinnelig ligning. Uten noe forsøk fra selskapet på å avgrense kravet det ble krevd skattemessig fradrag for, ble det etter RSNs oppfatning riktig å klassifisere kravet som en avsetning som ikke kom i betraktning ved ansettelsen av inntekten.

I forhold til krav 2 mente RSN at det var regnskapsmessig feil ikke å ta hensyn til forsikringsdekningen som var avklart for regnskapsavslutningen. Den unnlatte inntektsføringen av kr 21 mill. bygde således på et erstatningskrav skattyter ikke i sin helhet hadde noen ubetinget forpliktelse til å dekke. Også her uttalte nemnda at når selskapet ikke hadde forsøkt å avgrense kravet, måtte det anses som en avsetning som det ikke gis skattemessig fradrag for.

Fylkesskattenemndas vedtak ble fastholdt.

14.2.1.4 Hjemfall av kraftverk – 1993-328OLN

Saken gjaldt krav om fradrag ved ligningen for å møte fremtidige vedlikeholdsutgifter som skyldes at kraftverk pliktes overlevert i fullt driftsmessig stand ved hjemfall. I LN ble fradraget nektet under henvisning til sktl. 1911 § 50 femte ledd (sktl. § 14-4 tredje ledd). OLN mente derimot at saken dreide seg om vilkår for fradragsrett, og ikke periodisering. OLN ga kun fradrag for årets vedlikehold.

Saksforholdet

Selskap A var etter konsesjonsvilkårene forpliktet til å tilbakelevere (hjemfall) et kraftverk i fullt operativ stand. For å dekke de fremtidige vedlikeholdskostnadene, avsatte man årlige beløp som man krevde fradrag for ved ligningen. Med bakgrunn i en uttalelse fra FIN av 12. januar 1994 (ikke inntatt i Utv.) ble det under ligningsbehandlingen nektet fradrag for avsetningen i henhold til sktl. 1911 § 50 femte ledd (sktl. § 14-4 tredje ledd). Fra brevet siteres følgende:

«Avsetning til å møte utgifter som skyldes at kraftverk pliktes overlevert i fullt driftsmessig stand ved hjemfall, er en avsetning til å møte fremtidige vedlikeholdsutgifter. Departementet antar at dette er en avsetning etter god regn-

1 Bed.book Page 351 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

skapsskikk som det ikke lenger gis skattemessig fradrag for, jf. skattelovens § 50 femte ledd.

Etter departementets syn gir ikke det forhold at skattyteren overfor staten er forpliktet til å holde et anlegg i en bestemt stand, grunnlag for å fradragsføre de forventede utgifter med å bringe anlegget i denne stand. Det samme gjelder dersom man i lov eller forskrift er forpliktet til å holde et anlegg i en bestemt stand, og det vil påløpe kostnader for å bringe anlegget i overensstemmelse med disse krav.

Fradragsretten vil normalt foreligge etterhvert som vedlikeholdet utføres. Fradragsretten vil etter departements syn likeledes foreligge når en eventuell erstatning til staten ved hjemfallet er endelig avtalt eller avgjort ved skjønn.»

LN fastholdt ligningen. Vedtaket ble påklaget til OLN.

Overligningsnemndas behandling

OLN antok at spørsmålet dreide seg om vilkår for fradragsrett og ikke om periodisering. God regnskapsskikk var derfor uten prinsipiell betydning for løsning av spørsmålet. Man fant derfor ikke grunn til å gå inn på rekkevidden av sktl. 1911 § 50 femte ledd (sktl. § 14-4 tredje ledd). Under henvisning til Høyesteretts dom i Rt. 1952 s. 122 *Langstein* hvor det ble avgjort at det ikke kan kreves fradrag for avsetninger til fremtidig vedlikehold, bemerket nemnda at det kun foreligger fradragsrett for årets utførte vedlikeholdsarbeid. Dommen i Rt. 1958 s. 801 (Utv. 1958 s. 619) *Meraker* kunne ikke vektlegges i og med at denne gjaldt fradragsrett for (fremtidige) avskrivninger på gjenstander underlagt hjemfallsrett og ikke vedlikehold. Det ble vist til at vedlikeholdsutgiftene vil bli fradragsført fortløpende i de år de pådras. De hensyn som i dommen anføres til støtte for antesipert fradragsrett for avskrivningsfradrag, vil derfor ikke gjøre seg gjeldende for de utgifter som er aktuelle i denne sak. Høyesteretts formulering (dommen s. 805) om rett for selskapet til «å avskrive det tap som hjemfallet må antas å medføre over hele konsesjonstiden» må leses i lys av dette. For løpende vedlikehold kan det vanskelig ses at det vil oppstå et slikt «tap». Nemnda stilte videre spørsmål ved om den fradragsrett dommen ga grunnlag for nå måtte anses avskåret etter sktl. 1911 § 50 femte ledd, men fant ikke grunn til å ta endelig stilling til dette. Skattyter ble etter dette nektet fradrag for vedlikeholdsavsetningene.

14.2.1.5 Fremtidige opprydningskostnader ved uttak av sand – 1993-332OLN

Et selskap som drev med uttak av sand, krevde fradrag for regnskapsmessig avsetninger til etterarbeider det var kontraktsmessig forpliktet til å utføre. LN mente avsetningene var omfattet av sktl. 1911 § 50 femte ledd (sktl. § 14-4 tredje ledd). Det punktet som ble påklaget til OLN, fikk imidlertid selskapet medhold i at kunne fradragsføres skattemessig.

1 Bed.book Page 352 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Saksforholdet

Selskapet drev med uttak av sand. Med bakgrunn i en boket tersynsrapport ble det reist spørsmål om selskapets ulike avsetninger per 31. desember 1993 måtte anses som avsetninger etter god regnskapsskikk, jf. sktl. 1911 § 50 femte ledd (sktl. § 14-4 tredje ledd).

1. Selskapet betalte en avgift til grunneierne i forhold til antall tonn uttatt masse. Avgiften ble betalt i ettertid. Fordelingen av avgiften til de enkelte grunneierne kunne være noe usikker. Avgiften ble betalt første halvår 1994.

LN antok at avsetningen ikke var omfattet av sktl. 1911 § 50 femte ledd. Det dreide seg om betaling for sand som var tatt ut i 1993, men hvor det av praktiske årsaker ikke ble sendt faktura til selskapet før i 1994. Utgiften var pådratt i 1993, og selskapet måtte kunne avsette det beløp man antok ville bli utfakturert.

2. Selskapet hadde høsten 1993 tatt ut sand fra et område der man hadde kontraktsforpliktet seg til å erstatte uttatt sand med ikke salgbar masse. På grunn av kapasitetsproblemer og en normal tidsforskyvning ble ikke tilbakelegging av masse foretatt før i 1994. Ved årsskiftet avsatte man derfor for disse fremtidige utgiftene. I tillegg hadde man kontraktsforpliktet seg til å planere uttaksområdet, legge tilbake jord og så til området. Dette arbeidet ville bli utført med innleide maskiner og kjørere. Arbeidet kunne imidlertid bare gjennomføres i sommerhalvåret. Ved årsskiftet avsatte man derfor et beløp for å dekke leie av maskiner ved tilbakeleggingen.

LN viste til forarbeidene til sktl. 1911 § 50 femte ledd. I Ot.prp. nr. 35 (1990-91) s. 158 heter det:

> «Forventede utgifter som følger av forpliktelser til uten særskilt vederlag å utføre etterarbeider i forbindelse med leverte varer og tjenester skal først komme til fradrag når utgiftene faktisk er pådratt.»

Nemnda fant at avsetningen var foretatt for å møte slike kostnader til etterarbeider som nevnt i forarbeidene. Disse kostnadene var ikke pådratt før i 1994. Man fant derfor at avsetningene måtte anses omfattet av sktl. 1911 § 50 femte ledd.

Skattyter påklaget dette punkt til OLN.

3. Det var foretatt avsetninger for reparasjon/vedlikehold. I hovedsak aksepterte selskapet at disse ikke var fradragsberettiget. For et kjøretøy som var havarert før årsskiftet, krevde man imidlertid fradrag for reparasjonskostnadene.

LN nektet selskapet fradragsrett for reparasjonskostnadene under henvisning til sktl. 1911 § 50 femte ledd. Det var ikke avgjørende at kjøretøyet hadde havarert før årsskiftet, all den tid reparasjon ikke var foretatt før i 1994. Dette punktet ble ikke påklaget av skattyter.

4. En avsetning til fremtidig leie av vei ble akseptert av selskapet som en avsetning omfattet av sktl. 1911 § 50 femte ledd.

1 Bed.book Page 353 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Overligningsnemndas behandling
OLNs vedtak etter behandling gjelder punkt 2. OLN viste til at det av forarbeidene til sktl. 1911 § 50 femte ledd (sktl. § 14-4 tredje ledd) fremgår at formålet med innføringen av bestemmelsen ved siden av ligningstekniske hensyn var å utvide skattegrunnlaget og således unngå å gi visse skattekreditter. Man ønsket inntil en viss grad å innsnevre den avsetningsadgangen som fulgte av regnskapsreglene. Nemnda fremhevet, i tillegg til sitatet ovenfor, følgende sitat fra Ot.prp. nr. 35 (1990-91) s. 158:

> «I henhold til forsiktighetsprinsippet som følger av god regnskapsskikk kan det i dag i en viss utstrekning avsettes til fond til dekning av forventede fremtidige kostnader. En slik ordning er avsetning til garanti- og servicefond som skal dekke forventede utgifter som følger av garantier og forpliktelser til uten særlig vederlag å utføre etterarbeider, bytting av deler mv. i forbindelse med leverte varer og tjenester.»

OLN bemerket at uttrykket «avsetning» i sktl. 1911 § 50 femte ledd (sktl. § 14-4 tredje ledd) er ment å omfatte visse regnskapsmessige avsetninger som det er knyttet usikkerhet til. Selskapets utgifter relaterte seg til inntekter som var inntektsført i 1993. Utgiftene var relativt sikre i omfang og påløp kort frem i tid. Selskapets kostnadsføring kunne etter dette ikke anses å være omfattet av sktl. 1911 § 50 femte ledd.

14.2.1.6 Etterarbeider – 1994-212LN og 1994-213LN

Saken gjaldt fradrag for avsetninger til etterarbeider. To selskaper hadde i fellesskap bygget pongtonger til en bro. Under ligningen for inntektsåret 1994 ble selskapenes inntekt økt med en avsetning til et forventet etterarbeid. Ved ligningen ble dette ansett som en avsetning etter god regnskapsskikk som ikke kan fradragsføres skattemessig etter sktl. 1911 § 50 femte ledd (sktl. § 14-4 tredje ledd). Ligning ble påklaget til LN, som ga selskapet medhold.

Ligningsnemndas behandling
LN ga selskapene medhold. De foretatte avsetningene relaterte seg til etterarbeider selskapene hadde forpliktet seg til å utføre. Dette dreide seg både om arbeid som ikke var utført i henhold til kontrakten, og arbeid som ikke var tilfredsstillende utført. Det forelå ingen uenighet mellom selskapene og byggherren om disse etterarbeidene. LN bemerket at så lenge disse kostnadene var relativt sikre i omfang, og påløp kort frem i tid, kunne de ikke være omfattet av sktl. 1911 § 50 femte ledd (sktl. § 14-4 tredje ledd).

1 Bed.book Page 354 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

14.2.1.7 Returvarer – 1995-317OLN

Et selskap foretok leveranser til grossister, hvorav det som ikke ble videresolgt til detaljister, ble returnert. Selskapet foretok avsetning for disse returvarene. LN antok at avsetningene var omfattet av sktl. 1911 § 50 femte ledd (sktl. § 14-4 tredje ledd). OLN mente derimot at tilfellet falt utenfor denne regelen. Det var knyttet lite usikkerhet til returen, og den kom kort frem i tid. Selskapet ble innrømmet fradragsrett.

Saksforholdet

Saken gjaldt et selskap som leverte varer til grossister i desember 1995. Dette dreide seg i hovedsak om varer produsert for julesalg. De varene som ikke ble solgt videre fra grossist til detaljist, ble returnert til selskapet i løpet av januar/februar året etter leveringsåret. Ifølge leveranseavtalen med grossistene var ikke selskapet forpliktet til å ta varene i retur, men det fulgte av kutyme at dette ble gjort. Selskapet risikerte også å bli strøket som leverandør om man lot være.

Selskapet inntektsførte salget av varene da de ble levert, og selskapet foretok per 31. desember 1995 en avsetning til dekning av returvarene. På dette tidspunktet kjente ikke selskapet til det eksakte beløp som skulle avsettes. Dette ble først klarlagt i løpet av januar da grossistene foretok vareopptelling, for deretter å returnere sesongvarene til selskapet. Dette skjedde innen regnskapet skulle avlegges.

Spørsmålet var om avsetningen for returvarene var en avsetning etter god regnskapsskikk i henhold til sktl. 1911 § 50 femte ledd (sktl. § 14-4 tredje ledd).

LN antok at avsetningen til returvarer var en avsetning etter sktl. § 50 femte ledd, slik at skattemessig fradrag dermed ikke kunne innrømmes. OLN kom til et annet resultat enn LN, blant annet basert på ytterligere faktumavklaringer.

Overligningsnemndas behandling

OLN var enig med LN i at det ikke forelå et eksakt beløp som skulle avsettes per 31. desember 1995, men nemnda fant at dette ikke kunne være avgjørende. Selskapet var i henhold til bransjens kutyme forpliktet til å ta varene i retur, og kunne med sikkerhet si at det ville bli returnert sesongvarer. Bakgrunnen for at beløpet ikke var kjent per 31. desember var at det var grossistene som foretok vareopptellingen, og at det nødvendigvis måtte ta litt tid før grossistene kunne få sendt varene i retur. Etter 31. desember ville ikke noen av julevarene bli solgt videre fra grossistene, slik at ideelt sett kunne beløpet tallfestes ved årsskiftet. Avsetningen var derfor ikke basert på faktiske omstendigheter som inntrådte etter inntektsårets utgang. OLN var derfor enig med selskapet i at saken måtte løses på samme måte som i vedtaket omtalt i punkt

1 Bed.book Page 355 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

14.2.1.5 ovenfor. I dette tilfellet var det avgjørende for at avsetningen falt utenfor sktl. 1911 § 50 femte ledd (sktl. § 14-4 tredje ledd) at utgiftene relaterte seg direkte til inntekter som var inntektsført året før. Utgiftene var relativt sikre, og påløp kort frem i tid. I den foreliggende sak kunne det ikke anses å være knyttet noen særlig usikkerhet til omfanget av returen. Videre ville returen komme kort frem i tid, og den ville være nært knyttet til inntektsføringen som var foretatt i 1995.

OLN var videre av den oppfatning at resultatet ville blitt det samme hvis man hadde sett det under synsvinkelen at det ikke forelå en opptjent inntekt. Salgstidspunktet var det tidspunktet hvor både risiko og kontroll i hovedsak var overført til kjøper. OLN la til grunn at en inntekt ikke kunne anses opptjent før tidsperioden for adgangen til retur var ute. I dette tilfelle hadde grossisten full returrett for de varene som ikke ble solgt, og følgelig var ikke hele risikoen for varene overtatt av denne. For de varene som var solgt fra grossisten per 31. desember 1995 hadde derimot ikke selskapet noen risiko, og dette salget måtte da inntektsføres i 1995.

14.2.1.8 Ikke opptjent inntekt – 1995-304OLN

Et selskap drev med reparasjon og vedlikehold av flycontainere. Selskapet utsatte inntektsføringen av vederlaget til arbeidet ble utført. LN mente at dette måtte anses som en avsetning etter sktl. 1911 § 50 femte ledd (sktl. § 14-4 tredje ledd). OLN uttalte at det ikke nødvendigvis var avgjørende at det dreide seg om en utsatt inntektsføring. Derimot ga OLN selskapet medhold i klagen da det ikke dreide seg om en typisk garanti- og serviceavsetning.

Saksforholdet

Saken gjaldt spørsmålet om skattemessig tidfesting av inntekter og kostnader. Skattyter hadde inngått en avtale om reparasjon av flycontainere for to flyselskaper. Reparasjonsavtalene ble inngått i forbindelse med levering av containere under en leasingavtale. Avtalene hadde opprinnelig en løpetid på fem år. Ved utløpet av leasingavtalene hadde leaser en kjøpsrett til containerne. Reparasjonsavtalene var utformet slik at skattyter mottok vederlag i form av faste terminbeløp over kontraktens løpetid mot å utføre nødvendige reparasjoner på containerne i samme periode.

Mottatte vederlag og faktiske påløpte kostnader var ikke resultatført i sin helhet i regnskapet. I regnskapet ble kun et fortjenesteelement inntektsført løpende. Regnskapsmessig ble dette gjort ved bruk av to balansekonti. Mottatte vederlag fratrukket fortjenesteelementet ble ført på én konto, og faktiske påløpte kostnader ført på en annen. Kontoene gikk mot hverandre slik at nettoen utgjorde en avsetning i selskapets balanse. Det ble ikke foretatt noen korreksjoner ved beregning av skattepliktig inntekt.

1 Bed.book Page 356 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Under ligningsbehandlingen varslet kontoret om at inntekten ble vurdert økt fordi avsetningen måtte anses som en avsetning etter god regnskapsskikk, jf. sktl. 1911 § 50 femte ledd (sktl. § 14-4 tredje ledd). Saken ble forelagt LN under ordinær ligning, og den ga sin tilslutning til kontorets konklusjon. Konklusjonen ble opprettholdt i klagesaken. Vedtaket ble påklaget til OLN.

Overligningsnemndas behandling

I likhet med LN la OLN til grunn at serviceavtalen måtte bedømmes for seg, altså uten tilknytning til salgs- eller leasingavtaler. OLN la videre til grunn at den måten skattyteren hadde ført inntekter og utgifter knyttet til serviceavtalen på, var i overensstemmelse med god regnskapsskikk; skattyteren hadde lagt særlig vekt på sammenstillingsprinsippet. Dette innebar at regnskapet skulle legges til grunn hvis ikke særskilte skattebestemmelser kom inn i bildet, jf. sktl. 1911 § 50 annet ledd (sktl. § 14-4 annet ledd). Deretter ble sktl. 1911 § 50 femte ledd (sktl. § 14-4 tredje ledd) vurdert.

OLN presiserte at bestemmelsens anvendelsesområde ikke er begrenset til slike garanti- og serviceavsetninger som er uttrykkelig nevnt i forarbeidene. I det foreliggende tilfelle dreide det seg imidlertid om utsatt inntektsføring av en inntektspost, og et sentralt punkt i saken var om bestemmelsen kan anvendes i slike tilfeller. Lovens ordlyd taler mot å anvende sktl. 1911 § 50 femte ledd på inntektsposter. Ordet «avsetning» kan riktignok også anvendes når det gjelder inntekter. Bruken av uttrykket «fradrag» indikerer derimot at loven bare omfatter utgiftsposter. Uttrykket «fradrag» brukes riktignok av og til også om forhold som reelt sett er inntektsperiodiseringer (for eksempel i formen fradrag for en fondsavsetning). OLN la imidlertid til grunn at når uttrykket brukes i skattelovtekst, er det i den mer korrekte betydning, altså knyttet til en utgiftspost. Dette støttes av forarbeidene, som blant annet i sitt eksempelvalg viser poster som tradisjonelt har vært ansett som fradragsposter. Som det fremgår av det følgende, antok OLN også at det reelt sett er en markert forskjell på de tilfeller som klart faller inn under bestemmelsen og det foreliggende tilfellet, og man kan derfor ikke uten videre gå ut fra at de hensyn som har begrunnet bestemmelsen, i samme utstrekning slår til.

I teorien har det imidlertid vært anført at bestemmelsen også må gjelde for inntektsposter. Det samme synes lagt til grunn av SKD i Utv. 1996 s. 402. Disse uttalelsene synes imidlertid å ha for øye tilfeller hvor posten regnskapsmessig like gjerne kunne vært ført som en inntektsreduksjon som en fradragspost. OLN var enig i at slike tilfeller ville være omfattet av bestemmelsen, men antok at det foreliggende tilfellet skiller seg klart fra de tilfeller som er nevnt. Den inntekten som skattyteren har, knytter seg helt og holdent til hans forpliktelse til å yte service overfor betaleren. Det er således på det rene at skattyteren – i den grad han har foretatt avsetning – ennå ikke har ytet den tjenesten han har fått betaling for. Av dette følger at det ikke – slik som typisk ved garanti- og serviceavsetninger – kan bli spørsmål om å inntektsføre hele salgsvederlaget og så foreta avsetning for antatte utgifter. Det er altså ikke spørsmål om å regn-

1 Bed.book Page 357 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

skapsføre denne avsetningen som en avsetning til dekning av forventet kostnad. Skattyteren fikk etter dette medhold i at avsetningen var fradragsberettiget.

14.2.2 Oppsummering av praksis

Gjennomgangen ovenfor viser at OLN har fastslått et snevert anvendelsesområde for sktl. 1911 § 50 femte ledd (sktl. § 14-4 tredje ledd). OLN synes å legge vekt på følgende momenter:

Hvor en avsetning kan begrunnes med sammenstillingsprinsippet, synes sktl. 1911 § 50 femte ledd ikke anvendelig. Dette innebærer at man unnlater å inntektsføre den delen av en kontrakt som kan anses som utsatt inntekt, for eksempel et erstatningskrav. Dette gjelder selv om avsetningen innebærer store skjønnsmessige vurderinger.

Hvor en avsetning ikke er basert på skjønn, men er «notorisk», faller den tilsynelatende utenfor sktl. 1911 § 50 femte ledd. At avsetningen er begrunnet i forsiktighetsprinsippet, synes ikke å ha betydning.

Er en avsetning foretatt på grunnlag av en annen lovbestemmelse, vil den kunne falle utenfor sktl. 1911 § 50 femte ledd.

En avsetning for fremtidige vedlikeholdsutgifter ble nektet fradragsført. Begrunnelsen var imidlertid at utgiftene ikke var endelig pådratt, slik at sktl. 1911 § 50 femte ledd ikke kom til anvendelse.

Kontoret har tatt opp spørsmålet om en nærmere klargjøring av innholdet i bestemmelsen med SKD og FIN. Det ble stilt spørsmål om rekkevidden av sktl. 1911 § 50 femte ledd bør tilsvare sondringen mellom avsetning etter forsiktighetsprinsippet og unnlatt inntektsføring etter sammenstillingsprinsippet. I den sammenhengen ble det vist til at regnskapslovutvalget synes å ville tillegge sondringen mellom avsetninger etter forsiktighetsprinsippet og utsatt inntektsføring betydning i forhold til sktl. 1911 § 50 femte ledd. Det vises til uttalelser i NOU 1995:30 s. 80.

Imidlertid er det flere momenter som taler mot å legge denne sondringen til grunn. Garanti- og serviceavsetninger er ifølge forarbeidene til sktl. 1911 § 50 femte ledd en avsetning etter god regnskapsskikk. Samtidig synes det mest riktig regnskapsmessig å klassifisere avsetningen etter sammenstillingsprinsippet og ikke forsiktighetsprinsippet. Det vises til uttalelse om dette i NOU 1995:30 s. 52. Videre kan ligningstekniske hensyn tale mot å knytte rekkevidden av sktl. 1911 § 50 femte ledd til sondringen sammenstilling/forsiktighet. For det første er det usikkert hvilke kostnader som relaterer seg til inntekt, og som således skal unnlates inntektsført etter sammenstillingsprinsippet. Det vises til NOU 1995:30 s. 80:

> «En riktig sammenstilling er ikke enkelt å gjennomføre. I noen tilfeller er det en direkte sammenheng mellom kostnader og inntekt, og sammenstillingen er uproblematisk. I de fleste tilfellene er det imidlertid ingen klar sammenheng mellom kostnader og inntekt, og det må gjøres indirekte fordelinger som kan være arbitrære. (...) Løsningsmengden av sammenstillinger som tilfredsstiller kravet om å være fornuftig, kan være uendelig.»

1 Bed.book Page 358 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

For det annet kan det være usikkert når en avsetning er basert på sammenstilling, og når den følger av forsiktighetsprinsippet. Det vises i denne forbindelse til formålet bak vedtakelsen av sktl. 1911 § 50 femte ledd, som blant annet var å avskjære skjønnsmessige avsetninger som var vanskelige å etterprøve for ligningsmyndighetene.

Svakheten med bestemmelsen er at det på lovgivningstidspunktet ikke forelå en entydig og etablert praksis for hva som kunne betegnes «avsetninger etter god regnskapsskikk». Dette medfører at den praksis som etablerer seg rundt tolkningen av begrepet, vil kunne være «skattetilpasset». Dette vil si at siden normen bare har skattemessige konsekvenser, og det på forhånd ikke forelå praksis som kunne gi normen meningsinnhold, vil innholdet av normen kunne bli bestemt ut ifra skattehensyn. Dette synes å stride mot de formål som lå til grunn for at bestemmelsen ble innført.

På denne bakgrunn har kontoret kommet med konkrete forslag til lovendringer som vil kunne klargjøre rettstilstanden på området.

I høringsnotat fra FIN datert den 21. mai 1999 angående skatte- og avgiftsmessige tilpasninger til regnskapsloven tar departementet opp problemstillingen. Den gangen sktl. 1911 § 50 femte ledd ble gitt, var det basert på at periodiseringer etter forsiktighetsprinsippet ikke skulle legges til grunn ved beskatningen. I den nye regnskapslovgivningen er det sammenstillingsprinsippet som er hovedregelen for periodisering av utgifter. Selv om sammenstillingsprinsippet vil gi en riktig bedriftsøkonomisk periodisering, mente departementet i høringsnotatet at det likevel ville være knyttet en del usikkerhet til om en utgift ville oppstå, og størrelsen på den. Departementet foreslo derfor en bestemmelse om at det ikke skulle gis skattemessig fradrag i de tilfeller der det er usikkerhet knyttet til en utgift. Regelen innebærer at utgifter som etter en regnskapsmessig vurdering skal resultatføres i inntektsåret, likevel ikke kommer til fradrag ved ligningen dersom de er usikre eller skjønnsmessige, og ennå ikke anses periodisert etter realisasjonsprinsippet. Videre ble det foreslått at dette også skulle omfatte utsatt inntektsføring som i realiteten innebar usikker utgift.

Følgende lovtekst ble foreslått:

> «Usikre eller skjønnsmessige utgifter som pådras etter inntektsårets utgang, kommer ikke til fradrag i inntekten. Utsatt inntektsføring eller inntektsreduksjon som skyldes at det til en inntekt hefter en usikker eller skjønnsmessig forpliktelse, eller en forpliktelse til uten særskilt vederlag å utføre etterarbeider mv., kan ikke legges til grunn ved fastsettelsen av inntekten.»

Kontoret var i høringsuttalelsen i det vesentlige enig i forslaget, men det ble ønsket en klarere lovfesting av realisasjonsprinsippet.

Som nevnt innledningsvis under punkt 14.1, valgte departementet i Ot.prp. nr. 1 (1999-2000) ikke å foreta noen endringer av bestemmelsen. Departementet fant at vurderingen av bestemmelsen krevde mer tid, og ville derfor komme tilbake med forslag til endringer på et senere tidspunkt.

1 Bed.book Page 359 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

14.3 Finansielle instrumenter – sktl. § 14-4 femte ledd

Skattleggingen av verdipapirer/fordringer følger i utgangspunktet realisasjonsprinsippet. Eventuelle verdiendringer før fordringen realiseres gir verken rett til fradrag eller plikt til inntektsføring. Løpende avkastning derimot blir beskattet som kapitalinntekt, for eksempel renter. Etter den nye regnskapsloven er det i stor grad blitt åpnet for at visse fordringer blir behandlet etter dagskursprinsippet, jf. rskl. §§ 5-8 og 5-9. For øvrig er den tidligere behandlingen av omløpsmidler og anleggsmidler opprettholdt. All den tid den skattemessige periodiseringen skal følge den regnskapsmessige, fant departementet det ønskelig å presisere regelen om at kurssvingninger ikke skal tas hensyn til skattemessig. Sktl. § 14-4 femte ledd (sktl. 1911 § 50 tredje ledd) ble derfor presisert til at gevinst og tap på finansielle instrumenter som nevnt i verdipapirhandellovens § 1-2 ikke skal inntektsføres eller fradragsføres etter regnskapet. Se nærmere i Ot.prp. nr. 1 (1999-2000) s. 75 flg. Videre er det også nevnt i § 14-5 fjerde ledd bokstav a at det ikke skal tas hensyn til opp- og nedskrivning av fordringer, med de unntak som følger i de neste bokstavene. Denne regelen er en omskrivning av den tidligere regel i sktl. 1911 § 50 annet ledd bokstav a annet avsnitt første punktum. Anleggsfordringer vil ikke være omfattet av denne regelen, jf. Rt. 1990 s. 1143 (Utv. 1991 s. 143) *Norse*. For slike fordringer vil det være den alminnelige regel om tap på fordring i sktl. § 6-2 annet ledd (sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav d) som gjelder.

14.3.1 Obligasjoner – opp- og nedskrivning – 1994-304OLN

En pensjonskasses anleggsobligasjoner var kjøpt til over- og underkurs. Obligasjonene ble skrevet opp/ned med denne over- og underkursen lineært frem til forfall. Spørsmålet var om dette var en opp- og nedskrivning som var omfattet av sktl. 1911 § 50 tredje ledd (sktl. § 14-4 femte ledd), og som således ikke skulle tas hensyn til skattemessig. OLN konkluderte med at bestemmelsen ikke kom til anvendelse, og at periodiseringen måtte følge hovedregelen i sktl. 1911 § 50 annet ledd (sktl. § 14-4 annet ledd).

Saksforholdet

En pensjonskasse hadde kjøpt ihendehaverobligasjoner til over- og underkurs. Pensjonskassen hadde ført obligasjonene som anleggsmidler i balansen, i og med at de skulle holdes frem til forfall. Man anførte at over- eller underkursen ved ervervet representerte den delen av markedsrenten på obligasjonen som oversteg/lå under kupongrenten frem til forfallstidspunktet. Selskapet hadde derfor opp- eller nedskrevet anleggsobligasjonene lineært i forhold til antall

1 Bed.book Page 360 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

gjenværende måneder frem til endelig forfall. Denne regnskapsmessige behandling var i samsvar med regler gitt av Kredittilsynet (rundskriv 45/94). Pensjonskassen la regnskapet til grunn ved den skattemessige behandling, jf. sktl. 1911 § 50 annet ledd (sktl. § 14-4 annet ledd). For inntektsåret 1994 dreide det seg om en netto oppskrivning.

Under ligningsbehandlingen antok kontoret at nevnte oppskrivninger falt inn under sktl. 1911 § 50 tredje ledd (sktl. § 14-4 femte ledd). LN opprettholdt ligningen i klageomgangen. Den delte seg i et flertall og et mindretall. Flertallet (4) la til grunn at pensjonskassens oppskrivning ble omfattet av sktl. 1911 § 50 tredje ledd, og at over/underkurs først kan komme til inntekt/fradrag på realisasjonstidspunktet. Mindretallet (1) antok at pensjonskassens oppskrivninger ikke ble omfattet av sktl. 1911 § 50 tredje ledd, i og med at oppskrivningene ikke var foretatt «på grunn av kurssvingninger».

Sktl. 1911 § 50 tredje ledd (sktl. § 14-4 femte ledd) ble endret i 1999 som en oppfølging av ny regnskapslov, jf. Ot.prp. nr. 1 (1999-2000) s. 75 flg. Den nye lovteksten stadfester realisasjonsprinsippet for finansielle instrumenter. Dette innebar i stor utstrekning en videreføring av gjeldende rett, og den foreliggende sak må antas å ha ville blitt vurdert likt i forhold til den nye lovteksten.

Overligningsnemndas behandling

OLN ga skattyter medhold i sin klage. Etter OLNs oppfatning falt den oppskrivning som hadde blitt foretatt, utenfor bestemmelsens ordlyd. Den lineære oppskrivningen pensjonskassen hadde foretatt var ikke foretatt på grunnlag av kurssvingninger, idet den ikke bygde på obligasjonens markedsverdi per 31. desember 1994. Skattyter visste hvilken kurs obligasjonene var anskaffet til, og hva de ville bli innløst til ved forfall. Differansen var økonomisk sett et renteelement som man hadde tatt konsekvensen av i regnskapsføringen. Dette hadde etter OLNs oppfatning ingenting med kurssvingninger å gjøre. Grunnen til at skattyter hadde kunnet kjøpe obligasjoner til underkurs, var at rentenivået hadde endret seg siden utstedelsen. Underkursen kunne derfor sies å være en følge av tidligere kurssvingninger. Men bestemmelsen må, slik nemnda så det, forstås slik at den regulerer kurssvingninger etter at skattyter blir eier av obligasjonen. Nemnda viste også til at bestemmelsens forarbeider, Ot.prp. nr. 18 (1933) og Innst. O. XI (1933) samt juridisk teori, trakk i retning av at nærværende tilfelle ikke var omfattet av bestemmelsen.

Det oppsto etter dette et spørsmål om hvilken periodiseringsregel som skulle gjelde. OLN tok utgangspunktet i at den skattemessige periodiseringen skal følge den regnskapsmessige, jf. sktl. 1911 § 50 annet ledd (sktl. § 14-4 annet ledd). Videre ble det presisert at dommen i Rt. 1957 s. 929 (Utv. 1957 s. 533)

1 Bed.book Page 361 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Gottlieb Jessen avgjorde at obligasjonsgevinst skal beskattes som kapitalgevinst – ikke som kapitalinntekt – men at den ikke berører spørsmålet om periodisering. Skatteloven kunne således ikke ses å oppstille spesielle regler om periodisering av gevinster fra finansobjekter, da spesialregelen i sktl. 1911 § 45 sjette ledd (sktl. § 14-52) ikke gjaldt for slike. Etter dette var det hovedregelen i sktl. 1911 § 50 annet ledd som ble avgjørende, og skattyter fikk medhold i at regnskapet kunne legges til grunn.

14.3.2 Tilbakeføring av nedskrivning av obligasjoner – 1994-305OLN

Saken dreide seg om en pensjonskasse som hadde nedskrevet obligasjoner regnskapsmessig. Spørsmålet var om dette måtte reverseres skattemessig med henvisning til sktl. 1911 § 50 tredje ledd (sktl. § 14-4 femte ledd). Pensjonskassen anførte at bestemmelsen ikke kom til anvendelse, da den ikke hadde noen egen inntekt så lenge eventuelt overskudd eller underskudd ble ført mot premiefondet. OLN kunne ikke se noen grunn til at pensjonskasser skulle være unntatt fra den generelle regel i sktl. 1911 § 50 tredje ledd.

Saksforholdet

En pensjonskasse hadde i næringsoppgaven oppført en kostnad knyttet til nedskrivning av verdien på obligasjoner per 31. desember. Dette kurstapet var ikke tilbakeført som en midlertidig forskjell ved beregningen av skattepliktig inntekt. Både under ligningsbehandlingen og under klagebehandlingen ble det konkludert med at dette beløpet måtte komme til beskatning.

Pensjonskassen påklaget saken til OLN og anførte blant annet at pensjonskassen ikke skapte noen egne inntekter. Alle midlene i pensjonskassen var i prinsippet eid av de forsikringsberettigede. Overskudd og underskudd ble avregnet mot premiefondet. Denne avregningen var basert på det regnskapsmessige resultatet, og ble ikke gjennomført på bakgrunn av eventuelle avvikende skattemessige resultater. Pensjonskassen mente derfor at sktl. 1911 § 50 tredje ledd (sktl. § 14-4 femte ledd) ikke kunne få virkning i forhold til de midler som pliktes avsatt til fordel for de forsikringsberettigede. Regelen kunne bare få anvendelse på pensjonskassens egen inntekt.

Overligningsnemndas behandling

OLN innledet med å presisere at pensjonskassen var skattepliktig etter sktl. 1911 § 15 første ledd bokstav b (sktl. § 2-2 første ledd). Dette innebærer at skatteloven får alminnelig anvendelse på pensjonskassens inntekter og kostnader, både når det gjelder vilkår for skatteplikt/ fradragsrett og periodisering.

1 Bed.book Page 362 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

I henhold til sktl. 1911 § 50 annet ledd første punktum (sktl. § 14-4 annet ledd) skal periodiseringen være i samsvar med regnskapet. Opp- og nedskrivninger av obligasjoner skal det derimot ikke tas hensyn til skattemessig, sktl. 1911 § 50 tredje ledd (sktl. § 14-4 femte ledd). Spørsmålet for OLN var da om denne bestemmelsen også gjelder fullt ut for pensjonskasser. OLN påpekte de særlige forhold som gjør seg gjeldende for pensjonskasser, blant annet at det er det regnskapsmessige resultatet som er grunnlaget for premiefondsavsetningen, og at dette egentlig er de forsikringsberettigedes midler. OLN bemerket i den forbindelse at pensjonskassen er en skattepliktig innretning med skattepliktige inntekter og fradragsberettigede utgifter. Disse må periodiseres i henhold til de vanlige bestemmelsene i skatteloven. Disse gjelder på lik linje for pensjonskasser og andre virksomheter. Det er ingen betingelse for å anvende bestemmelsene at skattesubjektet er i overskuddsposisjon. Pensjonskassens synspunkt om at tilbakeføring av nedskrivningen på obligasjonene bare skal skje så langt skattemessig inntekt ikke overstiger regnskapsmessig inntekt, kunne OLN ikke se noe grunnlag for. En slik tolkning av sktl. 1911 § 50 tredje ledd ville i realiteten innebære at nedskrivning kunne gjøres også skattemessig. OLN kunne dermed ikke se at bestemmelsen kunne praktiseres på noen annen måte for pensjonskasser enn for andre virksomheter.

Avslutningsvis ga OLN uttrykk for at saken viste at gjeldende skatterett ikke uten videre fremstår som rimelig overfor pensjonskasser som hvert år avregner sitt regnskapsmessige overskudd eller underskudd mot premiefondene. Slike pensjonskasser vil bli beskattet for effekten av å etablere negative midlertidige forskjeller, uten at skattebeløpet blir refundert ved senere reversering av forskjellen.

Som en følge av OLNs konklusjon, anmodet pensjonskassen om å få lov til å endre regnskapet. Denne delen av vedtaket er nærmere behandlet under i kapittel 22. Saken er også omtalt i kapittel 5, punkt 5.1.1, vedrørende spørsmålet om inntektsføring av reduksjon i premiefondsavsetning.

14.3.3 Valutasikring av aksjeportefølje – 1997-312OLN

Selskapet hadde valutasikret sine investeringer i utenlandske verdipapirer. Ved hjelp av en egenutviklet modell ble det foretatt sikringsbokføring. Spørsmålet var om det resultatførte agio/disagio skulle få skattemessig effekt, eller om det var å anse som en opp- og nedskrivning som var omfattet av sktl. 1911 § 50 tredje ledd (sktl. § 14-4 femte ledd). OLN kom til at det ikke forelå tilstrekkelig grad av sikring, og at den oppståtte agio/disagio ikke skulle tas hensyn til skattemessig.

1 Bed.book Page 363 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Saksforholdet

Et selskap hadde store investeringer i utenlandske verdipapirer. Selskapet ønsket å valutasikre markedsverdien på disse investeringene ved å ta opp lån i samme valuta. Dette av hensyn til at man ikke ønsket å ta bevisste valutaposisjoner som ren investering. Selskapet hadde klart å holde en sikringsgrad på mellom 80 prosent og 100 prosent.

På grunn av et urolig valutamarked i slutten av 1996, valgte selskapet i 1997 å gå over til sammenstillingsprinsippet. Da det var umulig å gjennomføre dette nøyaktig, foretok man en tilnærming. Hver måned ble det beregnet en sikringseffekt i de aktuelle valutaene, ut fra en egenutviklet modell hvor lånene og aksjenes markedsverdi ble vurdert til valutaens dagskurs.

Selskapet søkte ved etableringen av beregningsmodellen å få et resultatregnskap som bedre avspeilet den underliggende investeringsvirksomheten og måten denne var finansiert på. For at den skattemessige behandlingen skulle bli slik som før sikringsbokføring ble introdusert, krevde man fradrag for disagioen på valutalånene, og anså det altså for å ha oppstått en midlertidig forskjell mellom regnskap og skatt. Den opp- eller nedskrivning på aksjer som ble foretatt, skulle ifølge selskapet, i henhold til sktl. 1911 § 50 tredje ledd (sktl. § 14-4 femte ledd), ikke få skattemessig effekt. Følgelig var det kun agio/disagio på valutalånene som fikk skattemessig effekt.

Selskapet ble lignet etter påstand, og senere varslet om at kontoret vurderte å endre ligningen ved at fradraget ble nektet.

Periodisering av valutasvingninger på kortsiktige poster følger den regnskapsmessige behandlingen i årsregnskapet såfremt det er oppgjort i henhold til regnskapslovgivningens regler, og ikke annet er særskilt bestemt i skattelovgivningen, jf. sktl. 1911 § 50 annet ledd første punktum (sktl. § 14-4 annet ledd).

Spørsmålet var da om den regnskapsmessige behandlingen var oppgjort i henhold til regnskapslovgivningens regler, og om det forelå andre skattemessige periodiseringsregler.

LN antok at den regnskapsmessige behandling ikke var i strid med god regnskapsskikk, og det avgjørende var da om det forelå særskilte skatteregler som tilsa en annen skattemessig periodisering.

LN la til grunn at den skattemessige periodisering av urealiserte gevinster og tap på gjeld og aksjer, måtte bedømmes hver for seg. Nemnda antok at det for aksjer fulgte av sktl. 1911 § 50 tredje ledd, at det ikke skal tas hensyn til kurssvingninger ved beskatningen. Valutakurssvingninger på kortsiktige fordringer og gjeld reguleres av sktl. 1911 § 50 annet ledd.

LN fant derfor at en balanseføring (aktivering) av kurstap på kortsiktig gjeld måtte legges til grunn ved beskatningen, og at det på dette punkt ikke oppsto en midlertidig forskjell, slik at regnskapet ble lagt til grunn.

1 Bed.book Page 364 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Overligningsnemndas behandling

OLN kom til et annet resultat enn LN. Nemnda tok først stilling til hvorvidt det var forskjell på den regnskapsmessige og skattemessige vurderingen av om vilkårene for sikringsbokføring forelå.

For at det skal foreligge sikring etter regnskapsreglene, er det antatt at det avgjørende må være i hvilken grad sikringsobjektet og sikringsinstrumentet effektivt sikrer hverandre. Med henvisning til NOU 1995:30, Ny regnskapslov s. 57 flg. og Anbefaling til god regnskapsskikk (nr. 11) punkt 3 om valutasikring, antok OLN at det regnskapsmessig ikke kunne oppstilles noe krav om klar sammenheng mellom sikringsobjektet og sikringsinstrumentet. Så lenge risikoen for valutasvingninger var effektivt eliminert, måtte det være tilstrekkelig. I det foreliggende tilfellet var det porteføljer som var sikringsobjekt og sikringsinstrument. All den tid porteføljen av aksjer i den enkelte valuta ble sikret av en portefølje med valutalån og derivater i samme valuta, antok nemnda at valutarisikoen kunne være effektivt eliminert. At den enkelte aksjeinvestering ikke var knyttet til et konkret valutalån/derivat, kunne ikke være avgjørende. Den oppnådde sikring på mellom 80 prosent og 100 prosent av markedsverdi måtte etter OLNs mening anses tilstrekkelig, jf. de krav IASC har oppstilt i IAS 39, Financial instruments: Recognition and measurement, § 146. Vilkårene for regnskapsmessig sikring måtte dermed anses oppfylt.

Når det gjaldt den skattemessige klassifisering som sikring, ble det fra selskapets hold anført at det stilles strengere krav til slik klassifisering, dvs. at det kreves høyere grad av korrelasjon mellom sikringsinstrumentet og sikringsobjektet. På bakgrunn av opplysninger mottatt fra SKD la OLN til grunn at det syntes å være lagt en strengere vurdering til grunn for å godta sikring skattemessig enn det er gjort regnskapsmessig. Det måtte blant annet stilles strenge krav om fullstendig og direkte tilknytning mellom kontrakt og objekt for at integrert behandling (sikringsbokføring) skulle aksepteres. Dette kunne for eksempel oppnås ved at den enkelte aksjeinvestering ble knyttet til et konkret valutalån/derivat.

OLN bemerket at ligningstekniske hensyn kunne tale for en slik oppfatning. Hvis vilkårene for sikringsbokføring blir gitt et sterkt preg av skjønn, vil det bli en belastende oppgave for ligningsmyndighetene å vurdere hvert enkelt tilfelle. Et strengt krav om korrelasjon ville etter nemndas syn avhjelpe en slik situasjon. Det ble i denne sammenheng vist til departementets vurderinger i Ot.prp. nr. 35 (1990-91) s. 147, Ligningsutvalgets høringsuttalelse, som siteres på s. 148 i Ot.prp. nr. 35 og til Gjems-Onstad i Valuta og skatt (1979) s. 143. Nemnda la etter dette til grunn at det måtte stilles strengere krav til den skattemessige klassifisering som sikring enn den regnskapsmessige.

Selskapet hadde sikret sine porteføljer av verdipapirer i den enkelte valuta. Det forelå ingen klar sammenheng mellom de enkelte aksjeposter og de enkelte valutalån/derivater. Det ble kun foretatt en vurdering hver måned av om porteføljen av valutalån/derivater hadde et slikt omfang at den ønskede sikring forelå. Selskapets regnskapsmessig behandling kunne da etter nemndas syn ikke

1 Bed.book Page 365 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

sies å være i tråd med de krav som måtte stilles skattemessig til sikringsbokføring.

Konsekvensene av at kravene til sikringsbokføring ikke var oppfylt, var at sikringsobjektet og sikringsinstrumentet måtte vurderes separat ved den skattemessige periodiseringen.

Selskapet behandlet valutalån/derivater etter dagskursprinsippet. Dette er i tråd med hva OLN har kommet frem til i tidligere saker om kortsiktige fordringer og gjeld.

Når det gjaldt behandlingen av verdipapirporteføljen, hadde selskapet valgt å vurdere den til dagskurs hva gjaldt den beregnede sikringseffekten på valutaelementet. Tapet som hadde oppstått på valutalånporteføljen som følge av endringer i valutakursen, hadde hatt en motsatt effekt på verdipapirene. Denne gevinsten var balanse- og resultatført i regnskapet. Riktignok ga de benyttede posteringer ikke uttrykk for en balanse- og inntektsføring av den beregnede gevinst på verdipapirene, men OLN vurderte realiteten til å være at det var en oppskriving av aksjene som faktisk hadde skjedd. Virkningen av den foretatte føringen i regnskapet var at aksjene ble vurdert til en høyere verdi enn kostpris som følge av endret valutakurs. Selv om de skattemessige vilkårene for sikringsbokføring ikke var oppfylt, var det en sikringstankegang som lå bak.

Den skattemessige behandlingen av oppskrivning av aksjer fulgte av sktl. 1911 § 50 tredje ledd, jf. annet ledd (sktl. § 14-4 femte ledd, jf. annet ledd). Slik oppskrivning skulle det ikke tas hensyn til ved periodiseringen.

14.4 Egentilvirkede varer – beregning av produksjonslønn – sktl. § 14-5 annet ledd – 1996-002LBH

Saken gjaldt beregning av kostnaden produksjonslønn som inngår i skattemessig verdi ved egentilvirkning av varer, jf. sktl. § 14-5 annet ledd bokstav a (sktl. 1911 § 50 annet ledd bokstav a). Under ligningen sluttet LN seg til kontorets oppfatning om at produksjonslønn omfatter direkte lønn, med et påslag for alle sosiale kostnader som kan henføres til produksjonsarbeiderne.

Et selskap tilvirket og solgte diverse produkter innen elektroteknikk i Norge. Selskapet skulle dermed i skatteregnskapet oppgi skattemessig verdi for egentilvirkede varer. Skattemessig verdi på egentilvirkede varer fastsettes etter sktl. 1911 § 50 annet ledd bokstav a (sktl. § 14-5 annet ledd bokstav a). I denne verdien inngår kostpris for råstoff, halvfabrikata, hjelpestoff og produksjonslønn. Denne saken gjelder fastsettelse av produksjonslønn. Under ligningen for inntektsåret 1996 ble det tatt opp med selskapet hvordan produksjonslønnen var beregnet. Selskapet benyttet de direkte kostnadene

1 Bed.book Page 366 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

med et påslag for sosiale kostnader som kun var ment å dekke sykelønn, arbeidsgiveravgift og feriepenger. Kontoret mente at påslaget i tillegg skulle dekke produksjonsmedarbeidernes andel av de pensjonskostnader selskapet hadde fått skattemessig fradrag for. Selskapet var uenig i dette, og hevdet at man ved anvendelsen av begrepet tok utgangspunkt i en kostnadsart, og at dette strengt tatt innebar at direkte lønnskostnader uten noen form for påslag kunne legges til grunn for en verdsettelse.

Begrepet «produksjonslønn» kom inn i skatteloven i forbindelse med skattereformen. Loven og forarbeidene gir ikke et klart svar på hvilke kostnadsarter som skal inkluderes i produksjonslønn. Kontoret mente at gjeldende rett før skattereformen ved beregning av skattemessig verdi på egentilvirkede varer, var at påslaget på direkte lønn tok høyde for alle sosiale kostnader. Praksis var at alle sosiale kostander som det etter en kalkyle var vanlig å gjøre et påslag for på direkte lønn ble tatt med. Kontoret kunne ikke se at loven eller forarbeidene anførte en annen behandling av slike kostnader etter skattereformen. Kontoret tolket på denne bakgrunn begrepet «produksjonslønn» som direkte lønn pluss et påslag for alle sosiale kostnader som direkte kan henføres til produksjonsarbeiderne. Dette var i tråd med tidligere praksis ved kontoret. Det ble antatt at dette også var i tråd med de kostnadene som normalt inngår i kalkyler for variabel tilvirkningskost.

Saken ble under ordinær ligning forelagt ligningsnemnda, som var enig i kontorets vurdering.

14.5 Tilvirkningskontrakter – sktl. § 14-5 tredje ledd

Den skattemessige vurdering av langsiktige tilvirkningskontrakter har på grunn av kontraktenes størrelse som regel stor betydning for periodiseringen av selskapets skattepliktige inntekt.

Før skattereformen bygde den skattemessige vurderingen på reglene for varelager. Det gjør den i stor grad også etter innføringen av skattereformen, men nå i form av en særregel i sktl. § 14-5 tredje ledd (sktl. 1911 § 50 annet ledd bokstav a tredje avsnitt). Særregelen har avstedkommet noe usikkerhet med hensyn til den skattemessige periodiseringen av inntekter og kostnader i forbindelse med langsiktige tilvirkningskontrakter (prosjekter).

Nedenfor er det redegjort for enkelte spørsmål ved den skattemessige vurderingen av langsiktige tilvirkningskontrakter. De skattemessige problemstillinger som diskuteres, har i stor grad fremkommet under ligningsbehandlingen ved kontoret. I hovedsak gjelder det problemstillingen vedrørende hvilke kostnader som skal inngå i skattemessig tilvirkningsverdi, og hvordan hensynet til resultatansvar skal forstås, særlig i forbindelse med når en kontrakt skal anses fullført.

Særregelen i § 14-5 tredje ledd fikk sin nåværende ordlyd fra og med inntektsåret 1994. Bestemmelsen lyder:

1 Bed.book Page 367 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

«Tilvirkningskontrakt som ikke er fullført, verdsettes etter reglene for tilvirkning etter bestilling, jf. annet ledd a. Bestemmelsen i foregående punktum gjelder uavhengig av den tidsmessige plassering av inntekter og fradrag på slik tilvirkningskontrakt i skattyterens årsoppgjør.»

§ 14-5 annet ledd a lyder:

«Verdien settes til anskaffelsesverdi, eller tilvirkningsverdi for vare som er tilvirket av skattyteren, herunder vare som er tilvirket etter bestilling. Til tilvirkningsverdi regnes kostpris for råstoff, halvfabrikata, hjelpestoff og produksjonslønn.»

14.5.1 Krav om resultatansvar – 1994-308OLN

Et selskap hadde inngått kontrakt om å oppgradere/modifisere et objekt over fire år. Skattemessig la selskapet fullført kontrakts metode til grunn, mens det regnskapsmessig benyttet løpende kontrakts metode. Spørsmålet var om sktl. 1911 § 50 annet ledd bokstav a tredje avsnitt (sktl. § 14-5 tredje ledd) kom til anvendelse, eller om regnskapet skulle legges til grunn. OLN ga selskapet medhold, basert på en tolkning av begrepet tilvirkningskontrakt, hvor graden av resultatansvar var et vesentlig moment.

Saksforholdet

Saken gjaldt spørsmålet om periodiseringsregelen for fortjeneste på tilvirkningskontrakter i sktl. § 50 annet ledd bokstav a tredje avsnitt (sktl. § 14-5 tredje ledd) kom til anvendelse på kontrakten. Selskap A inngikk i 1991 en kontrakt med selskap B om å oppgradere/modifisere et objekt over fire år. I selvangivelsen for inntektsåret 1994 la selskapet til grunn fullført kontrakts metode hvorved tilvirkningskostnader var aktivert. I den regnskapsmessige behandlingen var derimot løpende kontrakts metode anvendt. Dette resulterte i et betydelig lavere skattemessig resultat enn det regnskapsmessige.

Enkelte fakta som fulgte av kontrakten, bør trekkes frem. Prosjektet var delt opp i en rekke milepæler. Noen av milepælene var bonusbelagt med mindre beløp. I underkant av halvparten av milepælene var belagt med dagbøter, hvis disse ikke var oppnådd innen tidsfristen. Bøtene var av begrenset omfang, og A hadde mulighet til å unngå disse så lenge kontraktens endelige sluttfrist ble overholdt. For å organisere arbeidet ble arbeidsoppgavene spesifisert ned i mindre arbeidsoperasjoner. Når A mente at en arbeidsoperasjon var foretatt og dette var kontrollert av B, mottok A betaling for denne. Prisen per arbeidsoperasjon var fastsatt som estimert tidsforbruk multiplisert med timesats, tillagt eventuelle materialer. Brukte A mindre tid på arbeidsoperasjonen enn beregnet, fikk selskapet likevel den fulle betaling. Brukte A derimot mer tid enn beregnet, fikk selskapet betaling for det overstigende antall timer etter en sats basert på selvkost.

Saken ble lagt frem for LN under ordinær ligning. Hvis sktl. 1911 § 50 annet

1 Bed.book Page 368 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

ledd bokstav a tredje avsnitt ikke kom til anvendelse, ville den regnskapsmessige inntektsføringen måtte legges til grunn også skattemessig. Bestemmelsens ordlyd ble endret med virkning fra og med inntektsåret 1994. Ut fra forarbeidene, Ot.prp. nr. 19 (1994-95) s. 198, la LN til grunn at vurderingstemaet i bestemmelsen likevel ikke var endret. LN fant at bestemmelsen i sktl. 1911 § 50 annet ledd bokstav a tredje avsnitt ikke kom til anvendelse.

Ligningsnemndas behandling

I klageomgangen påpekte selskapet at de hadde forpliktet seg til å levere et funksjonsdyktig anlegg i henhold til fastsatte spesifikasjoner, og at selskapet ville få redusert sitt vederlagskrav med inntil 25 prosent av den totale kontraktsverdien eller kr 375 mill., dersom levering ikke skjedde som forutsatt. Beløpet på kr 375 mill. fremsto i kontraktsvilkårene som det maksimale erstatningsbeløp som A vil kunne bli avkrevd, dersom B hadde rett til å heve kontrakten på grunn av As kontraktsbrudd. A hadde ikke forsikret seg mot denne erstatningsrisikoen.

LN viste til FINs brev av 31. mars 1992 til SKD (Utv. 1992 s. 693), hvor det ble gitt uttrykk for at mulig erstatningsansvar og prisavslagsansvar ved eventuelt mislighold måtte holdes utenfor vurderingen av om resultatansvar forelå eller ikke, dvs. at slike misligholdsbeføyelser ikke skulle tas med i vurderingen av om oppdragstaker kunne sies å ha et rettslig krav på vederlag for utført arbeid eller ikke. Nemnda kunne ikke se at departementet verken i brev eller i forarbeider hadde kommet med uttalelser som indikerte at man har et endret syn på dette i forhold til den nye ordlyden.

LN la derfor til grunn at eventuelle misligholdsbeføyelser heller ikke i relasjon til den nye særregel skulle inngå i vurderingen av i hvilken grad oppdragstaker opparbeider seg et rettslig krav på vederlag under prosjektets fremdrift. Hvis det ble lagt en annen forståelse til grunn, mente nemnda at utsatt periodisering av fortjenesteelementet ville bli hovedregelen for tilvirkningskontrakter. Dette fordi adgangen for oppdragsgiver til å påberope seg misligholdsbeføyelser ved kontraktsbrudd fra oppdragstakers side alltid vil være til stede. Å legge til grunn at særregelen om periodisering skulle ha et så vidt anvendelsesområde, kunne ikke nemnda se hadde tilstrekkelig støtte i forarbeidene.

Nemnda viste videre til at kontrakten la opp til at B var pliktig til å betale deler av kontraktsprisen etter hvert som arbeidet skred frem og i forhold til det utførte arbeid. Etter nemndas syn skilte betalingsmåten i dette tilfellet seg fra en ren finansieringsordning i form av forskuddsbetalinger, hvor betaling normalt finner sted før deloppdrag er utført og således uavhengig av verdien på allerede utført arbeid. Betalingsmåten i dette tilfelle, hvor betaling skjedde etter at deloppdrag var utført og arbeidet var kontrollert av B, pekte etter nemndas oppfatning i retning av at A opparbeidet seg et rettslig krav på vederlaget på det tidspunkt utbetaling av fakturert beløp fant sted fra Bs side. Eventuelle misligholdsbeføyelser måtte som tidligere nevnt holdes utenfor vurderingen av i hvilken utstrekning A opparbeidet seg et rettslig krav på vederlag.

1 Bed.book Page 369 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Overligningsnemndas behandling

I klagen til OLN hevdet A at temaet etter den gjeldende lovbestemmelse i sktl. 1911 § 50 annet ledd bokstav a tredje avsnitt (sktl. § 14-5 tredje ledd) ikke er om skattyter har resultatansvar, men om det foreligger en tilvirkningskontrakt. Resultatansvar kunne imidlertid være et tolkningsmoment ved vurderingen av om det forelå en tilvirkningskontrakt, og ved vurderingen av om deler av kontrakten skulle anses fullført på et tidligere tidspunkt. Bestemmelsen ble endret fordi det tidligere ikke var mulig å skille mellom de tilfeller hvor skattyter ikke hadde krav på vederlag, med mindre den resterende del av oppdraget også ble fullført, og de tilfeller der det forelå misligholdsrisiko. Selskapet hevdet derfor at vurderingstemaet i forhold til utsatt periodisering var endret. Selskapet mente også at LN tok feil da den hevdet at A opparbeidet seg et rettslig krav på vederlaget på det tidspunkt utbetaling av fakturert beløp fant sted fra Bs side. Selskapet hevdet at det dreide seg om en finansieringsordning og ikke om betaling for oppdrag som var avsluttet. Ansvaret for funksjonsdyktighet og leveringstidspunkt besto uendret. Selskapet viste til at det er vanlig ved bygging av skip at verftet krever utbetalt en andel av kontraktssummen når visse milepæler nås. Dette behandles også som forskudd fra oppdragsgiver.

OLN ga A medhold i sin klage.

OLN mente at bestemmelsens anvendelsesområde kunne, med bakgrunn i forarbeider og departementets uttalelser til den tidligere ordlyd samt forarbeidene til den nye ordlyd, fremstå som noe uklar. Etter nemndas mening måtte man ta utgangspunkt i begrepet «tilvirkningskontrakt» og vurdere om As kontrakt kunne anses for å være en tilvirkningskontrakt i lovens forstand. Hvis ikke, måtte den regnskapsmessige behandlingen legges til grunn ved periodiseringen, jf. sktl. 1911 § 50 annet ledd (sktl. § 14-4 annet ledd). OLN tok utgangspunkt i hvordan grensen ble trukket mellom tjenesteoppdrag og tilvirkningskontrakt i privatretten (kontraktsretten), og la til grunn at denne type avtale privatrettslig måtte klassifiseres som en tilvirkningskontrakt. Nemnda mente imidlertid at man ikke kunne anvende bestemmelsen på de samme prosjekter som omfattes av Norsk RegnskapsStandard 2. Dette på bakgrunn av at også visse tjenesteoppdrag kunne behandles etter NRS 2.

OLN la videre til grunn at graden av resultatansvar for tilvirkeren måtte være et vesentlig moment ved vurderingen av om det forelå en tilvirkningskontrakt etter skattelovens bestemmelse. Noe strengt resultatansvar kunne imidlertid neppe oppstilles etter lovendringen. Et strengt resultatansvar ville innebære en innskrenkende fortolkning av ordlyden, noe det etter nemndas mening ikke kunne anses å foreligge tilstrekkelige holdepunkter for. Nemnda var videre av den oppfatning at de betalinger som A mottok, måtte anses som betinget av at oppdraget faktisk ble gjennomført, og at produktet fungerte i henhold til spesifikasjonene i kontrakten. Betalingene måtte derfor rettslig klassifiseres som forskuddsbetalinger. Nemnda var dessuten av den oppfatning at det var av underordnet betydning om misligholdsbeføyelsene for ikke riktig oppfyllelse var av den form at tilvirkeren ikke fikk vederlag, eller om tilvirkeren måtte tilbakebe-

1 Bed.book Page 370 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

tale vederlag i form av forskuddsbetaling. As tilbakebetalingsplikt som følge av et eventuelt manglende resultat innebar etter nemndas syn en tilstrekkelig grad av resultatansvar til at kontrakten måtte anses som en tilvirkningskontrakt. Sktl. 1911 § 50 annet ledd bokstav a tredje avsnitt kom således til anvendelse.

14.5.2 Er leiekostnader omfattet av «tilvirkningsverdien»? – 1997-310OLN

Saken gjaldt spørsmålet om et selskaps leiekostnader, i forbindelse med leie av maskiner og utstyr i tilknytning til utførelse av tilvirkningskontrakter, kunne fradragsføres direkte eller om kostnadene måtte aktiveres, jf. sktl. 1911 § 50 annet ledd bokstav a tredje avsnitt (sktl. § 14-5 tredje ledd). OLNs flertall kom til at leiekostnader ikke var omfattet av det som måtte anses som en uttømmende ordlyd i bestemmelsen. Kostnadene kunne dermed utgiftsføres direkte.

Saksforhold

Selskapet hadde i forbindelse med utførelse av tilvirkningskontrakter for inntektsåret 1997 hatt kostnader ved leie av maskiner og utstyr, som selskapet krevde direkte fradrag for. Maskinene og utstyret ble leid fra et nyetablert og heleid datterselskap. Selskapet hadde tidligere selv eid maskinene og utstyret som nå ble leid inn fra datterselskapet. Kontoret mente at kostnadene var aktiveringspliktige, noe selskapet var uenig i.

Spørsmålet var om leiekostnadene omfattes av «tilvirkningsverdien» slik denne er definert i sktl. 1911 § 50 annet ledd bokstav a tredje avsnitt, jf. første avsnitt (sktl. § 14-5 tredje ledd, jf. annet ledd bokstav a).

LN antok at leiekostnadene var aktiveringspliktige som en del av tilvirkningsverdien. Til tross for at leiekostnader vanskelig kunne sies å falle inn under begrepene «råstoffer, halvfabrikata, hjelpestoffer og produksjonslønn», fant nemnda at leiekostnadene som en direkte produksjonskostnad var aktiveringspliktige. LN viste særlig til forarbeidene som etter nemndas syn viste at lovgiver hadde ment at direkte kostnader skulle være aktiveringspliktige, i motsetning til de indirekte. Det ble også vist til at dette ga mer konsistens i regelverket, ettersom kostnader til underentreprenører er aktiveringspliktige.

Overligningsnemndas behandling

OLN kom til et annet resultat enn LN. OLN delte seg i et flertall på fire og et mindretall på én. Av flertallet på fire, hadde ett av medlemmene en annen begrunnelse for resultatet enn de øvrige tre.

Tre av nemndsmedlemmene viste til at leiekostnader ikke var positivt nevnt i bestemmelsens oppregning, og kunne etter en naturlig forståelse av ordlyden vanskelig sies å falle inn under noen av de oppregnede utrykk. Oppregningen

1 Bed.book Page 371 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

fremsto som en uttømmende angivelse av hvilke produksjonskostnader som skulle omfattes av aktiveringsplikten.

Forarbeidene var etter tre av flertallets syn noe uklare. Det kunne synes som om lovgiver hadde ment at de direkte produksjonskostnadene skulle omfattes av aktiveringsplikten, mens de indirekte kostnadene falt utenfor. De direkte produksjonskostnadene blir imidlertid presisert eksplisitt ved en oppregning tilnærmet lik den som følger av lovens ordlyd. Sett i sammenheng talte derfor forarbeidene mest for at ordlyden var å anse som uttømmende.

Man fant ikke holdepunkter i verken ligningspraksis, annen praksis eller juridisk teori for å hevde at bestemmelsen ikke skulle forstås som uttømmende.

Det var etter tre av flertallets syn heller ikke holdepunkter for å tolke sktl. 1911 § 50 annet ledd bokstav a tredje avsnitt (sktl. § 14-5 tredje ledd) om tilvirkningskontrakter annerledes enn første avsnitt (sktl. § 14-5 annet ledd bokstav a) om varelager.

Én av flertallet på fire kom til samme konklusjon, men med en noe annen begrunnelse.

Medlemmet var enig i at leiekostnadene ikke falt inn under en naturlig forståelse av oppregningen av aktiveringspliktige utgifter i sktl. 1911 § 50 annet ledd bokstav a tredje avsnitt, jf. første avsnitt.

Som påpekt av det øvrige flertallet, fremgikk det ikke entydig av forarbeidene hvorvidt oppregningen var ment å være uttømmende. Ot.prp. nr. 35 (1990-91) inneholder på s. 136 en eksemplifisering av indirekte produksjonskostnader som synes å forutsette at skattyter eier produksjonsmaskineriet. Anses oppregningen i lovteksten uttømmende, blir bestemmelsen tolket antitetisk i forhold til utgifter som lovgiver ikke hadde forutsett og følgelig heller ikke har tatt stilling til. Dette medlemmet fant på denne bakgrunn ikke å kunne tillegge lovteksten avgjørende vekt. Aktiveringspliktens omfang kunne heller ikke anses avklart i retts- eller ligningspraksis.

Medlemmet la avgjørende vekt på reelle hensyn. Det ble vist til at kostnader til leie av maskiner og utstyr i det vesentlige trer i stedet for skattyters avskrivninger og vedlikehold av egne driftsmidler, som ville kunne fradragsføres direkte. Avgrensningen av aktiveringspliktige kostnader ble gjort av hensyn til tilvirkningsbedrifter med lang tilvirkningstid og/eller lav omløpshastighet. I praksis vil det variere i hvilken utstrekning denne type virksomheter leier eller eier egne driftsmidler, uten at bedriftenes innretning trenger å være skattemotivert. Reelle hensyn tilsa derved at kostnader til leie av driftsmidler ikke skulle inngå i den aktiveringspliktige tilvirkningsverdien.

OLNs mindretall kom til at leiekostnadene var aktiveringspliktige, til tross for at de ikke er positivt nevnt i oppregningen, og etter en naturlig forståelse av ordlyden vanskelig kunne sies å falle inn under noen av de oppregnede begrep.

Mindretallet antok at det var lovgivers mening at de direkte produksjonskostnadene skulle omfattes av aktiveringsplikten, til tross for at det også i forarbeidene regnes opp hva som omfattes, uten at det kommer klart til uttrykk at oppregningen ikke var ment å være uttømmende.

1 Bed.book Page 372 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Saken reiste etter mindretallets syn to hovedproblemstillinger. For det første hvorvidt leieutgiftene var en direkte produksjonskostnad, og for det andre hvorvidt det forelå tilstrekkelig rettskildemessige holdepunkter for å hevde at aktiveringsplikten også omfattet direkte kostnader.

Mindretallet antok at leieutgiftene var en direkte kostnad, idet leiekostnadene var knyttet til de enkelte prosjekt på en slik måte at de naturlig fremsto som en direkte produksjonskostnad.

Mindretallet fant videre støtte i ligningspraksis for at bestemmelsen i sktl. 1911 § 50 annet ledd bokstav a første avsnitt ikke var uttømmende. Det ble i denne forbindelse vist til at kostnader vedrørende underentreprenører etter ligningspraksis omfattes av aktiveringsplikten, noe som for øvrig heller ikke var bestridt av skattyter. Mindretallet viste til at det formodentlig ville bero på en for ambisiøs lovgivningsoppgave om alle direkte kostnader skulle lovspesifiseres. Skillet mellom bedriftsøkonomiske direkte/indirekte kostnader ble omtalt i forarbeidene som mindre klart i utgangspunktet. Mindretallet kunne ikke se at en slik tolkning av bestemmelsen var i strid med formålet, ettersom dette uansett ville være ivaretatt ved at den regnskapsmessige aktiveringsplikten uansett ville være mer omfattende enn den skattemessige.

Skattyter hadde fremholdt at det var urimelig at leieutgiftene måtte aktiveres så lenge de ville fått direkte fradrag om de selv hadde eid driftsmidlene. Mindretallet antok imidlertid at rettstekniske hensyn tilsa en slik løsning. Dersom man ved vurderingen av aktiveringspliktens omfang skulle se hen til de bakenforliggende økonomiske realiteter, ville regelen bli vanskelig praktiserbar. Mindretallet kom etter dette til at leiekostnadene var aktiveringspliktige som en del av tilvirkningsverdien etter sktl. 1911 § 50 annet ledd bokstav a tredje avsnitt.

14.5.3 Begrepet «tilvirkningskontrakt som ikke er fullført» – 1997-319OLN

Selskap A hadde en byggekontrakt på flere skip. Spørsmålet var om det forelå én eller flere tilvirkningskontrakter, og om når den/de var fullført. Selskapet mente det dreide seg om én kontrakt, og at den ikke var fullført per 31. desember 1997. Blant annet gjensto det utbedringsarbeid. OLN kom til at hvert skip hadde én tilvirkningskontrakt, og at alle kontraktene var fullført. Det gjenstående arbeidet var ikke vesentlig, og alle skipene var i funksjonell drift.

Saksforholdet

A inngikk i 1989 kontrakt med selskap B om bygging av flere skip. Arbeidet ble startet i 1990, og første skip ble overlevert 7. juli 1994, mens siste skip ble

1 Bed.book Page 373 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

levert i juli 1997. I forbindelse med levering av siste skip ble det utarbeidet en oversikt, «punchliste», over diverse forhold som måtte utbedres på det siste fartøyet.

Omfanget av As arbeid var i skipsbyggingskontrakten inndelt i syv ulike leveranser, blant annet bygging av flere skip (leveranse nr. 2), gjennomføre kurs (leveranse nr. 5), levere komplett dokumentasjon (leveranse nr. 6) og reservedeler (leveranse nr. 7). For hver enkelt leveranse, og for hvert enkelt skip, var det fastsatt pris og leveringstidspunkt. Dagmulkt for forsinket levering og bøter i forbindelse med vektøkning var knyttet opp til hvert enkelt skip, begrenset til en fast sum per skip. Garantiperioden for hvert enkelt skip var 12 måneder fra leveringstidspunktet, og feil i garantiperioden på et skip kunne gjøres gjeldende for andre skip.

Under prosjektets gjennomføring oppsto det en del problemer med blant annet skipenes løftevifter som medførte en endringsavtale i 1997 hvor blant annet kostnadene vedrørende utbedringene av løfteviftene skulle fordeles 50/50 mellom A og B.

A inntektsførte langsiktige tilvirkningskontrakter etter fullført kontrakts metode. Per 31. desember 1997 hadde A verken regnskaps- eller skattemessig inntektsført skipsbyggingskontrakten som avsluttet. Begrunnelsen for dette var i hovedsak at selskapet mente det kun forelå én tilvirkningskontrakt, hvorav bygging og levering av skipene bare var en av de totalt syv leveransene. Videre gjensto det per 31. desember 1997 arbeid med reservedeler og dokumentasjon som ikke var levert, samt at det ennå gjensto ca. 28 000 arbeidstimer med utbedring/skifting av løfteviftene, og utbedringer i henhold til «punchlisten». Det ble fra selskapet fremhevet at gjenstående arbeid refererte seg til samtlige skip.

LN var av den oppfatning at det forelå én kontrakt, og at denne per 31. desember 1997 var fullført. Skattyter klaget vedtaket inn for OLN, og hevdet at kontrakten ikke var fullført per 31. desember 1997.

Overligningsnemndas behandling

OLN vurderte spørsmålet som todelt. Det første nemnda måtte ta stilling til var hva som ligger i uttrykket «tilvirkningskontrakt», nærmere bestemt om en skipsbyggingskontrakt skattemessig kunne inndeles i flere tilvirkningskontrakter/oppdrag, eller om det kun forelå én tilvirkningskontrakt. Dernest måtte det tas stilling til hva som ligger i uttrykket «som ikke er fullført».

Sktl. 1911 § 50 annet ledd a tredje avsnitt (sktl. § 14-5 tredje ledd) ble ved lov av 30. juni 1995 nr. 44 endret. Ordlyden ga etter nemndas oppfatning ingen holdepunkter for om det forelå én eller flere delkontrakter, eller når kontrakten skulle anses som fullført. Forarbeidene hadde heller ingen definisjon av begrepet «tilvirkningskontrakt som ikke er fullført.» I Greni m.fl. 1998 s. 695 er uttrykket «kontrakt» beskrevet slik:

> «Formentlig kan uttrykket «kontrakt» ikke tas bokstavelig i denne sammenheng idet det ikke kan være opp til skattyter å påvirke periodiseringen ved å dele opp et sammenhengende oppdrag i flere kontrakter. Det avgjørende må derfor være

1 Bed.book Page 374 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

som etter den regel som gjaldt for enkeltoppdrag før lovendringen av 30. juni 1995 nr. 44, dvs. om det foreligger ett eller flere oppdrag.»

Inntil lovendringen i 1995 hadde sktl. 1911 § 50 annet ledd a tredje avsnitt slik ordlyd:

«Inntekt av enkeltoppdrag som skattyter har resultatansvar for, inntektsføres når oppdraget er utført. Med enkeltoppdrag forstås også deloppdrag når vederlaget ikke er avhengig av at den resterende del av oppdraget fullføres.»

Bakgrunnen for lovendringen i 1995 var ønsket om å gi bestemmelsen en utforming som ikke skulle by på tvil for ligningsmyndighetene og skattyter, jf. Ot.prp. nr. 19 (1994-95) s. 194 første spalte. Endringen av bestemmelsen fremsto som en videreføring av gjeldende rett, og uttalelser i forarbeidene til den opprinnelige bestemmelsen ville etter nemndas oppfatning fortsatt kunne ha betydning ved tolkning av sktl. 1911 § 50 annet ledd a tredje avsnitt slik den lød i 1997.

I Ot.prp. nr. 16 (1991-92) s. 128, vedrørende grensedragningen mellom ett eller flere oppdrag, uttales:

«Ved vurderingen av om et oppdrag som naturlig lar seg splitte opp i flere deler skal anses som ett eller flere enkeltoppdrag i skattemessig forstand, vil det være av avgjørende betydning om skattyter i realiteten har fått et ubetinget krav på det opptjente vederlag når deloppdraget er fullført.»

Videre viste nemnda til Zimmer (red.) 1998 s. 79 og Greni m.fl. 1998 s. 696.

Med bakgrunn i ovennevnte la nemnda til grunn at hvorvidt skipsbyggingskontrakten kunne anses som én kontrakt eller flere delkontrakter, måtte bero på om mottatt vederlag for utført arbeid var endelig opptjent av A eller ikke. Dersom A kunne sies å ha fått et ubetinget krav på å motta vederlag for utført arbeid, forelå det etter nemndas oppfatning flere kontrakter. Nemnda viste til at denne forståelsen også var i samsvar med FINs uttalelse i brev av 31. mars 1992 til SKD, gjengitt i Utv. 1992 s. 693. Etter å ha sitert daværende bestemmelse uttalte departementet:

«Denne bestemmelsen tar bare sikte på tilfeller der skattyteren sivilrettslig ikke har krav på vederlag dersom han av en eller annen grunn ikke fullfører oppdrag. Formålet med bestemmelsen er å anvende realisasjonsprinsippet på periodisering av oppdragsinntekt som ikke kan anses rettslig ervervet før oppdraget er utført.»

Etter en nærmere vurdering av kontrakten kom nemnda til at hovedleveransen (bygging av skipene) skattemessig kunne inndeles i flere selvstendige tilvirkningskontrakter: én kontrakt for hvert skip. Selv om det for de øvrige leveransene var fastsatt pris og leveringstidspunkt for hver enkelt, var det ikke naturlig å se hver av disse som selvstendige tilvirkningskontrakter. Det ble

1 Bed.book Page 375 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

vist til at bygging av fartøyene var hovedleveransen, mens de øvrige leveransene etter nemndas oppfatning måtte ses på som leveranser som hadde en naturlig sammenheng med byggingen av skipene. Videre ble det lagt vekt på at bygging av skipene utgjorde den alt vesentlige del av den opprinnelige totalsummen, vel ca. 80 prosent.

Nemnda la videre vekt på at det var fastsatt pris og leveringstidspunkt for hvert enkelt skip, og at levering av skipene foregikk over en lengre tidsperiode. Første levering var stipulert til 1. august 1992, mens siste skip ble levert juli 1997. Skipene var funksjonelt uavhengig av hverandre, og B kunne således bruke ett skip uten at samtlige skip var levert av A. Nemnda la i tillegg vekt på at dagmulkt for forsinket levering og bøter i forbindelse med vektøkning var knyttet opp til hvert enkelt fartøy, begrenset til en fast sum per skip. Alt dette talte etter nemndas oppfatning for at selskap A hadde opparbeidet seg et ubetinget (endelig) krav på vederlag etterhvert som skipene ble levert.

Skattyter hevdet at de to leveransene, dokumentasjon og reservedeler, ikke var ferdigstillet, og spørsmålet ble derfor om disse leveransene skattemessig kunne anses som selvstendige tilvirkningskontrakter eller om de var en del av skipskontraktene.

Etter OLNs oppfatning var det ikke naturlig å skille disse leveransene ut som selvstendige tilvirkningskontrakter. Det ble lagt vekt på at leveransene skulle leveres sammen med skipene, og at disse leveransene hadde en slik nær sammenheng med skipene at det var naturlig å se på dem som en del av skipskontraktene.

På bakgrunn av dette kom OLN til at skipsbyggingskontrakten skattemessig måtte deles inn i flere tilvirkningskontrakter, én kontrakt for hvert fartøy. A hadde således opparbeidet seg et endelig vederlag (ubetinget krav på vederlag) for disse kontraktene etterhvert som forpliktelsene knyttet til hvert enkelt skip ble oppfylt.

OLN vurderte deretter hvilke tilvirkningskontrakter (skip) som var «fullført» per 31. desember 1997.

Kontraktsmessig levering fant i henhold til kontrakten sted når overtakelsesdokument var undertegnet av A og B. Siste fartøy ble levert i juli 1997, og overtakelsesdokumentet ble samtidig undertegnet av partene. Nemnda la således til grunn at i henhold til kontrakten skulle samtlige skip dermed være fullført av A.

Spørsmålet for nemnda var hvilken betydning det skulle ha at det gjensto arbeid med levering av nye løftevifter og utbedringer av forhold inntatt i «punchlisten».

Etter nemndas oppfatning måtte arbeidet med å sette inn nye løftevifter og foreta utbedringer i henhold til «punchlisten» anses som utbedringer av mangler. Slike utbedringer måtte, etter nemndas oppfatning, holdes utenfor avgjørelsen av om skipene var fullført eller ikke, med mindre vilkårene for hevningsrett forelå. Nemnda fant støtte for dette i Innst. O. nr. 47 (1991-92) s. 97, hvor departementet, på spørsmål fra Høyres stortingsgruppe om eventuelle feil eller mangler ved levering medførte at kontrakten ikke kunne anses utført, uttalte:

1 Bed.book Page 376 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

> «... I de tilfeller det hefter feil eller mangler ved skattyters ytelse, legger departementet til grunn at den uomtvistede del av vederlaget må inntektsføres med mindre manglene er av en slik art at de kan gi grunnlag for heving av kontrakten fra medkontrahentens side. Den resterende del av vederlaget inntektsføres når skattyter har rettet vedkommende feil eller mangel.»

Videre viste nemnda til at FIN også hadde lagt denne forståelsen til grunn i uttalelsen av 31. mars 1992, gjengitt i Utv. 1992 s. 693:

> «... må mulig erstatningsansvar og prisavslagsansvar ved evt mislighold holdes utenfor resultatansvaret. Slik misligholdsrisiko bæres normalt av oppdragstaker uansett om vederlaget opptjenes løpende eller først ved oppdragets fullføring.»

Spørsmålet ble således om manglene med løfteviftene og utbedringene i henhold til «punchlisten», var av en slik art at de kunne gi grunnlag for hevning fra Bs side. Nemnda bemerket at etter alminnelige kontraktsrettslige regler og prinsipper vil en kontrakt kunne heves dersom det foreligger «vesentlig kontraktsbrudd». Hvorvidt det foreligger «vesentlig kontraktsbrudd» beror på en totalvurdering. Etter en nærmere gjennomgang av hva som lå i «vesentlig kontraktsbrudd» la nemnda til grunn at det i tilvirkningskjøp oppstilles relativt strenge krav for at hevningsrett foreligger, jf. blant annet Kai Krüger i *Norsk kjøpsrett* 4. utg. s. 404.

Med bakgrunn i dette kom nemnda til at verken manglene ved løfteviftene eller de utbedringene som skulle foretas på bakgrunn av «punchlisten», var av en slik art og omfang at disse kunne gi grunnlag for hevningsrett fra Bs side. Det ble vist til referat fra styremøte i A hvor det ble informert om at sjøprøver for alle fartøy, inklusiv det siste, var godkjent. Videre la nemnda vekt på at kostnadene ved å anskaffe nye løftevifter ikke utgjorde mer enn vel 1,3 prosent av kontraktens opprinnelige totalsum. Av dette beløpet skulle B dekke 50 prosent.

Skattyter fremhevet videre i klagen at kontrakten ikke kunne være oppfylt fordi reservedeler, konstruksjonstegninger og annen teknisk dokumentasjon ikke var levert fullt ut. Spørsmålet ble således om gjenstående arbeid med dokumentasjon og reservedeler kunne medfører at skipene ikke var fullført.

OLN kom til at gjenstående arbeid med dokumentasjon og reservedeler ikke kunne medføre at skipene ikke var fullført per 31. desember 1997. Ved avgjørelsen la nemnda avgjørende vekt på at skipene hadde vært i funksjonell drift til tross for gjenstående arbeid. Videre la nemnda vekt på at det alt vesentlige av As forpliktelser var oppfylt per 31. desember 1997. Det gjenstående arbeid fra As side gjaldt mindre arbeid med biforpliktelsene, nemlig dokumentasjon og reservedeler.

I tillegg til dette la nemnda vekt på at det alt vesentlige av arbeidet med dokumentasjon og reservedeler var fullført per 31. desember 1997. De gjenstående fakturaene per 31. desember 1997 utgjorde ikke mer enn vel 1 prosent av kontraktens opprinnelige totalsum, og av disse gjaldt kr 2,4 mill dokumentasjon, mens det resterende, kr 18 mill., gjaldt gjenstående arbeid knyttet til reservedeler.

1 Bed.book Page 377 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

På bakgrunn av ovennevnte konkluderte OLN med at samtlige kontrakter vedrørende skipene var fullført per 31. desember 1997. Når samtlige tilvirkningskontrakter ble inntektsført, fant OLN det riktig å gi fradrag for pådratt tap per 31. desember 1997.

14.6 Nedskrivning av kundefordringer – sktl. § 14-5 fjerde ledd b – 1992-305OLN

Selskap A hadde overdratt alle kundefordringene til selskap B ved en factoringavtale. Spørsmålet var om disse kundefordringene skulle inngå i beregningen av den sjablonmessige nedskrivningen av kundefordringer hos A. OLN la vekt på at A fortsatt hadde risikoen hvis fordringene ble misligholdt, og ga selskapet medhold i at de skulle inngå i beregningsgrunnlaget.

Saksforholdet

Selskap A hadde inngått en factoringavtale med selskap B. Avtalen innebar at A overførte sine kundefordringer til B. A mottok full dekning fra B idet utfakturering skjedde. A betalte for innkrevingsoppgaver, rentegodtgjørelse mv. Etter avtalen hadde A garantert å betale B for manglende dekning på kundefordringene.

I sktl. 1911 § 50 annet ledd bokstav a fjerde avsnitt (sktl. § 14-5 fjerde ledd bokstav b, jf. a) er det gitt en regel som gir skattyter en sjablonmessig fradragsrett for forventet tap på kundefordringer han har utestående ved årets utgang. I selvangivelsen for inntektsåret 1992 hadde A tatt med de overdratte kundefordringene i posten kundefordringer ved årets utgang og foretatt en sjablonmessig nedskrivning på disse. Spørsmålet var om fordringene som var overført til B i henhold til factoringavtalen inngikk i As kundefordringsmasse og således kunne nedskrives etter bestemmelsen.

Overligningsnemndas behandling

Innledningsvis viste OLN til NSRFs anbefaling til god regnskapsskikk nr. 16 for vurdering og presentasjon av kortsiktige fordringer (anbefalingen ble trukket tilbake i 1995, jf. Revisors Håndbok 1996 s. 293). Denne ga uttrykk for at i den grad den opprinnelige kreditor hadde ansvar for mislighold av fordringene, måtte factoringavtalen betraktes som et låneforhold i regnskapets balanse. A hadde derimot ikke tatt med disse kundefordringene i balansen, og behandlingen var således i strid med anbefalingen.

I forhold til reglene om sjablonmessig nedskrivning av kundefordringene la derimot ikke OLN noen vekt på As behandling i balansen. Det avgjørende mål-

1 Bed.book Page 378 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

te være hvem som hadde den endelige risikoen for debitors mislighold. Det ble vist til *Lignings-ABC* 1993 s. 801:

> «En factoringavtale hvor den opprinnelige kreditor har risikoen for kjøpers manglende betaling skal behandles som en lånetransaksjon mellom factoringselskapet og kreditor for kundefordringene. I slike tilfeller er fordringene fortsatt kundefordringer for den opprinnelige kreditor.»

Utsagnet var ikke inntatt i *Lignings-ABC* for 1992. OLN mente at utsagnet likevel måtte anses som en dekkende beskrivelse av rettstilstanden også for inntektsåret 1992.

OLN fant særlig grunn til å legge vekt på risikomomentet. Man kom til at det var A som fortsatt hadde tapsrisikoen for fordringsmassen. At risikoen etter factoringavtalen var endret fra en fordringsmasserisiko til en risiko for et eventuelt tap som følge av en påtatt garantiforpliktelse, ble ikke ansett for å ha betydning.

Det ble vist til at den foreliggende avtale mellom A og B tilfredsstilte kravene til en factoringavtale, jf. panteloven av 8. februar 1980 nr. 2 § 4-10. Rettstekniske hensyn og hensynet til skattyters forutberegenlighet talte for at factoringavtaler inngått i tråd med panteloven § 4-10 undergis en ensartet skattemessig behandling, uten noen nærmere vurdering av de ulike elementer i den enkelte avtale, forutsatt at opprinnelig kreditor har risikoen for kjøpers manglende betaling. Fordringene måtte derfor kunne tas med i As kundefordringsmasse ved nedskrivningen av kundefordringer.

14.7 Fordringer og gjeld i utenlandsk valuta – sktl. § 14-5 femte ledd

14.7.1 Tidfesting av valutatap – 1998-607SFS

Problemstillingen var om et valutatap på lån som regnskapsmessig var ført til fradrag i den grad tapet oversteg kontraktsfestede inntekter i samme valuta, kunne fradragsføres i sin helhet skattemessig. Kontoret uttalte at periodiseringen av valutatapet fulgte av omvurderingskontoen, og at de kontraktsfestede inntektene ikke ville påvirke denne.

Langsiktige fordringer og gjeld i utenlandsk valuta skal periodiseres ved hjelp av en såkalt omvurderingskonto, sktl. § 14-5 femte ledd (sktl. 1911 § 50 fjerde ledd). Bestemmelsen er nærmere omhandlet i fsfin. § 14-5 punkt C. Forskriften erstatter tidligere forskrift av 29. januar 1993 nr. 52.

I en forhåndsuttalelse ble kontoret bedt om å uttale seg om et valutatap på lån som regnskapsmessig kun var ført til fradrag i den grad tapet oversteg nåverdien av kontraktsfestede inntekter i samme valuta. Spørsmålet var om det

1 Bed.book Page 379 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

var anledning til å fradragsføre valutatapet i sin helhet skattemessig, uten å ta hensyn til den regnskapsmessige føringen.

Det ble først gitt en beskrivelse av hvordan sktl. 1911 § 50 fjerde ledd var å forstå. Ifølge forskriften skal det føres en omvurderingskonto for langsiktige fordrings- og gjeldsposter i fremmed valuta. Det skal da hvert år beregnes urealisert gevinst eller tap med utgangspunkt i kursen på anskaffelsestidspunktet. Den beregnede gevinst og tap føres på omvurderingskontoen, og den endring kontoen da får i forhold til tidligere år, skal føres som skattemessig gevinst eller tap. Ved urealisert gevinst kreves det kun at denne føres til inntekt i den utstrekning skattyter tidligere har fått fradrag for urealisert valutatap.

På denne bakgrunn uttalte kontoret at det skal foretas en skattemessig vurdering av urealisert tap/gevinst, uavhengig av den regnskapsmessige vurderingen. Siden de kontraktsfestede inntektene ikke anses som langsiktige fordringer, vil ikke dette få noen innvirkning på den skattemessige vurderingen. Dersom det ikke foreligger andre urealiserte gevinster på fordringer i utenlandsk valuta, vil man derfor skattemessig kunne fradragsføre valutatapet på lånet i sin helhet.

14.7.2 Valutasikrede balanseposter – 1999-604SFS

Et selskap endret regnskapsprinsipp i forhold til behandlingen av valuta for valutasikrede balanseposter, og ba om en forhåndsuttalelse i den forbindelse. Det dreide seg om verdipapirer (aksjer og obligasjoner), gjeld og valutaterminkontrakter. Spørsmålet var hvordan den skattemessige behandlingen ble for de forskjellige balansepostene.

Etter det nye regnskapsprinsippet ble aksjer, obligasjoner, gjeld og valutaterminkontrakter ført til markedsverdi på balansedagen. Valutaterminkontraktene ble regnskapsmessig ikke ført som sikringsinstrumenter. Selskapet anmodet kontoret om en forhåndsuttalelse vedrørende den skattemessige behandlingen.

De aktuelle objektene ble delt opp i tre grupper, da den skattemessige behandlingen ble noe forskjellig.

For verdipapirer (aksjer og obligasjoner) er det skatterettslige hovedprinsipp at valutadelen av en transaksjon ikke vurderes separat ved beskatningen, men som en del av den underliggende transaksjon. Videre følger det av sktl. 1911 § 50 tredje ledd (sktl. § 14-4 femte ledd) at det ikke skal tas hensyn til løpende verdiendringer på slike verdipapirer. For verdipapirer er det dermed bare skatteplikt eller fradragsrett for realiserte kursgevinster og kurstap.

For kortsiktig gjeld i utenlandsk valuta er det ingen særregel for periodiseringen. Regnskapet legges dermed til grunn også skattemessig, jf. sktl. 1911 § 50 annet ledd (sktl. § 14-4 annet ledd). For langsiktig gjeld er det regelen i sktl. 1911 § 50 fjerde ledd (sktl. § 14-5 femte ledd) som kommer til anvendelse. Etter nærmere forskrifter skal det føres en omvurderingskonto hvor netto urea-

1 Bed.book Page 380 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

lisert gevinst eller tap kan føres til inntekt eller fradragsføres. Selskapet benyttet dagskursprinsippet i regnskapet, og kontoret antok at dette lå innenfor maksimumsreglene og porteføljeprinsippet i sktl. 1911 § 50 fjerde ledd.

For kortsiktige valutaterminkontrakter som ikke anses som verdipapirer, finnes det heller ingen særregel når det gjelder den skattemessige periodiseringen. Hovedregelen om at regnskapet legges til grunn, kommer da til anvendelse også her. For langsiktige valutaterminkontrakter vil omvurderingskontoen etter sktl. 1911 § 50 fjerde ledd (sktl. § 14-5 femte ledd) gjelde.

14.8 Fremføring av underskudd – sktl. § 14-6

14.8.1 Opphør av virksomhet – sktl. § 14-6 første ledd

14.8.1.1 Innledning

Etter sktl. § 14-6 første ledd (sktl. 1911 § 53 første ledd første punktum) har skattepliktige adgang til å kreve fradrag for underskudd som er oppstått i de 10 forutgående år. Dette er en regel som i utgangspunktet er enkel å praktisere, men som blir modifisert ved flere unntak i sktl. § 14-6. I dette avsnittet vil oppmerksomheten bli rettet mot unntaket i sktl. § 14-6 annet ledd. Av dette unntaket følger det at retten til underskuddsfremføring vil falle bort hvis den skattepliktige nedlegger eller på annen måte opphører med virksomheten. Dette er en problemstilling som særlig blir synliggjort når selskaper fusjonerer. Det ene selskapet har et stort underskudd, mens det andre selskapet genererer overskudd. Ønsket om å føre disse mot hverandre kan løses ved en fusjon. Hvis vilkårene for å yte konsernbidrag er oppfylt, vil det også være en mulig løsning. Problemet er derimot at selskapet med det fremførbare underskuddet må drive virksomhet. Hvis det ikke er tilfelle, vil det ikke foreligge noen rett til fremføring av underskuddet. Dette grenser også opp mot de tilfellene hvor det i en ellers skattefri fusjon nektes videreføring av blant annet underskudd dersom det er sannsynlig at utnyttelsen av slike posisjoner var det overveiende motivet for fusjonen, jf. sktl. § 11-7 fjerde ledd (selsktl. § 8-7 nr. 4).

Flere saker knyttet til sktl. § 14-6 annet ledd har vært behandlet i nemndene ved kontoret, og flere kan nok komme. Vurderingstemaet som nemndene har tatt stilling til, har særlig vært hva som må til for at virksomheten skal anses opphørt. Dette har betydning både for tidligere og fremtidige underskudd. Underskudd som har oppstått før virksomheten opphørte, kan som nevnt ikke fremføres senere. Derimot vil underskudd som har oppstått etter at virksomheten opphørte, kunne fremføres etter hovedregelen i sktl. § 14-6. Slike underskudd anses å være oppstått utenfor virksomhet, og vil ikke bli avskåret av unntaket i § 14-6 annet ledd. Spørsmålet blir derfor ikke alltid bare om virksomheten er opphørt, men også når dette skjedde.

1 Bed.book Page 381 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

14.8.1.2 Nemndsvedtak

I det følgende presenteres noen av de sakene som har blitt avgjort av nemndene.

Sak 1 – Underskudd oppstått etter opphør av virksomhet – 1995-307OLN
Saksforholdet

I den første saken som ble behandlet av OLN, ble tre selskaper fusjonert inn i selskap A. For to av selskapene var det akseptert at næringen var opphørt, slik at underskuddet ikke kunne fremføres. I det tredje selskapet var det derimot et spørsmål om underskuddet var oppstått etter at næringen opphørte. Selskapets eneste eiendeler var to bygårder. I forbindelse med at leietaker gikk konkurs, ble eiendommene solgt. Avtalen ble undertegnet i oktober 1993, samme måned som kjøpesummen ble innbetalt. Skjøte på ny eier ble tinglyst i november. Etter at selskapet så ble fusjonert inn i morselskapet A den 1. januar 1995. kom spørsmålet om avskjæring av underskudd fra inntektsåret 1994 opp. Selskapet mente at opphørsåret måtte være 1993, slik at underskuddet fra 1994 var utenfor næring.

Overligningsnemndas behandling

Innledningsvis fant OLN det godtgjort at fusjonen i hovedsak var begrunnet i ønsker om opprydning i selskapsstrukturen. Underskuddet kunne således ikke avskjæres på grunnlag av at fusjonen var skattemessig motivert. Videre viste OLN til hva LN hadde uttalt i saken, og sluttet seg til det:

> «Ligningsnemnda er enig med skattyter i at selskapet må få rimelig tid til å avvikle virksomheten. (...) Selskapet solgte sin virksomhet i 1993. I utgangspunktet blir dette opphørsåret. Det påløper imidlertid utgifter i ettertid som knytter seg til den tidligere næringsdriften. Spørsmålet blir om det er tidspunktet for når inntektsbringende virksomhet avsluttes og inntekten stanser som skal anses som opphørstidspunktet eller om det er tidspunktet for når alle utgifter er periodisert.
>
> (...) Tidligere praksis fra anvendelsen av regelen har vært at man har tillatt fremføring inntil salgssummen av aktiva er inntektsført. Dette er logisk ut fra at skattyter må få fradrag for utgiftene i næringen i inntektene fra næringen. Det er ingen reelle hensyn som taler for at opphørstidspunktet skal utsettes til alle utgifter fra næringen er periodisert når situasjonen er at det ikke kan forventes noen inntekter hvori fradragsføring kan skje.
>
> Nemnda har etter dette kommet til at det avgjørende tidspunkt for når opphør inntreffer er når inntektsbringende virksomhet avsluttes. Det vil etter dette bli samsvar med oppstart av næringsvirksomhet hvor kriteriene er om næringen tar sikte på og er egnet til å gi overskudd. Opphørsåret blir dermed 1993.»

Underskuddet fra 1994 ble da ansett for å ha oppstått utenfor næring, og kunne fremføres. Nemnda tok også stilling til om underskuddet fra 1994, eller noen del av det, kunne sies å ha en så nær tilknytning til den opphørte næringsvirksomheten at det i forhold til reglene om fremføring måtte likestilles med underskudd oppstått i næringens opphørsår. OLN var av den oppfat-

1 Bed.book Page 382 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

ning at bestemmelsen, i tråd med dens ordlyd, bare kom til anvendelse på «tidligere» års underskudd. Underskudd med tilknytning til den opphørte næring, men som skulle periodiseres senere enn opphørsåret, ville etter nemndas syn ikke kunne nektes fremført i medhold av opphørsregelen.

Sak 2 – Avslutning av inntektsbringende virksomhet – 1995-308OLN

I den neste saken var selskapets virksomhet knyttet til utvikling av en eiendom, samt en eierandel i et annet AS. Aksjene i AS'et ble solgt i mai 1993, mens eiendommen ble solgt i oktober 1993. Endelig oppgjør fra kjøper fant sted i mai og juni 1994. OLN fant at det ikke hadde vært drevet ordinær virksomhet i selskapet etter 1993. Det hadde i så måte heller ikke vært noen ansatte i selskapet fra 1993. Når det gjaldt etterarbeider som fulgte av at selskapet i salgsavtalen erklærte kjøper skadesløs i anledning kostnader og utgifter som påløp på grunn av forhold oppstått før salget, viste OLN til at det konkrete arbeid med etteroppgjøret og det økonomiske ansvar i den forbindelse var overtatt av morselskapet. At ikke alle forpliktelser var oppgjort, var således ikke noe tungtveiende moment som tilsa at det fortsatt ble drevet virksomhet i selskapet. I likhet med LN la OLN til grunn at den inntektsbringende virksomheten var avsluttet, og at det for såvidt ble avgjørende i forhold til å konkludere med opphør av virksomhet. OLN la etter dette til grunn at virksomheten måtte anses opphørt i 1993. Underskudd oppstått i 1994 kunne derfor fortsatt fremføres, jf. OLNs vurdering i den første saken.

Sak 3 – 1996-304OLN

For inntektsåret 1996 ble OLN forelagt nok en sak om underskuddsfremføring. I dette tilfellet hadde morselskapet fattet beslutning om at man ikke ønsket å drive virksomheten i datterselskapet videre. I 1992 ble det derfor realisert bygningsmessige anlegg og tomter som lå i selskapet. Selskapet satt tilbake med to aksjeposter og et tomteareal. Aksjepostene hadde en bokført verdi på til sammen kr 10 001. Tomtearealet utgjorde mellom 7 og 8 mål og hadde en kostpris på kr 145 000. Arealet var underlagt kommunale reguleringer, og var derfor verdsatt til kr 1. Det var ingen ansatte i selskapet i de senere årene, og dets interesser ble ivaretatt av en ekstern forretningsfører. Inntektene som oppsto i 1993 hadde ingen tilknytning til selskapets formål. Etter dette hadde selskapet ingen inntekter.

OLN uttalte at spørsmålet ble på hvilket tidspunkt i avviklingsprosessen virksomheten måtte anses opphørt. Etter teori og praksis beror dette på en totalvurdering. Relevante momenter i vurderingen er blant annet aktivitetsnivå, bruttoinntekt, om driftsmidlene er solgt osv.

Selskapet hadde uttalt at morselskapet ikke ønsket å drive virksomheten videre. Mulige fremtidige inntekter knyttet seg etter dette til realisasjon av de siste eiendelene. For tomtearealets del fremsto dette kun som en teoretisk mulighet, i og med kommunens restriksjoner på arealet. Selskapet hadde opplyst at restriksjonene også var grunnen til at tomtearealet ikke var solgt på et tidligere stadi-

1 Bed.book Page 383 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

um. Det syntes etter dette som om tomtearealene neppe var beholdt med sikte på å være inntektsbringende i fremtiden, men fordi de i praksis ikke var salgbare.

De øvrige eiendelene i selskapet bestod av to aksjeposter med en bokført verdi på til sammen kr 10 001. Aksjepostene hadde ingen direkte tilknytning til selskapets formål om å drive eiendomsvirksomhet knyttet til boligformål.

Sktl. 1911 § 53 første ledd fjerde punktum (sktl. § 14-6 annet ledd) kunne ikke forstås slik at en virksomhet ikke er å anse som opphørt kun fordi skattyter i en avviklingsfase passivt beholder en minimal andel av eiendelene i virksomheten. Vurderingen viste at det ikke hadde foregått noen inntektsbringende virksomhet av betydning siden 1992. I dette året ble også alle salgbare tomter, dvs. hele inntektsgrunnlaget knyttet til selskapets formål, solgt. Siden den senere virksomheten var av passiv art og av beskjedent omfang, la OLN til grunn at virksomheten opphørte fra og med 1993.

I 1999 fattet LN to vedtak i tråd med de tidligere overligningsnemndsvedtak.

Sak 4 – 1995-219LN

I den første saken var et datterselskap og et datterdatterselskap fusjonert inn i morselskapet med virkning fra 1. januar 1995. Datterdatterselskapet solgte våren 1992 varelageret og butikkinnredningen. Etter dette var det ingen driftsmidler eller ansatte i selskapet. Det var ingen bevegelser i selskapet i 1993 og 1994, og selskapet var heller ikke bundet av noen kontraktsmessige forpliktelser. Skattyter påberopte seg at alternativet til å fusjonere ville ha vært en kostbar og tidkrevende likvidasjon. LN uttalte at selv om dette var alternativet til å la selskapet stå tomt, kunne ikke det endre det faktum at virksomheten opphørte i 1992.

Det andre datterselskapet var et holdingselskap for flere eiendomsselskaper. Det var ingen ansatte i selskapet. I mars 1994 ble to av selskapene solgt, og i desember 1994 ble det tredje selskapet solgt til morselskapet. Den eneste eiendelen som var igjen da, var 100 prosent av aksjene i det ovenfor nevnte selskap hvor virksomheten opphørte i 1992. Selskapet hadde ingen driftsinntekter verken i 1993 eller 1994. Det hadde altså ikke vært noen ordinær virksomhet i selskapet i 1993 eller 1994. Selskapet var under avvikling i 1994, hvilket kulminerte med salg av aksjene i datterselskapet til morselskapet den 1. desember 1994. LN uttalte at i tråd med tidligere vedtak i OLN må dette medføre at næringen anses opphørt i 1994.

Sak 5 – 1996-205LN

I den andre saken for LN var selskapets eneste eiendel et hotell. Driften av hotellet var overlatt til et annet selskap, slik at det ikke var noen ansatte i selskapet. Etter at hotellet ble solgt i februar 1994, ble det ikke bokført noen inntekter. Selskapet ble så fusjonert inn i morselskapet per 1. januar 1996. Skattyter anførte at fusjonen ikke kunne skje før dette tidspunktet, da selskapet var bundet opp kontraktsmessig gjennom et pro & contra-oppgjør som var forutsatt sluttført innen juni 1994, men som kunne vare lengre. Videre hadde man en forventet fremtidig bruk for selskapet, som dessverre ikke materialis-

1 Bed.book Page 384 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

erte seg. Selskapet var således ikke klart for å fusjonere før i 1996. LN fant ikke å kunne tillegge dette vekt, og uttalte blant annet at en uthaling av et pro & contra-oppgjør ikke kunne utskyte opphøret av næringen. Næringen må dermed anses opphørt i 1994. Underskudd oppstått i 1995 kunne fremføres, i tråd med OLNs synspunkter i tidligere saker, jf. ovenfor.

Ingen av disse to sakene er blitt brakt videre inn for OLN hva angår spørsmålet om underskuddsfremføring. Derimot er det i den første saken blitt klaget til OLN med krav om tapsfradrag som følge av fusjonene. Spørsmålet er altså om selskapet anses å ha realisert aksjene gjennom fusjonen. Fusjonene skjedde med virkning fra 1. januar 1995, altså før reglene i selsktl. kapittel 8 angående fusjon og fisjon, nå sktl. § 11-1 flg., trådte i kraft. Se nærmere omtale av denne problemstillingen i kapittel 11 punkt 11.1.1.

Vurdering

Felles for de tilfellene som har vært behandlet av nemndene er at de selskapene man vurderer om virksomheten er opphørt i, blir fusjonert inn i morselskap/søsterselskap. Som nevnt innledningsvis er det slike fusjoner som gir selskapene en mulighet til å benytte seg av det fremførbare underskuddet, i tillegg til bruken av konsernbidrag. For selskapene vil en fusjon også kunne være enklere å gjennomføre enn å foreta en likvidasjon av selskapet, med eventuell rett til tapsfradrag for morselskapet.

Problemet med slike fusjoner er om de skal anses som skattefrie fusjoner hvor skatteposisjonene overføres direkte. Tidligere ble det antatt at det var et virksomhetskrav for at fusjoner skulle godtas uten skatteplikt. Det innfusjonerte selskapet måtte drive en virksomhet som ble videreført etter fusjonen. I den første OLN-saken som er referert foran, tar nemnda stilling til om det foreligger et slikt virksomhetskrav. Etter en gjennomgang av rettskildesituasjonen kommer nemnda frem til at det ikke kan oppstilles et generelt krav om virksomhet og videreføring av denne, og dette er i tråd med de senere vedtatte reglene i selsktl. kapittel 8 om fusjon og fisjon, nå sktl. § 11-1 flg.

I forlengelse av dette oppstår derimot spørsmålet om fusjonen er overveiende motivert av underskuddsfremføringen. Etter den tidligere regel i sktl. 1911 § 53 første ledd siste punktum (selsktl. § 8-7 nr. 4 (sktl. § 11-7 fjerde ledd), vil en fusjon med hovedsakelig slike motiver ikke gi rett til underskuddsfremføring. Dette har vært et tema i de fleste av de nevnte sakene, men har ikke ført frem i noen av dem. Opprydding i konsernstrukturen har vært anført av skattyter som begrunnelse for fusjonen, og dette blitt godtatt av nemndene. Samtidig blir det også påpekt at muligheten til å yte konsernbidrag uansett ville kunne medføre utnyttelse av underskuddet.

Siden fusjonene er blitt godtatt som skattefrie fusjoner, vil øvrige skatteposisjoner som for eksempel gevinst- og tapskonto også kunne overføres uendret. For slike posisjoner finnes det heller ikke en tilsvarende bestemmelse som den for underskudd i sktl. § 14-6 annet ledd.

I vurderingen av om virksomheten er opphørt, har utgangspunktet for nemn-

1 Bed.book Page 385 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

dene vært at skattyter må få rimelig tid til å avvikle virksomheten. Dette er også uttalt i litteraturen, blant annet Zimmer 1997 s. 120: «om aktiviteten er besluttet nedlagt, vil det dreie seg om virksomhet også i avviklingsfasen». I tråd med dette må skattyter få anledning til å selge eiendelene før man anser næringen som opphørt.

Ved fastsettelsen av tidspunktet for når virksomheten opphørte, vil det klare ytterpunktet naturligvis være når selskapet blir oppløst. Men før det eventuelt skjer, vil man måtte foreta en konkret vurdering av hva som er rimelig tid til avvikling av selskapet. Av nemndsvedtakene kan man utlede at det ikke innrømmes noen særlig avviklingstid etter at eiendelene er solgt. Den rimelige avviklingstiden skal nettopp benyttes til å foreta disse salgene. Nemndas oppfatning er som ovenfor sitert at hvis det ikke kan forventes flere inntekter, bør det ikke gis fradrag for utgifter. Denne symmetrien er et viktig punkt i vurderingen. Det avgjørende blir når den inntektsbringende virksomheten avsluttes. Dette gir et sammenfall mellom reglene om oppstart og opphør av næring. Tidspunktet for inntektsføring av salgssummene vil da ofte bli avgjørende. Dog kan det likevel tas hensyn til kontraktsrettslige forpliktelser knyttet til salgene ut over dette tidspunktet, hvis disse medfører noen realitet for selskapet.

Dette er et greit utgangspunkt så lenge alle eiendeler blir solgt og det ikke erverves nye. Men hvis selskapet sitter igjen med eiendeler, må man foreta en nøyere vurdering av disse. Det som særlig vil være avgjørende, er om disse eiendelene utgjør noe inntektsgrunnlag. I en av sakene som var for OLN, var selskapet eier av en eiendom som var underlagt kommunale restriksjoner. At selskapet fortsatt var eier av denne eiendommen, ble av nemnda ansett for å være et utslag av at tomten ikke var salgbar. Den ville ikke være inntektsbringende, og hindret dermed ikke at næringen kunne anses opphørt. I den ene av sakene for LN var selskapets eneste eiendel 100 prosent av aksjene i et tomt selskap. Dette ble heller ikke ansett som inntektsbringende. For at næringen ikke skal anses opphørt må altså virksomheten gå ut på noe mer enn det rent passive eierskap av ikke-inntektsbringende eiendeler.

Et annet moment som nemndene har lagt vekt på, er om de gjenværende eiendeler og inntekter faller inn under selskapets formål. OLN valgte i et tilfelle ikke å ta hensyn til to aksjeposter med en bokført verdi på kr 10 001, da disse var uten direkte tilknytning til selskapets formål om å drive eiendomsvirksomhet knyttet til boligformål. Tilsvarende vil gjelde for eventuelle inntekter som oppstår, men som ikke er et resultat av virksomhet innenfor formålet. Dette vil typisk kunne gjelde renteinntekter fra de solgte eiendeler.

Videre har det blitt lagt vekt på virksomhetens omfang generelt. Har det vært ansatte i selskapet, eller blir for eksempel selskapets interesser ivaretatt av morselskapet? Hvor store har eventuelle inntekter vært, og hvor store verdier ligger det i selskapet sammenlignet med tidligere aktivitet?

1 Bed.book Page 386 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

14.8.2 Gjeldsettergivelse – sktl. § 14-6 tredje ledd

Sktl. § 14-6 tredje ledd (sktl. 1911 § 53 første ledd femte punktum) oppstiller nok et unntak fra hovedregelen om retten til fremføring av underskudd. Ved offentlig akkord eller underhåndsakkord vil årets og tidligere års underskudd bare kunne kreves fratrukket for den del som overstiger det ettergitte gjeldsbeløpet. Dette er begrunnet i at når kreditorene til det oppståtte underskuddet går med på en gjeldsettergivelse, er det naturlige motstykket at debitor ikke får fradrag for underskuddet.

14.8.2.1 Gjeldskonvertering – 1994-315OLN

Spørsmålet var om en gjeldskonvertering kunne anses som en gjeldsettergivelse som avskjærer underskuddsfremføringen etter sktl. 1911 § 53 første ledd femte punktum (sktl. § 14-6 tredje ledd). Et selskap med store fremførbare underskudd og stor regnskapsmessig underbalanse ble solgt til et uavhengig selskap. Kjøperen overtok også en fordring mot selskapet. Fordringen ble like etter konvertert til aksjekapital. OLN kom frem til at underskuddet kunne avskjæres. Saken ble brakt inn for byretten, hvor kontoret ble frikjent. Saken ble deretter anket til lagmannsretten hvor selskapet fikk medhold. Dommen er anket til Høyesterett.

Saksforholdet

A eide 100 prosent av aksjene i B og hadde en fordring på selskapet på ca. kr 900 mill. A solgte aksjene og fordringen til uavhengige C med stort tap (pris: aksjene: kr 10 mill., fordring: kr 256 mill.). B hadde akkumulert et stort fremførbart underskudd, og den regnskapsmessige underbalansen var stor. Rett etter overdragelsen konverterte C deler av fordringen (kr 550 mill.) til aksjekapital i B.

LN kom til at aksjene som C mottok ved konverteringen var verdiløse, og at konverteringen måtte anses som en gjeldsettergivelse etter sktl. 1911 § 53 første ledd femte punktum (sktl. § 14-6 tredje ledd). Skattyter hevdet at bestemmelsen ikke var anvendelig ved konvertering av gjeld til aksjekapital. Skattyter viste til at en konvertering har andre selskaps- og regnskapsrettslige implikasjoner enn hva en gjeldsettergivelse har (blant annet endring av adgang til å utdele utbytte, stemmerett). Videre mente skattyter at verken lovtekst, forarbeider, praksis eller teori talte for at bestemmelsen kom til anvendelse. Uansett mente skattyter at det var feil at de emitterte aksjene var verdiløse. Etter skattyters mening hadde aksjene betydelig verdi.

Overligningsnemndas behandling

OLN delte seg i et flertall og et mindretall. *Flertallet* på tre kom til at konvertering til aksjekapital omfattes av bestemmelsen i sktl. 1911 § 53 første ledd

1 Bed.book Page 387 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

femte punktum (sktl. § 14-6 tredje ledd). Bestemmelsen taler om «underhåndsakkord», men flertallet mente at det måtte anses som sikker rett at bestemmelsens anvendelsesområde ikke er begrenset til akkord i teknisk forstand, men at den gjelder gjeldsettergivelse mer generelt. Bortfall av et selskaps gjeld ved konvertering til aksjekapital kunne imidlertid neppe uten videre sies å falle naturlig inn under ordlyden, men flertallet antok at man her som ellers, måtte legge vesentlig vekt på i hvilken utstrekning en slik konvertering etter sitt økonomiske innhold reelt sett har samme effekt som de gjeldsettergivelser bestemmelsen utvilsomt gjelder for.

Flertallet var enig i at regnskaps- og selskapsrettslige virkninger var relevante momenter ved vurderingen av om konvertering kan anses som en gjeldsettergivelse. Flertallet antok likevel at disse momenter hadde begrenset betydning i den foreliggende sak. Utbytteutdeling kunne neppe bli aktuelt før selskapet kom på fote igjen, og C hadde uansett den fulle styring med selskapet. Generelt mente flertallet at når kreditor er eneaksjonær, er det neppe samme grunn til å legge avgjørende vekt på regnskaps- og selskapsrettslige virkninger. For en eneaksjonær som også er hovedkreditor, synes det i realiteten å komme ut på ett om han velger å rette opp selskapets balanse ved å ettergi gjeld eller å konvertere gjeld til aksjekapital.

Flertallet la avgjørende vekt på at formålet med bestemmelsen er å forhindre at debitor får fradrag for tap som det i realiteten er kreditorene som har lidt, jf. Ot.prp. nr. 11 (1957) s. 24 og Ot.prp. nr. 52 (1989-90) s. 11. Det var imidlertid på det rene at bestemmelsen ikke konsekvent sikrer at debitor ikke får fradrag for kreditors tap. Således var det i det foreliggende tilfelle klart at dersom C ikke hadde konvertert fordringen til aksjekapital, ville retten til fremføring vært i behold hos B, selv om A hadde fått fradrag for tapet i forbindelse med salget av fordringen. Selv om bestemmelsen ikke kunne forstås i overensstemmelse med sitt formål i alle situasjoner, antok flertallet at det likevel burde legges vesentlig vekt på det uttalte formål med bestemmelsen ved fortolkningen.

Flertallet anså en konvertering av fordring til aksjekapital for å være en realisasjon av fordringen til en verdi som tilsvarte verdien av de mottatte aksjer; flertallet var således enig i den rettsoppfatning som var gjort gjeldende i FINs uttalelse av 29. august 1995 (ikke publisert i Utv.). Hvor aksjene var verd mindre enn pålydende, ville det innebære at kreditor realiserte et tap som ville være fradragsberettiget hvis det var lidt i næring. Tapet ville utgjøre differansen mellom fordringenes pålydende og verdien av de mottatte aksjer. Hvis debitor beholdt sin rett til fremføring av underskudd ubeskåret, ville dette innebære at tapet ble fradragsberettiget både hos kreditor og debitor. Flertallet mente at lovgrunnen ville slå til i disse tilfellene.

Flertallet antok etter dette at en konvertering av fordring til aksjekapital og hvor aksjene ikke er verd pålydende, har så stor reell likhet med gjeldsettergivelse, at det ut fra lovtekst, forarbeider og reelle hensyn er nærliggende å la bestemmelsen komme til anvendelse.

Det som etter flertallets mening først og fremst gjorde spørsmålet tvilsomt,

1 Bed.book Page 388 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

var en uttalelse fra FIN av 20. juli 1981 (ikke publisert i Utv.) og det man måtte anta var praksis basert på denne. I denne uttalelsen gis det uttrykk for at gjeldskonvertering ikke kan anses som en akkord i relasjon til sktl. 1911 § 53 første ledd. Uttalelsen er arkivert som presedens i departementet, men er ikke publisert.

Flertallet mente at en slik enkeltstående uttalelse har mindre vekt i seg selv og får først og fremst vekt dersom den har gitt grunnlag for en praksis. Det ble vist til at Høyesterett i de senere år har lagt vesentlig vekt på fast og langvarig ligningspraksis ved rettsanvendelsen. Det var ikke dokumentert noen konkret praksis, og det aktuelle spørsmål var heller ikke berørt i *Lignings-ABC*. I betraktning av eksistensen av FINs uttalelse av 1981 fant imidlertid flertallet ikke å kunne se bort fra at det i alle fall i noen utstrekning må ha forekommet praksis basert på rettslige vurderinger av forholdet.

Det ble avgitt en uttalelse fra FIN 24. oktober 1996 (ikke publisert i Utv.) i anledning av saken, hvor departementet uttalte at en konvertering kan anses som en gjeldsettergivelse når aksjeinteressen reelt sett ikke kan sies å representere noe vederlag av tilstrekkelig betydning. Både denne uttalelsen og SKDs uttalelse i Utv. 1996 s. 400 mente nemnda hadde begrenset vekt da den ene ble avgitt i anledning saken, og den andre var så fersk at den ikke kunne ha ledet til praksis som ville ha vært relevant for det foreliggende spørsmål. Ut fra usikkerheten med hensyn til hvor omfattende den relevante praksis i motsatt retning var, ble flertallet stående ved å legge avgjørende vekt på at bestemmelsens formål talte for anvendelse.

Etter sktl. 1911 § 53 første ledd femte punktum skal underskudd til fremføring reduseres med det ettergitte gjeldsbeløpet. Når det gjaldt beregningen av dette beløp, var flertallet enig i det synspunkt som SKD har gitt uttrykk for i Utv. 1996 s. 400: «Reduksjon av underskudd til fremføring vil (...) utgjøre det konverterte gjeldsbeløp redusert med verdi av de emitterte aksjene.» Da selskapets påstand i forhold til aksjenes verdi uansett innebar at underskudd til fremføring etter konverteringen ble redusert til null, var det unødvendig for OLN å ta stilling til om aksjene ikke hadde noen verdi.

Mindretallet var ikke enig i at formålet bak lovbestemmelsen talte for at bestemmelsen kom til anvendelse. Mindretallet viste til at for B representerte gjeldskonverteringen (med det fulle kronebeløp) et aksjekapitalinnskudd på lik linje med et kontantinnskudd. Det regnskapsmessig udekkede tapet ble ikke berørt av gjeldskonverteringen. Til tross for aksjekapitalinnskudd på kr 550 mill. hadde selskapet således en egenkapital på i underkant av kr 25 mill. etter konverteringen, og hadde etter mindretallets mening «båret» tapet. Mindretallet viste videre til at når et selskap har hatt et underskudd som har ført til at egenkapitalen har gått tapt, kan også kreditor ha blitt påført et tap som vedkommende kan kreve skattemessig fradrag for ved realisasjon i næring. Samtidig ville selskapet ha krav på å få fremført det skattemessige underskuddet. Slik mindretallet så det, kan selskapets underskuddsfremføring kun avskjæres dersom kreditor faktisk har «båret» selskapets tap, noe mindretallet mente ikke var tilfelle i denne saken.

1 Bed.book Page 389 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Flertallet kommenterte dette og var ikke uenig med mindretallet i at et slags «dobbelt fradrag» kan forekomme, hvor debitor har underskudd og kreditor får et tap fordi debitor ikke kan betale. Men dette gjaldt bare hvor debitor fortsatt hadde en betalingsforpliktelse. Det ville ikke lenger være tilfelle ved ettergivelse. Flertallet så det slik at man da var tilbake til spørsmålet om gjeldskonvertering – som innebærer at debitors gjeldsforpliktelse bortfaller – bør stå i samme stilling som ettergivelse.

Til slutt la *mindretallet* til grunn at det måtte foreligge relativt sterke holdepunkter for å kunne hevde at lovens formål tilsa at den kom til anvendelse. Under tvil kom mindretallet til at slike sterke holdepunkter ikke forelå i dette tilfellet.

Byrettens dom – av 24. mars 1999

Saken ble av skattyter brakt inn for Oslo byrett, hvor kontoret ble frikjent. Byretten antok at det med ordlyden «underhåndsakkord» måtte menes en gjeldsettergivelse, hvor kreditor får redusert sin fordring og debitor får redusert sin gjeldsforpliktelse tilsvarende. Retten la videre til grunn at det var transaksjonens reelle innhold som måtte være avgjørende for den rettslige bedømmelsen.

Byretten tok utgangspunkt i at B hadde problemer med å betjene sin gjeld, og uttalte at et gjeldsoppgjør som ikke ga helt eller delvis oppgjør for fordringen, måtte anses som en hel eller delvis gjeldsettergivelse. På den annen side ble det vist til at en konvertering til aksjekapital vanligvis ikke kan anses som en gjeldsettergivelse, ettersom vederlaget i form av aksjer normalt vil ha en verdi tilsvarende det konverterte beløp. Det avgjørende var derfor om C ved konverteringen fikk en motytelse av verdi. I såfall ville ikke konverteringen kunne anses som en gjeldsettergivelse for denne aktuelle verdi. Kreditor kunne ha en betydelig interesse av å få kontroll over debitor, men når kreditor og debitor, som her i realiteten var samme subjekt, ville det ofte ikke skje et tilstrekkelig oppgjør ved en konvertering. Virkningen av konverteringen kunne da være den samme som ved en gjeldsettergivelse. Retten antok at aksjene som vederlag i det foreliggende tilfelle ikke representerte en tilstrekkelig motverdi til det konverterte beløp, og at konverteringen derfor måtte anses som en gjeldsettergivelse.

Selskapet anførte imidlertid at det forelå en langvarig og fast ligningspraksis for at slik gjeldskonvertering til aksjekapital ikke var å anse som gjeldsettergivelse etter sktl. 1911 § 53 første ledd femte punktum (sktl. § 14-6 tredje ledd). Retten kunne ikke se at en slik praksis var dokumentert. En omfattende rundspørring som kontoret hadde foretatt innen skatteetaten, viste at etaten ikke hadde hatt noen oppfatning om dette spørsmålet. Riktignok hadde Kjell Woldseth i en artikkel i *Bedriftsøkonomen* nr. 9 for 1984 s. 457 omtalt spørsmålet i tilknytning til blant annet uttalelsen fra FIN fra 1981, hvor departementet antok at konverteringen i det der foreliggende tilfellet ikke kunne likestilles med en underhåndsakkord etter sktl. 1911 § 53 første ledd femte punktum (sktl. § 14-6

1 Bed.book Page 390 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

tredje ledd). Retten kunne imidlertid ikke se at dette stilte vurderingen av foreliggende ligningspraksis i et annet lys.

Byretten konkluderte etter dette med at den foreliggende konverteringen av gjeld til aksjekapital måtte betraktes som en gjeldsettergivelse, og at underskuddet dermed ikke kunne fremføres, jf. sktl. 1911 § 53 første ledd femte punktum.

Lagmannsrettens dom – av 28. april 2000

Saken ble anket videre inn for lagmannsretten, hvor selskapet ble gitt medhold. LR tok utgangspunkt i at det var tolkningen av begrepet «underhåndsakkord» som var avgjørende i saken. Riktignok var ikke gjeldskonvertering nevnt i loven, men LR bemerket at i den grad den reelle motverdien ved konverteringen var lavere enn gjelden, ville likheten med underhåndsakkord være betydelig. Dette talte for at begrepet underhåndsakkord også omfatter konvertering.

Det som derimot ble avgjørende for LR, var hvordan gjeldskonvertering ble oppfattet av skattemyndighetene på det tidspunkt som var avgjørende i denne saken, og hvordan ligningspraksis da var. Den rettsoppfatning FIN ga uttrykk for i brevet fra 1981, mente LR var statens forståelse av bestemmelsen på dette tidspunktet. Her ble gjeldskonvertering ikke ansett som underhåndsakkord. Det ble også vektlagt at FIN på det tidspunktet hadde saksbehandlingsmessig fagansvar for dispensasjoner i denne typen saker. LR fant det ikke dokumentert at det forelå noen ligningspraksis som gikk i annen retning enn den FINs uttalelse ga anvisning på.

Videre vektla LR behovet for forutberegnlighet. LR la vekt på at skattyterne var kjent med skattemyndighetenes syn, og innrettet seg etter det. Det ble vist til at uttalelsen til FIN blant annet var omtalt av Woldseth i artikler i *Bedriftsøkonomen*, og var ellers kjent blant de som drev med skatterådgivning. Retten trakk også frem legalitetsprinsippet, og uttalte at det var tvilsomt om det forelå tilstrekkelig klar lovhjemmel for å nekte selskapet å fremføre underskuddet.

Uten å gå nærmere inn på FINs uttalelse fra 1996, fant LR at den var uten betydning for tolkningen i det foreliggende tilfelle, da den var avgitt etter det aktuelle inntektsår.

Lagmannsretten kom da frem til at sktl. 1911 § 53 første ledd femte punktum (sktl. § 14-6 tredje ledd) ikke fikk anvendelse for inntektsårene 1993 og 1994 på den foreliggende gjeldskonverteringen. Selskapet fikk således rett til å fremføre underskuddet til senere år.

Dommen er påanket og senere sluppet inn til behandling i Høyesterett.

14.8.2.2 Ytterligere tre saker – 1995-310OLN, 1995-311OLN, 1997-314OLN

Tre tilsvarende saker er siden blitt lagt frem for OLN. Nemnda delte seg i alle sakene i et flertall og mindretall tilsvarende som i den ovenfor nevnte saken. For øvrig ble det i hovedsak vist til premissene i det vedtaket. En av sakene er blitt brakt inn for Oslo Byrett.

1 Bed.book Page 391 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

I den siste av de tre sakene foretok flertallet ytterligere presiseringer basert på argumentasjonen til selskapet og forskjellene i faktum i forhold til det første vedtaket. Blant annet ble det trukket frem at selskapet i klagen hadde fremhevet at det sentrale tema var hvorvidt det rent faktisk var gitt dobbelt fradrag eller ikke. Etter flertallets syn kunne det ikke innfortolkes noe slikt forbehold hvor sktl. 1911 § 53 første ledd femte punktum (sktl. § 14-6 tredje ledd) kom til anvendelse. Regelen ville avskjære adgangen til å fremføre underskuddet uansett om kreditor fikk fradrag for sitt tap. Flertallet viste i den forbindelse til at lovgiver i forarbeidene til lovendringen (Ot.prp. nr. 52 (1989-90) s. 11) ga uttrykk for at man hadde vurdert om det skulle settes som vilkår for avskjæring at kreditor hadde fradragsrett. Fra proposisjonen ble det gjengitt den vurdering som var foretatt:

> «Arbeidsgruppens innstilling fra desember 1984 foreslår lovfestet at framføringsretten reduseres med ettergitt beløp, og at dette skal gjelde selv om kreditor ikke har fradragsrett for sitt tap. Departementet slutter seg til arbeidsgruppens forslag om at det gis anledning til fortsatt framføring av den del av det akkumulerte underskudd som overstiger det ettergitte beløp. Derved unngår man at debitor får fradrag for tap som kreditor har båret. Departementet er videre enig med arbeidsgruppen i at det ikke bør settes som vilkår for reduksjon av det akkumulerte underskudd at kreditor har fradragsrett. Debitors fradragsrett bør ikke avhenge av om det dreier seg om tap i næring for kreditor. En viser til lovutkastet, § 53 første ledd femte punktum.»

Deretter kommenterte flertallet forskjellene i faktum. En forskjell bestod i at verdien på de aksjene som ble mottatt i ovennevnte sak ble ansett å være verdiløse, mens aksjene som ble mottatt i foreliggende sak ble antatt å ha en verdi lik vederlaget som ble ytet ved salget til skattyter. Denne forskjellen mente flertallet ikke kunne begrunne en ulik behandling i forhold til anvendelsen av sktl. 1911 § 53 første ledd femte punktum. I og med at fordringen som ble konvertert lød på et beløp som langt oversteg verdien av aksjene, forelå det i realiteten en gjeldsettergivelse for det overskytende beløp.

En annen forskjell som ble trukket frem, var at konverteringen var foretatt av opprinnelig eier av aksjene, og ikke av kjøper av aksjene. Videre ble det fremhevet at kjøper betraktet det overtatte selskapet som et «going concern». Flertallet i OLN så i likhet med LN ikke at disse momentene kunne tillegges vekt. Fremføringsadgangen vil være avskåret etter sktl. 1911 § 53 første ledd femte punktum fra det tidspunkt gjeldsettergivelsen finner sted. At selskapets aksjer skifter eier, og at den nye eier betrakter selskapet som et «going concern», kunne ikke medføre noen endret skattemessig posisjon for selskapet.

14.8.2.3 Nedskriving av preferansekapital – 1993-343LRD og 1991-301LRD

Spørsmålet var for det første om tilførsel/nedskriving av preferansekapital representerte en fordel vunnet ved bankvirksomhet, eventuelt om nedskrivingen var å anse som en gjeldsettergivelse som i såfall ville av-

1 Bed.book Page 392 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

skjære retten til å fremføre underskudd. Saken er nærmere omtalt i kapittel 5, punkt 5.1.3.

14.8.3 Tilbakeføring av underskudd – sktl. § 14-7 (Kontorvedtak 99/536)

Selskapet hadde overført virksomheter til datterselskaper. Dette medførte opphør av virksomhet, og selskapet ba om å få tilbakeført underskudd til tidligere år hva gjaldt den overførte virksomheten. Kontoret oppfattet det slik at alt underskuddet som oppsto i opphørsåret kunne tilbakeføres. Den gjenværende virksomheten i morselskapet kunne ikke anses som egen virksomhet før omorganiseringen.

I sktl. § 14-7 (sktl. 1911 § 53 annet ledd) er det gitt en regel om tilbakeføring av underskudd når virksomheten opphører. Som nevnt over, skal fremføring av underskudd avskjæres når virksomhet opphører. Dette kan i mange tilfeller slå litt uheldig ut når selskapet går med underskudd i opphørsåret, og når det de foregående årene har gått med overskudd. Noen ganger kan det tenkes at det er en viss sammenheng mellom overskuddet og underskuddet. For å avhjelpe eventuelle urimelige utslag av slik underskuddsavskjæring, gir sktl. § 14-7 adgang til å tilbakeføre underskudd i opphørsåret mot overskudd i de inntil to foregående årene. Har underskuddet oppstått i året før opphørsåret, kan tilbakeføring skje til det foregående år.

Et selskap hadde overført forskjellige virksomhetsområder til nystiftede datterselskaper i 1998. Den gjenværende virksomheten i selskapet var, foruten å være holdingselskap for datterselskapene, bestående av forskning og visse ledelsesfunksjoner. De aktuelle virksomhetsområdene som ble solgt ut av selskapet, var således opphørt i 1998. Selskapet anmodet om at kr 130 mill. av et totalt underskudd på 171 mill. skulle tilbakeføres mot overskudd for inntektsårene 1996 og 1997, jf. sktl. 1911 § 53 annet ledd (sktl. § 14-7). Resterende underskudd ville etter selskapets oppfatning kunne fremføres til fradrag i senere års inntekt etter sktl. 1911 § 53 første ledd (sktl. § 14-6 første ledd).

Kontoret antok derimot at de virksomhetsområder som var i behold i selskapet, ikke kunne betraktes som egne virksomheter før omstruktureringen ble iverksatt i 1998. Disse virksomhetsområdene ville isolert sett ikke være egnet til å gå med overskudd før omorganiseringen. I stedet inngikk disse som ledd i selskapets øvrige virksomhet, som altså ble overført til datterselskaper i 1998. At disse områdene etter omorganiseringen ville bli behandlet som egne virksomheter, kunne ikke være avgjørende ved fordelingen av underskuddet oppstått i 1998. Kontoret fattet dermed kontorvedtak hvor underskuddet i 1998 ble tilbakeført til reduksjon av overskudd for 1996 og 1997. Opprinnelig var underskuddet for 1998 større enn samlet overskudd for 1996 og 1997. Kontorets løsning gjorde at selskapet ønsket å øke inntektsføringen fra positiv gevinst- og

1 Bed.book Page 393 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

tapskonto, slik at underskuddet ble redusert til å tilsvare overskuddet for 1996 og 1997. Dette ble selskapet gitt anledning til.

14.9 Aktiveringsplikt og avskrivning av driftsmidler – sktl. § 14-30 flg.

Ved anskaffelse av en gjenstand eller ved pådragelse av en utgift oppstår det spørsmål om utgiften er direkte fradragsberettiget eller om den er aktiveringspliktig. Enkelte ganger er det også snakk om en aktiveringsrett. Foreligger det en aktiveringsplikt eller en aktiveringsrett, oppstår det spørsmål om utgiftene kan komme til fradrag gjennom avskrivning, eller om det først er aktuelt med fradrag ved en eventuell gevinst- eller tapsberegning. Som et utgangspunkt kan man si at man kun får skattemessig fradrag når det er oppofret en fordel.

Avskrivningsreglene reiser flere problemstillinger som har vært oppe til behandling både under ligningen og ved klagebehandlingent. Sktl. § 14-40 (sktl. 1911 § 44 A-1) angir hvilke formuesgoder som kan avskrives. Det er «varige og betydelige driftsmidler» som kan avskrives. Et driftsmiddel regnes som varig når det ved ervervet antas å ha en brukstid på minst tre år. Videre anses det som betydelig når kostpris er kr 15 000 eller høyere, inkludert investeringsavgift. Det vil her være en sammenheng mellom grensen for aktivering og reglene om avskrivning. Ikke-varige eller ubetydelige driftsmidler kan utgiftsføres direkte, forutsatt at de generelle vilkår for fradragsrett foreligger. I denne sammenheng oppstår det flere periodiseringsspørsmål. Så lenge fradragsretten er på det rene, ønsker normalt skattyter å begrense aktiveringsplikten for å få fradraget raskest mulig. Ved en eventuell aktiveringsplikt tilstrebes det normalt at avskrivningssatsen er høyest mulig.

I det følgende vil det bli omtalt visse enkeltsaker som har tilknytning til disse problemstillingene.

14.9.1 Saldoavskrivning av bygg under oppføring – sktl. § 14-30 – 1994-203LN

Spørsmålet var om et bygg kunne avskrives under oppføringen. Et selskap hadde bygd en ny monterings- og lagerhall til produksjonen. Bygget sto ferdig i 1995. I selvangivelsen for 1994 var bygget oppført som anlegg under utførelse og avskrevet skattemessig med 5 prosent. LN kom til at bygget ikke kunne avskrives før det var ferdigstilt, jf. sktl. 1911 § 44 A-3 (sktl. § 14-30).

1 Bed.book Page 394 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Saksforholdet
Under ligningen for inntektsåret 1994 ble det oppdaget at et selskap hadde skattemessig avskrevet et bygg under oppførelse. Dette ble fraveket under ligningen. Selskapet klaget til LN og anførte at det som var bygd per 31. desember var overlevert og kunne avskrives, selv om ikke bygget var ferdig.

Ligningsnemndas behandling
LN tok utgangspunkt i at starttidspunktet for avskrivninger er det året driftsmiddelet er ervervet, og viste til sktl. 1911 § 44 A-3 (sktl. § 14-30) som presiserer nærmere når et driftsmiddel er ervervet. Der fremgår det at et driftsmiddel som skattyter selv tilvirker, skal anses ervervet når det er ferdig.

Siden loven ikke direkte regulerer når et bygg under tilvirkning skal anses ervervet, gikk LN til de øvrige kildene på området. LN viste blant annet til at SKD i Sk. meld.nr. 19/1984 (Utv. 1985 s. 51) presiserer at et driftsmiddel anses levert når det tas i bruk. Dette fremgikk også av *Lignings-ABC* 1994 s. 221. Selskapets anførsel om at det her var tale om et tilbygg til eksisterende bygg, som således kunne aktiveres på den samme saldoen, kunne etter LNs syn likevel ikke medføre at selskapet kunne saldoavskrive bygget før det ble tatt i bruk. Det kunne ikke være noen forskjell på om det var et selvstendig bygg eller påbygg.

14.9.2 Hvilke driftsmidler som kan saldoavskrives – sktl. § 14-40

14.9.2.1 Varighetskravet – planlagt brukstid – 1992-309OLN

Et selskap hadde bygd et renseanlegg for å kunne fortsette produksjonen. En del av utgiftene ble direkte utgiftsført fordi produksjonen var besluttet flyttet. Spørsmålet var om utgiftene skulle vært aktivert fordi driftsmidlene hadde en levetid på mer enn tre år, jf. sktl. 1911 § 44 A-1 (sktl. § 14-40). OLN kom til at det allerede på tidspunktet for ervervet var bestemt at produksjonen skulle flyttes. Renseanlegget ville således ikke få en brukstid på minst tre år. Utgiftene kunne utgiftsføres direkte.

Saksforholdet
Saken gjaldt spørsmålet om en administrativ beslutning om å nedlegge produksjonen skal tillegges betydning ved vurderingen av et driftsmiddels antatte levetid, jf. sktl. 1911 § 44 A-1 første ledd (sktl. § 14-40 første ledd).

Selskap A ble i 1992 pålagt å foreta miljøinvesteringer (bygge et renseanlegg) for å få lov til å fortsette produksjonen ved sitt eksisterende anlegg. En del av investeringen ble aktivert, mens en del ble direkte utgiftsført (innredningsdelen). Grunnen til at deler av investeringen ble utgiftsført, var at det på høsten 1992 ble besluttet at produksjonen skulle flyttes til et annet sted i landet

1 Bed.book Page 395 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

i løpet av 1993. Dette nye produksjonsstedet hadde allerede foretatt en slik miljøinvestering, og driftsmidlene ble derfor ikke ansett som varige, idet de ikke ville ha en brukstid på minst tre år, jf. sktl. 1911 § 44 A-1 første ledd tredje punktum (sktl. § 14-40 annet ledd).

I forbindelse med ligningen la kontoret til grunn at driftsmidlene var ervervet (ferdigstilt) før det ble truffet endelig beslutning om flytting av produksjonen. I forhold til spørsmålet om aktivering eller direkte utgiftsføring, måtte driftsmidlets antatte levetid ved ervervet være vurderingstemaet. Ervervstidspunktet måtte i denne sammenheng være tidspunktet for ferdigstillelsen av miljøinvesteringen, jf. sktl. 1911 § 44 A-3 (sktl. § 14-30). Skattyters planlagte brukstid kunne ikke tillegges betydning ved denne vurderingen. Den direkte utgiftsføring ble etter dette nektet.

Ved klagebehandlingen sluttet LN seg til kontorets løsning. Det forhold at driftsmidlene i ettertid viste seg å være mer eller mindre verdiløse på grunn av endrede bedriftsøkonomiske vurderinger i konsernet, hjemlet etter nemndas syn ingen rett til direkte utgiftsføring. Skattyter påklaget LNs vedtak til OLN. Det ble i klagen anført at nemnda hadde lagt feil forståelse av skatteloven til grunn. Det ble videre vist til at vedtaket også var mangelfullt begrunnet, fordi det ikke fremgikk om LN hadde vurdert hvorvidt det var sannsynlig at miljøinvesteringens levetid ved ferdigstillelsen var kortere enn tre år.

Overligningsnemndas behandling

OLN tok utgangspunkt i bestemmelsen i sktl. 1911 § 44 A-1 første ledd tredje punktum (sktl. § 14-40 annet ledd); driftsmiddel regnes som varig når det ved ervervet antas å ha en brukstid på minst tre år. Nemnda uttalte at det sentrale spørsmål i denne saken var på hvilket tidspunkt driftsmidlene kunne anses for å være ervervet, og om de på dette tidspunkt objektivt sett kunne antas å ha en brukstid på minst tre år.

OLN var enig med skattyter i at tidspunktet for vurderingen av varighetskravet måtte være ferdigstillelsen, jf. sktl. §§ 44 A-1 første ledd tredje punktum og 44 A-3 annet punktum (sktl. § 14-30 annet punktum), samt Ot.prp. nr. 19 (1983-84) s. 17 annen spalte. Skattyters planlagte brukstid ble ikke ansett for relevant ved vurderingen av objektiv levetid. Bare i de tilfeller hvor driftsmidlets fysiske eller teknisk/økonomiske levetid måtte anses for objektivt sett å ikke overstige tre år, kunne skattyter utgiftsføre kostprisen i ervervsåret.

OLN tok først stilling til hva som var ervervstidspunktet for renseanlegget. I forhold til driftsmidler som skattyter selv ferdigstiller, la nemnda til grunn at det var tidspunktet for ferdigstillelsen som skulle regnes som ervervstidspunkt. Ved vurderingen av ervervstidspunktet i denne saken ble det lagt vesentlig vekt på de tilleggsopplysninger skattyters representant inngav som svar på en henvendelse fra kontoret i forbindelse med forberedelsen til klagebehandlingen i OLN. Det fremgikk av disse opplysningene at endelig ferdigstillelse og permanent drift av renseanlegget først ble etablert i desember 1992. Frem til dette tidspunkt var rensekravene blitt oppfylt gjennom utbedringer av et midlertidig

1 Bed.book Page 396 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

anlegg. På bakgrunn av tilleggsopplysningene la OLN til grunn at miljøinvesteringen først kunne sies å være ervervet i desember 1992, dvs. ca. tre måneder etter styrets beslutning om nedleggelse av produksjonen og flytting av denne. På ervervstidspunktet for renseanlegget var det således klart at renseanlegget ikke ville få en brukstid på minst tre år.

OLN la dessuten til grunn at renseanlegget var spesialtilpasset produksjonen, og at det ikke hadde noe alternativt bruksområde. Skattyter var således avskåret fra å selge anlegget.

Etter dette anså OLN renseanlegget for objektivt sett ikke å ha en brukstid som oversteg tre år fra ervervstidspunktet. Utgiftene til innredningsdelen av renseanlegget kunne således utgiftsføres direkte.

14.9.2.2 Edb-utstyr – 1993-347OLN

Et selskaps datautstyr og programvare ble hevdet å ha en levetid på under tre år, slik at selskapet utgiftsførte kostnadene direkte. Spørsmålet var om det skulle være avgjørende at selskapet byttet ut maskinene før det var gått tre år. OLN kom frem til at det sentrale var om utstyret objektivt sett ved ervervet hadde en verdi som driftsmiddel utover tre år.

Saksforholdet

Et selskap hadde ervervet datautstyr i 1992 og 1993 for henholdsvis kr 306 244 og kr 5 295 632. Anskaffelsene omfattet hovedsakelig PCer og PC-utstyr, men også noe standard programvare. Selskapet opplyste at det kunne legges til grunn at programvaren og PC-utstyret hadde samme levetid som PCene. Det ble videre opplyst at de benyttet en blanding av kjøpt og ferdigutviklet software, software som selskapet videreutviklet for bruk, og egenutviklet software i sin virksomhet med konstruksjon og bygging av installasjoner. Selskapets time-, material- og prosjektstyringssystemer var egenutviklet software og ikke standardvare. Virksomheten var så spesiell at selskapet måtte utvikle egne programmer og dataverktøy for dette arbeidet. Nevnte systemer var også selskapets mest brukte verktøy. Det var følgelig av den største betydning at man hadde det mest avanserte utstyret til rådighet til enhver tid. Erfaringsvis krevde også dette verktøyet, og oppgraderingen av det, hardware med stor kapasitet – dvs. normalt mer enn «standardvare». Videre la selskapet vekt på at:

- utstyret ble benyttet på et område hvor utviklingen ubestridelig var spesielt rask og konkurranseutsatt
- forventet brukstid på anskaffelsestidspunktet var/er erfaringsmessig under 3 år
- edb-utstyr som var 3 år gammelt eller mer, ikke kunne fremstille produkter som tilfredsstilte de samme krav til prestasjonsevne som en nyutviklet maskin

1 Bed.book Page 397 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

- utstyr som var 3 år eller mer ikke var tjenlig for selskapet, idet det i all hovedsak ikke kunne benyttes i virksomheten

LN kom til at utstyret på kjøpstidspunktet måtte forventes å ha en brukstid på over tre år. Selskapet klaget vedtaket inn for OLN.

Overligningsnemndas behandling

OLN viste til forarbeidene, jf. Ot.prp. nr. 19 (1983-84) s. 17, og presiserte at det avgjørende etter bestemmelsen ikke er om skattyter forventer å bruke datautstyret i mindre enn tre år, men om utstyret etter en objektiv vurdering antas å kunne benyttes som driftsmiddel av skattyter eller andre i mer enn tre år, vurdert ut fra forholdene på ervervstidspunktet. Det ble videre vist til at *Lignings-ABC* for 1992 og 1993 har lagt til grunn at datamaskiner mv. normalt har en brukstid på mer enn tre år, og at dette er fulgt opp for 1996, til tross for at det har skjedd en teknologisk utvikling som innebærer en hyppigere utskifting av datautstyr.

Det ble presisert at saken gjaldt ligningen for 1992 og 1993, og nemnda måtte derfor legge til grunn antatt levetid for slikt utstyr på denne tiden. I SR 1991 s. 226 er det omtalt en undersøkelse hvor levetid for datautstyr i 400 norske bedrifter ble kartlagt. Over 95 prosent av de som svarte på undersøkelsen oppga at datautstyret i deres bedrift hadde en levetid på tre år eller mer. OLN la således til grunn at datautstyret normalt har en brukstid på mer enn tre år, og at det må være opp til selskapet å sannsynliggjøre at dette datautstyret kunne forventes å ha en kortere levetid.

OLN la til grunn at datamaskiner og dataprogrammer praktisk talt ikke er gjenstand for fysisk slitasje, men at det er den teknisk-økonomiske foreldelse som blir avgjørende i forhold til treårsfristen. Dette medfører at vurderingstemaet blir en sammenligning av netto kostnader ved å beholde de gamle maskinene og kostnadene ved erverv av nye. Ved vurderingen av levetiden tok nemnda ikke bare hensyn til den aktuelle skattyters bruk, men også til mulig bruk hos andre. Selv om driftsmidlet er blitt utidsmessig hos én eier, kan det godt tenkes å være fullt brukbart hos en annen. Hvis selskapet har et særlig behov for det siste innen datateknologi, kan det innebære at utstyret skiftes ut uten at det kan anses som teknisk-økonomisk foreldet for andre potensielle brukere. Videre trakk nemnda frem at utstyret faktisk hadde en markedsverdi ved utskiftingen.

På denne bakgrunn kom OLN til at det ikke forelå tilstrekkelige holdepunkter for å anta at datamaskinene hadde en levetid på under tre år. Utstyret var følgelig aktiveringspliktig, og utgiftsføring måtte skje gjennom avskrivninger.

1 Bed.book Page 398 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

14.9.2.3 Utskifting av driftsmiddel – grensen mot vedlikehold – 1993-269LN

Et selskap skiftet ut en knuser i et grus-/pukkanlegg, og spørsmålet var om kostnadene i forbindelse med dette var aktiveringspliktige eller om de kunne fradragsføres direkte som vedlikeholdskostnader. LN kom til at skifte av knuseren måtte anses som vedlikehold. Se nærmere om saken under kapittel 6, punkt 6.2.

14.9.2.4 Hva er ett driftsmiddel? – 1992-203LN

Et selskap hadde direkte utgiftsført innkjøp av diverse standard programvare. Under ordinær ligning sluttet LN seg til kontorets forslag om at programvaren skulle aktiveres og avskrives etter reglene i sktl. 1911 §§ 44 A flg. (sktl. §§ 14-40 flg.). Kontoret var av den oppfatning at massereproduserte programvarer skulle behandles som ett driftsmiddel. Selskapet klaget på ligningen, og fikk medhold av LN.

Ligningsnemndas behandling

Ved vurderingen av om det var ett driftsmiddel, la LN til grunn at det ikke kunne være avgjørende for vurderingens utfall om programvaren var innkjøpt samlet eller anskaffet over tid. Det avgjørende i relasjon til vurderingens utfall måtte være om den samlede programvare i bruk kunne sies å utgjøre en funksjonell enhet. Spredte innkjøp over tid vil bare utgjøre ett moment i den nevnte vurdering. Det samme gjaldt det forhold at programvarene var innkjøpt fra ulike forhandlere. Det var opplyst at de enkelte programvarer dekket en rekke ulike funksjoner, at de ble benyttet på ulike avdelinger i selskapet, og at det var inngått selvstendige lisensavtaler for hvert program. Det var ikke tale om flerbrukerprogrammer. Disse forhold innebar en fleksibilitet i relasjon til utskifting, oppdatering og salg av de enkelte programvareenheter. En slik fleksibilitet kunne ikke oppnås ved en kollektiv lisensavtale for nettverk.

Programvarene fremsto heller ikke som noen funksjonell enhet. Programvarene skilte seg vesentlig fra innkjøp av verktøy, kafeteriastoler og videokassetter for utleie, hvor selve virksomheten forutsetter at disse skal benyttes under ett. Med bakgrunn i den fleksibilitet i bruksform som ble oppnådd ved selvstendig inngåtte lisensavtaler for hver programvare, la LN til grunn at det måtte foreligge sikre indikasjoner på at den samlede programvare utgjorde en funksjonell enhet før det oppsto aktiveringsplikt. Etter en vurdering av de fremlagte opplysninger i den konkrete sak, fant LN at det ikke forelå tilstrekkelige indikasjoner på at den innkjøpte programvare utgjorde en funksjonell enhet som det økonomisk sett var naturlig å betrakte som én investering. På denne bakgrunn ble det akseptert en direkte utgiftsføring.

1 Bed.book Page 399 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

14.9.2.5 Utskifting av enkeltdriftsmidler aktivert som beholdning – 2000-610SFS

Spørsmålet var hvordan utskifting av et stort antall PCer aktivert som en beholdning var å behandle skattemessig. Kontoret uttalte at dette kunne fradragsføres direkte som vedlikehold, forutsatt at det ikke var et selvstendig grunnlag for aktivering.

Et selskap hadde i et tidligere år anskaffet ca. 2900 PCer som en engangsanskaffelse. PCene ble aktivert uavhengig av kostpris, basert på et beholdningssynspunkt. Selskapet planla så å skifte ut ca. 1800 av disse PCene på grunn av utidsmessighet, slit og elde. Blant annet medførte den tekniske utviklingen at maskinene ikke lenger kunne benyttes til de oppgaver de var ment for.

Selskapet anmodet da kontoret om en forhåndsuttalelse om hvordan denne utskiftningen skulle behandles skattemessig. Skulle PCene aktiveres som en nyanskaffelse, eller kunne de utgiftsføres direkte som vedlikehold?

Kontoret bemerket først at aktivering etter beholdningssynspunktet er aktuelt i de tilfeller det enkelte driftsmiddel har en verdi som er lavere enn kr 15 000, men hvor anskaffelser av flere driftsmidler, med en samlet verdi på over kr 15 000, bør ses under ett. Ved førstegangs anskaffelse av et visst antall slike driftsmidler er det i ligningspraksis blitt ansett som en aktiveringspliktig beholdning av driftsmidler, jf. blant annet *Lignings-ABC* 1999 s. 266 og 269.

Kontoret påpekte deretter at ved utskifting av enkeltdriftsmidler i en beholdning, er det blitt antatt at dette kan fradragsføres direkte som vedlikehold. Særlig er dette blitt uttalt i forhold til videokassetter, jf. SKDs uttalelse inntatt i Utv. 1990 s. 546. Kontoret antok at dette vil gjelde også for det foreliggende tilfellet. Det vil imidlertid være under forutsetning av at den enkelte PC som erverves ikke er aktiveringspliktig på eget grunnlag, for eksempel hvis den har en verdi på mer enn kr 15 000. Det ble også påpekt at hvis det erverves flere PCer enn de som skal skiftes ut, vil det bli å anse som en økning av beholdningen som vil være aktiveringspliktig.

14.9.2.6 Innleid skip – opsjon på overtakelse – 1993-340OLN/FSN

Et selskap hadde inngått en bare boat-avtale, samt en opsjonsavtale om å kjøpe skipet. Selskapet krevde avskrivninger basert på at de var reelle eiere. LN vurderte det til at det forelå en leasingavtale, men at det ikke var tilstrekkelig sannsynlig at selskapet ville utøve opsjonen slik at de kunne anses som eiere av skipet fra avtaleinngåelsen. OLN var enig med selskapet i at det ikke dreide seg om en leasingavtale, men at det uansett ble den samme vurderingen som LN hadde foretatt. Heller ikke OLN fant at selskapet var eier av skipet fra avtaleinngåelsen. FSN gikk ikke inn på denne vurderingen, men løste saken basert på at selskapet ikke had-

1 Bed.book Page 400 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

de krav på å få endret ligningen til sin gunst ved at det reelle forholdet skulle legges til grunn, i stedet for det formelle.

Saksforhold

Selskap A hadde inngått et bare boat certeparti (avtale om leie av skip) med selskap B. I tillegg til leieavtalen hadde A også inngått en avtale om en opsjon med rett for A til å overta skipet etter en minste leietid til en på forhånd beregnet pris. På dette grunnlag mente A å være den reelle eier av skipet i leieperioden. A krevde derfor saldoavskrivninger på skipet, jf. reglene i sktl. § 44 A (sktl. § 14-40 flg.). Spørsmålet var om avtalen skulle karakteriseres som en leieavtale eller en kjøpsavtale, altså om eiendomsretten i skatterettslig forstand skulle ha gått over til A alt på tidspunktet for inngåelse av avtalen. Kun den reelle eier har avskrivningsrett. Ved vurderingen vil hvem som innehar de vesentlige eierbeføyelser samt avtalt pris på kjøpsopsjonen på skipet, ha vesentlig betydning.

Skattyter anførte at man i henhold til certepartiet hadde eiers rådighet og risiko for skipet. Etter avtalen hadde A ansvaret og risiko for forsikring, vedlikehold, klassifikasjon mv. A hadde bestemt skipets spesifikasjoner, hadde risikoen for forsinket levering fra verftet samt rett til en eventuell erstatning fra dette. Certepartiet hadde en gyldighetsperiode på hele 16 år, og i tillegg hadde man rett til forlengelse. Leie og opsjonspris var fastsatt ut fra byggepris og finansieringskostnader. Opsjonsprisen ble redusert etter som betaling av leie skjedde. Leien ble betalt som avdrag mellom partene. Ved et havari ville A fått utbetalt resterende av forsikringsoppgjøret etter at B hadde fått dekket opsjonsprisen. A kunne avgjøre hvilket flagg skipet skulle seile under. A hadde også ansvar for endringer og forbedringer som måtte være nødvendige på grunn av nye klassekrav.

Ligningsnemndas behandling

LN la til grunn at det forelå et bare boat certeparti med en leasingdel i tillegg. Argumentasjonen ble derfor knyttet opp mot den skattemessige behandlingen av leasingavtalen. LN viste til Falkanger/Bull 1993, der bare boat-avtaler beskrives som leieavtaler hvor det er forutsatt at utleier skal være eier av skipet. Det fremgår videre at det ikke er uvanlig at leietaker har vesentlige eierbeføyelser etter avtalen. Opsjon på kjøp av skipet er heller ikke uvanlig. LN la videre til grunn at leasingavtalen var en typisk avtale om finansiell leasing. At leasingavtalen måtte karakteriseres som finansiell, innebærer imidlertid ikke at A automatisk måtte anses som eier av skipet. Utgangspunktet er at leasingavtaler er leieavtaler. Det motsatte kan man imidlertid komme til etter en konkret vurdering, se for eksempel *Lignings-ABC* 1994 s. 487, SKDs uttalelse inntatt i Utv. 1982 s. 453, Gjems-Onstad *Avskrivninger* s. 594 og Hugo Matre i SR nr. 2/1991. Vurderingen kunne neppe utelukkende knyttes til opsjonsprisen. Se også nærmere nedenfor i punkt 14.13 vedrørende leasing.

1 Bed.book Page 401 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Nemnda gikk deretter over til å se om As beføyelser etter bare boat-avtalen skilte seg fra det som var vanlig i slike avtaler. Etter en samlet vurdering av avtalen konkluderte nemnda med at det ikke var noe som skilte seg fra slike hva gjaldt eierbeføyelser.

Kjøpsopsjonen ga A rett til å kjøpe skipet etter en minste leietid på 5 år frem til utløpet av leieperioden på 16 år. LN la til grunn at opsjonsprisen må være av en slik størrelse at det er stor grad av sannsynlighet for at leaseren vil benytte seg av opsjonen for at han skal kunne anses som eier på et tidligere tidspunkt, jf. Utv. 1982 s. 453: «Det kan ikke anses tilstrekkelig at det har formodningen for seg ...» og *Lignings-ABC* 1994 s. 487: «altoverveiende sannsynlig». Det måtte derfor stilles strenge krav til opsjonsprisen.

LN mente at den avtalte opsjonspris måtte anses gunstig for A. En fremlagt verdivurdering viste at opsjonsprisen i år 2008 ville være ca. 60 prosent av anslått verdi på dette tidspunkt. LN uttrykte at slike beregninger, blant annet på grunn av inflasjon og store konjunktursvingninger, måtte anses som svært usikre. Man antok imidlertid at en opsjonspris på 60 prosent av verdien under enhver omstendighet ikke kunne anses som tilstrekkelig lav til å oppfylle de krav som er oppstilt i ligningspraksis og SKDs uttalelse.

Skattyter ble etter dette ikke ansett som berettiget til å avskrive skipet. A fikk imidlertid fradrag for årets leiekostnader på skipet. Vedtaket ble påklaget til OLN.

Overligningsnemndas behandling

Selskapet tilbakeviste at det var snakk om en leasingavtale, og mente at det dreide seg om et kjøp av skipet på avbetaling med eiendomsforbehold. På denne bakgrunn hevdet selskapet at det var reell eier av skipet, i og med at det hadde de vesentlige eierbeføyelser og de økonomiske interesser i skipet. Selger beholdt bare vanlig kreditorinteresse i skipet. I tillegg mente selskapet at både opsjonsprisen og øvrige forhold gjorde det overveiende sannsynlig at det ville overta skipet. Det forhold at avtalen var benevnt som en leieavtale, ble ansett for å være uten betydning. Selskapet anførte at både lovregler, teori og rettspraksis viser at skattyter kan kreve at ligningsmyndighetene legger til grunn det reelle forhold selv om ordlyden i avtalene tyder på et annet eierforhold.

OLN var enig med selskapet i at det ikke dreide seg om en leasingavtale. Det oppsto et spørsmål om ligningsmyndighetene har plikt til å gå inn i en vurdering av om den rettslige karakteristikk som selskapet selv har gitt rettsforholdet, skal tilsidesettes etter krav fra selskapet. Imidlertid kom nemnda til at det ikke var nødvendig å ta prinsipielt standpunkt til dette spørsmålet i den foreliggende sak. Bakgrunnen var at OLN fant at det ikke kunne legges til grunn at selskapet var eier av skipet. Ved denne vurderingen ble det lagt vekt på at det neppe kunne være såvidt sikkert som selskapet anførte, at opsjonen ville bli gjort gjeldende. Konjunktursvingninger gjør det svært vanskelig å stipulere en antatt skipsverdi så langt inn i fremtiden. Videre påpekte OLN at selskapets

1 Bed.book Page 402 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

verdiberegninger hadde tatt utgangspunkt i priser fra 1990. På den tiden var prisene svært høye; la man et annet år til grunn, ville beregnet fremtidig markedsverdi bli vesentlig lavere enn det beløp selskapet opererte med.

Etter en konkret vurdering fant nemnda at opsjonsprisen var relativt høy, og at det var usikkert om innløsning ville skje. OLN anså ikke den regnskapsmessige behandlingen av avtalen som bindende for den skattemessige vurderingen. Spørsmålet om avtalen skulle anses som en leieavtale eller en kjøpsavtale, reguleres ikke av sktl. 1911 § 50 annet ledd (sktl. § 14-4 annet ledd). I skattemessig sammenheng skal det mer til for å si at en leieavtale med kjøpsopsjon er en kjøpsavtale, enn etter regnskapsrettslige regler. På bakgrunn av dette ble ligningen opprettholdt, og selskapet fikk ikke avskrivninger.

Fylkesskattenemndas behandling
Selskapet hadde klageadgang til FSN etter lignl. § 9-2 nr. 1 bokstav c, da OLN korrigerte LNs beregning av inntekten, noe som førte til et høyere skattegrunnlag. Vedtaket ble påklaget til FSN, som med en annen begrunnelse opprettholdt ligningen. FSN fant det ikke nødvendig å gå inn på spørsmålet om det var tilstrekkelig sannsynliggjort at selskapet ville utøve opsjonen eller spørsmålet om fordelingen av eierbeføyelsene mellom partene. FSN fant derimot på formelt grunnlag at skattyter ikke kunne kreve endring av ligningen i det foreliggende tilfellet. Problemstillingen var om ligningsmyndighetene pliktet å tilsidesette den klassifikasjon skattyteren hadde gitt av rettsforholdet mellom partene. Som nevnt ovenfor, ble dette spørsmålet tatt opp under behandlingen i OLN, uten at det ble tatt prinsipielt standpunkt til spørsmålet. Det er redegjort nærmere for FSNs vedtak i kapittel 22 punkt 22.5.

14.9.2.7 Skattemessig avskrivning av goodwill – 1994-602SFS

Saken gjaldt merverdier ved erverv at rettigheter, og den skattemessige behandlingen av disse.

Et norsk selskap A inngikk avtale med et utenlandsk selskap B om overtakelse av deler av Bs rettigheter etter avtale inngått mellom B og et annet utenlandsk selskap C. Selskapene var uavhengige selskaper. Vederlaget som A betalte, gjaldt blant annet overtakelse av lisensavtale og varemerker. Når det gjaldt fordelingen av vederlaget på lisensavtalen og varemerkene, ble det foretatt en økonomisk analyse for å finne «merverdien» på lisensavtalen og varemerkene. Denne «merverdien» ble regnskapsmessig behandlet som goodwill. Selskapet ba om en forhåndsuttalelse på den skattemessige behandlingen.

Kontoret la til grunn at «merverdien» på lisensavtalen skattemessig måtte bli å behandle som «ervervet forretningsverdi», og dermed gjenstand for saldoavskrivning, jf. sktl. 1911 § 44 A-2 første ledd bokstav b (sktl. § 14-41 første ledd

1 Bed.book Page 403 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

bokstav b), jf. sktl. 1911 § 44 A-5 første ledd bokstav b (sktl. § 14-43 første ledd bokstav b). Når det gjaldt «merverdien» på varemerkene, kunne disse avskrives lineært etter regelen i sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav c annet avsnitt (sktl. § 14-50, jf. § 6-10 tredje ledd). Det ble antatt at varemerkene hadde begrenset levetid, slik at de kunne avskrives som tidsbegrensede rettigheter. Når det gjaldt fordelingen av kjøpesummen på de forskjellige eiendeler, ble det forutsatt at både de materielle og de identifiserbare immaterielle eiendelene ble vurdert til virkelig verdi før det ble aktuelt å aktivere den overskytende del av kjøpesummen som goodwill.

14.9.3 Avskrivningssatser – sktl. § 14-43

14.9.3.1 Bensinstasjoner og lagertanker – 1992-301OLN m.fl.

For flere selskaper som drev bensinstasjoner, oppsto det spørsmål om hvordan disse skulle avskrives. Blant annet var det spørsmål om forskrift om forhøyet avskrivningssats kom til anvendelse. OLN kom frem til at bygningene hadde en levetid på mer enn 20 år, slik at vilkårene for forhøyet avskrivningssats ikke var oppfylt. Det ble også tatt stilling til diverse andre spørsmål vedrørende avskrivning av bensinstasjoner.

Innledning

Driftsmidler i saldogruppe g – bygg, anlegg, hoteller, losjihus, bevertningssteder mv. – kan som hovedregel avskrives med inntil 4 prosent, jf. sktl. 1911 §§ 44 A-2 og 44 A-5 (sktl. §§ 14-41 og 14-43). Før 2000 var satsen 5 prosent, men som en del av budsjettoppgjøret for 2000 ble den satt ned til 4 prosent. Samtidig ble satsen for gruppe h, forretningsbygg, satt ned fra 2 til 1 prosent. (Nedenfor benyttes de satsene som gjaldt i det aktuelle inntektsår.) Imidlertid er det i sktl. § 14-43 annet ledd gitt hjemmel for forhøyede avskrivninger, dvs. opptil 10 prosent, for bygg med så enkel konstruksjon at det må anses å ha en brukstid på under 20 år. Denne hjemmelen fulgte tidligere av forskrift av 15. mai 1992 nr. 325. Som en del av omleggingen til ny skattelov, ble forskriften tatt inn i loven.

Saksforholdet

Ved ligningen for inntektsåret 1992 la kontoret til grunn at den bygningsmessige delen av bensinstasjoner, herunder lagertankene, skulle avskrives med inntil 5 prosent i tråd med hovedregelen i sktl. 1911 § 44 A-5 (sktl. § 14-43 første ledd), og ikke med 10 prosent slik flere selskaper hadde gjort. Kontoret la således til grunn at en bensinstasjon ikke representerte et «bygg med så enkel konstruksjon at det må anses å ha en brukstid på ikke over 20 år fra oppføringen».

1 Bed.book Page 404 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

LN sluttet seg til kontorets løsning og la til grunn at forskriften om forhøyd sats (sktl. § 14-43 annet ledd), i tillegg til visse bygningstyper i landbrukssektoren (veksthus, pelsdyrhus o.l.), kun vil omfatte helt spesielle bygg av en karakter som nærmer seg det provisoriske. Støtte for et slikt syn mente nemnda å finne blant annet i FINs foredrag til den kongelige resolusjon. LN la videre til grunn at forskriftens begrep «enkel konstruksjon» trakk klart i retning av at det var fysiske bygningstekniske kriterier som måtte legges til grunn ved bedømmelsen av brukstiden (levetiden). Økonomiske kriterier, som for eksempel redusert lønnsomhet for stasjonen, veiombygging og endringer i markedsforholdene, ble av LN ikke ansett som relevant å ta i betraktning. Flere saker ble påklaget til OLN.

Overligningsnemndas behandling

OLN tok først stilling til om bensinstasjoner skulle henføres til saldogruppe g eller h. LN hadde konkludert med at bensinstasjoner med smørehall, vaskehall, verksted el. skulle avskrives i gruppe g. Stasjoner som utelukkende ble benyttet til salg, ble derimot å likestille med ordinære forretningsbygg tilhørende saldogruppe h.

OLN antok at ordlyden i sktl. 1911 § 44 A-5 bokstav g og h (sktl. § 14-43 første ledd bokstav g og h) ikke ga noen klar anvisning på hvilken saldogruppe en bensinstasjon som kun benyttes til salg skal plasseres i. Forarbeidene ga heller ikke noe svar. I Utv. 1984 s. 201 var det derimot inntatt en uttalelse fra FIN vedrørende avskrivning på bensinstasjoner, hvor det ble uttalt at «departementet antar at stasjonsbygning som kun benyttes for utsalg, må anses som alminnelig forretningsbygning». Uttalelsen er også fulgt opp i SK.meld. nr. 19/84 (Utv. 1985 s. 42). På den bakgrunn var OLN enig med LN i at en bensinstasjon som kun driver utsalg av bensin og andre varer må karakteriseres som forretningsbygg, og falle inn under avskrivingsgruppe h. Bygningene vil i disse tilfellene ha store likhetstrekk med andre butikklokaler, og bør følgelig behandles likt med slike.

Det neste spørsmålet var så anvendelsesområdet til § 2 i forskriften (sktl. § 14-43 annet ledd bokstav b). Spørsmålet var hvilke kriterier som kan tas i betraktning ved avgjørelsen av om vilkårene for forhøyet avskrivning er oppfylt. Ordlyden krever at den begrensede brukstiden skal ha sitt grunnlag i en «... enkel konstruksjon ...». Nemnda forsto dette slik at det er et vilkår at den bygningstekniske konstruksjon er av en slik art at bygget har kort levetid.

Spørsmål nemnda da måtte ta stilling til var hvorvidt de aktuelle bensinstasjonene kunne sies å ha en brukstid på under 20 år, regnet fra oppføringen. Når det gjaldt den fysiske brukstiden, fant OLN det ganske klart at stasjonene hadde en levetid på mer enn 20 år. Konstruksjonene var i hovedsak i stål og mur som normalt har en lang levetid. Også sikkerhetsmessige hensyn talte for dette.

Når det gjaldt den økonomiske brukstiden, ble det av flere selskaper grundig dokumentert hvor lenge stasjonene ble brukt. OLN presiserte også at det var opp til selskapene å sannsynliggjøre at bensinstasjonene hadde en kortere leve-

1 Bed.book Page 405 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

tid enn 20 år. OLN understreket at ombygninger o.l. av bygningene ikke har betydning ved vurderingen av økonomisk levetid, så lenge det dreier seg om samme bygning. For praktiske vurderinger er det derfor tiden frem til riving og eventuell gjenoppbygging som skal vurderes. OLNs oppfatning var da at man måtte se på gjennomsnittlig brukstid mellom bygging og riving av stasjonene, basert på det empiriske materialet selskapene fremla. Det viste seg da at de aller fleste stasjonene hadde en levetid på mer enn 20 år. Stasjonene ble riktignok ofte ombygget innen 20 år, men det var det som nevnt ikke relevant å ta i betraktning. Vilkårene for forhøyet avskrivningssats var således ikke oppfylt.

OLN måtte også ta stilling til lagertankenes brukstid. Nemnda tok utgangspunkt i innhentede opplysninger fra Direktoratet for brann- og eksplosjonsvern (DBE). Videre ble det vist til forskrift av 11. desember 1990 om tiltak for å hindre lekkasje fra nedgravd tank for brannfarlig væske klasse A. Etter en generell vurdering antok OLN at et tankanlegg på en bensinstasjon ikke ville kunne anses å ha en fysisk levealder på mindre enn 20 år. Nemnda kunne heller ikke her se at det fra skattyters side var sannsynliggjort at lagertankene hadde en økonomisk levealder på mindre enn 20 år.

Noen selskaper påstod at skjermtakene på bensinstasjonene skulle avskrives som løsøre i saldogruppe d med en avskrivningssats på 20 prosent. Med utgangspunkt i at skjermtakene av sikkerhetsmessige årsaker må være fast forankret i grunnen, samt fremstå som solide med hensyn til materialvalg og byggeteknisk utførelse, fant derimot nemnda at skjermtakene måtte anses som fast eiendom, og avskrives sammen med bygningene.

Det ble også anført at bensinpumpene skulle avskrives i gruppe d. Hvis tankene ikke skulle avskrives i gruppe d, hevdet selskapene at det ikke forelå en funksjonell sammenheng mellom pumpene og tankene som gjorde at disse naturlig utgjorde en enhet. Basert på uttalelser fra både FIN og SKD (referert ovenfor), var OLN ikke enig i selskapenes påstand. Det var mest naturlig å se bensinpumpene som en enhet sammen med tankene, og avskrive dem i gruppe g.

I en av sakene (1993-305OLN) tok OLN også stilling til spørsmål om et oljeselskaps bygg på flyplasser skulle avskrives i henhold til forskriften av 15. mai 1992 nr. 325 (sktl. § 14-43 annet ledd). Byggene hadde høyst forskjellige konstruksjoner, alt fra permanente bygg med levetid over 20 år til konstruksjoner som vanskelig kunne kalles bygg i vanlig forstand, blant annet «pumpeoverbygg» og mobile brakker. Selskapet anførte at gjennomsnittlig levetid for bygg på flyplasser var under 20 år, slik at byggene måtte kunne avskrives med 10 prosent. Hele gruppen av bygg var av praktiske årsaker behandlet samlet av selskapet.

OLN fant det ikke godtgjort at bygningene hadde en fysisk levetid på under 20 år. Allerede sikkerhetsmessige grunner talte for at slike bygninger hadde en levetid på over 20 år. Nemnda kunne heller ikke se at det var av avgjørende at bygningene var plassert på grunn festet av staten på oppsigelige kontrakter. Man antok at slike kontrakter bare helt unntaksvis blir oppsagt. Selskapet hadde ikke dokumentert at dette hadde skjedd. Det var etter dette ikke noe som tal-

1 Bed.book Page 406 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

te for at slike bygninger skulle behandles annerledes enn vanlige bensinstasjoner, omtalt foran.

Nemnda bemerket avslutningsvis at det ikke var anledning til å føre en samlesaldo for alle bygg på flyplasser, beregne en gjennomsnittlig levetid på de mange forskjellige konstruksjoner, og så ut fra dette gjennomsnittet benytte forhøyet avskrivningssats etter forskriften (sktl. § 14-43 annet ledd).

14.10 Kjøp og salg av skip samme dag – om skipet var et driftsmiddel – sktl. § 14-44 – 1995-001LBH

Et shippingselskap kjøpte og solgte et skip samme dag med gevinst. Spørsmålet var om skipet skulle anses som et driftsmiddel slik at gevinsten kunne inntektsføres på gevinst- og tapskonto, jf. sktl. 1911 § 44 A-6 (sktl. § 14-44), eller om skipet skulle anses som en omsetningsgjenstand slik at gevinsten i sin helhet måtte tas til inntekt etter sktl. 1911 § 50 annet ledd (sktl. § 14-4 annet ledd).

Under ordinær ligning la LN til grunn at det måtte avgjøres konkret om objektet var et driftsmiddel eller ikke, uavhengig av om objektet var av en slik art at det normalt måtte anses som driftsmiddel i skattyters virksomhet. At skipet i flere år var operert av selskapet som leietaker, kunne ikke bli tillagt vekt, da vurderingen måtte gjøres ut fra forholdene på det tidspunkt skattyter erververt skipet. Nemnda la videre til grunn at et realobjekt, for å være et driftsmiddel i henhold til sktl. 1911 § 44 A (sktl. § 14-40), enten må være erververt med det formål å bli brukt i virksomhet eller senere faktisk er tatt i bruk i virksomheten. I og med at selskapet hadde kjøpt skipet for umiddelbart å selge det videre, kunne ikke nemnda se at skipet ble erververt med det formål å bli benyttet i skattyters virksomhet, eller at det rent faktisk ble brukt i virksomheten.

14.11 Annen avskrivning – sktl. § 14-50

14.11.1 Seismiske data – 1993-333OLN

Saken gjaldt et selskaps skattemessige behandling av kostnader forbundet med innhenting av seismiske data. Selskapet aktiverte kostnadene, og avskrev dem lineært over tre år, samtidig som salgsinntekter reduserte beholdningen. OLN kom til at de seismiske dataene måtte klassifiseres som immaterielle driftsmidler som måtte aktiveres. Selskapets avskrivninger ble akseptert som forsvarlige.

1 Bed.book Page 407 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Saksforholdet

Selskapet drev med utvikling av seismiske data. De seismiske dataene fremkom ved at det ble utført marinseismiske undersøkelser ved hjelp av skip som slepte lydkilder og lytteutstyr etter seg i sjøen. Lydkildene var luftkanoner som hvert tiende sekund sendte lydbølger gjennom sjøen og 5-10 kilometer videre ned i berglagene under havbunnen. Ekkoene ble registrert av lyttekabler, og signalene lagret elektronisk for senere bearbeiding eller prosessering. Under prosessering ble registreringene korrigert for feilkilder før de ble sammenholdt med navigasjonsdata. På bakgrunn av dette kunne man tegne kart over strukturen i berggrunnen under havbunnen. Oljeselskapene brukte disse seismiske dataene i undersøkelsesfasen for å kunne identifisere potensielle boresteder. Eiendomsretten til dataene forble hos skattyter, som kunne selge dem til forskjellige interessenter. Rent praktisk foregikk det ved at skattyter lagret et originalt magnetbånd og solgte kopier med mer eller mindre bearbeidede data etter kundens ønsker. Levetiden på dataene ble opplyst å være 8-10 år, men hovedtyngden av salget skjedde i de 2-3 første årene etter at arbeidet var utført.

Skattyter valgte å aktivere den laveste verdi av produksjonskost og markedsverdi som varebeholdning for hvert enkelt prosjekt, og videre ble det foretatt en lineær avskrivning over 3 år. Ved inntektsføring av salg blir imidlertid beholdningen redusert med salgsbeløpet i sin helhet og bokført som vareforbruk. På grunn av at størstedelen av salget skjer i det året hvor undersøkelsen blir foretatt, innebærer skattyterens behandling at en stor del av utgiftene reelt sett utgiftsføres direkte, mens en mindre del blir aktivert for avskrivning over maksimalt 3 år.

LNs flertall på fire kom frem til at de seismiske dataene måtte klassifiseres som immaterielle driftsmidler. Det innebar at kostnadene knyttet til disse dataene måtte aktiveres i balansen. Videre var dataene gjenstand for verdiforringelse slik at de også kunne avskrives. Flertallet mente at en streng lineær avskrivning over tre år, uten hensyn til salgsinntektene, ville reflektere verdifallet på driftsmidlene.

Overligningsnemndas behandling

OLN kom i likhet med LN til at de seismiske dataene måtte klassifiseres som egenutviklede immaterielle driftsmidler. Verdien fremkom ved at de innsamlede dataene ble lagret på magnetbånd som i kopier kunne selges til forskjellige kunder, samtidig som originalbåndet og eneretten knyttet til videre omsetning og utnyttelse av de lagrede dataene ble beholdt av selskapet. Innsamlingen av dataene krevde en stor ressursinnsats, og det syntes således ikke tvilsomt at det oppsto en betydelig verdi. OLN la videre til grunn at dataene hadde en verdi iallfall over det vesentligste av lagringsperioden på 8-10 år, dvs. en varig verdi.

Neste spørsmål ble da hvilken skattemessig behandling denne klassifiseringen medførte. Sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav c annet avsnitt (sktl. § 6-10 tredje ledd) inneholder en særregel for avskrivning på immaterielle driftsmidler. Hvis disse er tidsbegrenset, kan de avskrives lineært over levetiden. OLN

1 Bed.book Page 408 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

kom derimot frem til at bestemmelsen ikke fikk anvendelse på dette tilfellet. Blant annet ble det vist til forarbeidene til bestemmelsen (Ot.prp. nr. 35 1990-91 s. 117) hvor det fremgår at bestemmelsen ikke var ment å omfatte egenutviklede immaterielle verdier. For disse ble det ikke foreslått endringer i rettstilstanden.

OLN falt da tilbake på hovedregelen i sktl. 1911 § 44 første ledd første punktum (sktl. § 6-1 første ledd). Utgangspunktet vil da være en adgang til direkte utgiftsføring av egenutviklede immaterielle verdier, med unntak for aktiveringsplikt for betydelige og varige verdier. For disse verdiene viste OLN til at det både i teori og praksis har vært antatt at de ikke har vært aktiveringspliktige. Denne antakelsen var derimot basert på at det sjelden vil foreligge varige verdier, eller at kostprisen er såpass usikker at det ikke kan fastslås om det dreier seg om betydelige verdier. I dette tilfellet var derimot OLN av den oppfatning at de seismiske dataene var av både varig og betydelig verdi, og måtte aktiveres. Her kan det nevnes at det som en oppfølging av den nye regnskapsloven er kommet et nytt § 14-4 sjette ledd i skatteloven, som slår fast at kostnader til egen forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter, som kan bli eller er blitt til driftsmidler, skal aktiveres. Denne bestemmelsen er en kodifisering av prinsippet som ble slått fast i den såkalte *Forland-dommen*, Rt. 1993 s. 1012 (Utv. 1993 s. 1351), og som også OLNs vedtak bygger på.

Ved fastleggelsen av avskrivningene tok OLN utgangspunkt i at ikke-tidsbegrensede rettigheter bare kunne avskrives hvis de falt i verdi. De seismiske dataene ble antatt å ikke ha noen formell tidsbegrensning på rettighetenes varighet. Derimot var det klart at det forelå verdifall over tid, slik at avskrivninger kunne foretas. Som nevnt ovenfor, innebar skattyters behandling av utgiftene at en stor del reelt sett ble utgiftsført direkte, mens en mindre del ble aktivert for avskrivning over maksimalt tre år. Prinsipielt sett antok OLN at det ville være mest korrekt med skjønnsmessige avskrivninger basert på objektets verdireduksjon det enkelte år. Skattyterens opplysninger viste imidlertid at verdifallet det enkelte år kunne variere betydelig. Det ville derfor være vanskelig for skattyter det enkelte året å dokumentere og sannsynliggjøre verdifallet.

Avslutningsvis bemerket OLN at de seismiske dataene som ble ferdigstilt i 1991 og 1992 var avskrevet i sin helhet per 31. desember 1992. De som var ferdigstilt i 1993, var avskrevet med 63 prosent samme år. Disse avskrivningene var i en størrelsesorden som etter OLNs skjønn var forsvarlig. Skattyters behandlingsmåte ble på den bakgrunn akseptert.

Avsluttende kommentar

Som det fremgår av det ovenstående, er vedtaket svært konkret. Konklusjonen i vedtaket kan neppe ses på som noe annet enn at det konkrete resultatet som skattyter kom frem til i 1993, var forsvarlig etter OLNs mening. Måten selskapet kom frem til dette resultatet på, kan det derimot ikke ses at OLN har tatt stilling til. I særdeleshet gjelder dette behandlingen av forskuddsbetalinger og øvrig salgsvederlag.

1 Bed.book Page 409 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

14.11.2 Renteelementet i kjøpesum – 1993-304OLN/BRD/LRD

Et selskap hadde kjøpt immaterielle rettigheter. Deler av kjøpesummen skulle betales henholdsvis 11 og 18 mnd. etter ervervet. Spørsmålet var om et stipulert renteelement ved kjøpet kunne fradragsføres som rente, eller om det skulle aktiveres og avskrives som en del av kjøpesummen for rettighetene. Basert på praksis kom både OLN, byretten og lagmannsretten til at renteelementet måtte aktiveres.

Saksforholdet

Selskap A kjøpte i 1993 immaterielle rettigheter fra selskap B og C. I henhold til betalingsbetingelsene skulle deler av kjøpesummen betales henholdsvis 11 og 18 måneder etter ervervet. Kreditten var ikke rentebærende. A anså at det i kjøpesummen var tatt høyde for et finansieringselement for den rentefrie kreditten, dvs. at kjøpesummen ville vært lavere hvis denne i sin helhet var blitt betalt på kjøpsdatoen. Den delen av kjøpesummen som skulle betales etter kjøpsdatoen, ble derfor neddiskontert. Det neddiskonterte beløp ble aktivert og avskrevet etter sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav c annet avsnitt (sktl. § 6-10, jf. § 14-50). Resterende ble ansett for å være renter og ble derfor utgiftsført over kredittens løpetid.

Ved ligningen ble selskapet nektet fradrag for det stipulerte renteelement. Det ble lagt til grunn at renteelementet måtte ses som en del av kjøpesummen og dermed aktiveres og avskrives som en del av denne etter sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav c annet avsnitt. Under klagebehandlingen for LN anførte skattyter at periodiseringen var i overensstemmelse med god regnskapsskikk, det ble vist til Regnskapsrådets uttalelse nr. 1/91 «Regnskapsmessig behandling av rentefritt kredittsalg», og at regnskapet derfor måtte legges til grunn ved den skattemessige periodiseringen, jf. sktl. 1911 § 50 annet ledd (sktl.§ 14-4 annet ledd). LN mente at den regnskapsmessige behandling ikke kunne tillegges betydning, all den tid man fant at lang og entydig retts- og ligningspraksis tilsa at selskapet hadde plikt til å føre skatteregnskapet etter nominelle (pålydende) verdier. Det ble vist til høyesterettsdom inntatt i Rt. 1966 s. 364 (Utv. 1966 s. 192), hvor det fremgår at selv om et avtalt vederlag skulle betales uten renter, ledet ikke dette til at man ved beregningen av salgsgevinsten gikk ut fra en lavere salgssum enn den skattyteren hadde betinget seg og mottatt.

Vedtaket ble påklaget til OLN.

Overligningsnemndas behandling

OLN viste innledningsvis til at etter sktl. 1911 § 50 annet ledd første punktum (sktl. § 14-4 annet ledd), skal regnskapet som utgangspunkt legges til grunn ved «den tidsmessige plassering av inntekter og fradrag» (periodiseringen). Nemnda presiserte at grensen mellom spørsmål som gjelder vilkår for skatte-

1 Bed.book Page 410 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

plikt og fradragsrett på den ene side og periodisering på den annen side, ikke er skarp. Man fant det tvilsomt om et spørsmål om aktiveringspliktens omfang kunne sies å gjelde tidsmessig plassering av fradrag. Etter det resultatet OLN kom til i saken, behøvde den ikke ta endelig stilling til dette spørsmålet.

Under enhver omstendighet skal regnskapet bare legges til grunn ved periodiseringen hvis «ikke annet er særskilt bestemt i skattelovgivningen», jf. sktl. 1911 § 50 annet ledd (sktl.§ 14-4 annet ledd). I Rt. 1983 s. 979 (Utv. 1983 s. 646) *Foss* har Høyesterett tolket denne bestemmelsen slik at den ikke bare omfatter lovbestemmelser, men også praksis av en viss fasthet. OLN kom etter dette til at saken under enhver omstendighet i det vesentlige måtte avgjøres på grunnlag av de skatterettskilder som forelå.

OLN mente at dommene i Rt. 1966 s. 364 (Utv. 1966 s. 192) *Knudssøn* og Rt. 1982 s. 1301 (Utv. 1982 s. 572) *Unset* ikke kunne anses å ha avgjort spørsmålet om et stipulert renteelement kunne utgiftsføres. OLN la imidlertid avgjørende vekt på lagmannsrettsdommen i Utv. 1994 s. 459, der oppdeling av hovedstol og renter ikke ble akseptert for selger av aksjer (med ca. 8 års rentefri kreditt). Dommen ble påanket til Høyesterett, men nektet fremmet. Nemnda kom etter dette til at skattyter måtte aktivere renteelementet som en del av kostprisen.

Selskapet brakte saken inn for Oslo byrett, som avsa dom 6. januar 1997 (Utv. 1999 s. 590).

Byrettens dom – av 6. januar 1997

Under rettens behandling av saken frafalt skattyter anførselen om at sktl. 1911 § 50 annet ledd (sktl. § 14-4 annet ledd) gir hjemmel for fradragsrett. Retten bemerket til dette at denne anførselen heller ikke kunne ført frem, all den tid det er snakk om en periodiseringsregel; hjemmel for skatteplikt og fradragsrett forutsettes å fremgå av andre bestemmelser.

Retten tok utgangspunkt i rentebegrepet i sktl. 1911 § 44 første ledd (sktl. § 6-40 første ledd) og kostprisbegrepet i sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav c, jf. § 44 A (sktl. § 6-10, jf. § 14-40). For å fastsette en formuesgjenstands skattemessige kostpris må man ta utgangspunkt i det underliggende avtaleforhold og hva som i avtalen er definert som kostpris/kjøpesum. Videre vurderte retten rentebegrepet. Utgangspunktet er at rente forutsetter hjemmel i lov, avtale eller en fast etablert sedvane, jf. Krüger: *Pengekrav* s. 209. Retten fant at det ikke forelå noen avtale om rente eller annen ytelse som er å likestille med rente. Det ble bemerket at den rente det kreves fradrag for er en rent stipulert rente ut fra realøkonomiske betraktninger, som i forhold til obligasjonsretten ikke vil kunne anses som rente.

Med henvisning til juridisk teori og Rt. 1966 s. 364 (Utv. 1966 s. 192) *Knudssøn* kom retten til at det ikke er adgang til å neddiskontere kjøpesummen med renteelementet. Selv om høyesterettsdommen gjelder beregning av utgangsverdien, vil avgjørelsen få betydning for beregning av inngangsverdien. En stipulert mellomrente kan ikke være fradragsberettiget på kjøpers hånd som

1 Bed.book Page 411 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

rente, dersom det ikke er adgang til å foreta en tilsvarende/motsvarende neddiskontering på selgers hånd med virkning for beskatningen. Dette må følge av kravet til konsekvens og sammenheng mellom reglene. Det uttales at det må være en forutsetning for at en stipulert mellomrente er fradragsberettiget som rente, at det samtidig er adgang til neddiskontering på kjøpers hånd, ellers vil samme utgift komme til fradrag to ganger, både som renteutgift og gjennom avskrivninger. En adgang til neddiskontering på kjøpers hånd må forutsette en tilsvarende adgang på selgers hånd. Det følger av Knudssøn at en slik adgang til neddiskontering på selgers hånd ikke foreligger.

Retten drøftet videre om det i den avtalte kjøpesum lå innkalkulert et renteelement, noe den fant uklart. Retten la vekt på at avtalen ikke inneholdt noe om rente, den anga beløpet i sin helhet som kjøpesum. I mangel av andre holdepunkter kunne det være nærliggende å likestille dette med en avtale uten rente. På denne bakgrunn fant retten det ikke urimelig at den avtalte kjøpesum fullt ut legges til grunn som driftsmidlets kostpris. Det ble påpekt at rettstekniske hensyn også talte for en slik løsning.

På denne bakgrunn ble staten frifunnet. Dommen ble påanket til lagmannsretten hvor det forelå dom 28. januar 1999 (Utv. 1999 s. 557).

Lagmannsrettens dom – av 28. januar 1999

For lagmannsretten gjorde skattyter prinsipalt gjeldende at spørsmålet om adgangen til fradragsføring av det stipulerte renteelementet var et periodiseringsspørsmål, som følgelig måtte avgjøres av normene for god regnskapsskikk, jf. sktl. 1911 § 50 annet ledd (sktl. § 14-4 annet ledd).

Etter LRs vurdering var imidlertid sktl. 1911 § 50 annet ledd uten betydning i saken. LR uttalte at saken reiste et klassifikasjonsspørsmål om hva som skulle betraktes som kostpris for et anleggsmiddel, og hva som kunne resultatføres som en finanskostnad. Klassifiseringen hadde riktignok en periodiseringseffekt, men måtte avgjøres ved en tolkning av de materielle skatteregler.

Hvorvidt det stipulerte renteelementet kunne fradragsføres som en rente måtte følgelig avgjøres ved en fortolkning av sktl. 1911 § 44 første ledd første punktum (sktl. § 6-40 første ledd), jf. § 44 første ledd bokstav c (sktl. § 6-10, jf. § 14-40).

LR la til grunn at den nominelle kjøpesummen ut fra en realøkonomisk betraktning inneholdt en rentekompensasjon for kredittrisikoen. Det var imidlertid ikke gitt at det var sammenfall mellom det realøkonomiske rentebegrep, og rentebegrepet i sktl. 1911 § 44 (sktl. § 6-40 første ledd). Staten anførte at den skatterettslige vurdering måtte bygge på et nominalistisk prinsipp, noe LR var enig med staten i. Det ble i denne forbindelse blant annet vist til *Knudssøn-dommen*, som etter LRs vurdering ga uttrykk for et nominalistisk prinsipp ved den skatterettslige behandlingen av rentefri kreditt.

LR viste videre til *Lignings-ABC* 1997 s. 472 hvor det fremgår at kostprisen for et driftsmiddel skal settes til det «kontantbeløp som er betalt eller skal betales til selgeren». Tilsvarende formuleringer, om ikke like klare, finnes i *Lig-*

1 Bed.book Page 412 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

nings-ABC tilbake til 1987. Etter rettens vurdering hadde det formodningen for seg at iallfall senere ligningspraksis stemte overens med såvidt klare oppfatninger og veiledninger fra SKD. Denne formodningen stemte også godt overens med en avgjørelse fra OLN i Oslo inntatt i Utv. 1994 s. 370. Retten kom til at det var påvist en viss ligningspraksis, som samsvarte med rettspraksis og juridisk teori. Med unntak av en uttalelse fra FIN fra 1888, var det heller ikke påvist praksis i motsatt retning.

LR konkluderte etter dette med at ordlyden ikke løste spørsmålet om hvorvidt vederlaget kunne neddiskonteres ved beregningen av kostpris, men at så vel rettspraksis, ligningspraksis og juridisk teori trakk i retning av en nominalistisk kostprisvurdering. Renteelementet kunne etter dette ikke fradragsføres direkte, men måtte aktiveres som en del av kostprisen.

LR tok etter dette ikke stilling til hvorvidt god regnskapsskikk, og da særlig uttalelsen fra Regnskapsrådet nr. 1/91, tilsa en avvikende løsning.

14.11.3 Lineære avskrivninger av påkostninger – 1992-022LBH

Et selskap hadde foretatt ominnredningsarbeider på leide lokaler og krevde lineære avskrivninger over 5 år. Under ligningen ble det lagt til grunn en brukstid på 10 år, og avskrivninger basert på det.

Et selskap aktiverte kostnader knyttet til ominnredningsarbeider som blant annet besto av rørarbeid, ventilasjon, kjøkken/kantine mv. Dette var arbeid som vanskelig kunne tas med ved flytting. Selskapet hadde leiekontrakt på 5 år, og avskrev påkostningene lineært over denne perioden. Av leiekontrakten fremgikk det at selskapet hadde en ubetinget rett til å forlenge leieavtalen med ytterligere 5 år, og dessuten en kjøpsopsjon. På den bakgrunn ble selskapet varslet om at avskrivningene burde foretas over 10 år. Selskapet var ikke enig, og påsto at det ikke hadde noen planer om å forlenge leieperioden og at det var vanskelig å si om den ville bli forlenget. Kontoret bemerket til dette at det er det mest sannsynlige faktum som skal legges til grunn ved ligningsbehandlingen. Når selskapet både har rett til forlengelse av leiekontrakten og kjøpsopsjon til lokalene, må det anses naturlig å legge til grunn at bruksperioden for anskaffelsene overstiger 5 år. En periode på 10 år fremsto som rimelig sannsynlig.

Saken ble fremlagt for LN under ligningen, som var enig i kontorets vurdering.

1 Bed.book Page 413 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

14.12 Driftsmiddel som tas inn i og ut av norsk beskatningsområde – sktl. §§ 14-60 flg.

Sktl. § 14-60 flg. (sktl. 1911 § 44 B) omhandler reglene for beskatning av driftsmidler som tas inn i og ut av norsk beskatningsområde. Reglene ble innført ved skattereformen av 1992, og tar spesielt sikte på å beskytte norske skattefundamenter. For driftsmidler som tas inn til landet, skal det beregnes en inngangsverdi ut fra egne avskrivningsregler, jf. sktl. § 14-61 (sktl. 1911 § 44 B-2). Ved uttak skal eventuelle meravskrivninger tas til inntekt, jf. sktl. 1911 § 14-64 (sktl. 1911 § 44 B-5). Kontoret har lite praksis forbundet med disse reglene, bortsett fra at de også får anvendelse ved inntredelsesbeskatning knyttet til den særskilte rederibeskatningen i sktl. § 8-10 flg. (sktl. 1911 § 51A), se Woldbeck 2000. Kun én sak har vært lagt frem for nemndene.

14.12.1 Spørsmål om inntektsoppgjør hvor skatteavtalen endres fra kreditmetode til unntaksmetode – 1993-341OLN

Spørsmålet var om det skulle regnes som uttak, og derfor foretas et inntektsoppgjør etter reglene i sktl. 1911 § 44 B flg. (sktl. §§ 14-60 flg.), når skatteplikten til Norge for andel i et utenlandsk ansvarlig selskap med fast driftssted på Jamaica opphørte som følge av at skatteavtalen med dette landet ble endret. OLN antok på samme måte som LN at et slikt oppgjør måtte foretas.

Saksforholdet

Et selskap A eide en 35 prosent andel i et ansvarlig selskap registrert i USA. Eierandelen ble ervervet i mars 1989. De resterende 65 prosent av selskapet var eid av et amerikansk selskap. Det ansvarlige selskapet drev virksomhet på Jamaica gjennom et fast driftssted. A drev ikke annen virksomhet enn å eie andelen i det ansvarlige selskapet.

A hadde ingen ansatte, men ble administrert av personell fra morselskapet. Deltakerne i det ansvarlige selskapet overtok sine respektive andeler av den faktiske produksjonen. A solgte all sin produksjon til morselskapet.

As regnskaper var basert på det ansvarlige selskapets regnskaper, slik at man tok 35 prosent av det ansvarlige selskapets regnskaper, omregnet til norske kroner, inn i As regnskaper etter bruttometoden. Frem til og med inntektsåret 1992 var A skattepliktig til Norge for virksomheten på Jamaica. For inntektsårene 1989 til 1992 hadde selskapet levert selvangivelser som inneholdt andel av bruttotallene fra det ansvarlige selskapet. A hadde benyttet alminnelige saldoavskrivninger etter sktl. 1911 § 44 A (sktl. §§ 14-40 flg.) for sin andel av driftsmidlene i det ansvarlige selskapet.

Den 30. september 1991 ble det inngått ny skatteavtale mellom Norge og

1 Bed.book Page 414 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Jamaica. Den avløste den tidligere skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia fra 1951, som i 1955 ved noteveksling ble utvidet til å omfatte blant annet Jamaica. Som metode for å unngå dobbeltbeskatning bygget avtalen av 1951 på kreditmetoden, mens den nye avtalen bygger på unntaksmetoden for den type inntekter saken gjaldt, skatteavtalens art. 7 og art. 24 punkt 2. Inntekter fra selskap As virksomhet var derfor ikke lenger skattepliktige til Norge fra og med inntektsåret 1993, som var virkningstidspunktet for den nye avtalen.

I selvangivelsen for inntektsåret 1993 oppga selskapet kr 0 i skattepliktig inntekt. Selskapet ble under ligningsbehandlingen lignet etter påstand. Spørsmålet var om selskapet skulle ha foretatt et inntektsoppgjør etter reglene i sktl. 1911 § 44 B-5 (sktl. § 14-64). Etter sktl. 1911 § 44 B-5 nr. 3 (sktl. § 14-64 tredje ledd) regnes differansen mellom foretatte avskrivninger i perioden og beregnede avskrivninger etter sktl. 1911 § 44 B-3 nr. 2 (sktl. § 14-64 annet ledd) som skattepliktig inntekt i uttaksåret. LN kom til at selskapet skulle ha foretatt et slikt inntektsoppgjør. Vedtaket ble påklaget til OLN.

Overligningsnemndas behandling

OLN tok utgangspunkt i sktl. 1911 § 44 B-6 nr. 2 første punktum (sktl. § 14-65 annet ledd første punktum) som lyder slik:

> «For andel i deltakerlignet selskap som tas ut av norsk beskatningsområde, får reglene i § 44 B-5 (sktl. § 14-64) anvendelse for den forholdsmessige del av selskapets driftsmidler som andelen representerer.»

Sktl. 1911 § 44 B-5 nr. 3 (sktl. § 14-64 tredje ledd) lyder slik:

> «Ved inntektsoppgjøret regnes differansen mellom foretatte avskrivninger i perioden og beregnede avskrivninger etter § 44 B-3 nr. 2 (sktl. § 14-62 annet ledd) som skattepliktig inntekt for uttaksåret, og inntektsføres for dette året.»

Problemstillingen var da om det kan anses som uttak av norsk beskatningsområde når skatteplikten for en andel i et utenlandsk ansvarlig selskap opphører som følge av endret skatteavtale.

OLN viste til at sktl. 1911 § 44 B-6 ikke selv gir noen definisjon av hva som menes med uttak i relasjon til bestemmelsen. Forarbeidene til bestemmelsen viser imidlertid at lovgiver tok sikte på tilsvarende regler som for uttak av driftsmidler. Det ble vist til Ot.prp. nr. 17 (1992-93) hvor det fremgår følgende på s. 28:

> «Skatteloven §§ 44 B-1 nr. 3 og 44 B-5 behandler ikke særskilt den situasjon at en andel i et deltakerlignet selskap tas ut av norsk beskatningsområde. Departementet mener imidlertid at det her er nødvendig med regler om et tilsvarende inntektsoppgjør. Skatteplikten til Norge knyttet til andelen vil opphøre ved uttaket, i likhet med skatteplikten knyttet til enkelte eiendeler når disse tas ut av norsk beskatningsområde. En unnlatt uttaksbeskatning i disse tilfeller kunne ellers føre til at selskapets eiendeler i realiteten ble tatt ut av norsk beskatningsområde uten at reglene i § 44 B kom til anvendelse.»

1 Bed.book Page 415 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Hva som regnes som uttak av driftsmidler, har sktl. 1911 § 44 B-1 nr. 3 (sktl. § 14-60 tredje ledd) nærmere regler om:

> «Med driftsmiddel som tas ut av norsk beskatningsområde, menes
> a) driftsmiddel som tilhører skattepliktig etter § 15 første ledd a eller b, når skatteplikten opphører etter disse bestemmelser eller etter skatteavtale med fremmed stat,» (uthevet her).

OLN fant det klart at meningen hadde vært at uttaksbegrepet i sktl. 1911 § 44 B-1 nr. 3 skal legges til grunn også for tilfeller som reguleres av sktl. 1911 § 44 B-6. Det springende punkt i saken var derfor om vilkåret «skatteplikten opphører ... etter skatteavtale med fremmed stat» var oppfylt.

OLN konstaterte at bestemmelsens ordlyd omfatter det foreliggende tilfellet. Tatt på ordet krever lovteksten bare at eksistensen av en skatteavtale innebærer at skatteplikten opphører. Spørsmålet var da videre om det forelå tilstrekkelig tungtveiende argumenter for en innskrenkende fortolkning av lovteksten, slik at bestemmelsen bare får anvendelse hvor det foreligger en endring i den faktiske situasjon.

Forarbeidene til sktl. 1911 § 44 B (sktl. §§ 14-60 flg) (Ot.prp. nr. 16 1991-92) trekker blant annet frem at skattyternes mulige tilpasning er et argument for å ha slike uttaksregler. Men forarbeidene tilsa etter nemndas syn ikke at formålet med reglene var begrenset til tilpasningstilfellene. Hensynet til sammenheng i skattleggingen talte også for at reglene gjaldt. I motsatt fall ville inntekt i form av reduserte avskrivninger ikke senere komme til beskatning i Norge. OLN antok derfor at reglene kom til anvendelse i det foreliggende tilfelle, og at det derfor måtte foretas et inntektsoppgjør.

14.13 Leasing

Leasing er en form for leie som ble introdusert på 1960-tallet, hvor finansieringsmomentet er fremtredende. Leasingavtalenes innhold kan variere en del, men i de ordinære leasingavtalene foreligger det normalt et trepartsforhold: leverandør – leasingselskap (eier/utleier/lessor) – leietaker (lessee). Andre eksempler er sale-and leaseback, hvor eier selger et aktivum til et leasingselskap e.l., for så å lease gjenstanden tilbake. I de siste årene har det dukket opp nyere former for leasing, såkalt lease-and lease back (for eksempel US-lease). Se nærmere om dette under punkt 14.13.5. For andre typer leasing vises det til *Lignings-ABC* 1999.

Et skattemessig problem som oppstår ved leasing, er at det ofte avtales en kjøpsopsjon for leietaker. Spørsmålet er om denne opsjonen, sammenholdt med avtalens innhold for øvrig, dvs. rettigheter, plikter og risiko, medfører at leietaker anses for å være reell eier av leasingobjektet, også under leasingperioden. Dette har igjen betydning for hvem som skal ha rett til skattemessige avskrivninger, samt en del andre problemstillinger knyttet til hvem som er eier.

1 Bed.book Page 416 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Det skilles ofte mellom finansiell leasing og operasjonell leasing, se nærmere under punkt 14.13.2 vedrørende skillet mellom disse avtalene. Kontoret har i all hovedsak kun vurdert finansielle leasingavtaler, og det har vært tale om driftsmidler med høy verdi og lang levetid – for eksempel skip, bygninger, fly, osv.

Én sak har vært oppe for nemndene ved kontoret, samt fylkesskattenemnda. Kontoret har fattet ett vedtak, og ellers har det blitt avgitt en rekke forhåndsuttalelser. I alle sakene har problemstillingen vært om selskapene er skattemessig eier av objektene og da med rett til skattemessige avskrivninger. Kontoret har med andre ord ikke vurdert saker hvor selskapet hevder at selskapet er leietaker, jf. avtalens formelle innhold. Videre har alle sakene vært leasingavtaler som har gått over landegrensene – såkalt cross-border-leasing. Det som gjør disse avtalene ekstra gunstige er at det kan oppstå doble avskrivninger eller såkalt «double dip». Dette oppstår på grunn av at vurderingen av om leasingavtaler er leie eller kjøp/låneavtaler varierer fra land til land. Så lenge reglene er forskjellige kan både utleier og leietaker anses som skattemessige eiere i sine respektive land, og da med rett til avskrivninger.

14.13.1 Rettskildesituasjonen

Det foreligger ingen direkte lovregulering av den skattemessige behandlingen av leasing. Den skatterettslige grensedragningsproblematikken mellom kjøp og leie har heller ikke vært oppe for domstolene. Den skattemessige behandlingen bygger derfor på uttalelser fra FIN og SKD samt ligningspraksis. Det vises her til Utv. 1982 s. 453–454 og anbefaling utarbeidet av SKD i *Lignings-ABC*.

Videre foreligger det noe teori på dette området. Se blant annet:

Gjems-Onstad 1984 s. 594 flg.

Hugo Matre i SR nr. 2/1991: «Klassifikasjon av leasingkontrakter» (særavhandling).

Harald S. Olsen i SR nr. 1/1995 s. 73-87: «Beskatning av leasingavtaler».

Sjur Brækhus i LoR 1969 sidene 385-415: «Leasing i Norge – et alternativ til kjøp på avbetaling med eiendomsforbehold?»

Erik Mamelund i *Praktisk økonomi og ledelse* s. 65: «Internasjonale leasingtransaksjoner».

Harald S. Olsen: SR 1999 s. 85-92: «Leasing over landegrenser (cross border leasing)».

Det foreligger også en utredning om *Utvikling i skattemyndighetenes syn på hvem som er eier av og har avskrivningsrett til et objekt* fra 1995, skrevet av Ernst Ravnaas m.fl. på oppdrag fra Norsk Investorforum. Etter at denne utredningen kom, har det i SR vært en diskusjon mellom Zimmer og diverse advokater vedrørende avskrivninger og risiko mm. Se SR 1996 s. 154 og etterfølgende nummer. I den forbindelse vises det også til Rt. 1996 s. 1256 (Utv. 1997 s. 13) *Libæk* og Rt. 1996 s. 1270 (Utv. 1997 s. 23) *Nopec*, samt Rt. 1998 s. 46 (Utv. 1998 s. 298) *Scott Management*.

1 Bed.book Page 417 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Endelig vises det til IFAs generalrapport fra 1990: «Taxation of Cross Border Leasing».

14.13.2 Operasjonell og finansiell leasing

Som nevnt skilles det mellom operasjonell og finansiell leasing. Dette skillet er ikke avgjørende ved den skattemessige behandlingen, men det vil ofte være stor grad av sammenheng. Ved operasjonell leasing er det som regel produsenten av gjenstanden som er utleier. Finansieringsselskaper er altså ikke en part her. Leiekontrakten er oftest kortsiktig og kan sies opp på kort varsel. Utleier påtar seg vanligvis vedlikehold o.l.

Finansiell leasing er en form for leasing der finansieringsmomentet er spesielt fremtredende. Leasingselskapet anskaffer leasingobjektet etter leiers ønske og spesifikasjoner. Leietiden tilsvarer som regel driftsmidlets økonomiske levetid, og det er ofte forutsatt at leier skal bli eier av driftsmidlet etter utgangen av leieperioden. Dette skjer i hovedsak ved at leier får en rett eller plikt til å overta objektet til en fastsatt pris (som ofte er svært lav), eller ved at leier får fortsette leieforholdet til en svært redusert leiepris. Leasingselskapet vil stå som formell eier av leasingobjektet (driftsmidlet) gjennom leasingperioden. Den økonomiske realitet er derimot ofte at det vesentlige av risiko og fordeler er overført til brukeren av driftsmidlet. Finansieringsselskapet har som regel utelukkende interesse i å få betaling og i å ha sikkerhet i gjenstanden for betalingskravet. Finansiell leasing er ut fra dette nært beslektet med avbetalingssalg med eiendomsforbehold. Forskjellen er at når nedbetalingen av driftsmiddelet er foretatt blir erververen eier ved avbetalingskjøp, mens en leietaker i et leasingforhold bare vil bli eier dersom visse betingelser inntrer.

Det er ikke uvanlig med kombinasjoner av operasjonelle og finansielle leasingformer.

Begrepet finansiell leasing brukes ofte som en betegnelse på avtaler som er finansieringsavtaler, og begrepet operasjonell leasing brukes der hvor det er tale om leieavtaler. I skattemessig sammenheng er dette uheldig, fordi begrepene også brukes i regnskapsmessig sammenheng. Skillet mellom hva som er finansieringsavtale og hva som er leieavtaler regnskapsmessig, er forskjellig fra den skattemessige bedømmelsen. Når man bruker begrepene i begge leire, kan leasingavtalen være finansiell lease etter regnskapsreglene og operasjonell lease etter skattereglene.

Det medfører kun uklarheter å benevne leasingavtale ut fra sluttresultatet. Som nevnt ovenfor er ikke skillet avgjørende i forhold til den skattemessige behandlingen. Det som blir det sentrale, er om man i skattemessig sammenheng må legge til grunn at avtalen i realiteten er en avtale om kjøp/finansiering.

14.13.3 Regnskapsmessig behandling av leasing

Utviklingen innenfor den regnskapsmessige behandlingen av leasing har gått i retning av å anse finansiell leasing som finansieringsavtale, slik at driftsmid-

1 Bed.book Page 418 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

lene behandles som en eiendel hos bruker og avskrives etter regnskapsreglene. Se GRS nr. 17.

Etter ny regnskapslov åpnes det for å skille mellom store og små bedrifter med hensyn til den regnskapsmessige behandling av finansiell lease. Det åpnes for at små bedrifter kan unnlate å balanseføre leieavtaler, jf. rskl. § 5-11. Andre selskaper skal i større grad balanseføre leasingavtaler. Dette vil i så fall fremkomme i notene, jf. rskl. § 7-13 som sier at man skal opplyse om balanseførte leieavtaler. Videre sies det at man skal opplyse om årlig leie i det tilfelle selskapet leier driftsmidler som ikke balanseføres.

DnR kom den 30. juni 2000 med et høringsutkast til standard om leieavtaler. Standarden skal dekke regnskapsføring av leieavtaler for leietaker, og den skal erstatte GRS 17 på dette punkt. Høringsutkastet opprettholder skille mellom finansiell og operasjonell leieavtale basert på avtalens reelle innhold. Dersom det vesentligste av økonomisk risiko og kontroll er gått over på leietaker, skal avtalen klassifiseres som finansiell. Eiendelene og forpliktelsene skal da balanseføres til nåverdien av leiebetalingene.

Da det vil bli flere og flere som balansefører leasingavtalene regnskapsmessig, vil det også antakelig være mange som legger dette til grunn skattemessig.

Det er klart at den regnskapsmessige behandlingen av leasing ikke er bindende for den skattemessige klassifisering av leasingavtalen som kjøp på avbetaling eller leie. Sktl. 1911 § 50 annet ledd (sktl. § 14-4 annet ledd) regulerer bare periodiseringspørsmålet – ikke selve klassifiseringen av avtalen. Det vises her til OLN i sak 1993-340OLN, jf. punkt 14.9.2.6 som slo klart fast at det skal mer til for å anse en leasingavtale som finansierings-/kjøpsavtale etter skattereglene.

Internasjonalt er det også en viss utvikling i behandlingen av leasing. I februar 2000 kom det fra IASC et «Discussion paper» angående «Leases: Implementation of a New Approach». Det foreslås der at man skal gå bort fra det litt tilfeldige skillet mellom operasjonell og finansiell leasing.

14.13.4 Rettssituasjonen

I henhold til SKDs uttalelser i Utv. 1982 s. 453 skal man som utgangspunkt vurdere hver enkelt leasingkontrakt etter dens reelle innhold. I den forbindelse legges det særlig vekt på hva som vil skje ved kontraktens utløp. *Lignings-ABC* 1999 s. 584 utdyper dette nærmere:

> «Hvem som reelt sett skal anses som eier av leasinggjenstanden i leasingperioden, må vurderes konkret hvor det bl.a. legges vekt på partenes rettigheter, plikter og risiko etter avtalen i forhold til leasinggjenstandens restverdi ved utløpet av denne perioden og avtalens innhold for øvrig.»

Selv om utgangspunktet altså er en vurdering av det reelle forhold, er det uansett antatt i praksis at det må stilles strenge krav for å kunne fravike den formelle leieavtalen.

1 Bed.book Page 419 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Når leaseren har rett til å kjøpe gjenstanden, er det for eksempel i henhold til SKDs uttalelse fra 1982 ikke:

> «... tilstrekkelig til å konstatere et kjøpsforhold at det har formodning for seg at leietakeren ved kontraktens utløp vil komme til å overta leasingobjektet, jfr. Utv. 1970 s. 79. Dersom overtakelsessummen er meget lav – nærmest symbolsk – vil en imidlertid etter omstendighetene måtte legge til grunn at en i realiteten har med en kontrakt om avbetalingskjøp å gjøre.»

Det oppstilles en presumpsjon for at leasingavtaler er leieavtaler, og at det skal særlige grunner til for å fravike dette utgangspunktet.

Her kan det også vises til rettspraksis omkring kommandittisters rett til fradrag for avskrivninger (etter de gamle regler om bruttoligning), jf. *Libæk*, *Nopec* og *Scott Management*. I *Libæk* kom HR til at kommandittistene ikke kunne kreve avskrivninger på skipet fordi de hadde gjenkjøps- og omsetningsgarantier fra selger. De var dermed sikret tilnærmet full restitusjon av sin investering. Kommandittistene hadde således ikke påtatt seg noen oppofrelse knyttet til verdiforringelse på skipet. Men til tross for dette kom HR til at kommandittistenes eierposisjon ikke kunne settes til side. HR gir altså her uttrykk for at det skal mye til for å sette til side de formelle forhold.

Frem til 1990 opererte *Lignings-ABC* med krav om «symbolsk pris». Fra 1991 ble vurderingen endret til en sannsynlighetsvurdering, jf. *Lignings-ABC* 1991 s. 460:

> «Er det i avtalen fastsatt en så gunstig pris at det er *altoverveiende sannsynlig* at leaseren vil overta gjenstanden etter utløpet av leieperioden, må leaseren anses som eier i leasingperioden.» (Uthevet her.)

Denne endringen må antakelig ses på bakgrunn av skattemyndighetenes ønske om å øke kontrollen med skattemotivert handel med andeler i deltakerlignende selskaper på begynnelsen av 90-tallet. Det er uklart om endringen i kravet vedrørende opsjonspris (fra «symbolsk pris» til «altoverveiende sannsynlig») har medført noen endring av ligningspraksis som i all hovedsak har godkjent leasing som leie. Det vi vet er at ligningsmyndighetene (og da i hovedsak SKD) i vurderingen av sale- and leaseback-avtaler åpnet opp for en mer skjønnsmessig vurdering av opsjonsprisen, og kom frem til at selger/leietaker fortsatt måtte anses som eier. Det vises her til ovennevte internmelding som også vurderer praksis vedrørende leasing.

Etter retningslinjene i *Lignings-ABC* skal det svært mye til for at en leieavtale medfører endring av rådende tilstand med henhold til eiendoms- og avskrivningsrett. Ved salg med tilbakeleie vil et tilsvarende status quo-begrunnet synspunkt innebære at selger/leietaker beholder sin eiendoms- og avskrivningsrett med mindre avtalen om salg og tilbakeleie bare tildeler en liten del av den totale risiko til leietaker. Det kan stilles spørsmål ved om eiendelen i disse tilfellene er levert.

1 Bed.book Page 420 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

På denne bakgrunn synes det altså rimelig klart at man må ta utgangspunkt i det formelle. Den form som er valgt privatrettslig skal i utgangspunktet legges til grunn ved den skattemessige behandlingen, og man kan antakelig si at det foreligger en presumpsjon for at formell eier også er virkelig eier. Men i visse tilfeller er realiteten en annen.

Det må da foretas en helhetsvurdering av avtalen, hvor man blant annet må se på:

- rådighet, juridisk og faktisk
- leietidens varighet i forholdet til driftsmidlets levetid
- risiko ved hendelig undergang
- vedlikehold, forsikring
- om utleiers kostpris betales gjennom hele leieperioden
- hvem som har gevinst/tapsrisiko i forhold til restverdi
- risikoens overgang, endringer for opprinnelig eier (sale-and leaseback)
- opsjoner:
  - hva slags opsjoner
  - til hvilken pris

DnRs høringsutkast vedrørende leieavtaler oppstiller mange av de samme indikatorene ved den regnskapsmessige vurderingen.

14.13.5 Cross border leasing – 1996-619SFS m.fl.

14.13.5.1 Innledning

Ved cross border leasing er utleier og leier hjemmehørende i forskjellige land. Som nevnt ovenfor, er det muligheten for å oppnå doble avskrivninger som er det sentrale ved disse avtalene. Selv om leasing på tvers av landegrensene ikke er avhengig av at begge partene oppnår skattemessige avskrivninger, så er det dette som gir den gunstigste avtalen. Hvis ikke begge partene får avskrivninger, vil gevinsten ved å inngå leasingavtale i hovedsak være lik som ved nasjonale leasingavtaler. Riktignok vil forskjellen i skattesatser mellom landene kunne gi en høyere gevinst, samt mulige valutaeffekter, men det er de doble avskrivningene som har gjort cross border leasing særlig aktuelt den senere tiden. Avskrivningssatsen vil også være en sentral del av avtalene. Land med anledning til sterkt forserte avskrivninger vil være de mest interessante for slik leasing. Så lenge inngåelsen av avtalene medfører betydelige kostnader for deltakerne, må gevinsten som oppstår også være av en viss størrelse for at det skal lønne seg.

Hvordan oppnås så de doble avskrivningene? Umiddelbart kan det høres lite logisk ut at både lessor og lessee, i to forskjellige land, kan få rett til skattemessige avskrivninger på samme driftsmiddel. For de fleste rettssystemer er det grunnleggende vilkåret for rett til avskrivninger at man er eier av gjenstanden. Ved leasing gir dette derimot betydelige muligheter for tilpasninger. Leasing er

1 Bed.book Page 421 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

basert på at en part leier ut et driftsmiddel til en annen part. Hvem som da anses som eier vil kunne avhenge av hvordan avtaleforholdet er utformet, samt hva det legges vekt på i det enkelte land. Det er de ulike lands forskjellige regler knyttet til hva som skal til for å anses som eier i et leasingforhold som altså er kjernen i cross border leasing.

I Norge har det som nevnt blitt lagt til grunn at det må foretas en konkret realøkonomisk vurdering hvor det blant annet legges vekt på partenes rettigheter, plikter og risiko. Særlig blir det i *Lignings-ABC* lagt vekt på hva som er avtalt ved utløpet av leieperioden.

Når det gjelder andre lands praktisering av leasingreglene, er det altså et vesentlig poeng for cross border lease-transaksjonen at det annet lands regler også gir avtaleparten avskrivningsrett. For eksempel er det noen land som innrømmer avskrivningsrett for den som er økonomisk eier, mens andre land konsentrerer seg om hvem som er juridisk eier. Når da også de enkelte land stiller forskjellige krav til hvem som skal anses som økonomisk eier, vil det foreligge betydelige tilpasningsmuligheter, og det er da den såkalte double dip oppstår. Teoretisk er det også mulig å oppnå triple dip. Dette kan skje hvis et finansieringsselskap i et tredje land blir brakt inn, og dette anses som eier med rett til avskrivninger etter sitt lands rett. De leasingavtalene som har vært vurdert av SFS, er blitt inngått mellom Norge og enten USA eller UK. Men også andre land kan være aktuelle, og da kanskje særlig Japan, Tyskland og Frankrike. I forhold til USA var bakgrunnen for denne finansieringsformen tidligere at det fantes spesielle regler for å fremme finansiell investering. Konkret innebar det at den amerikanske investoren til en viss grad kunne utsette inntektsføringen av inntektssiden av leieavtalen, samtidig som kostnadssiden ved å inngå leieavtalen kunne forseres. Disse reglene ble derimot endret i 1999, slik at de ikke kunne anvendes til dette formålet. Muligheten for å oppnå avskrivninger i USA er derimot fortsatt aktuell, og den norske parten får en andel av den fortjenesten som det amerikanske selskapet oppnår ved disse avskrivningene.

Selv om ikke begge partene blir ansett som eiere med rett til skattemessige avskrivninger, vil leasing likevel være lønnsomt på lik linje med nasjonale leasingavtaler. Lessee ville i stedet for avskrivninger få fradrag for leiebetalingene. Det som gjør det gunstig at begge partene får avskrivninger er at avskrivningstakten i flere land er raskere, til dels betydelig raskere, enn den økonomiske levetiden. Hvis avskrivningene skal skje over fem år, mens leiebetalingene skal skje over 10 år, vil det oppstå et fremskyndet skattefradrag. Det er altså periodiseringen som gjør dette ekstra gunstig.

14.13.5.2 Avtaleutforming

Hvordan blir så avtalene utformet for at partene skal oppnå de skattefordelene som er beskrevet?

Det finnes flere former for cross border leasing, men det som er kjennetegnet ved finansiell leasing er at det er et finansieringsselskap som er koblet inn, og som skal benytte avskrivningsmuligheten. Leier vil derimot ha all bruk og opp-

1 Bed.book Page 422 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

følging av gjenstanden, og vil da i visse land ha krav på avskrivninger. To typiske leasingavtaler, som kan anses som representative, vil bli gjennomgått nedenfor.

For at finansieringsselskapet skal kunne lease ut, må de på en eller annen måte være eier på et tidspunkt. Så lenge det ikke er finansieringsselskapet som skal bruke gjenstanden, er selskapet derfor avhengig av bruker/leier og dennes spesifisering av gjenstanden. Det er to alternativer for leasingselskapet. Enten kan det inngå en leasingavtale angående nybygging av en gjenstand (finansiering), eller det kan inngå en avtale som gjelder et allerede eksisterende driftsmiddel (refinansiering). I begge tilfellene vil disse avtalene være en måte å benytte aktiva til å generere ytterligere inntekter utover driftsinntekter. Om dette skal kalles finansinntekter er derimot ikke helt avklart, jf. punkt 14.13.5.4 avslutningsvis.

Når det gjelder leasing ved nybygging, noe som særlig vil være aktuelt for skip og fly, har som regel bruker allerede inngått en avtale om bygging av gjenstanden, og denne byggingen vil ofte være kommet langt på vei eller være nesten ferdig. Skip kan brukes som eksempel. Den norske bruker/bestiller (A) transporterer kjøpekontrakten på skipet til et engelsk finansieringsselskap (B). For dette mottar A markedspris. Deretter inngår finansieringsselskapet en leasingavtale med A. Vi får dermed det vi kaller en «sale-and leaseback»-situasjon. Denne leasingavtalen kan ha en varighet fra 5-6 år og inntil tilnærmet skipets levetid, og innebærer at A skal betale løpende leie til B. Betalingen av denne leien skjer ved at A deponerer et beløp hos en bank som skal forestå den løpende leiebetalingen. Det deponerte beløpet tilsvarer den neddiskonterte verdien av de fremtidige leiebetalingene. Markedsprisen A mottar ved transporten av kjøpekontrakten, benyttes altså til å deponere leiebetalingene. Her vil det da oppstå en forskjell mellom det A mottar og det som deponeres, fordi deponeringen skal være neddiskontert. Det er dette som blir gevinsten for A. Størrelsen på gevinsten vil bli bestemt ut fra hvor store leiebeløp som skal betales. Dette vil igjen bero på hvor gunstige de skattemessige avskrivningene blir for B. Effekten av de gunstige avskrivningene deles altså mellom partene.

Den formelle eiendomsretten til skipet går først over til B ved utløpet av leasingavtalen. Skipet vil være registrert på A. Når det gjelder den økonomiske risiko, så vil eventuell restverdi eller gevinst ved leieperiodens utløp tilfalle A. Videre må også A betale et visst beløp til B hvis skipet viser seg å ha kortere levetid enn fastsatt i avtalen. Ved forsikringstilfeller vil A få utbetalt tilnærmet hele forsikringsbeløpet. B vil ikke være pliktig til å foreta ytterligere betalinger hvis forsikringen ikke dekker hele tapet.

Når kontoret avga forhåndsuttalelse på et forhold tilnærmet likt dette, var spørsmålet om A hadde rett til skattemessige avskrivninger. At B får rett til avskrivninger blir avgjort etter Bs lands rett, og var forutsatt i den dokumentasjonen som ble mottatt. Men dette vil uansett ikke bli tillagt særlig vekt. Kontoret oppfattet kontraktsforholdet slik at både det formelle eierskapet lå hos A, samt at A hadde det vesentligste av den økonomiske risikoen. Avtalens realitet fremsto dermed som en finansieringsordning og ikke et salg. Det ble på dette grunn-

1 Bed.book Page 423 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

lag uttalt av kontoret at selskapet ville ha rett til skattemessige avskrivninger gjennom avtaleperioden.

I det andre tilfellet dreier det seg om leasing av allerede eksisterende driftsmidler. Det vil si at avtalen har mer preg av refinansiering. Avtalen er ikke vesentlig annerledes enn den som er beskrevet tidligere, men litt forskjell blir det. Det er etterhvert mange parter som involveres, og det hele får etterhvert mer og mer preg av at man tilpasser seg de enkelte lands regler. Typisk for disse avtalene er at de vil være forskjellige, avhengig av hvilke land som er involvert. I det forrige tilfellet var det England, i dette tilfellet er det USA.

Avtalekomplekset består av flere avtaler, herunder en leasingavtale («Head Lease») og en tilbakeleasingavtale («US Lease»). Alle avtalene blir inngått samtidig, og forutsetter hverandre. De må både faktisk og rettslig anses om en helhet. Head Lease er på ca. 14 år, og A mottar som forskuddsbetaling for leasen 99,9 prosent av driftsmidlets markedsverdi. Her ser vi altså at den første avtalen ikke dreier seg om et salg, slik som det gjorde ovenfor, men derimot om leasing. Men selv om ikke avtalen er formet som et salg, vil den isolert sett kunne ses på som det. Etter amerikanske regler gir avtalen B rett til avskrivninger.

Det inngås så en US Lease-avtale over et antall år. Her leaser altså B tilbake utstyret til A, som foretar periodiske leieinnbetalinger under avtalens løpetid. Denne periodiske leiebetaling blir besørget av en bank gjennom en såkalt «dept payment undertaking agreement». Dette skjer ved at A deponerer et beløp som tilsvarer den neddiskonterte leiekostnaden i avtaleperioden. Forskjellen mellom det beløpet som deponeres og de 99,9 prosent av driftsmidlets verdi, vil utgjøre As fortjeneste/gevinst. Som ytterligere sikkerhet garanterer morselskapet til den norske parten for datterselskapets forpliktelser. Så langt er det altså ganske likt det første tilfellet.

Ved utløpet av head lease-avtalen vil B ha en opsjon til å kjøpe utstyret til en på forhånd fastsatt pris. Men etter et gitt antall år vil A ha en såkalt «Early Termination Option» (ETO). Ved utøvelse av denne opsjonen opphører avtalene, og A får full rådighet over driftsmidlet. Hvis opsjonen utøves skal det betales en på forhånd fastsatt pris, ca. 50 prosent av driftsmidlets verdi ved inngåelsen av avtalen. Denne betalingen inngår i det beløpet som A har deponert, slik at utøvelse av opsjonen ikke vil medføre noen ytterligere innbetalinger fra A. Hvis ikke A utøver ETO, vil A ha en kjøpsopsjon til markedsverdi ved utløpet av tilbakelease-avtalen. I tillegg er det også en del andre alternative hendelsesforløp ved utløpet av avtalene. Som man ser, vil det for A være klart mest fordelaktig å utøve ETO. Det er dette som gir A den største gevinsten. Selv om A ikke klart kan si at opsjonen vil bli utøvd, er det liten tvil om at dette vil skje.

Når det gjelder den amerikanske parten i avtalekomplekset, så er det visse kriterier som må være oppfylt for at de skal ha rett til avskrivninger etter amerikansk rett, og dette påvirker også utformingen av avtaleverket.

Også i dette tilfellet ble kontoret bedt om å uttale seg om mulighetene for A til å få skattemessige avskrivninger på driftsmidlene. Utgangspunktet for vurderingen blir den samme som over. Avtalekomplekset er konstruert slik at den

1 Bed.book Page 424 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

vesentligste økonomiske interesse og risiko ligger hos A. A vil ha risikoen for verdifall frem til ETO. Den formelle eiendomsrett og rådigheten over utstyret vil tilligge A. Videre vil A ha vedlikeholds- og forsikringsansvar for driftsmidlet. Ut fra dette kom kontoret til at A fortsatt måtte anses som eier, og ha rett til skattemessige avskrivninger i Norge.

I tillegg til disse to uttalelsene har kontoret hatt tilsvarende uttalelser i en del andre tilfeller. Innenfor kraftverksbeskatning har det vært én uttalelse. Her vil det ikke bare være et spørsmål om skattemessige avskrivninger, men også forholdet til friinntekt ved grunnrentebeskatningen vil være av betydning. Samtidig må selskapet vurdere forholdet til konsesjoner mv. I samme uttalelse ble rentene på det deponerte beløpet vurdert, og det ble konkludert med at det norske selskapet ikke var skattepliktig for dette. Det hadde ingen rettigheter til avkastningen. Forholdet til sktl. 1911 § 15 første ledd bokstav c (sktl. § 2-3) ble også vurdert. Frem til opsjonstidspunktet synes det ganske klart at sktl. 1911 § 15 første ledd bokstav c ikke kommer til anvendelse. Avtaleforholdet er kun en finansieringsform. Men hvis ikke opsjonen utnyttes, vil det være mer aktuelt at den amerikanske parten blir eier av gjenstanden. Kontoret utelukket derfor ikke at på det tidspunktet kunne det tenkes at sktl. 1911 § 15 første ledd bokstav c kom til anvendelse, slik at det ble stedbunden beskatning. Men dette ville det uansett ikke være kontorets kompetanse å avgjøre.

Videre har det vært uttalelser innenfor rederibeskatning, hvor spørsmålet om selskapet er å anse som eier samtidig blir et spørsmål om det kan tre inn/forbli i rederibeskatningsordningen.

Som man ser, er disse avtalekompleksene utformet på en slik måte at spørsmålet om det norske selskapet har rett til skattemessige avskrivninger synes klart ut fra de retningslinjer som er gitt. Men avtalene blir stadig mer komplekse, og det blir etterhvert vanskelige vurderinger knyttet til hvem som er eier. Dette er blant annet et resultat av at utenlandske myndigheter stiller strengere krav til hvilke konstruksjoner som godtas.

14.13.5.3 Forholdet til tidligere praksis

Tradisjonelt har skattytere og deres representanter hevdet at leasing er leie uansett, og at det er utleier som er eier og som må få rett til avskrivninger. Dette har som nevnt ligningsmyndighetene også i stor grad lagt til grunn i sin praksis. I de tilfeller ligningsmyndighetene har vurdert avtalene (sale-and leaseback) og funnet ut at det er kjøp/finansiering og ikke leie, har skattyterne påberopt at den ligningspraksis som foreligger vedrørende leasing (at leasing er leie), må anses bindende.

I cross border leasingavtalene derimot, vil det være gunstigst for skattyterne å hevde at avtalen i realiteten er en kjøpsavtale/finansieringsavtale. Det vises da til at det må foretas en helhetsvurdering av avtalen, og at det vil være altoverveiende sannsynlig at opsjonen vil bli utøvet.

Spørsmålet blir om og i hvilken grad ligningspraksis skal legges til grunn i vurderingen.

1 Bed.book Page 425 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Nemndene våre har lagt til grunn at det skal mye til for å fravike det utgangspunkt at leasing er leie. Spørsmålet om ligningspraksis er bindende har ikke vært vurdert.

Ved den rettslige vurderingen av leasingavtalen skilles det i norsk rett ikke mellom nasjonale leasingavtaler og cross border leasingavtaler. Den norske skattyter blir vurdert etter norske skatteregler uten hensyn til annen nasjonal rett. Med andre ord – får det andre selskapet avskrivninger i sitt land på bakgrunn av skattereglene der, skal ikke det vektlegges hvis det er klart etter norsk rett at det norske selskapet er skattemessig eier her. Men det er ofte ikke klart etter norsk rett om selskapet er skattemessig eier. Spørsmålet om klassifiseringen av avtalen og om ligningsmyndighetene plikter å tilsidesette den form skattyter har valgt, blir satt på spissen når skattyter ønsker å oppnå en gunstig skattemessig effekt ved tilsidesettelsen. I sak 1993-340OLN var spørsmålet oppe, jf. punkt 14.9.2.6 ovenfor. OLN vurderte problemstillingen, men tok ikke standpunkt da saken ble løst på opsjonsprisen. Men kontrakten fremsto utad som en avtale om leie av skip (bare boat charter) kombinert med en kjøpsopsjon. Skattyters påstand om avskrivningsrett impliserte at det skulle legges til grunn en annen beskrivelse av faktum, nemlig at skattyter var eier av skipet. Problemstillingen om hva skattyter kan kreve, ble vurdert av FSN.

Som anført av skattyter, skal ligningsmyndighetene fastlegge faktum ved ligningen etter en fri bevisbedømmelse, jf. lignl. § 8-1. Men derav følger ikke uten videre at ligningsmyndighetene har plikt til å gå inn i en vurdering av om den rettslige karakteristikk som skattyter selv har gitt rettsforholdet, skal tilsidesettes etter krav fra skattyter, med sikte på at han skal oppnå en gunstigere skattemessig posisjon enn den som følger av den rettslige karakteristikk han selv har valgt. Av avtalefriheten og vårt rettssystem ellers følger at skattyterne kan innrette sine økonomiske forhold med sikte på optimal skattemessig behandling innenfor de rammer som rettsreglene (herunder omgåelsesnormen) setter. Det er et vesentlig mer vidtgående skritt om skattyter også skal kunne gi et rettsforhold en karakteristikk i en relasjon og forlange en annen karakteristikk lagt til grunn i en annen relasjon, særlig når dette har sin bakgrunn i ønske om å oppnå skattefordeler (avskrivninger i to land) som vanskelig kan begrunnes ut fra de prinsipper som skattesystemet bygger på.

Som støtte for dette kan det vises til Rt. 1923 II s. 208 (Utv. II s. 208), der et ugyldig stiftet aksjeselskap som det var innsendt selvangivelse for, ble ansett som skattesubjekt ved ligningen tross skattyters protester.

Det skilles her mellom faktum og rettsanvendelse. Ligningsmyndighetene plikter å bevisvurdere faktum, men ikke å foreta vurdering av om det faktum som foreligger (her: avtalen) samsvarer med underliggende realiteter.

Det var her tale om et bare boat charter som nemnda mente ikke kunne vurderes som en leasingavtale. Man kan derfor stille spørsmål om man ville tatt det samme standpunkt hvis det hadde vært tale om en leasingavtale. Man måtte da også ha vurdert ligningspraksis på området.

1 Bed.book Page 426 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

14.13.5.4 Skattemessig behandling av gevinsten

Når man har tatt stilling til hvem som skal anses som eiere av objektet, blir det neste spørsmålet hvordan man skal behandle gevinsten som oppstår. Som beskrevet ovenfor, er de fleste avtalene utformet slik at selskapet mottar en betaling tilnærmet markedsverdi av utstyret. Samme dag foretar selskapet en deponering av det neddiskonterte leiebeløpet. Selv om dette fremstår som to separate betalinger, vil det som faktisk skjer være at det norske selskapet mottar nettobeløpet. Dette vil som regel være i størrelsesordenen ca. 5–10 prosent av driftsmidlenes verdi. Siden disse leasingavtalene kun er aktuelle for vesentlige driftsmidler, vil også gevinsten være et vesentlig beløp, ofte over kr 100 mill. I et tilfelle (1998-601SFS) vurderte kontoret periodiseringen av gevinsten i en forhåndsuttalelse angående et kraftselskap. Her ble det konkludert med at gevinsten skulle inntektsføres på avtaletidspunktet, da det var overveiende sannsynlig at den var opptjent på dette tidspunktet. Dette ble akseptert av selskapet, uten at man nødvendigvis kan vektlegge den aksepten for øvrige tilfeller. I et annet tilfelle (1996-619SFS) ble det konkludert med at under de gitte forutsetningene kunne mye tale for at inntekten skulle periodiseres lineært over avtaleperioden. Det kan nevnes at visse avtaler ikke medfører denne direkte utbetalingen ved avtaleinngåelsen. Derimot vil selskapet få fordelt denne gevinsten over flere år ved at leiebetalingene er lavere enn hva rentebetalingene ved annen finansiering ville vært.

Problemstillingen kom derimot opp under ligningen for inntektsåret 1998 i et annet tilfelle hvor kontoret ikke hadde uttalt noe om behandlingen av den gevinsten som oppstår. Avtalen, lik den som er beskrevet ovenfor, ble inngått i 1998, og dreide seg om teknisk utstyr. Den ga en mulig gevinst på ca. kr 100 mill., som selskapet fikk utbetalt ved avtaleinngåelsen. Selskapet valgte å inntektsføre denne gevinsten lineært over 9 år, dvs. tiden frem til utøvelsen av opsjonen som gjør at de trer ut av leasingforholdet, og gevinsten blir endelig.

Ved vurderingen av periodiseringen var det naturlige utgangspunktet sktl. 1911 § 50 annet ledd (sktl. § 14-4 annet ledd). Spørsmålet ble da hva som ville være den riktige regnskapsmessige behandlingen av gevinsten. Det grunnleggende prinsipp for inntektsføring er når en inntekt er opptjent. Dette er nå lovfestet i rskl. § 4-1, men det har tidligere også vært den tradisjonelle oppfatningen. Det vesentlige momentet for når en inntekt skal anses opptjent, vil være når risiko og kontroll er gått over. Siden selskapet hele tiden har kontrollen over driftsmidlet, vil det avgjørende være hvilken risiko det er knyttet til om gevinsten vil oppstå, eventuelt størrelsen på den. Følgende risikomomenter ble antatt å foreligge:

– For det første har selskapet risikoen for om en av depotbankene går konkurs. Selskapet er ikke fritatt fra sitt ansvar for leiebetalingen selv om det har deponert pengene i banken. Hvis en konkurs oppstår, må selskapet betale én gang til. Denne risikoen ble både av kontoret og selskapet vurdert som nesten ikke eksisterende. Det står også i avtalen at selskapet vil ha rett til å bytte bank hvis kreditrangeringen synker på de bankene som benyttes.

1 Bed.book Page 427 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

– Videre er det en risiko for endring i skattelovene. Utgangspunktet er at hver part har risikoen for endringer i skattelovene i sine respektive land. At skattereglene i Norge skal bli endret slik at gevinsten ved transaksjonen vil reduseres/bortfalle er det liten sannsynlighet for. Det kan dog nevnes at avisoppslag i norsk presse om disse avtalene har vekket interesse hos enkelte stortingsrepresentanter.

Eventuelle endringer i skattelovene i USA angående dette skulle da altså ikke påvirke den gevinsten som oppstår. Men dette kan ikke antas helt generelt. Ut fra avtalens omfang skal det trolig ikke så mye til før en endring i skattereglene som påvirker avtalen, gjør at avtalen kan sies opp e.l. Etterhvert som myndighetene nå er blitt mer oppmerksomme på disse typer avtaler, har blant annet amerikanske skattemyndigheter nylig i et tilfelle avgjort at forholdet manglet realitet, og således ikke kunne få avskrivninger osv. Dette dreide seg riktignok om et «lease in-lease out»-tilfelle, men forskjellen til et «sale in-lease out»-tilfelle er ikke stor, slik at også disse kan i fremtiden bli rammet av en gjennomskjæring. Men uansett synes ikke denne risikoen å være så stor og overhengende at den kunne være avgjørende for den regnskapsmessige behandlingen.

– Det som derimot ble avgjørende var det tredje risikomomentet, nemlig den teknologiske og markedsmessige risiko. Leasingkomplekset i dette tilfellet angår driftsmidler i en bransje som er utsatt for meget rask teknologisk utvikling. Samtidig er dette noe som gjør transaksjonen ekstra gunstig, nemlig fordi driftsmidlene gis ekstra rask avskrivning i USA, som såkalt «kvalifisert teknologisk utstyr» (QTE). På grunn av den raske utviklingen har selskapet måttet ta forbehold i avtalen om at de kan bytte ut utstyret, eller skrote det. Hvis teknologi- og markedsutviklingen medfører at selskapet må gå over til ny teknologi, ønsker ikke selskapet å være bundet av leasingavtalen. Derfor ble det tatt inn i avtalen at hvis deler av driftsmidlet blir tatt ut av drift, må selskapet betale tilbake deler av gevinsten ut fra estimerte verdier på gjenstandene. Dette beløpet vil da bli gradvis mindre etterhvert som tiden går. Følgelig vil bare hele gevinsten på ca. kr 100 mill. være endelig, hvis alt utstyret brukes frem til avtalen utløper, dvs. i minst 9 år (frem til ETO). Eventuelle utrangeringer før dette tidspunktet vil medføre en lavere gevinst. Etterhvert som tiden går, og det beløpet som må betales ved utrangeringer blir mindre, vil deler av gevinsten bli gradvis opptjent. Selskapet valgte derfor å inntektsføre gevinsten lineært over 9 år, dvs. frem til ETO. At ETO blir utøvet, må anses som overveiende sannsynlig.

På denne bakgrunn synes den regnskapsmessige behandlingen å være riktig. Men dette var basert på en konkret vurdering av denne avtalen, og kan ikke sies å være uttrykk for en generell vurdering av slike leasingavtaler. Ved leasingavtaler som ikke omfatter slikt kvalifisert utstyr vil det kunne være mer naturlig å inntektsføre raskere, eventuelt med én gang. For eksempel vil det ved en leasingavtale knyttet til et kraftverk sannsynligvis ikke foreligge så store teknologiske og markedsmessige risiki.

På bakgrunn av saker som har vært oppe for OLN tidligere, ble også forholdet til sktl. 1911 § 50 femte ledd (sktl. § 14-4 tredje ledd) vurdert. Dette er en

1 Bed.book Page 428 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

særregel som ville gått foran sktl. 1911 § 50 annet ledd (sktl. § 14-4 annet ledd). Umiddelbart virker det ikke naturlig å anse dette forholdet for å falle inn under såkalte avsetninger etter god regnskapsskikk. Periodiseringen av gevinsten er det man omtaler som utsatt inntektsføring, og ordlyden i sktl. 1911 § 50 femte ledd tilsier at bestemmelsen ikke er ment å omfatte slike inntektsposter. Dette er blant annet uttalt i en overligningsnemndssak (1995-304OLN), den såkalt «containersaken», se punkt 14.2.1.8. Men det ble også uttalt at dette utgangspunktet sannsynligvis må fravikes hvis den utsatte inntektsføringen kun er et resultat av presentasjonsformen i regnskapet. Altså de tilfellene hvor posten like gjerne kunne vært ført som en inntektsreduksjon så vel som en fradragspost. Dette er også uttalt av SKD i et brev inntatt i Utv. 1996 s. 402 angående restverdileasing. Videre er dette også den tankegangen FIN er inne på i sitt høringsutkast angående skattemessig tilpasning til regnskapsloven. Her blir det foreslått et nytt sktl. 1911 § 50 femte ledd (sktl. § 14-4 tredje ledd) som også skal omfatte slik utsatt inntektsføring som like gjerne kunne vært en kostnadsavsetning. FIN uttaler i høringsnotatet:

> «Etter nyere regnskapsteori og praksis skal en i stedet for å inntektsføre hele transaksjonsvederlaget, kun inntektsføre de inntektselementer som på transaksjonstidspunktet kan anses som opptjent. Med opptjent forstås en overføring av ytelsens risiko og kontroll til debitor. [...] De inntektselementer som ikke anses opptjent, skal balanseføres som uopptjent inntekt. [...] Språklig sett er en utsettelse av inntektsføringen noe annet enn å gjøre et fradrag. Det kan således hevdes at utsatt inntektsføring av uopptjente inntektselementer ikke faller innenfor ordlyden i någjeldende § 50 femte ledd. [...]»

Etter departementets oppfatning må en imidlertid se på realiteten av det underliggende forhold. Dersom en ved anvendelsen av nye regnskapsmetoder rent faktisk oppnår det samme resultat som det skatteloven § 50 femte ledd er ment å ramme, må også slike disposisjoner omfattes av § 50 femte ledd. Den foreslåtte regel i § 50 femte ledd vil derfor også omfatte utgifter som nevnt, selv om disse regnskapsmessig er oppført som uopptjent inntekt i balansen.

Riktignok ble det ikke vedtatt noen endringer i sktl. 1911 § 50 femte ledd, jf. Ot.prp. nr. 1 (1999-2000), se s. 66. Men det var basert på at FIN ønsket å utrede hele regelen nærmere.

Spørsmålet ble da om det foreliggende tilfelle med utsatt inntektsføring av gevinsten som oppnås ved leasingen like gjerne kunne vært ført som en fradragspost. Det er klart at hvis selskapet hadde tatt hele gevinsten til inntekt med én gang, ville de ha fått fradrag fortløpende for det de eventuelt måtte ha betalt på grunn av at deler av utstyret skrotes. I containersaken ble det lagt avgjørende vekt på at inntekten knyttet seg til forpliktelsen til å yte service overfor betaleren. Videre sies det:

> «Av dette følger at det ikke – slik som typisk ved garanti- og serviceavsetninger – kan bli spørsmål om å inntektsføre hele salgsvederlaget og så foreta avsetning for antatte utgifter.»

1 Bed.book Page 429 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

I leasingtilfellet var det ikke snakk om å yte noe service eller lignende overfor den amerikanske parten etter at betaling hadde skjedd. Optimalt sett trenger ikke partene ha noen kontakt før opsjonen for å tre ut av avtalen skal benyttes. Selskapet har altså ingen ubetingede forpliktelser overfor den andre parten. Det dreier det seg om en usikkerhet i forhold til om noe av utstyret må tas ut av avtalen, for så å måtte betale tilbake deler av gevinsten. Riktignok ville selskapet ha oppnådd den samme realøkonomiske effekten ved å inntektsføre hele gevinsten for så å foreta en avsetning for fremtidige kostnader knyttet til å ta gjenstander ut av leasingforholdet. Men det er vanskelig å sammenligne den utsatte inntektsføringen med en kostnadsavsetning. Det vil ikke være naturlig å si at selskapet har en garanti- eller serviceavsetning så lenge det er opp til dem selv om de vil utløse betalingsforpliktelsen. Selskapet har kun en betalingsforpliktelse, og ikke en forpliktelse til å utføre noe arbeid.

Riktignok ville begrunnelsen for sktl. 1911 § 50 femte ledd delvis slå til i dette tilfellet, nemlig avskjæring av skattekreditter og ligningstekniske hensyn. Det ble derimot konkludert med at det ikke kunne legges avgjørende vekt på dette hensynet, så lenge det foreliggende tilfellet reelt sett ikke kunne anses som en kostnadsavsetning som naturlig falt inn under sktl. 1911 § 50 femte ledd.

Selskapets periodisering ble lagt til grunn, uten at spørsmålet ble forelagt LN.

Som det fremgår av ovenstående er konklusjonen i dette tilfellet svært konkret begrunnet, både i forhold til den regnskapsmessige og skattemessige behandlingen. I andre tilfeller kan forholdene ligge annerledes an, og en annen konklusjon kan være aktuell. Som nevnt tidligere har kontoret avgitt en forhåndsuttalelse angående denne problemstillingen, hvor konklusjonen ble at hele gevinsten måtte inntektsføres med én gang.

I forhold til selskaper som lignes i henhold til de særskilte rederibeskatningsreglene i sktl. 1911 § 51 A (sktl. § 8-10 flg.), oppstår det et ytterligere spørsmål knyttet til denne gevinsten. Etter sktl. 1911 § 51 A-6 nr. 2 (sktl. § 8-15 annet ledd) skal finansinntekter beskattes løpende. Uavhengig av hvordan gevinsten periodiseres må det da tas stilling til hvorvidt gevinsten er en finansinntekt som skal skattlegges hos selskapet. Denne problemstillingen er ikke avklart. Hva som er en driftsinntekt og hva som er en finansinntekt, er ikke alltid helt klart.

14.13.5.5 Litt om bare boat-avtaler

Er det riktig å skille mellom bare boat charter og leasingavtaler?

En bare boat-avtale er en leieavtale hvor leieobjektet er «det nakne skip». Leietakeren må her sørge for bemanning og utrustning av skipet. Det er ofte vanlig å avtale at leier skal få rett til å kjøpe skipet innen en frist eller ved certepartiets utløp. Kjøpesummen kan være sammenbundet med vederlaget, slik at leiebeløpet som er betalt inntil opsjonen utøves, avregnes mot den avtalte kjøpesum. Det vises her til Falkanger *Leie av skip* s. 145 flg.

En bare boat-avtale kan ifølge Falkanger sammenlignes med en finansiell

1 Bed.book Page 430 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

leasingavtale. Han skriver i sin artikkel «Bruk av fremmed tonnasje – et alternativ til egen tonnasje», at leasing og bare boat er to navn på det som kan være samme ting, og at navnevalget kan bero på hvor navngiver hører hjemme. Hører han til det typiske shippingmiljøet, vil den naturlige betegnelsen være bare boat-certeparti. Hører han derimot til finansmiljøet, er leasingterminologien mer nærliggende.

I en forhåndsuttalelse (1996-619SFS) vurderte kontoret en finansiell transaksjon med sikkerhet i en bare boat-avtale. Som sikkerhet for et lån ble et skip leid ut fra A til B gjennom en bare boat-avtale. Skipet ble så leid tilbake til A igjen. Kontoret foretok den samme vurderingen som er beskrevet ovenfor i forhold til leasingavtaler, og konkluderte med at A fortsatt var eier. Selskapet hadde all risiko, og sto fortsatt som hjemmelsinnehaver. I dette tilfellet var det altså ikke stor forskjell på leasing og bare boat-avtale. Det vises for øvrig til at det ikke er uvanlig i teori og ligningspraksis å betegne en bare boat-avtale som leasingavtale. Se for øvrig 1993-340OLN, referert foran i punkt 14.9.2.6 hvor OLN la til grunn at det var en bare boat-avtale, og ikke en leasing-avtale. Vurderingstemaet ble riktignok i stor grad det samme.

14.13.5.6 Saker som har vært oppe ved SFS

Nemndsbehandling

En sak har vært oppe til behandling i nemndene (1993-340OLN), og denne er blant annet referert utfyllende under punkt 14.9.2.6 foran.

Kontorvedtak av 8. oktober 1998

Problemstillingen var om en bare boat-avtale med opsjon kunne omklassifiseres i løpet av leietiden. Selskapet hadde i sine ligningspapirer for inntektsåret 1996 krevd skattemessig fradrag for avskrivninger på skip. De hevdet at selskapet i skattemessig sammenheng måtte anses som reell eier selv om skipet var innleid på bare boat certeparti, og viste til at det var overveiende sannsynlig at opsjonen ville bli gjort gjeldende. Kontrakten for leie av skipet med kjøpsopsjon ble inngått tidlig på 90-tallet. Til og med 1995 anså eierne av KS avtalen som en leieavtale.

Kontoret ba om tilleggsopplysninger i tilknytning til selskapets skattemessige behandling av skipet, herunder hva som var bakgrunnen for at selskapet anså seg som skattemessig eier av skipet først i 1996. Det ble også stilt spørsmål til hvordan skattemessig inngangsverdi på skipet var beregnet.

I juli 1996 kom det nye norske eiere inn. Selskapet ble etter dette deltakerlignet som utenlandsk kommandittselskap. Selskapet mente at ved inntreden av en ny dominerende norsk eier av selskapet måtte det foretas en vurdering av hvorvidt skipet i skattemessig sammenheng i realiteten skulle anses som eier. Det måtte vektlegges at ny kjøper anså oppkjøpet for erverv av skipseiende selskaper. Hvilken vurdering tidligere eier hadde foretatt, kunne ikke være bindende. Det måtte derfor foretas en selvstendig vurdering av leasingavtalen.

Skattemessig inngangsverdi var fastsatt på basis av selskapenes anskaffel-

1 Bed.book Page 431 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

seskost for skipene. Med anskaffelseskost mente man i den sammenheng totale gjenstående leasingforpliktelser for skipene. Tidspunkt for eierskiftet var lagt til grunn som tidspunkt for erverv av skipene.

Kontoret viste til FSNs vedtak (1993-340FSN), og antok at ligningsmyndighetene i foreliggende sak ikke uten videre hadde plikt til å gå inn og realitetsvurdere den karakteristikk som skattyter selv hadde gitt rettsforholdet.

Dersom selskapet ble ansett som eiere, måtte man vurdere avtalen som kjøpsavtale fra år 1. Inngangsverdien på skipene måtte da fastsettes etter reglene i sktl. 1911 § 44 B (sktl. § 14-60). Som følge av dette ville selskapet få en vesentlig lavere inngangsverdi.

Selskapet aksepterte kontorets standpunkt, antakelig på grunn av konsekvensene ved bruk av reglene i sktl. 1911 § 44 B. Selskapet fikk dermed kun fradrag for leiekostnadene. Videre fikk selskapet kun fradrag for underskudd som var pådratt siste halvdel av 1996, da virksomheten ikke kom inn under norsk beskatningsområde før 1. juli 1996. Resultatregnskapet for halvåret ble da lagt til grunn.

1 Bed.book Page 432 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

1 Bed.book Page 433 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

15 Skattesatser

I skatteloven kapittel 15 er bestemmelsene om fastsettelse av satsene for skatt til staten, kommunene og fylkeskommunene samlet, herunder bestemmelsene om kildeskatt på utbytte betalt til aksjonær bosatt i utlandet, og bestemmelsene om kommunale og fylkeskommunale skattevedtak. Videre inneholder kapitlet bestemmelser om personfradrag i alminnelig inntekt og særskilt fradrag i alminnelig inntekt i Finnmark og Nord-Troms.

Skatteberegninger skjer som hovedregel maskinelt, uten noen form for innvirkning verken fra kontoret eller andre ligningskontorers side.

Situasjonen er noe annerledes for kildeskatt på aksjeutbytte.

Aksjonær som er hjemmehørende i utlandet, er pålagt inntektsskatt til staten av utbetalt utbytte. Skattleggingen skjer under ett i den kommune hvor selskapet har sitt kontor eller styret har sitt sete. For de selskaper som er overført til kontoret og hvor det er utbetalt utbytte til utenlandsk aksjonær, skal ligningen foregå her.

Selskapet er ansvarlig for den skatt som faller på utbytte til disse aksjonærene, jf. sktl. § 10-13 (selsktl. § 3-5) og sktbl. §§ 5 A og 49 nr. 1, annet ledd.

Utenlandske aksjonærer i norske selskaper kommer inn under hovedregelen om forskuddspliktige i sktbl. § 1. Da ligningskontoret ikke på forhånd kjenner til hvilke selskaper som har utenlandske aksjonærer og størrelsen på aksjepostene, er det ikke mulig å foreta forskuddsutskriving. Ved beskatning av aksjeutbytte til utenlandsk aksjonær skal det brukes en sats som er fastsatt i SSV § 3-4. Dersom det er skatteavtale med den stat hvor aksjonæren er bosatt, skal imidlertid kildeskatt trekkes etter sats som er angitt i avtalen. I de øvrige tilfeller er denne sats for inntektsåret 2000 fastsatt til 25 prosent.

Selskapet skal innen 1. mars (der hvor det er gitt utsettelse for innlevering av selvangivelse, antas utsettelsesfristen å gjelde) sende inn oppgave RF 1003 (Aksjonærbeskatningen – formular nr. 4) som vedlegg til selvangivelsen. Av skjemaet slik det foreligger i ny utgave for inntektsåret 1999, fremgår det at det er antall aksjer per utdelingstidspunkt som skal føres opp. Mange selskaper har tidligere basert utfyllingen på at det var antall aksjer eid per 1. januar i ligningsåret som skulle føres opp. For disse vil utfyllingen av skjemaet for inntektsåret 1999 medføre en ny praksis. Slik skjemaet foreligger i ny utgave, vil saksbehandler kunne kontrollere at sum kolonne Hvor mange aksjer på utdelingstidspunktet overensstemmer med sum kolonne Samlet utbytte eller renter.

På bakgrunn av skjemaet Aksjonærbeskatningen – formular nr.4 (RF 1003) utarbeider kontoret skatteliste og skatteoppgjør for hvert enkelt selskap. Skat-

1 Bed.book Page 434 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

ten beregnes manuelt etter satsene i en eventuell skatteavtale eller etter sats 25 prosent hvor skatteavtale ikke finnes.

Kontoret sørger for at kopi av skatteoppgjøret også blir sendt til selskapene.

Beskatningsordningen har som sin forutsetning at alle henvendelser fra de utenlandske aksjonærer vedrørende skattetrekk, utbetalinger av utbytte, ligning, refusjon av for mye trukket skatt mv. skal rettes til selskapet som utdeler utbyttet, jf. SK.meld. 3/84 (gjengitt i Utv. 1984 s. 113). Dersom en aksjonær mener at det er trukket et større beløp enn det som følger av skatteavtale med det land han er hjemmehørende i, skal vedkommende derfor henvises til selskapet. Selskapet vil deretter måtte forelegge saken for ligningskontoret som en anmodning om endring av ligningen.

1 Bed.book Page 435 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

16 Fradrag i skatt og refusjon

Dobbeltbeskatning oppstår som følge av at ulike prinsipper for skattlegging i og utenfor landegrensene overlapper hverandre. Internrettslig kan en tenke seg begrepet benyttet om eksempelvis skattlegging av både inntekt i aksjeselskap på selskapets hånd og skattlegging av utbytte på aksjonærens hånd. Slik dobbeltbeskatning er i Norge søkt avhjulpet gjennom godtgjørelsessystemet, jf. sktl. § 10-12 (selsktl. § 3-4). Denne form for dobbeltbeskatning, dvs. hvor samme inntekt skattlegges hos forskjellige skattesubjekter, kalles økonomisk dobbeltbeskatning. Det man i alminnelighet sikter til når man vil forebygge dobbeltbeskatning (ved eksempelvis skatteavtaler), er imidlertid den juridiske dobbeltbeskatning som følger av ulike regimer eller ulike bestemmelser i internretten. Kjennetegnet ved den juridiske dobbeltbeskatning er at samme inntekt skattlegges hos samme skattesubjekt i samme tidsperiode.

Skillet mellom juridisk og økonomisk internasjonal dobbeltbeskatning kommer frem ved å sammenligne: a) en filial i utlandet som ikke er organisert som eget skattesubjekt og b) en avdeling i utlandet som er organisert som et utenlandsk datterselskap, dvs. som et eget skattesubjekt.

Hvor det dreier seg om en filial som ikke er eget skattesubjekt, vil inntekten fra filialen kunne beskattes både i utlandet etter kildeinntektsprinsippet, jf. tilsvarende regelsett som sktl. § 2-3 (sktl. 1911 § 15 første ledd bokstav c), og i Norge etter globalinntektsprinsippet, jf. sktl. § 2-2 sjette ledd første punktum (sktl. 1911 § 15 første ledd første punktum). På den måten vil det kunne oppstå en juridisk dobbeltbeskatning idet samme skattesubjekt skattlegges for samme inntekt i to land. Slik dobbeltbeskatning vil normalt være avhjulpet ved skatteavtale. Avtalen kan enten angi at inntekten kan beskattes i ett av landene (unntaksmetoden), eller den kan angi at inntekten kan beskattes i begge land, men at det i ett av landene etter nærmere regler gis fradrag for skatten betalt i det andre landet (kreditmetoden). Reglene i sktl. §§ 16-20 flg. (sktl. 1911 § 22 A), som vil bli omtalt nærmere nedenfor, forebygger slik juridisk internasjonal dobbeltbeskatning ved anvendelse av kreditmetoden.

Inntekten i et utenlandsk datterselskap vil bli beskattet etter interne skatteregler i utlandet. I tillegg vil utbyttet til det norske morselskapet være skattepliktig til Norge etter den alminnelige regel i sktl. § 10-11 (selsktl. § 3-2). Godtgjørelsesbestemmelsen i sktl. § 10-12 (selsktl. § 3-3) får imidlertid ikke anvendelse på utbytte fra selskap som ikke er skattepliktig til Norge, jf. § 10-12 annet ledd (selsktl. § 3-4 nr. 1). Det gjelder også i de tilfeller hvor skatteavtalen angir at utenlandsk utbytte skal unntas fra beskatning i samme utstrekning som norsk utbytte, jf. 1998-007OLN m.fl. som er omtalt under punkt 16.2.11 neden-

1 Bed.book Page 436 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

for. Av den grunn vil det kunne oppstå økonomisk dobbeltbeskatning idet samme inntekt skattlegges i to omganger, først på selskapets hånd i utlandet og deretter på aksjonærens hånd i Norge. Denne type dobbeltbeskatning avhjelpes ved regelsettet i sktl. §§ 16-30 flg. (selsktl. §§ 1-7 flg.) om fradrag i norsk skatt ved skattlegging av utbytte mv. fra utenlandsk datterselskap. Reglene vil bli omtalt nærmere nedenfor.

Kapitlet er i hovedsak orientert mot den beregningstekniske del av temaet internasjonal dobbeltbeskatning. Andre sentrale emner i internasjonal skatterett, så som fortolkning av skatteavtaler i forhold til spørsmål om fast driftssted og allokering av inntekter og utgifter, vil bli omhandlet i kapittel 22. Videre vil verken de særlige spørsmål knyttet til internprising, rederibeskatning eller NOKUS-problematikk bli berørt. Disse temaene er omtalt i kapittel 10 punkt 10.9 og i Woldbeck 2000: *Rederibeskatning i praksis*.

16.1 Fradrag i norsk skatt for skatt betalt til fremmed stat – sktl. §§ 16-20 flg.

16.1.1 Bakgrunn og anvendelsesområde

Reglene er en direkte videreføring av de tidligere reglene i sktl. 1911 § 22 A. Regelverket skal forebygge den «klassiske» dobbeltbeskatning, dvs. juridisk dobbeltbeskatning, og ble innført fra og med inntektsåret 1997. Tidligere ble fradragene regulert delvis ved skatteavtaler og delvis ved samtykkeordninger fra FIN.

Vurdering av hvilket prinsipp som skulle følges hvor det var gitt samtykke etter den tidligere ordning, ble tatt opp i et vedtak fra LN høsten 1998 (1996-203LN), se Utv. 2000 s. 616. Det dreide seg om kreditfradrag for skatt betalt for inntektsåret 1996 til Grønland, som ikke har skatteavtale med Norge. Nemnda ga uttrykk for at det ikke fremgikk av departementets samtykke at man skulle foreta gjeldsrentefordeling slik det nye regelverket legger opp til, jf. nedenfor. Av den grunn fant nemnda at det ved beregningen av det maksimale kreditfradraget ikke skulle foretas noen gjeldsrentefordeling utover den som fulgte av hovedregelen i sktl. 1911 § 45 annet ledd (sktl. § 6-91). Avgjørelsen synes å stride mot departementets forståelse av sin tidligere samtykkepraksis, jf. Ot.prp. nr. 46 (1995-96) s. 26.

Sktl. §§ 16-20 flg. (sktl. 1911 § 22 A) får anvendelse både hvor skatteavtale angir at kreditmetoden skal benyttes og hvor det foreligger inntektsskatt fra land som det ikke er inngått skatteavtale med, jf. sktl. § 16-26 (sktl. 1911 § 22 A-7) og fsfin. § 16-28-1 (forskrift av 19. desember 1996 nr. 1191 § 1). Deri-

1 Bed.book Page 437 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

mot vil reglene ikke få anvendelse hvor inntekten er unntatt fra norsk beskatning etter unntaksmetoden. Det er dog viktig å være oppmerksom på at skatteavtaler som er bygd på unntaksmetoden oftest vil gi anvisning på at kreditmetoden skal anvendes for enkelte inntekter.

Skatteavtalene vil normalt bare gi anvisning på metode og ikke angi hvordan beregningen skal finne sted. Det er opp til det enkelte land å gi internrettslige regler for fremgangsmåten ved beregning av kreditfradraget. Av den grunn har reglene stor praktisk betydning hvor det foreligger skatteavtale som gir anvisning på kreditmetoden.

Kreditmetoden virker kapitaleksportnøytral. Skattyters virksomhet i utlandet skal beskattes med samme sats som den innenlandske aktiviteten. I den grad det er høyere skattesats i utlandet enn i Norge vil naturlig nok beskatningen ikke bli den samme, men her kan skillet utlignes hvor skattyter også har utenlandsinntekt fra lavskatteland, se eksempel nedenfor. Vektleggingen av nøytralitetsprinsippet i forbindelse med skattereformen har medført at Norge i stor grad har gått over fra å benytte unntaksmetoden til å benytte kreditmetoden i skatteavtalene. Et praktisk eksempel er den nordiske skatteavtalen som har innført kreditmetoden med virkning fra inntektsåret 1998.

Forarbeider til det nye regelsettet som ble innført med virkning fra inntektsåret 1997 er Ot.prp. nr. 46 (1995-96) – «Nye regler for fradrag i norsk skatt for skatt betalt i utlandet (kreditmetoden)» og Innst. O. nr. 73 (1995-96). Reglene er omtalt i Sk-melding nr. 13/97 (Utv. 1997 s. 644 flg.).

Av litteratur kan nevnes:
Bjørn Tingvold i SR 1997 s. 97-124, Mariann Revheim i RR 1997 s. 336-341 og s. 420-426, Brudvik 2000 s. 88-100 og Gjems-Onstad 1999 s. 1263-1280.

16.1.2 Forskrift og skjemaer

I fsfin. § 16-28 (forskrift av 19. desember 1996 nr. 1191 – forskriften) er det gitt nærmere regler om hvordan beregningen av det maksimale kreditfradraget skal finne sted. Videre er det gitt regler om omfanget av dokumentasjonsplikten, jf. nærmere omtale nedenfor.

Fsfin. § 16-28-3 (forskriften § 3) regulerer tilfelle hvor det utenlandske skatteåret avviker fra det norske. Det fremgår at det kun gis fradrag for den forholdsmessige del av den utenlandske skatt som «svarer til den andel av den utenlandske nettoinntekt som er oppebåret innenfor det norske skatteåret». Normalt vil bestemmelsen medføre at man fordeler den utenlandske inntekten og skatten forholdsmessig ut fra det antall måneder som faller på de to norske skatteårene.

Under ligningsbehandlingen ved kontoret for inntektsåret 1998 kom det opp spørsmål om praktiseringen av bestemmelsen i forhold til et tidsbe-

1 Bed.book Page 438 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

grenset oppdrag i New Zealand. I likhet med andre stater i Det britiske samveldet har New Zealand avvikende regnskapsår. Forholdet var at oppdraget i sin helhet var utført innenfor det ene norske skatteåret. På den bakgrunn fant kontoret at den utenlandske inntekten kunne sies å være oppebåret i sin helhet innenfor dette skatteåret, slik at fradraget ikke ble begrenset ut fra en fordelingsnøkkel.

I fsfin. § 16-28-4 (forskriften § 4) er det gitt anvisning på en indirekte tilordning av utgifter. Av bokstav b (forskriften § 4 nr. 2) fremgår det at utgifter som ikke direkte kan tilordnes en bestemt virksomhet skal fordeles forholdsmessig etter hvor nettoinntekten for øvrig er tilordnet. Det er verdt å merke seg at gjeldsrenter alltid skal fordeles slik.

Det er utarbeidet egne skjema for beregningen av kreditfradraget (RF-1145 og RF-1149 for aksjeselskaper). Av skjemaene fremgår det at både mottatt og ytet konsernbidrag og aksjonærbidrag skal fordeles indirekte.

16.1.3 Dokumentasjonsplikten

Av formuleringen i sktl. § 16-20 første ledd (sktl. 1911 § 22 A-1 nr. 1) fremgår det at skattyter skal «godtgjøre» at beløpet som kreves fradragsført er:

1 «endelig fastsatt inntektsskatt eller formuesskatt eller tilsvarende skatt»
2 «som er ... ilagt skattyteren»
3 «og betalt».

De nærmere kravene til dokumentasjon følger av fsfin. § 16-28-8 flg. (forskriften § 8).

Det har vist seg at skattyter i en del tilfeller har hatt problemer med å oppfylle kravene. Det gjelder blant annet kravet om at skattyter skal dokumentere at beløpet utgjør endelig fastsatt inntektsskatt. Fsfin. § 16-28-8 bokstav c (forskriften § 8 nr. 3) presiserer at kravet gjelder endelig skatt ved ordinær ligning. I flere land, for eksempel Storbritannia, vil skatten som betales det enkelte inntektsår være bygget på egenberegning. Ligningen vil ligge «åpen» et visst antall år før den «lukkes», og dermed anses endelig. I slike tilfeller har kontoret tilstått kreditfradrag ved den norske ligningen av inntektsåret. Med andre ord har man ikke lagt til grunn at kreditfradrag ikke kan tilstås før ligningen «lukkes» i utlandet. Begrunnelsen er at det effektive kreditfradraget ellers ville bli sterkt redusert på grunn av forskyvningen i tid. For såvidt kan man si at en legger til grunn at selskapets egen beregning av skatt utgjør endelig skatt ved ordinær ligning i forskriftens forstand. Forutsetningen for at slikt fradrag tilstås, er naturligvis at selskapet informerer om eventuell endring som fører til nedsettelse av utenlandsk skatt i forhold til tidligere beregning, jf. fsfin. § 16-28-11 (forskriften § 11).

1 Bed.book Page 439 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

I andre tilfeller har skattyter åpenbart stilt for store forventninger til ligningsetatens språkkunnskaper. Ved forespørsel til selskapene har det ved flere anledninger vist seg at heller ikke de har full forståelse av hva de enkelte bilag skal dokumentere. I slike tilfeller vil det åpenbart være en fordel for både skattyter og ligningsetat at dokumentene oversettes før de legges frem. Behovet for oversettelse vil for øvrig kunne ses i sammenheng med hva som er levert som vedlegg i tidligere inntektsår.

16.1.4 Nærmere om maksimalt kreditfradrag

Hovedregelen om maksimalt kreditfradrag fremgår av sktl. § 16-21 første ledd første punktum (sktl. 1911 § 22 A-2) og lyder slik:

> «Fradrag i norsk inntektsskatt etter § 16-20 kan ikke overstige den delen av norsk skatt på samlet skattepliktig inntekt, beregnet før fradraget, som forholdsmessig faller på utenlandsinntekten.»

Lovteksten viser at det er den såkalte ordinære kreditmetoden som benyttes, og at den er generell og ikke per land-begrenset. Maksimalt kreditfradrag vil etter dette være det laveste av enten den skatt som er betalt til utlandet eller den forholdsmessige del av norsk skatt som faller på utenlandsinntekten.

16.1.5 Begrepet utenlandsinntekt

Utenlandsinntekt i denne sammenheng er definert i sktl. § 16-21 tredje ledd (sktl. 1911 § 22 A-2 nr. 3) som lyder som følger:

> «Med utenlandsinntekt og utenlandsformue menes inntekt med kilde i utlandet og formue i utlandet, som skattlegges i utlandet og som inngår i skattyterens samlede inntekt eller formue som er skattepliktig i Norge».

Formuleringen viser at det ikke er all inntekt som har kilde i utlandet som skal inngå i begrepet utenlandsinntekt når en skal beregne det maksimale kreditfradraget. For utenlandsinntekt som går etter unntaksmetoden, vil både inntekt og utenlandsk skatt være uten betydning ved beregningen av kreditfradraget. Videre skal inntekten ikke omfattes om den ikke blir beskattet i utlandet.

I den grad det er underskudd i utlandet, skal dette komme til fradrag ved beregningen av utenlandsinntekten i fall eventuelt overskudd ville vært gjenstand for beskatning i utlandet.

Inntekt eller underskudd fra NOKUS-selskaper vil inngå ved beregningen, jf. sktl. § 16-20 annet ledd (sktl. 1911 § 22 A-1 nr. 2).

16.1.6 Begrepet utenlandsk inntektsskatt

Skattyter kan etter ordlyden i sktl. § 16-20 første ledd (sktl. 1911 § 22 A-1 nr. 1) kreve fradrag for «endelig fastsatt inntektsskatt eller formuesskatt eller

1 Bed.book Page 440 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

tilsvarende skatt». Det innebærer at avgifter og andre typer indirekte skatter faller utenfor. Etter etablert praksis gis det derimot fradrag for eksempelvis fraktskatter og lignende bruttoinntektsskatter på skip i internasjonal fart, jf. Ot.prp. nr. 46 (1995-96) s. 19.

I forarbeidene er det fremhevet at et avgjørende moment i forhold til begrepet inntektsskatt vil være om beløpet som er betalt til den fremmede stat er beregnet på grunnlag av en inntektsstrøm. Om beløpet er beregnet på grunnlag av en kostnad eller annen variabel størrelse utenom inntekten, f.eks. antall ansatte, taler det mot at det er tale om en inntektsskatt.

For formuesskatt betalt i utlandet vil det kun gis fradrag i norsk formuesskatt, jf. sktl. § 16-21 annet ledd tredje punktum (sktl. 1911 § 22 A-2 nr. 2 annet punktum). Aksjeselskap vil derfor være avskåret fra å kreve kreditfradrag for slik skatt, jf. sktl. § 2-36 (selsktl. § 1-2). Imidlertid kan utenlandsk formuesskatt som er betalt av aksjeselskap føres som inntektsfradrag etter sktl. § 6-15 (sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav f), noe som det er gitt et eksempel på i et ligningsnemndsvedtak fra kontoret som angikk sktl. 1911 § 44 bokstav f (1992-221LN) omtalt i kapittel 6, punkt 6.5.

16.1.7 Illustrasjon og eksempler på begrensningsregelen

S_1 = norsk skatt på utenlands inntekt	I_1 = utenlandsinntekt	R_1 = andel inntekter/utgifter som skal tilordnes utenlandsinntekten etter den indirekte metode
S_2 = norsk skatt på innenlands inntekt	I_2 = innenlandsinntekt	R_2 = andel inntekter/utgifter som skal tilordnes innenlandsinntekten etter den indirekte metode

Hvor det kun er snakk om utgifter som skal fordeles indirekte, for eksempel renteutgifter, vil globalinntekten – post 260 i selvangivelsen for 1999 – bestå av S1, I1, S2 og I2. Er det inntektsposter som er gjenstand for fordeling, vil disse komme i tillegg.

Korrigert globalinntekt vil bestå av post 260 med tillegg for fradragsposter som skal fordeles indirekte og/eller fradrag for inntektsposter som skal fordeles indirekte, dvs. i dette tilfelle R1 og R2. Korrigert globalinntekt består med andre ord av samtlige ruter.

Det er kun andel av norsk skatt som faller på utenlandsinntekten etter tilordning, dvs. S1, som det gis kreditfradrag for.

Eksemplene som fremgår nedenfor viser noen virkninger av beregningene som skal foretas i skjemaene RF-1145 og RF-1149.

1 Bed.book Page 441 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Eksempel 1

Norge

Netto globalinntekt (post 260)	=	8 000 000
Norsk inntektsskatt før kreditfradrag	=	2 240 000
Gjeldsrenter samlet (inkl. gjeldsrenter fra Østerrike)	=	22 000 000
Ytet konsernbidrag	=	10 000 000

Østerrike

Nettoinntekt fra filial (fra RF-1149)	=	4 000 000
(uten fradrag for gjeldsrenter i Østerrike med		1 000 000)
Betalt inntektsskatt (34%)	=	1 020 000

Italia

Royalties (fra RF-1149)	=	1 000 000
Betalt inntektsskatt (5% kildeskatt)	=	50 000

1 KORRIGERT NETTO GLOBALINNTEKT:

Post 260	8 000 000
+ Gjeldsrenter samlet	22 000 000
+ Ytet konsernbidrag	10 000 000
Sum	40 000 000

2 NETTO INNTEKT UTLAND FØR TILORDNING:

Østerrike (inkl. gjeldsrenter)	4 000 000
+ Italia	1 000 000
Sum	5 000 000

Sum korrigert netto globalinntekt vil være en sammenlignbar størrelse med netto inntekt utland før tilordning. En må deretter finne den sammenlignbare størrelsen til post 260 i selvangivelsen.

3 NETTO INNTEKT UTLAND ETTER TILORDNING:

Netto inntekt utland før tilordning	5 000 000
– Andel gjeldsrenter og konsernbidrag:	
$\frac{5\,000\,000 \times (22\,000\,000 + 10\,000\,000)}{40\,000\,000}$	4 000 000
Sum	1 000 000

1 Bed.book Page 442 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

4. MAKSIMALT KREDITFRADRAG ETTER SKATTELOVEN § 16-21 (sktl. 1911 § 22 A-2):

$$\frac{\text{Norsk inntektsskatt før kreditfradrag} \times \text{Netto inntekt utland etter tilordning}}{\text{Netto globalinntekt}}$$

$$\frac{2\,240\,000 \times 1\,000\,000}{8\,000\,000} = 280\,000$$

Begrensningsregelen medfører at skattyter i dette tilfelle ikke får fradrag for all betalt skatt i utlandet:

Betalt skatt til Østerrike og Italia	1 070 000
– Kreditfradrag etter sktl. § 16-21	280 000
Skatt som overstiger maksimalbeløpet	790 000

Begrensningen har sammenheng med at andel gjeldsrenter og konsernbidrag må tilordnes utenlandsinntekten og at skattesatsen i Østerrike er på 34 prosent.

Skattyter kan i eksempelet være best tjent med å kreve inntektsfradrag etter sktl. § 6-15 (sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav f). Et inntektsfradrag vil medføre en skattereduksjon på kr 1 070 000 x 28%, dvs. kr 299 600. På den annen side vil inntektsreduksjonen, i motsetning til kreditfradrag, ha negativ innvirkning ved beregning av RISK.

Eksempel 2

Norge		
Netto globalinntekt (post 260)	=	15 000 000
Norsk inntektsskatt før kreditfradrag	=	4 200 000
Gjeldsrenter samlet	=	5 000 000
Østerrike		
Nettoinntekt fra filial (fra RF-1149)	=	3 000 000
Betalt inntektsskatt (34%)	=	1 020 000
Italia		
Royalties (fra RF-1149)	=	3 000 000
Betalt inntektsskatt (5% kildeskatt)	=	150 000

1 Bed.book Page 443 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

1 KORRIGERT NETTO GLOBALINNTEKT:

Post 260	15 000 000
+ Gjeldsrenter samlet	5 000 000
Sum	20 000 000

2 NETTO INNTEKT UTLAND FØR TILORDNING:

Østerrike	3 000 000
+ Italia	3 000 000
Sum	6 000 000

3 NETTO INNTEKT UTLAND ETTER TILORDNING:

Netto inntekt utland før tilordning	6 000 000
– Andel gjeldsrenter:	
6 000 000 x 5 000 000	
20 000 000	1 500 000
Sum	4 500 000

4 MAKSIMALT KREDITFRADRAG ETTER SKATTELOVEN § 16-21 (sktl. 1911 § 22 A-2):

4 200 000 x 4 500 000
15 000 000 = 1 260 000

Begrensningsregelen kommer ikke til anvendelse i dette tilfelle idet betalt skatt i utlandet ikke overstiger maksimalt kreditfradrag, dvs. fradraget begrenses til betalt skatt i utlandet:

Betalt skatt til Østerrike og Italia	1 170 000
– Kreditfradrag etter sktl. § 16-21	1 260 000
Maksimalbeløpet overstiger betalt skatt med	(90 000)

At begrensningen ikke gir utslag, har sammenheng med at skattesatsen for royalties i Italia er kun 5 prosent.

Dette er et eksempel på at skattyter er tjent med at det benyttes en generelt begrenset kreditmetode. Dersom det hadde vært benyttet en per land begrensning, ville skattyter fått fullt fradrag for skatt betalt til Italia, men maksimalt

1 Bed.book Page 444 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

kreditfradrag for skatt betalt til Østerrike ville vært begrenset til 630 000 ((3 000 000 – 750 000) x 28%).

16.1.8 Noen typiske fallgruver

Erfaringer fra de siste ligningsperiodene viser at mange av selskapene ikke er fortrolig med bruk av det nye regelsettet og beregningene som skal gjennomføres. Formodentlig har det sammenheng med at kreditmetoden tidligere ble håndtert på ulikt vis. Ønsket om en ensartet praksis er noe av bakgrunnen for innføringen av reglene.

I flere tilfeller har skattyter ikke fylt ut andre poster enn beløpet som angir utenlandsk skatt som det kreves kreditfradrag for. Det vil normalt medføre at skjemaene må returneres for nærmere utfylling. Uten spesifikasjon av inntekt/underskudd i utlandet vil man ikke kunne fordele de inntekts- og utgiftspostene som skal fordeles indirekte.

En typisk beregningsfeil kan være at skattyter ved den indirekte tilordningen ikke korrigerer post 260 som skal stå i nevneren i regnestykket. Post 260 skal korrigeres for de beløp som skal tilordnes indirekte for å få sammenlignbare størrelser mellom globalinntekten og utenlandsinntekten. Om man ikke foretar slik korreksjon, vil det medføre at man tilordner en for stor del av inntekter/utgifter til utenlandsinntekten.

En annen ofte forekommende feil er at skattyter ikke trekker ut utenlandsk utbytte og krediterbar underliggende selskapsskatt (som er inntektsført) hvor det er aktuelt med beregning etter både regelsettet i sktl. §§ 16-20 flg. (sktl. 1911 § 22 A) og etter sktl. §§ 16-30 flg. (selsktl. § 1-7). I slike tilfeller gir forarbeidene anvisning på at man skal trekke ut utenlandsk utbytte og krediterbar underliggende selskapsskatt fra både utenlandsinntekten og globalinntekten ved beregningen. I motsatt fall vil kreditfradrag kunne gis to ganger. Et revisjonsfirma gjorde under ligningsperioden 1999 gjeldende en ny vri på dette tema. Det ble hevdet at utenlandsk utbytte med krediterbar underliggende selskapsskatt skulle holdes utenfor ved beregningen av det maksimale kreditfradraget, men derimot inngå i globalinntekten ved den indirekte fordelingen av rentekostnadene. Anførselen ble ikke tatt til følge. I og med at fordelingen av rentekostnaden vil være en del av beregningen av det maksimale kreditfradraget, er anførselen uholdbar.

Ved beregningen av utenlandsinntekten fremgår det av skjema RF-1149 at skattyter skal føre opp den del av postene i næringsoppgaven som angår driftsresultatet i utlandet. Her må det korrigeres for forskjeller som påvirker forholdet mellom regnskapspliktig og skattemessig inntekt. Det er de skattemessige verdier som skal overføres til skjema RF-1145, noe som kunne vært uttrykt klarere i postene i skjemaene.

1 Bed.book Page 445 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

16.1.9 Fristbestemmelser

Det følger av sktl. § 16-24 (sktl. 1911 § 22 A-5) at krav om kreditfradrag må fremsettes senest seks måneder etter at endelig skatt er fastsatt i utlandet.

Betydningen av tilsvarende fristbestemmelse i den tidligere selsktl. § 1-9 (sktl. § 16-32) har vært gjenstand for prøving i vedtak 1993-346OLN, se Utv. 1998 s. 263. Etter OLNs syn kunne ikke bestemmelsen forstås som en preklusiv fristbestemmelse i forhold til kildeskatt, hvor det også forelå hjemmel for kreditfradrag i skatteavtale. Også på senere tidspunkter måtte skattyter kunne fremsette krav om kreditfradrag og få gjennomslag for dette, ut fra en vurdering etter den alminnelige endringsregel i lignl. § 9-5 nr. 7. Vedtaket er senere lagt til grunn ved LNs avgjørelse i en noenlunde tilsvarende endringssak, se nærmere omtale nedenfor om sktl. § 16-32 (selsktl. § 1-9 nr. 1).

Selv om ordlyden i gjeldende § 16-24 og § 16-32 er noe mer kategorisk enn tidligere selsktl. § 1-9 ved at uttrykket «ordinært» er tatt ut, vil formodentlig nemndene ved kontoret legge til grunn at det ikke er tale om preklusive fristbestemmelser i noen av regelsettene. Det kan her tilføyes at det i forarbeidene til sktl. §§ 16-20 til 16-28 er uttalt at bestemmelsene er en direkte videreføring av sktl. 1911 § 22A, jf. Ot.prp. nr. 86 (1997-98) s. 83.

Det er grunn til å gjøre oppmerksom på at Bjørn Tingvold i artikkel i SR 1997 s. 97 har gitt uttrykk for motsatt oppfatning når det gjelder forståelsen av fristbestemmelsen i sktl. 1911 § 22 A-5 (sktl. § 16-24). Hans synspunkt samsvarer med det som er uttalt i forarbeidene til sktl. 1911 § 22 A, jf. Ot.prp. nr. 46 (1995-96) s. 9, og FIN's praksis etter den gamle godkjenningsordningen. Skattyterne bør derfor være forsiktig med å basere seg på at det foreligger en entydig forståelse av fristreglenes rekkevidde.

I den grad fristen er overskredet vil en tilståelse av kreditfradrag uansett være avhengig av at ligningsmyndighetene anser at vilkårene i lignl. § 9-5 nr. 7 er oppfylt.

Av ordlyden i sktl. 1911 § 22 A-5 (sktl. § 16-24) fremgår det at utgangspunktet for fristberegningen er tidspunktet når endelig skatt er «fastsatt i utlandet».

En forhåndsuttalelse fra kontoret avgitt våren 1999 (Utv. 2000 s. 319) tar opp spørsmålet om det skal beregnes en frist for hvert enkelt land, eller om fristen regnes fra det tidspunkt skatten er endelig fastsatt for utlandet samlet sett.

---

1 Bed.book Page 446 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

I forbindelse med selve beregningen av kreditfradraget fremgår det som nevnt ovenfor at man skal se på utlandet under ett, slik at en naturlig forståelse for såvidt kunne tilsi at man også ved fristberegningen skal se utlandet samlet. I uttalelsen er det allikevel lagt vekt på at det til forskjell fra beregningsreglene ikke fremgår av forarbeidene at fristreglene er endret, hvilket tilsier at fristene fortsatt skal beregnes for det enkelte land.

Selskapet anførte at man ikke kan finne det maksimale kreditfradraget før skatten er endelig fastsatt i alle land, og at fristen derfor først burde begynne å løpe på dette tidspunkt. Kontoret kunne imidlertid ikke se at dette var avgjørende. Den tekniske beregningen for å komme frem til det maksimale kreditfradraget forutsetter etter kontorets syn ikke at skatten er endelig fastsatt i utlandet. Beregningen bygger på de norske inntekter og utgifter. Hva man ender opp med som endelig skatt i utlandet er, hva selve beregningen angår, irrelevant.

Kontoret antok etter dette at fristen etter sktl. 1911 § 22 A-5 måtte beregnes for det enkelte utland separat.

16.1.10 Ingen fremføringsadgang

Før regelverket i sktl. 1911 § 22 A ble innført, var rettstilstanden relativt uklar på området. Flere avgjørelser som sprikte i hver sin retning er referert i Wilskow (red.) 1997 og i Utv. 1997 s. 337-338. I flere vedtak fra LN (blant annet 1994-214LN) ble det lagt til grunn at det ikke eksisterer noen fremføringsadgang for ubenyttet kreditfradrag for tidligere år. Vedtak fra OLN i to saker (1992-308OLN og 1993-301OLN) la derimot til grunn at skattyter kunne kreve slik fremføring. Vedtakene ble brakt inn for Østfold fylkesskattenemnd som kom til at selskapene ikke kunne få fradrag (1992-308FSN og 1993-301FSN). Et av vedtakene ble påklaget til RSN som opprettholdt FSNs avgjørelse (1993-301RSN).

Vedtakene som er referert ovenfor, har imidlertid liten relevans etter innføringen av de nye kreditreglene.

Rettstilstanden per i dag kan i korthet oppsummeres til å fastslå at det for etterskuddsskattepliktige ikke eksisterer noen fremføringsadgang. Uheldigvis har den tidligere uklare rettstilstanden og manglende presisjon i uttrykksmåten i dagens regelverk gitt opphav til mange misforståelser. Kreditfradrag etter sktl. § 16-20 (sktl. 1911 § 22 A-1 nr. 1) vil ut fra begrensningsregelen i § 16-21 (sktl. 1911 § 22 A-2) tilsvare den norske skatt som faller på utenlandsinntekten. Av den grunn vil det ikke kunne oppstå et fremførbart kreditfradrag utover det maksimale kreditfradraget. Om eksempelvis globalinntekten er negativ, vil det ikke bli utlignet norsk skatt verken på utenlandsinntekten eller innenlandsinntekten, og det vil ikke være grunnlag for å tilstå kreditfradrag. Den fremføringsadgang som er hjemlet i sktl. § 16-22 (sktl. 1911 § 22 A-3), kommer kun til anvendelse hvor det foreligger norsk skatt som den utenlandske skatten i utgangspunktet kan komme til fradrag i, men som «på grunn av skatteberegningen ikke kommer til fradrag ved dette årets skatteoppgjør». Det man her tenker

1 Bed.book Page 447 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

på er tilfelle hvor andre fradrag i skatt, for eksempel godtgjørelse for aksjeutbytte, avregnes før kreditfradraget. I henhold til forarbeidene vil kreditfradraget alltid avregnes først for etterskuddsskattepliktige skattytere. Av den grunn vil det for aksjeselskaper aldri oppstå noen fremføringsadgang etter sktl. § 16-22.

16.1.11 Om samtykke etter sktl. § 16-25

Skatteloven § 16-25 (sktl. 1911 § 22A-6) gir departementet hjemmel for i særlige tilfelle å samtykke i at det gis fradrag i norsk skatt også «for beløp som anses å være skatt som er belastet skattyteren i fremmed stat», dvs. forutsetningsvis for typetilfelle som anses å falle utenfor § 16-20 (sktl. 1911 § 22A-1). Et slikt samtykke ble gitt av FIN i 1997 i forbindelse med en produksjonsdelingsavtale som en skattyter ved kontoret hadde inngått med et utenlandsk statsoljeselskap. Det dreide seg om et forhåndssamtykke i tilknytning til fremtidige skatteforpliktelser til den fremmede stat. I den foreliggende sak la departementet med andre ord til grunn en utvidende fortolkning i forhold til uttrykket «er belastet skattyter» i § 16-25.

Av produksjonsdelingsavtalen fulgte det blant annet at den del av produksjonsvolumet som ikke gikk til dekning av kontraktørens kostnader, skulle fordeles mellom kontraktøren og statsoljeselskapet etter en fastsatt fordelingnøkkel. Departementet la til grunn at andelen av produksjonsvolumet som måtte avstås til statsoljeselskapet ikke fremstod som noen typisk inntekts- eller formuesskatt. Imidlertid bar forpliktelsen klart karakter av å være et substitutt for slik beskatning, og kunne derfor i realiteten anses å innebære en skatt på grunnrente ved utvinning av petroleum. Sett på den bakgrunn samtykket departementet i at det ble gitt kreditfradrag for andelen av produksjonsvolumet som måtte avstås.

16.1.12 Kreditfradrag i kombinasjon med skattelempe etter samtykke – 1995-212LN

Spørsmålet var om det kunne gis kreditfradrag for gevinst som var skattlagt i utlandet, men som var unntatt fra beskatning som følge av skattelempe etter samtykke. LN fant ingen hjemmel for slikt kreditfradrag.

Ved konsernintern overføring av aksjer til et kanadisk datterselskap oppstod det gevinst som i utgangspunktet var skattepliktig både i Canada og i Norge. I forhold til norsk beskatning hadde selskapet søkt og fått innvilget skattelempe fra FIN med hjemmel i lov av 9. juni 1961 nr. 16 avsnitt II (Omdannelsesloven) (sktl. § 11-22). Av den grunn var gevinsten ikke tatt med i norsk skattepliktig inntekt i selskapets selvangivelse. I Canada ble derimot gevinsten

1 Bed.book Page 448 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

skattlagt. Selskapet søkte om kreditfradrag i norsk skatt etter et «rimelighetsprinsipp». Skattyter begrunnet anmodningen med at man antok at det ved et salg av aksjene ut av konsernet i et senere inntektsår ikke ville være anledning til å påberope kreditfradragsbestemmelsen for den del av gevinsten som tidligere var beskattet i Canada.

Nemnda la til grunn at det ikke hadde oppstått noen form for dobbeltbeskatning i og med at gevinsten ikke hadde inngått i norsk skattepliktig inntekt for det aktuelle inntektsår. Man fant etter dette ingen hjemmel for å innrømme kreditfradrag, verken i skatteavtale, norsk regelverk for øvrig eller ut fra et rimelighetsprinsipp. Skattyter ble heller ikke gitt inntektsfradrag for den utenlandske skatten. Nemnda uttalte i den sammenheng at det følger av hevdvunne prinsipper vedrørende praktiseringen av unntaksmetoden generelt, at tilknyttede utgifter ikke kommer til fradrag i norsk inntekt der den utenlandske inntekten er unntatt norsk beskatning. Nemnda var av den oppfatning at det var slik sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav f (sktl. § 6-15) ble anvendt i praksis, når det gjaldt spørsmål om inntektsfradrag for skatt betalt i utlandet.

16.2 Fradrag i norsk skatt ved skattlegging av utbytte mv. fra utenlandsk datterselskap – sktl. §§ 16-30 flg.

16.2.1 Bakgrunn og anvendelsesområde

Reglene i sktl. §§ 16-30 flg. er en videreføring av reglene i selsktl. §§ 1-7 til 1-9. Anvendelsesområdet for fradragsreglene ble betydelig utvidet ved en lovendring som fikk virkning fra og med inntektsåret 1997. Eierkravet ble senket fra 25 prosent til 10 prosent. Videre ble det gitt anledning til å kreve kredit for underliggende selskapsskatt for fire år forut for det inntektsår utbyttet kan henføres til. Tidligere var det lagt til grunn at underliggende selskapsskatt fra tidligere år ikke kunne inngå i fradraget, jf. Utv. 1997 s. 331 (1994-307OLN). Regelendringen fra 1997 har også gitt anledning til å kreve kredit for underliggende selskapsskatt som er betalt av datterdatterselskap. Ovennevnte beskrivelse er en svært summarisk gjennomgang av endringene som fant sted i 1997. Det er viktig å være oppmerksom på at det knytter seg flere begrensninger ved anvendelsen av reglene, både med hensyn til formelle vilkår om eierskap etc. og i forhold til beregningen av kreditfradraget. En del av vilkårene vil bli gjennomgått nedenfor.

Innholdet i reglene kan virke komplisert å tilegne seg. Imidlertid er eksemplene som er gjengitt i forarbeidene til lovendringen, se Ot.prp. nr. 34 (1996-97) s. 18 flg., et godt utgangspunkt for å praktisere de øvelser som er nødvendige for å komme frem til riktig beregning av fradraget.

I forbindelse med endringen i 1997 og overføringen av reglene til ny skattelov har det dukket opp noen pussige endringer i henvisningene i bestemmelsene. Det gjelder blant annet henvisning til inntektsføring av krediterbar underliggende selskapsskatt i § 16-30 sjette ledd (selsktl. § 1-7 nr. 6), hvor det nå

1 Bed.book Page 449 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

henvises til annet ledd. En fortsatt henvisning til femte ledd ville gitt en mer presis henvisning til bestemmelsen om inntektsføring.

Forarbeider til regelsettet i selsktl. § 1-7 (sktl. § 16-30) med senere lovendringer er Ot.prp. nr. 35 (1990-91) s. 194-196, Ot.prp. nr. 19 (1994-95) s. 193, Ot.prp. nr. 34 (1996-97) og Innst. O. nr. 62 (1996-97).

Av litteratur kan nevnes:
Brudvik 2000 s. 515-521, Bjelland 1999 s. 280-302 (også gjengitt i RR 1999 s. 18-32).

16.2.2 Nærmere om beregningsmetoden

Formålet med kreditreglene er å unngå dobbeltbeskatning av inntektsposten. Kreditfradraget vil derfor alltid være begrenset til norsk skatt på det beløp som skal inntektsføres i Norge (som består av utbyttet og den krediterbare underliggende selskapsskatten, jf. sktl. § 16-30 sjette ledd (selsktl. § 1-7 nr. 6)). Det gis med andre ord ikke fradrag i skatt på annen inntekt.

På den annen side vil fradraget alltid være begrenset til det som faktisk er betalt i utenlandsk skatt, dvs. av krediterbar underliggende selskapsskatt og av eventuell kildeskatt. Deler eksempelvis datterselskapet ut utbytte av et overskudd som bare er skattlagt i begrenset grad i utlandet, vil den krediterbare underliggende selskapsskatten være tilsvarende lav.

Ovennevnte prinsipper er kommet til uttrykk i lovtekstens § 16-30 annet ledd bokstav b annet punktum (selsktl. § 1-7 nr. 2 bokstav b annet punktum) og sktl. § 16-30 sjette ledd.

Beregningsteknisk er det noen regneoperasjoner som må gjennomføres for å finne ut om det er den ene eller den andre begrensningsregelen som kommer til anvendelse, se nedenfor.

16.2.3 Forskrift og dokumentasjonskrav

Forskrift til sktl. § 16-30 (selsktl. § 1-7) er gitt av SKD og inneholder foruten en detaljert beskrivelse av dokumentasjonsplikten også en uttrykkelig regel om opplysningsplikt om endret ligning.

De forholdsvis strenge kravene til dokumentasjon volder mange skattytere besvær. Ligningsmyndighetene vil ut fra ordlyden i forskriften formodentlig kunne nekte å behandle krav om kreditfradrag om ikke dokumentasjonsplikten er oppfylt. Praksis fra kontoret viser at man ofte vil innta en lempeligere holdning. Et minimumskrav vil være at det fremlegges dokumentasjon for betalt underliggende selskapsskatt. I et tilfelle fra ligningsperioden for inntektsåret 1998 ble kreditfradraget redusert med ca. kr 2 mill., fordi skattyter tross gjentatte oppfordringer ikke fremskaffet dokumentasjon for underliggende selskapsskatt som var påstått betalt.

Det som er vesentlig å få frem i forbindelse med kreditberegningen, er doku-

1 Bed.book Page 450 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

mentasjon for de komponenter som inngår i utregningen i forhold til begrensningsregelen i sktl. § 16-30 annet ledd bokstav b (selsktl. § 1-7 nr. 2) (eventuelt den tilsvarende begrensningsregelen i tredje og fjerde ledd). Det gjelder:

- det skattemessige overskudd før skatt for det år utbyttet kan henføres til
- betalt underliggende selskapsskatt for tilsvarende år
- derav følger skattemessig overskudd etter skatt for tilsvarende år
- videre må det opplyses hvilket utbytte som er mottatt og eventuell kildeskatt som er betalt av utbyttet
- eventuell godtgjørelse fra utlandet

Legg merke til at det er det skattemessige overskuddet, og ikke det regnskapsmessige overskuddet, som skal benyttes ved dokumentasjon og utregning. Det fremgår for øvrig klart av uttalelse fra FIN gjengitt i Utv. 1993 s. 842. Kontoret har eksempel på at skattyter i sine beregninger har tatt utgangspunkt i det regnskapsmessige overskuddet, noe som medførte en beregning som ga selskapet et kreditkrav som lå ca. kr 10 mill. lavere enn det den korrekte beregningen medførte.

I forbindelse med de beregninger som skal gjennomføres volder det åpenbart vansker, både for skattyter og ligningsmyndighet, at det ikke er utarbeidet egne skjema ved fremsettelse av krav om kreditfradrag for underliggende selskapsskatt. Som nevnt tidligere, kan skattyter heller ikke benytte skjema RF-1145 og RF-1149 for den type kreditfradrag det her er tale om. Man er derfor henvist til å fremsette kravene på basis av egne beregninger og dokumentasjon.

Av skattyters beregning bør det fremgå hvor stor andel av den underliggende selskapsskatten som refererer seg til det utbytte som er mottatt, jf. begrensningsregelen i sktl. § 16-30 annet ledd bokstav b (selsktl. § 1-7 nr. 2). Med andre ord bør beregningen vise den underliggende selskapsskatt som skattyter i utgangspunktet kan kreve fradrag for. Videre bør det foretas en beregning av det maksimale kreditfradraget hvor begrensningsregelen i sjette ledd kommer til anvendelse. Eksemplene nedenfor vil gi en nærmere illustrasjon på det beskrevne.

16.2.4 Eksempel på beregning

I år 2 mottar morselskapet 100 i utbytte fra sitt utenlandske, heleide datterselskap.

Av utbyttet på 100 betaler morselskapet 5 i kildeskatt til den utenlandske stat.

Utbyttet er delt ut av et skattlagt overskudd i datterselskapet på 200 i år 1. Overskudd før skatt i datterselskapet var 270, dvs. at 70 er betalt i skatt.

Første operasjon består i å finne den andel av underliggende selskapsskatt som refererer seg til det utbytte som er delt ut (jf. begrensningsregelen i annet ledd bokstav b).

Det vil i eksempelet utgjøre: (100 : 200) x 70 = 35.

1 Bed.book Page 451 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Det kreditkrav skattyter i utgangspunktet vil kunne gjøre gjeldende vil bestå av andel underliggende selskapsskatt + kildeskatt, dvs.: 35 + 5 = 40.

Neste operasjon blir å undersøke om begrensningsregelen i sjette ledd slår til, med andre ord om beregnet norsk skatt på utbytte + andel underliggende selskapsskatt (som skal inntektsføres etter femte ledd) er høyere eller lavere enn samlet kreditkrav. Om beregnet norsk skatt er lavere enn kreditkravet, vil begrensningsregelen slå til og det maksimale kreditfradraget må beregnes særskilt.

Beregnet norsk skatt på utbytte + andel underliggende selskapsskatt utgjør i eksempelet: (100 + 35) x 28% = 37,8.

Beregnet norsk skatt er 37,8, og dermed lavere enn samlet kreditkrav på 40. Man må derfor benytte en begrensningsformel for å regne ut det maksimale kreditfradraget. I forarbeidene (Ot.prp. nr. 34 (1996-97) s. 18 flg.) er formelen beskrevet slik:

Maksimalt kreditfradrag = 7/18 x (utbytte – kildeskatt).

I vårt eksempel vil maksimalt kreditfradrag etter dette utgjøre:
7/18 x (100 – 5) = 36,94

Det maksimale kreditfradraget vil bestå av kildeskatten og en andel av den underliggende selskapskatten (som kalles krediterbar underliggende selskapsskatt). Den krediterbare underliggende selskapsskatten finner en ved å trekke fra kildeskatten. Den krediterbare underliggende selskapsskatten vil i eksemplet utgjøre: 36,94 – 5 = 31,94.

Den krediterbare underliggende selskapsskatten skal inntektsføres sammen med utbyttet, jf. § 16-30 femte ledd. Skattepliktig inntekt for morselskapet som følge av utbytteutdelingen blir som følger:

100 + 31,94 = 131,94. Norsk skatt på dette beløpet utgjør: 131,94 x 28% = 36,94. Norsk skatt tilsvarer dermed maksimalt kreditfradrag slik at det ikke blir norsk skatt å betale i forbindelse med utbytteutdelingen.

Som hovedregel vil begrensningen som er oppstilt i sjette ledd komme til anvendelse hvor den utenlandske selskapsskattesatsen er høyere enn den norske skattesatsen, dvs. over 28 prosent. Tilsvarende vil sjette ledd som hovedregel ikke komme til anvendelse hvor den utenlandske selskapsskattesatsen er lik eller lavere enn den norske skattesatsen. Unntak fra hovedregelen vil ofte forekomme hvor utbyttet blir belastet med kildeskatt. Da vil begrensningsregelen kunne komme til anvendelse selv om den utenlandske selskapsskattesatsen er lavere enn 28 prosent, jf. eksempelet ovenfor.

16.2.5 Eksempel fra ligningsbehandlingen – datterdatterselskapsskatt

Et morselskap mottok ca. kr 1,3 milliard i utbytte fra et 100 prosent eid utenlandsk datterselskap og krevde fradrag for underliggende selskapsskatt etter selsktl. § 1-7 (sktl. § 16-30). Kreditfradraget var av selskapet

1 Bed.book Page 452 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

beregnet til å utgjøre ca. kr 490 mill. Ved beregningen var man avhengig av å vurdere fradrag for underliggende selskapsskatt for datterdatterselskap i samme land for flere år tilbake i tid, jf. selsktl. § 1-7 nr. 3 og nr. 4 (sktl. § 16-30 tredje og fjerde ledd).

Underlagsmaterialet som ble innhentet, viste at ikke hele overskuddet etter skatt for den aktuelle perioden ble utdelt fra datterdatterselskapet til datterselskapet. Det medførte at kun en forholdsmessig del av den underliggende selskapsskatten i datterdatterselskapet kunne fradras i norsk skatt, jf. formuleringen i selsktl. § 1-7 nr. 3 tredje punktum (sktl. § 16-30 tredje ledd tredje punktum). Samlet kreditfradrag ble fastsatt til ca. kr 450 mill. (med andre ord et fravik på ca. kr 40 mill.) som ble godtatt av selskapet.

Ved valg av metode måtte det først fastslås om datterselskapets skattepliktige inntekt inkluderte utbytte fra datterdatterselskapet eller ikke. I hovedsak finnes det tre aktuelle varianter av intern utenlandsk selskapsbeskatning:

a konsernligning – dvs. datterdatterselskapets bruttoinntekter er inkludert i inntektsfastsettelsen for datterselskapet – i såfall følges vanlige regler for kredit av datterselskapets skatt
b godtgjørelsesmetoden – dvs. utbytte fra datterdatterselskapet er inkludert i datterselskapet, og skatten blir redusert (helt eller delvis) med godtgjørelse
c skattefrihetsmetoden – dvs. utbytte fra datterdatterselskapet inngår ikke ved fastsettelsen av inntekt i datterselskapet

I dette tilfelle kunne det fastslås at skattefrihetsmetoden ble benyttet i det aktuelle utland. Ved beregningen måtte man kjenne til følgende variable for de aktuelle år for både datterselskapet (D) og datterdatterselskapet (DD): Overskudd før skatt minus skatt som gir overskudd etter skatt, utbytte fra DD til D og fra D til morselskapet, og eventuell kildeskatt (ikke aktuelt i dette tilfelle).

Når det gjelder en slik beregning som omfatter tilbakeholdt overskudd fra år tilbake, fremgår det av fjerde ledd tredje punktum at man må se overskudd og skatt under ett (for alle årene), og ikke se hvert enkelt år for seg.

Den aktuelle skatt det er tale om, er den skatt som refererer seg til det inntektsår som utbyttet kan henføres til etter vedkommende lands selskapsrettslige regler, det vil si normalt året forut for utbetalingsåret. Av den grunn innebærer reglene at man normalt vil kunne gå fem år tilbake i tid.

Samlet inntekt, skatt og overskudd for den aktuelle perioden var som følger:
Datterdatterselskapet (DD)
Inntekt : 1 711 858 000
Skatt: 481 255 000
Overskudd etter skatt: 1 230 603 000
Utdelt utbytte til D: 1 099 000

1 Bed.book Page 453 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Datterselskapet (D)
Inntekt: 166 051 000
Skatt: 46 547 000
Overskudd etter skatt: 119 504 000
Utdelt utbytte til morselskapet: 1 344 244 000 (som omregnet tilsvarte kr 1 269 082 000).

Skattyter la til grunn at den underliggende selskapsskatt som man i utgangspunktet kunne kreve kreditfradrag for (den skatt som skulle anses betalt av D), var all underliggende selskapsskatt som var betalt i D og DD i femårsperioden, det vil si 46 547 000 + 481 255 000 = 527 802 000. Maksimalt kreditfradrag ble av skattyter beregnet ved å benytte begrensningsformelen som er omtalt ovenfor (mottatt utbytte fra datterselskapet x 7/18).

Beregningen foretatt av kontoret viste at den skatt som skattyter i utgangspunktet kunne kreve kreditfradrag for – dvs. den skatt som skulle anses betalt av D – utgjorde et lavere beløp enn det skattyter hadde lagt til grunn. Med andre ord hadde ikke skattyter tatt hensyn til begrensningsregelen i annet ledd bokstav b. Når en tok hensyn til denne begrensningsregelen ble beregningen som følger:

Andel av DDs skatt som skulle anses betalt av D:

Betalt underliggende selskapsskatt i DD x utdelt utbytte til D
overskudd etter skatt i DD, dvs.

$$\frac{481\,255\,000 \times 1\,099\,000\,000}{1\,230\,603\,000} = 429\,789\,000$$

Den skatt som skulle regnes som betalt av D, utgjorde samlet:
Betalt skatt i D + andel underliggende skatt i DD, dvs.
46 547 000 + 429 789 000 = 476 336 000

Morselskapet får bare kredit for den andel av datterselskapets skatt som tilsvarer den andel av datterselskapets overskudd etter skatt som er mottatt som utbytte, jf. begrensningsregelen i annet ledd bokstav b. Beregnet overskudd etter skatt i D vil i samsvar med regelen i tredje ledd fjerde punktum bestå av overskudd etter skatt i D (119 504 000) + mottatt utbytte fra DD (1 099 000 000), dvs. 1 218 504 000. I og med at utdelt utbytte (1 344 244 000) oversteg beregnet overskudd etter skatt i D (1 218 504 000) vil kreditfradraget begrenses til den skatt som regnes å være betalt av D, det vil si 476 336 000. Beløpet utgjorde som nevnt innledningsvis omregnet ca. kr 450 mill.

1 Bed.book Page 454 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

16.2.6 Eksempel fra ligningsbehandlingen hvor utdelt utbytte overstiger overskudd etter skatt – 1999-012LBH

En problemstilling som vært gjenstand for drøftelse ved kontoret er tilfeller hvor datterselskapet deler ut et høyere beløp i utbytte enn overskudd etter skatt for de aktuelle underliggende år, og skattesatsen i utlandet er høyere enn 28 prosent. Skal begrensningsregelen i slike tilfeller komme til anvendelse?

Et eksempel, som kun går et år tilbake i tid, kan belyse problemstillingen:

Et norsk selskap kjøper et utenlandsk datterselskap i år 1. Datterselskapet har et overskudd etter skatt på 25 i år 1. Overskudd før skatt samme år er 50, med andre ord er 25 betalt i skatt i år 1 som følge av at selskapsskatteprosenten i det aktuelle utlandet er 50 prosent. Morselskapet mottar 75 i utbytte i år 2. Kun en mindre del av utbyttet kan med andre ord henføres til overskuddet etter skatt i datterselskapet i år 1. Skal selskapet i et slikt tilfelle bare få kredit for den delen av utbyttet som det er betalt skatt for i år 1, dvs. slik at 25, og ikke 75, er utgangspunkt for kreditberegningen (noe som fører til at begrensningsregelen kommer til anvendelse)? Eller skal man ta det standpunkt at i og med at det er delt ut mer i utbytte enn overskudd etter skatt, så vil andel underliggende selskapsskatt tilsvare det som er betalt i skatt i år 1? (Den beregnede norske skatten som faller på utbyttet og andel underliggende selskapsskatt vil ved sistnevnte løsning utgjøre: (75 + 25) x 28% = 28. I og med at begrensningsregelen i sjette ledd bare kommer til anvendelse hvor den beregnede norske skatten er lavere enn samlet kreditkrav, vil sistnevnte løsning i så fall medføre at selskapet ville få fradrag for hele beløpet på 25 som er betalt i underliggende selskapsskatt i år 1.)

Et slikt tilfelle kom opp under ligningsbehandlingen for inntektsåret 1999. Selskapet hadde krevd fradrag for kredit for underliggende selskapsskatt for utbytte som oversteg det skattemessige resultatet etter skatt i de utdelende selskap. Kontoret inntok det standpunkt at det ved beregningen av maksimalt kreditfradrag etter § 1-7 nr. 6 bare kunne regnes med den del av utbyttet som lå innenfor datterselskapets overskudd etter skatt.

Selskapet mente at det kun var i de tilfeller hvor det kunne kreves kredit for underliggende selskapsskatt betalt i tidligere år, og det er mottatt utbytte i disse tidligere årene, at SFSs synspunkt kunne få anvendelse. Selskapets anførsel hadde formodentlig sammenheng med at det i forarbeidene til regelverket er gitt anvisning på en slik begrensning hvor man var avhengig av å kreve kreditfradrag for tidligere år, jf. Ot.prp nr. 34 1996-97 s. 12 hvor det heter:

> «Dersom det relevante utbyttet overstiger skattemessig overskudd etter skatt i perioden, vil det bare kunne kreves fradrag for den delen av utbyttet som svarer til overskudd etter skatt i perioden. Ettersom overskudd og skatt i perioden ses under ett, må det ved beregning av hvor stort utbytte som skal gi grunnlag for kredit for underliggende selskapsskatt også gjøres fradrag for utbytte som er utdelt tidligere i perioden. Det må derfor først beregnes hvor stort utbytte det kan gis kredit for totalt, og deretter må det gjøres fradrag for utbytte som er utdelt tidligere i perioden. Uten slike begrensninger ville det være mulig å oppnå kreditfradrag utover det som foreslås her.»

1 Bed.book Page 455 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Selskapet anførte at man ikke av reglene i selsktl. § 1-7 (sktl. § 16-30) kunne lese at det ikke er anledning til å kreve kredit for underliggende selskapsskatt på utbytte som oversteg det skattemessige resultatet i datterselskapet, hvor det ikke var tale om å gå tilbake i tid. Det ble blant annet vist til at begrensningsregelen i § 1-7 nr. 6 var ment å fange opp de tilfeller hvor den underliggende selskapsskatten oversteg 28 prosent, og at begrensning utover dette i så fall måtte ha fremkommet på en klar måte av lovteksten.

Kontoret la overfor LN til grunn at det var vanskelig å lese begrensningen direkte ut av lovteksten, jf. at det i ordlyden i nr. 6 tales om det «mottatte utbyttet». Imidlertid ble det pekt på at det i forarbeidene (jf. ovenfor), var gitt uttrykk for at en begrensning til datterselskapets overskudd etter skatt i perioden skulle gjelde for de tilfeller der det ble krevd kredit for tidligere år. Kontoret uttalte at man vanskelig kunne se noen grunn til forskjellig behandling for det tilfelle at en ikke krevde kredit for tidligere inntektsår, men kun for det år utbyttet kunne henføres til. Begrensningsregelen måtte i så fall kunne leses ut av § 1-7 nr. 2 bokstav b (jf. tilsvarende ordlyd i ny sktl. § 16-30 nr. 2 bokstav b) hvor det fremgår at:

> «Det kan bare kreves fradrag for en forholdsmessig del som tilsvarer den andel av datterselskapets overskudd etter skatt som er mottatt av det norske selskap som utbytte i inntektsåret.»

Ut fra dette ble det argumentert med at det, uansett om man krevde kredit for tidligere inntektsår, ikke kunne kreve kredit beregnet på grunnlag av utbytte ut over den del som lå innenfor resultatet etter skatt. Ligningsnemnda sa seg enig i resultatet uten dermed å ta stilling til begrunnelsen for fraviket. Selskapet kan påklage ligningen.

16.2.7 Noen typiske fallgruver

Ovenstående beregning i eksemplet fra ligningsbehandlingen gir et eksempel på en feil som har forekommet også i andre tilfeller – skattyter tar ikke hensyn til begrensningsregelen i sktl. § 16-30 annet ledd bokstav b annet punktum.

En annen hyppig feil er at skattyter kun utfører første del av beregningene som er beskrevet i forhold til begrensningsregelen i sjette ledd. Forholdet kan belyses ved nok et eksempel fra ligningsbehandlingen hvor skattyters beregning var slik:

Selskapet mottar kr 2 mill. i utbytte fra sitt heleide datterselskap i utlandet.

Andel underliggende selskapsskatt utgjør kr 1 mill.

Det påløper ikke kildeskatt.

Skattyter beregner norsk skatt på utbytte + andel underliggende selskapsskatt. Norsk skatt utgjør kr 3 mill. x 28% = kr 840 000. Dette beløpet anses å utgjøre krediterbar underliggende selskapsskatt og dermed kreditfradraget. Selskapet inntektsfører utbytte + andel underliggende selskapsskatt, dvs. kr 3 mill. Norsk skatt på dette beløpet utgjør kr 840 000 og tilsvarer som nevnt kreditfradraget som er beregnet av skattyter.

1 Bed.book Page 456 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Med andre ord: skattyter foretar beregningen for å finne ut om begrensningsregelen i sjette ledd kommer til anvendelse ved å beregne norsk skatt på utbytte og andel underliggende selskapsskatt. Når skattyter finner at begrensningsregelen kommer til anvendelse (beregnet norsk skatt er lavere enn andel underliggende selskapsskatt), så avslutter skattyter operasjonen ved å anta at det er denne beregnede norske skatten som utgjør krediterbar underliggende selskapsskatt. Skattyter inntektsfører ikke den krediterbare underliggende selskapsskatten som man er kommet frem til, men derimot den underliggende selskapsskatten som skattyter i utgangspunktet kan kreve fradrag for. Ved at kreditfradraget tilsvarer norsk skatt på det inntektsførte beløpet, mener man å ha kommet til riktig resultat. Resultatet overensstemmer imidlertid ikke med sktl. § 16-30 femte ledd (selsktl. § 1-7 nr. 5) hvor det fremgår at det er den krediterbare underliggende selskapsskatten som skal inntektsføres.

I eksemplet ville det medført at skattyter skulle inntektsført kr 2 mill. + kr 840 000, noe som ville gitt en skatt på kr 795 200. Med andre ord ville kreditfradraget oversteget norsk skatt på det inntektsførte beløp. Det viser at man ikke kommer frem til riktige beløp om man ikke benytter formelen på 7/18 for oppgrossing av utbytte ved beregningen av kreditfradraget.

Selv om resultatet både i skattyters beregning og etter en korrekt beregning vil gi samme resultat i forhold til utlignet skatt, dvs. null norsk skatt, vil skattyters feilaktige beregning gi seg utslag i for høy RISK-beregning. Begrensningsregelen i sjette ledd forutsetter som nevnt at det er den krediterbare underliggende selskapsskatten som skal inntektsføres. For å finne denne størrelsen er det påkrevd å anvende begrensningsformelen (7/18 x (utbytte – eventuell kildeskatt)).

I enkelte tilfeller har skattyter benyttet skjemaene som skal benyttes ved krav på kreditfradrag etter reglene i sktl. §§ 16-20 flg. (sktl. 1911 § 22 A), ved krav om fradrag for underliggende selskapsskatt. Det bærer galt av sted fordi regelsettet i sktl. § 16-30 flg. (selsktl. § 1-7) er bygd opp på en annen måte, og uten krav om tilordning av skattyters utgifter som kan begrense fradraget. Det er som nevnt ikke utarbeidet noe eget skjema ved fremsettelse av krav om kreditfradrag for underliggende selskapsskatt og eventuell kildeskatt på utbytte etter sktl. §§ 16-30 flg.

Kreditfradrag for mottatt utbytte fra datterselskap i Storbritannia har vært en stadig kilde til uklarheter for både skattytere og ligningsetat. Skattytere har i flere tilfelle presentert bekreftelser på såkalt «tax credit» under foregivelse at det dreid seg om dokumentasjon på betalt kildeskatt. I realiteten dreier det seg om bekreftelser på at mottakeren under gitte betingelser kan kreve godtgjørelse for betalt underliggende selskapsskatt fra den britiske stat. Etter omlegging av de internrettslige regler i Storbritannia, med virkning for norske mottakere av utbytte fra 6. april 1999, er skatteberegningen forenklet. Norske selskaper vil fremdeles ikke måtte betale kildeskatt på utbytte. Det vil derfor fortsatt ikke være grunnlag for å kreve kredit for kildeskatt. Forutsatt at vilkårene i sktl. § 16-30 er til stede, blant annet fremleggelse av dokumentasjon for at dattersel-

1 Bed.book Page 457 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

skapet har betalt selskapsskatt, vil den norske skattyteren derimot kunne kreve kreditfradrag for underliggende selskapsskatt.

16.2.8 Fristbestemmelser

I sktl. § 16-32 (selsktl. § 1-9 nr. 1) er det gitt en fristbestemmelse som ligner den tidligere omtalte regel i sktl. § 16-24 (sktl. 1911 § 22 A-5). Som tidligere nevnt, er ordlyden endret i forhold til den tidligere bestemmelse i selsktl. § 1-9. Blant annet er uttrykket «ordinært» fjernet, uten at det i seg selv kan antas å medføre noen realitetsendring i rettstilstanden, se Ot.prp. nr.86 (1997-98) s. 83 hvor det fremgår at bestemmelsene i sktl. §§ 16-30 til 16-33 er en videreføring av selsktl. §§ 1-7 til 1-9.

Videre er setningen «etter at endelig skatt for vedkommende år er fastsatt i utlandet» tatt inn. Det er noe uklart hvilket år som uttrykket egentlig er ment å referere seg til. Vi antar at det refererer seg til underliggende selskapsskatt fra det «inntektsåret som utbyttet kan henføres til», jf. sktl. § 16-30, annet ledd, bokstav b. Tolker man fristbestemmelsen bokstavelig kan imidlertid det medføre at fristen er gått ut før selvangivelsesfristens utløp, noe som har formodningen mot seg at er en ønsket eller tilsiktet virkning. Slik regelen foreligger kan den være egnet til å misforstås fordi leseren vil kunne tolke aktuell krediterbar underliggende selskapsskatt som å være underliggende selskapsskatt fra samme år som utbyttet mottas. Regelen kan derfor ikke sies å ha fått noen heldig utforming.

De nemndsavgjørelser som foreligger om betydningen av fristbestemmelsene, gjelder selsktl. § 1-9 (sktl. § 16-32). Som nevnt ovenfor under omtalen av sktl. § 16-24, har OLN antatt at fristbestemmelsen i forhold til kildeskatt (hvor det også forelå hjemmel for kreditfradrag i skatteavtale), ikke er preklusiv, se Utv. 1998 s. 263.

Problemstillingen kom opp i en annen variant i en endringssak som ble forelagt for LN våren 1999 (1997-208LN), jf. Utv. 2000 s. 652.

Saken dreide seg om kredit for underliggende selskapsskatt, hvor det kun forelå internrettslig hjemmel for kreditfradrag. Kreditbeløpet utgjorde ca. kr 2 mill. De materielle vilkår for kredit var oppfylt, men kravet om endring var fremsatt etter at fristen i selsktl. § 1-9 (sktl. § 16-32) var utløpt. Grunnen til at selskapet ikke hadde fremsatt krav om kreditfradrag i forbindelse med tidligere ligning, var opplyst å være en forglemmelse. Problemstillingen var om selsktl. § 1-9 (sktl. § 16-32) måtte forstås som en preklusiv fristbestemmelse i forhold til krav om kreditfradrag for underliggende selskapsskatt.

Selskapet anførte blant annet at dersom det har vært meningen å innføre en strengere fristregel enn den som følger av ligningslovens regler om endring av ligningen, var det naturlig at dette ville ha fremkommet klarere i ordlyden.

1 Bed.book Page 458 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Det ble fremhevet at OLN i tidligere klagesak hadde lagt til grunn at fristbestemmelsen i selsktl. § 1-9 (sktl. § 16-32) ikke er preklusiv, og at vedtaket ikke skiller mellom kildeskatt og underliggende selskapsskatt når det gjelder fortolkningen, se omtale ovenfor i punkt 16.1.9.

LN uttalte at rettstekniske hensyn talte for at fristbestemmelsen skulle være preklusiv. Imidlertid talte formålet om unngåelse av dobbeltbeskatning mot en slik forståelse. LN la til grunn at OLNs synspunkt angikk krav om kredit etter selsktl. § 1-7 (sktl. § 16-30), uavhengig av om det forelå særskilt hjemmel for kreditfradrag i skatteavtale, da vedtaket er generelt utformet på dette punkt. Spørsmålet måtte derfor anses løst i nevnte vedtak. LN kom etter dette til at selsktl. § 1-9 (sktl. § 16-32) ikke kunne forstås som en preklusiv fristbestemmelse. Da det var snakk om et forholdsvis stort beløp og en dobbeltbeskatningssituasjon, fant kontoret grunn til å ta opp saken etter lignl. § 9-5 nr. 7, og tilstod kreditfradrag i samsvar med skattyters påstand. Vedtaket ble ikke krevd overprøvd av OLN.

16.2.9 Fremføringsadgang

Regelverket i sktl. §§ 16-30 flg. gir, i motsetning til regelverket i §§ 16-20 flg., anledning til å fremføre ubenyttet kreditfradrag, jf. sktl. § 16-31. Det er i den forbindelse vist til at bestemmelsene i sktl. § 14-6 om begrensningene ved fremføring av underskudd gis tilsvarende anvendelse. Retten til fremføring er med andre ord, i likhet med den tilsvarende regel for fremføring av godtgjørelse i § 10-12, begrenset til 10 år.

Et spørsmål som kan bli satt på spissen når regelverket har virket i 10 år, og tidsfristen dermed kan få aktualitet, er hvilket fradrag som skal anses å være avregnet først hvor skattyter har fradragsrett etter sktl. § 16-30 som kan benyttes for senere inntektsår. Situasjonen er med andre ord den at morselskapet har et fremførbart fradrag fra tidligere inntektsår. Morselskapet kommer så i skatteposisjon, men har samtidig et kreditfradrag etter sktl. § 16-30 som kan fremmes for samme inntektsår. Skal man da avregne det fremførbare fradraget fra tidligere år først, slik at årets fradrag eventuelt kan fremføres, eller skal man avregne årets fradrag først, med det mulige resultat at en del av det fremførbare fradraget faller bort på grunn av tiårsfristen?

Spørsmålsstillingen kom opp under ligningsbehandlingen for inntektsåret 1999 hvor et selskap hadde beregnet bruk av tidligere års fradrag før årets fradrag. Kontoret la til grunn at årets kreditfradrag måtte benyttes før det var aktuelt å anvende det fremførbare kreditfradraget. Løsningen overensstemmer med de retningslinjer som er gitt av SKD når det gjelder behandling av godtgjørelse og fremførbar godtgjørelse som tilstås på aksjeutbytte fra norske selskap.

16.2.10 Nærmere om eierkravet

Det er et vilkår at kravet til 10 prosent eier- og stemmeandel er tilfredsstilt ved

1 Bed.book Page 459 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

inntektsårets utgang, jf. sktl. § 16-30 første ledd i.f. (selsktl. § 1-7 nr. 1 i.f.). Vilkåret ble lovfestet i forbindelse med endringen av regelverket for inntektsåret 1997. Av forarbeidene fremgår det at FIN også før lovfestingen har lagt til grunn tilsvarende praksis. Begrunnelsen for regelen er at det skal oppnås en viss kontinuitet i eierforholdet for at reglene skal kunne benyttes. Andre land har tilsvarende begrensninger i sine regler om kredit for underliggende selskapsskatt, men gjerne formulert som spesifikke vilkår om lengden av eierskapet.

Regelen har kommet til anvendelse overfor flere selskap som lignes ved kontoret. Ved ligningen for inntektsåret 1997 ble skattyter avskåret fra å bli godskrevet et kreditfradrag på ca. kr 5 mill. som følge av at aksjene i datterselskapet var solgt før inntektsårets utgang. Ligningen ble ikke påklaget.

For inntektsåret 1998 foreligger det to vedtak fra OLN om samme tema. Avgjørelsene refereres nedenfor.

Det er for øvrig verdt å merke seg at det i henhold til lovteksten ikke er stilt opp noe eierkrav for det inntektsår utbyttet kan henføres til. Det betyr at skattyter kan kjøpe opp det utenlandske selskapet kort tid før utbyttedato og kreve kredit etter bestemmelsen, forutsatt at aksjene er eid ved utgangen av det år utbyttet mottas. Om man derimot er avhengig av å gå år tilbake for å få full uttelling i forhold til kredit for underliggende selskapsskatt, så stilles det krav om at skattyter må ha vært eier fra og med det inntektsår man krever kredit for, til og med det året utbyttet utdeles, jf. fjerde ledd siste punktum (selsktl. § 1-7 nr. 4 siste punktum).

16.2.10.1 Sak 1 – 1998-024OLN

Spørsmålet i saken var om det forelå et krav på kreditfradrag når datterselskapet var solgt før årsskiftet. Salget skjedde som følge av at en samarbeidsavtale opphørte. OLN kom til at selskapet ikke hadde krav på kreditfradrag.

Saksforholdet

Et morselskap hadde mottatt et utbytte på ca. kr 23 mill. fra sitt datterselskap i 1998. I selvangivelsen var det krevd kredit for underliggende selskapsskatt med ca. kr 6,5 mill. knyttet til dette utbyttet. Datterselskapet var imidlertid solgt ut av konsernet den 30. november 1998 ved at en samarbeidsavtale med en utenlandsk partner ble terminert. Transaksjonen var gjennomført med skattelemping etter omdannelsesloven av 9. juni 1961 nr. 16 annet avsnitt (sktl. § 11-22) og var en reversering av tilsvarende transaksjon gjennomført et tidligere år. Selvangivelsen ble fraveket, og kreditfradraget ble avskåret med den begrunnelse at eierkravet ikke var tilfredsstilt per 31. desember 1998. LN fastholdt ligningen under klagebehandlingen.

1 Bed.book Page 460 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Selskapet påklaget vedtaket til OLN og anførte prinsipalt at det måtte anses som eier av datterselskapet ved utgangen av inntektsåret. Bakgrunnen for anførselen var at selskapet, til tross for tidligere terminering av samarbeidsavtalen, ved årsskiftet fortsatt stod registrert som eier av datterselskapet i aksjeregisteret (for ikke å utløse «stamp duty»). Subsidiært gjorde selskapet gjeldende at fradraget burde innrømmes med grunnlag i reelle hensyn. Det ble fremhevet at man var påtvunget avhendelsen av datterselskapet som følge av avvikling av avtalen med den utenlandske samarbeidspartneren. Selskapet viste til at en nektelse av fradraget ville stride mot bestemmelsens formål om å forebygge dobbeltbeskatning, og ønsket som var uttrykt i forarbeidene om å likestille beskatningen av utbytte fra norske og utenlandske selskaper. Videre ble det anført at hensynet bak lempingsvedtaket tilsa at man ikke ble utsatt for den dobbeltbeskatning som fraviket ville medføre.

Overligningsnemndas behandling

OLN foretok først en drøftelse av eierbegrepet for å vurdere selskapets prinsipale anførsel. Det ble lagt til grunn at eiendomsretten må oppfattes som en sum av flere rettigheter/plikter, og at den som innehar de vesentligste beføyelsene, må anses som eier. Det norske selskapet ville formodentlig etter selskapsrettslige regler hatt rett til å motta utbytte og opptre på generalforsamling, og muligens også vært legitimert til å selge aksjene. Men etter det kontraktsrettslige forholdet mellom partene antok OLN at det ikke forelå noen slik rett. I og med at de selskapsrettslige beføyelsene var såvidt sterkt begrenset av de kontraktsrettslige forpliktelsene mellom partene, kunne ikke det norske selskapet anses som eier av aksjene etter 30. november 1998.

OLN foretok deretter en drøftelse av selskapets subsidiære anførsel. I den forbindelse ble det fremhevet at selv om formålet med reglene i selsktl. § 1-7 (sktl. § 16-30) er å unngå dobbeltbeskatning, så tar ikke reglene sikte på å hindre at slik dobbeltbeskatning inntreffer i alle tilfeller. Det stilles blant annet krav både til eierandelens størrelse og til når den må være oppfylt.

Kravet om at eierandelen må være oppfylt ved utgangen av inntektsåret, er i tråd med den tolkning departementet gjorde av loven før lovendringen i 1997. OLN viste til Ot.prp. nr. 34 (1996-97) hvor kravet er begrunnet med at kredit kun bør gis der datterselskapets virksomhet kan anses som en integrert del av morselskapets virksomhet, med andre ord at det skal være kontinuitet i eierforholdene. OLN sa seg enig i at det i det foreliggende tilfelle kunne sies å foreligge en viss form for kontinuitet. Imidlertid la OLN avgjørende vekt på at ordlyden i bestemmelsen klart gir uttrykk for at mottaker av utbytte må ha en eierposisjon også ved inntektsårets slutt. Lovgiver har på den måten valgt et klart og enkelt praktiserbart kriterium for når kredit skal gis.

OLN kunne heller ikke se at omdannelseslovens regler om samtykke til skattefrihet (sktl. § 11-22) skulle medføre en annen tolkning enn det som fulgte av selsktl. § 1-7 og forarbeidene til denne. Det ble i den forbindelse vist til at det er tale om to atskilte selvstendige regelverk. Når det gjaldt selve samtykket til

1 Bed.book Page 461 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

skattefritak, kunne OLN ikke se at dette kunne omfatte skatt på utbytte fra selskapet i utlandet. Vedtaket var klart begrenset til gevinst som oppstod ved salg av aksjene, og kunne ikke få virkning i forhold til et kreditfradrag knyttet til utbytte.

OLN fastholdt etter dette LNs vedtak om ikke å tilstå kreditfradrag for underliggende selskapsskatt etter selsktl. § 1-7.

16.2.10.2 Sak 2 – 1998-021OLN

Spørsmålet i saken var om det forelå et krav på kreditfradrag når datterselskapet var solgt før årsskiftet. Salget skjedde til et heleid datterselskap ved bruk av forskrift om konserninterne overføringer, og som en del av en omstrukturering av konsernet. OLN kom til at selskapets krav på kreditfradrag var i behold.

Saksforholdet

Et selskap mottok et utbytte fra et datterselskap på ca. kr 21 mill., hvorpå det i selvangivelse ble krevet kredit for underliggende selskapsskatt med ca. kr 8 mill. Datterselskapet var imidlertid overført til et annet heleid datterselskap i konsernet den 29. desember 1998. Overføringen var gjennomført i samsvar med forskrift av 13. mai 1991 nr. 336 om skattefri overføring mellom aksjeselskaper mv. Ligningen ble etter varsel endret slik at kreditfradraget ble avskåret med begrunnelse i at vilkårene om eierkravet ikke var oppfylt. LN fastholdt den endrete ligningen under klagebehandlingen.

LNs vedtak ble påklaget og selskapet gjorde i klagen blant annet gjeldende at det ville være i strid med de prinsipper som omdannelsesloven med forskrifter (sktl. §§ 11-20 flg.) bygger på, hvis selve internoverføringen skulle medføre at retten til kredit bortfaller. Sistnevnte regelverk måtte få betydning for praktiseringen av selsktl. § 1-7 (sktl. § 16-30). Videre hevdet selskapet at det ville være i tråd med reglenes formål og intensjon å innrømme kredit i det aktuelle tilfelle. Det ble fremhevet at overføring av aksjene til et heleid holdingselskap i realiteten ikke innebærer noen endring ved utøvelse av eier- og stemmerettsbeføyelser i forhold til situasjonen før overføringen.

Overligningsnemndas behandling

OLN foretok i sitt vedtak en drøftelse av hvorvidt det kan foreligge rett til kredit i en situasjon der utbyttemottaker er indirekte eier av det utdelende selskap ved utgangen av inntektsåret. Det ble innledningsvis konstatert at spørsmålet kun antas å komme opp for det inntektsår der det utdelende utenlandske selskapet er overført til et annet selskap i det mottakende selskaps eie. I den videre drøftelse ble det vist til formålet med regelverket i selsktl. § 1-7 (sktl. § 16-30) og forarbeidenes vektlegging av kontinuitet i eierforholdene som vil-

1 Bed.book Page 462 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

kår for at kreditfradrag kan gis, jf. omtalen av sak 1 ovenfor. I det aktuelle tilfelle sa OLN seg enig med klager i at det reelt sett var kontinuitet i eierforholdet, og at formålet som lå bak innføringen av kravet om eiertid for så vidt var oppfylt. På bakgrunn av forarbeidenes vektlegging av kontinuitet som formål, fant OLN det lite rimelig om selskapet skulle miste beskyttelsen mot dobbeltbeskatning i et slikt tilfelle.

Når det gjaldt forholdet til omdannelsesloven med forskrifter (sktl. §§ 11-20 flg.), uttalte OLN at dette regelverket ikke på selvstendig basis kunne tilsi at retten til kredit var i behold. Imidlertid ville det være i strid med formålet bak omdannelsesloven med forskrifter, dersom reglene om kreditfradrag førte til innlåsninger som var uheldige ut fra økonomiske hensyn. Formålet bak omdannelsesloven talte derfor for at retten til kredit var i behold.

OLN kom etter dette til at selskapet hadde rett til kreditfradrag for underliggende selskapsskatt etter selsktl. 1-7 nr. 1 (sktl. § 16-30 første ledd).

16.2.11 Eierskap gjennom KS og ANS

Det fremgår av ordlyden i sktl. § 16-30 første ledd (selsktl. § 1-7 nr. 1) at regelen kun får anvendelse for «I riket hjemmehørende aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper og likestilte selskaper og sammenslutninger (morselskaper) etter § 10-1 (selsktl. § 1-1) ...» Utgangspunktet er derfor at ansvarlige selskaper og kommandittselskaper, liksom personlige skattytere, vil være utelukket fra å påberope bestemmelsen. Derimot har FIN lagt til grunn at et norsk aksjeselskap som eier aksjer i et utenlandsk selskap, gjennom deltakelse i et norsk kommandittselskap vil kunne anvende bestemmelsen, jf. uttalelse av 11. april 1996 (gjengitt i Utv. 1996 s. 1145).

I kontorvedtak våren 1999 har kontoret antatt at det tilsvarende vil gjelde for et norsk aksjeselskap som eier aksjer i et utenlandsk selskap gjennom et norsk ansvarlig selskap. Begrunnelsen vil i begge tilfeller være at det er deltakerne som må anses som eiere, utbyttemottakere og skattytere for det utbytte som mottas fra det utenlandske selskapet.

16.2.12 Om adgang til å endre mottatt utbytte med skattemessig virkning – 1998-019LBH

Ved ligningsbehandlingen for inntektsåret 1998 oppstod det spørsmål om et selskap hadde adgang til å endre utbytte det hadde mottatt fra et utenlandsk datterselskap med skattemessig virkning. Bakgrunnen var at morselskapet før innsendelse av ligningspapirene oppdaget at beregnet

1 Bed.book Page 463 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

kreditfradrag etter selsktl. § 1-7 (sktl. § 16-30) ikke fullt ut ville utligne norsk skatt på utbyttet.

Saken er omtalt mer fullstendig i kapittel 22 punkt 22.8.

16.2.13 Om behandling av utenlandsk utbytte som norsk utbytte – 1998-007OLN m.fl.

Sakene gjaldt spørsmålet om et selskap ut fra en tolkning av skatteavtaler hadde krav på godtgjørelse relatert til utbytte mottatt fra utenlandske selskaper. OLN kom til at et slikt utbytte ikke gir rett til godtgjørelse. Sakene reiste også et ligningsforvaltningsrettslig spørsmål om OLNs kompetanse til å henlegge en sak. OLN kom til at den har en slik kompetanse, og at noen av sakene etter en nærmere vurdering burde henlegges. To av sakene reiste også et spørsmål i forhold til kreditfradrag for utbytte mottatt fra Irland.

For omtale av saksforholdet og en mer fullstendig fremstilling av saken, se kapittel 21 punkt 21.4.6.

Særlig om utbytte fra irske selskaper

Noen av utbytteutbetalingene var foretatt fra irske selskaper. I skatteavtalen med Irland er det tatt inn bestemmelser om at Norge skal gi fradrag i norsk skatt for den skatt som skulle vært betalt i den andre staten, selv om skatten på grunn av incentivlovgivning er nedsatt eller frafalt i det konkrete tilfellet («tax sparing»). For disse selskapene var det som subsidiært grunnlag i klagen for LN anført at reglene i skatteavtalen med Irland innebar at det ved beregningen etter selsktl. § 1-7 (sktl. § 16-30) måtte tas hensyn til den skatt som skulle vært betalt om ikke incentivlovgivningen ble gitt anvendelse. I motsatt fall ville en frata incentivlovgivningen dens effekt.

Disse sakene er foreløpig ikke behandlet av OLN. Om det subsidiære grunnlag uttalte LN blant annet at man ikke kunne se at skatteavtalen med Irland omhandler spørsmål om behandling av underliggende selskapsskatt. LN la til grunn at selsktl. § 1-9 nr. 2 (sktl. § 16-33) gir anvisning på at det ikke gis fradrag for den utenlandske skatten etter andre regler dersom det gis fradrag etter selsktl. §§ 1-7 flg. I denne sammenheng representerer reglene i selsktl. §§ 1-7 flg. og skatteavtalen to alternative regelverk. Ved anvendelsen av selsktl. § 1-7 la LN til grunn at det kun var den faktisk betalte skatten som det skulle tas hensyn til ved beregningen av kreditfradrag.

1 Bed.book Page 464 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

16.3 Forholdet mellom reglene om kreditfradrag og reglene om inntektsfradrag

I tillegg til de regelsett som er gjennomgått ovenfor og skatteavtalene, foreligger muligheten for å kreve inntektsfradrag etter sktl. § 6-15 (sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav f) for skatt betalt til utlandet. Et slikt fradrag er kun aktuelt hvor det er tale om juridisk dobbeltbeskatning. Det effektive fradraget vil utgjøre skattesatsen, og vil derfor normalt være mindre gunstig enn et fradrag i skatt. Imidlertid vil det kunne være et aktuelt alternativ hvor det eksempelvis ikke foreligger noen norsk skatt å kreve fradrag i. Som det fremgår av eksemplene som er tatt opp under omtalen av sktl. § 16-20 (sktl. 1911 § 22 A), vil skattyter ha mulighet til å fremføre underskuddet som oppstår ved inntektsfradraget. På den måten vil en del av den utenlandske skatten kunne fremføres til fremtidig fradrag.

En forutsetning for å kunne kreve inntektsfradrag vil være at den utenlandske inntekten ikke er unntatt fra norsk beskatning med hjemmel i skatteavtaler som bygger på unntaksmetoden, jf. referat av nemndsavgjørelse ovenfor, hvor samme synspunkt ble lagt til grunn ved unntak som følge av samtykke til skattelempe.

Formodentlig vil kravene til dokumentasjon være lempeligere ved et inntektsfradrag enn ved fradrag etter regelsettene i sktl. §§ 16-20 flg. (sktl. 1911 § 22 A) og sktl. §§ 16-30 flg. (selsktl. § 1-7). I den grad skattyter ikke tilstås kreditfradrag ut fra at dokumentasjonskravene i nevnte regelsett ikke anses oppfylt, vil derfor inntektsfradrag kunne være et aktuelt alternativ.

Hvor skattyter har valgadgang vil selskapet være henvist til å benytte ett av regelsettene, jf. sktl. § 16-23 (sktl. 1911 § 22 A-4) og sktl. § 16-33 (selsktl. § 1-9 nr. 2). Det vil si at skattyter ikke kan benytte deler av den utenlandske skatten til å fremme krav om kreditfradrag etter reglene i sktl. §§ 16-20 flg., og deretter la eventuell overskytende andel gå som inntektsfradrag etter sktl. § 6-15, (jf. tilsvarende synspunkt Gjems-Onstad 1999 s. 1278). Formodentlig vil heller ikke skattyter som påberoper reglene i sktl. §§ 16-30 flg. for underliggende selskapsskatt, kunne velge å la kildeskatt som faller på utbyttet gå etter reglene i sktl. §§ 16-20 flg.

Har skattyter både filial og datterselskap i utlandet vil selskapet ofte være avhengig av å benytte begge regelsettene for å få maksimalt fradrag. I slike tilfeller vil det kunne oppstå spørsmål om hvilket fradrag som skal avregnes først. Det vil ha betydning i forhold til fremføringsadgangen hvor skatten på skattyters inntekt i Norge ikke er stor nok til at begge fradragene kan avregnes fullt ut. I slike tilfeller har kontoret lagt til grunn at man avregner fradraget etter sktl. § 16-20 først. I og med at det kun er reglene i sktl. §§ 16-30 flg. som gir fremføringsadgang for etterskuddsskattepliktige, jf. sktl. § 16-31 (selsktl. § 1-8) og omtalen ovenfor, vil en slik praksis innebære det gunstigste alternativ for skattyter.

1 Bed.book Page 465 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

17 Skattebegrensning

I skatteloven kapittel 17 har man samlet bestemmelsene om skattebegrensning. Som kapittel 7 og 12 gjelder også kapittel 17 utelukkende personlige skattytere. Kontoret har derfor ingen praksis å vise til.

1 Bed.book Page 466 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

1 Bed.book Page 467 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

18 Særregler ved skattlegging av kraftforetak

18.1 Kort om kraftskattereformen

Offentlig eide kraftforetak var ikke omfattet av skattereformen i 1992. Disse ble prosentlignet også etter skattereformen. Samtidig medførte den nye energiloven av 1990 større konkurranse og en mer markedsbasert prisdannelse.

Dette var noe av bakgrunnen for at regjeringen i Ot.prp. nr. 23 (1995-96) la frem nye regler om beskatning av kraftforetak. Det nye regelverket medførte at prosentligningen av offentlig eide kraftforetak ble erstattet med alminnelig overskuddsskatt (regnskapsligning). Det ble også innført to nye særskatter knyttet til vannkraftproduksjon, naturressursskatt og skatt på grunnrente.

Naturressursskatten beregnes på bakgrunn av et gjennomsnitt av kraftverkets produksjon de syv siste år. Det betales henholdsvis 1,1 og 0,2 øre til kommune og fylkeskommune per produserte kWh, jf. sktl. § 18-2 (sktl. 1911 § 19A-2 og 19A-3). Naturressursskatten kan kreves fratrukket i utlignet fellesskatt til staten. Dersom selskapet har tilstrekkelig overskudd representerer naturressursskatten ikke en økt skattebyrde for selskapet, men en omfordeling fra staten til de kommunene hvor kraftanleggene ligger.

I NOU 1992: 34, s. 169 er grunnrente i vannkraftsektoren definert slik;

> «Den kapitalavkastningen utover avkastningen i andre næringer som oppstår fordi det er gitt tilgang til utbyggbare vassdrag, kalles grunnrente.»

Reglene i sktl. § 18-3 (sktl. 1911 § 19A-4) om grunnrenteskatt til staten er ment å beskatte denne ekstra avkastningen. Se nærmere om fastsettelsen av grunnrenteinntekten i punkt 18.3.

18.2 Overgangsregler – fastsettelse av skattemessig åpningsbalanse

De offentlig eide kraftforetakene var prosentlignet før kraftskattereformen. Ved inntreden til det nye skattesystemet var det derfor behov for overgangsregler for å fastsette en skattemessig åpningsbalanse per 1. januar 1997.

Ved overgang til det nye skatteregime ble det fastsatt skattemessige inngangsverdier både på eiendeler, gjeld og egenkapital for kraftforetak som tidligere var prosentlignet. Privateide kraftforetak som tidligere ble regnskapslig-

1 Bed.book Page 468 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

net, hadde allerede skattemessige verdier for sine balanseposter. For å hindre en forskjellsbehandling fikk imidlertid disse selskapene valget mellom å videreføre sine skattemessige verdier eller beregne nye skattemessige verdier etter samme regler som for kraftforetak som tidligere ble prosentlignet.

Fastsettelse av skattemessige inngangsverdier for driftsmidlene har vært ressurskrevende, både for selskapene og ligningsmyndighetene. Reglene for fastsettelse av inngangsverdi på driftsmidler finnes i overgangsregler til sktl. 1911 §§ 19 e, 26 c og 136 annet ledd.

Når det gjelder skattemessig verdi på andre balanseposter, er det skattelovens alminnelige regler som gjelder. Dette vil derfor ikke bli omtalt i denne forbindelse.

Skattemessig egenkapital i åpningsbalansen vil bli regnet som eiernes anskaffelsesverdi for kraftforetaket. Ved et eventuelt senere salg av foretaket, vil skattemessig egenkapital i åpningsbalansen representere selgers inngangsverdi ved taps- og gevinstoppgjøret. Åpningsbalansen per 1. januar 1997 er derfor av svært stor betydning. Nedenfor vil det bli redegjort kort for overgangsreglene for fastsettelse av skattemessig verdi på driftsmidler, med en påfølgende gjennomgang av relevante nemndsavgjørelser.

18.2.1 Driftsmidler som er særskilte for kraftverk

I tidligere prosentlignede kraftforetak forelå det generelt ikke skattemessige verdier for fysiske driftsmidler, som kunne videreføres innen den nye kraftverksbeskatningsordningen. Det var derfor nødvendig å fastsette en metode for beregning av åpningsbalanse for de kraftforetak som skulle gå fra prosentligning til regnskapsligning. I forarbeidene blir to alternative måter trukket frem for å fastsette åpningsbalansen, historisk kost og en taksert gjenanskaffelsesverdi.

På bakgrunn av praktiske problemer med å finne frem til historisk kost, og at Norges vassdrags- og energidirektorat (NVE) i forbindelse med «Samlet plan for vassdrag» allerede hadde utviklet en standardisert metode for å kostnadsberegne investeringer i kraftverk, ble skattyter gitt en valgfrihet vedrørende verdsettelsesmetode av driftsmidlene. De fleste selskapene valgte verdsettelse etter NVEs metode. Av hensyn til likebehandling fikk også tidligere regnskapslignede kraftforetak anledning til å velge mellom historisk kost og NVEs metode ved fastsettelse av skattemessig åpningsbalanse for de særskilte driftsmidlene. Uavhengig av om skattyter valgte opprinnelig anskaffelsesverdi eller gjenanskaffelsesverdi skulle verdien reduseres med beregnede avskrivninger for driftsmidlene i eiertiden frem til og med inntektsåret 1996.

Det følger av overgangsregel (til sktl. 1911 § 19e, 26c og 136 annet ledd) A nr. 1 annet punktum at bestemmelsen forutsetter at gjenanskaffelsesverdien skal beregnes av NVE på grunnlag av tekniske data om kraftanlegget og NVEs kostnadsgrunnlag for vannkraftanlegg. I forskriften om fastsettelse av skattemessige inngangsverdier per 1. januar 1997 for særskilte driftsmidler i kraft-

1 Bed.book Page 469 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

foretak av 20. januar 1997 nr. 79 (forskriften om inngangsverdier) er det gitt nærmere regler til utfylling og gjennomføring av bestemmelsen, jf. overgangsregel A nr. 1 tredje punktum.

Valgadgangen mellom opprinnelig anskaffelsesverdi eller gjenanskaffelsesverdi gjaldt for hvert enkelt driftsmiddel. Det var fordelaktig for skattyter å velge den høyeste av disse to verdiene. Dette ga høyere skattemessige avskrivninger og høyere friinntekt ved beregning av skatt på grunnrente. Som et utgangspunkt kan en si at det for de fleste kraftverk vil lønne seg å velge gjenanskaffelsesverdi for driftsmidler som er relativt gamle. For nyere driftsmidler kan det imidlertid tenkes at opprinnelig anskaffelsesverdi vil være høyere enn den gjenanskaffelsesverdi NVE fastsatte. Valgte skattyter å benytte opprinnelig anskaffelsesverdi, måtte denne være tilstrekkelig dokumentert. Dokumentasjon kunne være revisorgodkjent regnskap for ervervsåret, kvittering, kjøpsavtale eller lignende dokumentasjon fra ervervsåret, jf. § 3-1 i forskriften om inngangsverdier.

18.2.2 Nemndsavgjørelser vedrørende overgangsregel A og B til sktl. 1911 §§ 19e, 26c og 136 annet ledd

18.2.2.1 NVEs GAV-beregning – 1997-323LN

Fire kraftselskaper anførte at NVE ved GAV-beregningen hadde fraveket sitt eget kostnadsgrunnlag, spesielt for tunnellene, og at dette var i strid med overgangsbestemmelsene for beregning av åpningsbalansen for kraftselskapene per 1. januar 1997. Ved ligningen la Kontoret NVEs GAV-beregning til grunn og dette ble påklaget. LN la til grunn at korrigeringene av kostnadsgrunnlaget var innenfor det skjønn som NVE kunne utøve ved beregningen. Saken er påklaget til OLN.

Innledning

I henhold til forskriften om inngangsverdier § 2-8, var ikke NVEs fastsettelse av gjenanskaffelsesverdiene gjenstand for klage. Fastsettelsene kunne imidlertid påklages som en del av ligningen. Selskapene påklaget ligningen med anførsler om at NVEs beregningsmetode til dels var anvendt feil, og at enkelte driftsmidler hadde fått feil betegnelse og dermed feil verdi. Det ble også anført at metoden som sådan var utilstrekkelig i relasjon til enkelte faktiske bedriftsøkonomiske forhold.

Spørsmålet i de aktuelle sakene var om selskapene hadde fått fastsatt riktig skattemessig åpningsbalanse per 1. januar 1997, i henhold til overgangsregel A til sktl. 1911 §§ 19e, 26c og 136 annet ledd. Problemstillingen var oppe i forhold til 4 selskaper, og diskusjonen knyttet seg til flere ulike typer driftsmidler. Av praktiske hensyn vil kun verdsettelse av tunneller og behandlingen av helikopterkostnader bli omtalt i det følgende. Disse spørsmålene var av mer prinsipiell karakter og gjaldt til dels store verdier for selskapene.

1 Bed.book Page 470 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Saksforholdet

Når det gjaldt beregningen av gjenanskaffelsesverdien (GAV) på tunneller, mente selskapene at disse var fastsatt gjennomgående for lavt. Selskapene hevdet at NVE ikke hadde benyttet kostnadsgrunnlaget på en korrekt måte, og dermed kommet frem til for lav GAV. Det var to kostnadsgrunnlag for tunneller, ett for tunneller med tverrsnitt over $20m^2$, og ett for tunneller med tverrsnitt under $20m^2$. I klagen ble det vist til at grunnlaget vedrørende de større tunnellene omfattet alle kostnader, mens grunnlaget for de mindre manglet et kostnadspåslag på rundt 35-40 prosent. Den manglende kontinuiteten mellom de store og mindre tunnellene, ble etter selskapets syn justert ved at NVE korrigerte kostnadsgrunnlaget for de store.

Selskapene mente at det opprinnelige grunnlaget for tunneller med tverrsnitt over $20m^2$ var riktig, mens grunnlaget for tunneller med tverrsnitt under $20m^2$ ikke var i samsvar med NVEs metode. Selskapets påstand var at siden NVE ikke hadde anvendt metoden riktig, måtte det foretas nye beregninger i henhold til denne.

NVE fastholdt i brev til kontoret sin opprinnelige beregning, og var ikke enig med selskapene i den avvikende beregningsmåte.

Ligningsnemndas behandling

LN viste til at det var på det rene at NVE hadde benyttet et annet kostnadsgrunnlag enn det som direkte fremgikk av NVEs publikasjoner. Dette var imidlertid ikke spesielt for tunneller. NVE hadde justert kostnadsgrunnlaget for flere driftsmidler, og justeringene medførte både lavere og høyere GAV. Justeringene ble gjort fordi NVE – og i en del tilfeller selskapene – mente at kostnadsgrunnlaget for disse driftsmidlene generelt sett medførte uriktig GAV.

LN viste til at NVE under utarbeidelsen av GAV mente at beregningene for tunneller med tverrsnitt over $20m^2$ var for høye. Verdiene ble derfor justert ned av NVE, slik at GAV dermed ble lavere enn etter den opprinnelige fastsettelse. Tunneller med tverrsnitt under $20m^2$ ble imidlertid justert motsatt vei, hvilket medførte en høyere GAV enn metoden som sådan ga grunnlag for. Disse justeringene medførte etter NVEs oppfatning at GAV ble riktigere både for tunneller med tverrsnitt større og mindre enn $20m^2$.

LN viste videre til at det ved avgjørelsen om å benytte NVEs metode, ble lagt vekt på at det forelå et godt grunnlag for en sjablonmessig fastsettelse av GAV, og at metoden derfor var relativt enkel å gjennomføre, og at sjablonmetoden ville føre til få tvister. Nemnda antok at NVE måtte gis relativt stor frihet i forhold til å anvende skjønn ved beregningene. Det var etter nemndas syn en forutsetning for hele metoden at NVE måtte kunne foreta skjønnsmessige vurderinger.

Etter LNs vurdering lå de justeringene som ble foretatt vedrørende tunnellene innenfor de skjønnsmessige vurderingene NVE måtte kunne gjøre ved fastsettelsen av GAV. Nemnda opprettholdt derfor ligningen vedrørende GAV-verdiene på tunnellene.

1 Bed.book Page 471 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Selskapet hadde helikopterkostnader i forbindelse med transport ved byggingen av kraftverket. Spørsmålet var om og i tilfelle hvordan det skulle tas hensyn til disse kostnadene i forbindelse med beregningen av GAV. Det var tre hovedmåter å gjennomføre den nødvendige transporten på under utbyggingen. Selskapet kunne bygge veier og bruer, det kunne bygges taubaner eller det kunne benyttes helikoptertransport. Selskapet hadde valgt bruk av helikopter, og spørsmålet var om disse kostnadene skulle medregnes ved utarbeidelsen av GAV. Selskapet hadde hatt helikopterkostnader i forbindelse med blant annet dammer, bekkeinntak, tunneller og sjakter, men NVE hadde kun beregnet GAV for helikopterbruk til dammer og bekkeinntak. For andre anleggsdeler var det ikke gitt kompensasjon for helikopterbruk, helt i tråd med publikasjon nr. 03/97 utarbeidet av NVE.

Selskapet mente at helikopterkostnadene også måtte medregnes for de andre anleggsdelene, og viste blant annet til at det paradoksalt nok ville bli tatt hensyn til kostnader til eksempelvis bygging av veier og taubaner, selv om dette antagelig ville ha vært en dyrere løsning enn ved bruk av helikopter.

Selskapet anførte at det naturlige ville være å benytte tilsvarende påslag som NVE hadde benyttet ved bekkeinntak, som innebar et 30 prosent påslag for helikopterbruk.

LN viste til at det i forskriften om inngangsverdier § 1-1 tredje ledd fremgår, i motsetning til det som er sagt i publikasjon nr. 03/97 fra NVE, at helikopterkostnader skal medtas i GAV for alle driftsmidler som avskrives lineært over 67 år.

LN antok at forskriften måtte legges til grunn, og at selskapet derfor hadde krav på å få medtatt helikopterkostnader i GAV for de driftsmidlene som avskrives over 67 år, og hvor helikopter har vært benyttet ved byggingen. Spørsmålet var da hvordan dette tillegget skulle beregnes.

LN uttalte at det ikke var gitt at kostnadene til helikoptertransport representerte en fast prosentstørrelse uavhengig av driftsmidlets kostnadsgrunnlag. NVE ble derfor forespurt om å fastsette nye GAV for de driftsmidlene hvor selskapet tidligere hadde oppgitt til NVE at helikopter hadde vært benyttet for driftsmidler som ble avskrevet over 67 år. LN var av den oppfatning at det var NVE som måtte foreta en skjønnsmessig vurdering av påslaget for det enkelte av de aktuelle driftsmidlene. NVE fastsatte på denne bakgrunn en ny GAV for de aktuelle driftsmidlene. LN endret ligningen i samsvar med dette. Vedtakene er påklaget til OLN.

Momenter fra klagen til OLN:

Alle de fire sakene ble påklaget til OLN. I klagene er skattyters argumentasjon utdypet og presisert. Det sentrale i skattyters påstand er at de GAV-beregningene som NVE har utført og som LN har lagt til grunn, er i strid med retningslinjene for fastsettelse av GAV gitt i overgangsregel A til sktl. 1911 §§ 19e, 26c og 136 annet ledd, jf. forskrift av 20. januar 1997 nr. 79. Det anføres at lovens henvisning til NVEs «kostnadsgrunnlag» må referere seg til «Samlet plan for vassdrag» slik dette kommer til uttrykk i publikasjonene 19/95 og 20/

1 Bed.book Page 472 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

95. NVE har fastsatt GAV på bakgrunn av publikasjon 03/97 og justeringer av denne. Eksemplet vedrørende tunneller er således bare et eksempel på uriktig anvendelse av det kostnadsgrunnlag loven omhandler. Skattyters påstand er derfor at NVEs GAV-beregning ikke kan legges til grunn i åpningsbalansen. Det må beregnes en ny GAV for alle driftsmidlene med utgangspunkt i kostnadsgrunnlaget i publikasjonene 19/95 og 20/95.

Sakene var ikke ferdigbehandlet i OLN da redaksjonen ble avsluttet.

18.2.2.2 Enkelte ikke-avskrivbare driftsmidler – 1997-539OLN

Et kraftselskap som hadde brukt GAV i åpningsbalansen for alle sine fysiske avskrivbare driftsmidler, krevde i tillegg historisk kost for en rekke anførte ikke-avskrivbare driftsmidler, selv om disse var inkludert i GAV via påslagsfaktorene. LN kom til at skattyter ikke kunne få kostnaden med i åpningsbalansen to ganger ved både GAV og historisk kost. I et annet delspørsmål kom nemnda til at en evigvarende kontraktsforpliktelse om leveranse av gratis kraft ikke kunne klassifiseres som en fallrettighetskostnad og tas med i åpningsbalansen samtidig som leveransen ble løpende utgiftsført. OLN fastholdt i det vesentligste LNs vedtak, med et prinsipielt unntak for erverv av falleiendommer som ble antatt å falle utenfor NVEs GAV-beregning.

Saksforholdet

Saken gjaldt en rekke utgiftsposter som var oppført i selskapets åpningsbalanse per 1. januar 1997 som ikke-avskrivbare driftsmidler, i stor grad allokert som fallrettigheter. Selskapets ligningspåstand var at disse kostnadene ikke var omfattet av NVEs GAV-beregning og at de følgelig kunne medtas i åpningsbalansen til historisk kost, jf. overgangsregel A nr. 3. LN la i sitt vedtak til grunn at de aktuelle kostnadene var inkludert i NVEs GAV-beregning, og at de dermed ikke kunne medtas enda en gang, til historisk kost.

I tillegg til GAV-beregningen krevde selskapet på bakgrunn av en nåverdiberegning kr 245 mill. som inngangsverdi i åpningsbalansen. Ved ervervet av et utrangert kraftverk var selskapets motytelse til selgeren en evigvarende forpliktelse til å levere en gitt mengde kraft vederlagsfritt. Selskapet anførte at gratiskraften var vederlag for fallrettigheter.

Overligningsnemndas behandling – hva omfattes av NVEs GAV-beregning

OLN vurderte først hvilke kostnader som er inkludert i NVEs GAV-beregning, for deretter å vurdere konsekvensene av det for skattyters åpningsbalanse.

Vedrørende fastsettelse av åpningsbalansen ble det vist til overgangsregel A nr. 1 første og andre pkt:

1 Bed.book Page 473 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

> «Inngangsverdi for avskrivbare fysiske driftsmidler som er særskilte for kraftverk settes til gjenanskaffelsesverdi, redusert med beregnede avskrivninger etter nr. 4 for eiertiden frem til og med inntektsåret 1996. Gjenanskaffelsesverdi beregnes av Norges vassdrags- og energiverk på grunnlag av tekniske data om kraftanlegget og Norges vassdrags- og energiverks kostnadsgrunnlag for vannkraftanlegg.»

I Ot.prp. nr. 23 (1995-96) s. 187 venstre spalte omtales NVEs metode og hva som er inkludert i kostnadsgrunnlaget blant annet slik:

> «Av praktiske grunner gis det også sjablonmessige påslag for kostnader til administrasjon og prosjektering av utbyggingen, samt for skjønn og erstatninger. Påslagsfaktoren for administrasjon og prosjektering skal dekke administrasjon lokalt (oppmåling, grunnundersøkelser, planlegging, byggeledelse og kvalitetskontroll), administrasjon sentralt og fri kraft til entreprenør. Tillegg for skjønn og erstatninger omfatter utgifter til grunnerverv, landskapspleie/tiltak, terskler, fisketrapper, magasinrydding, fond og ytelser til kommunene. Det gis også et generelt påslag for uforutsette utgifter ved utbyggingen.»

Det ble videre uttalt at GAV-sjablonen inkluderer en rekke kostnader som det kan være tvil om hvordan skal behandles ved regnskapsligning. Dette gjelder i relasjon til kostnadsføring eller aktivering (herunder om kostnaden utgjør et selvstendig driftsmiddel) og om vilkårene for avskrivning foreligger. Det ble i denne forbindelse vist til skattyters påstand i selvangivelsene om at erstatninger til grunneiere, utgifter ved skjønn, fiskerterskler, tiltak, fonds, grunnerverv o.l. utgjør aktiverbare, men ikke avskrivbare driftsmidler.

OLN antok for eksempel at utgifter ved skjønn og fonds til kommuner normalt ikke utgjør et eget driftsmiddel, men at dette primært representerer utgifter som kostnadsføres direkte, eventuelt aktiveres på et annet driftsmiddel. Dette er imidlertid utgifter som er inkludert ved påslagsfaktorene til de ulike avskrivbare driftsmidlene. I åpningsbalansen er dermed disse kostnadene beregningsteknisk blitt behandlet som aktiverbare og avskrivbare.

Det ble uttalt at det er på det rene at utgifter til terskler er inkludert i påslagsfaktor f4 på øvrige driftsmidler. Dette til tross for at disse etter sin art kanskje ikke vil være utsatt for slit og elde ved normalt vedlikehold og dermed vurderes som ikke-avskrivbare driftsmidler.

Videre ble det vist til at det i alminnelighet er valgfritt om byggerenter skal aktiveres på driftsmidlene eller om de skal utgiftsføres. I GAV er byggerenter inkludert og dermed blitt behandlet som aktiverbare og avskrivbare.

NVEs metode måtte ses på bakgrunn av at Samlet Plan opprinnelig var utviklet for å beregne kostnaden ved å bygge nye kraftverk, uten hensyn til regnskaps- og skattemessige regler.

Nemnda mente derfor at det fremgikk av forarbeidene og NVEs publikasjoner at ovennevnte kostnader er inkludert i GAV ved påslagsfaktorene f3 og f4. Med unntak for grunnerverv synes ikke dette å være bestridt av selskapet.

Vedrørende grunnerverv ble det vist til at det i publikasjon 03/97 s. 7-8

1 Bed.book Page 474 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

fremgår at påslagsfaktor f3 inkluderer byggherreutgifter. I både publikasjon 19/95 og 20/95 er grunnerverv nevnt som eksempel på en byggherreutgift. Skattyter anførte at grunnerverv ikke er inkludert i byggherreutgifter blant annet fordi disse tar utgangspunkt i entreprenørutgiftene og fordi de ikke regnes med blant de betydelige byggherreutgiftene.

Når «grunnervervelse, skjønn/erstatninger» er nevnt som eksempel på byggherreutgift i publikasjonene, og det ovennevnte sitat fra forarbeidene eksplisitt inkluderer grunnerverv i GAV, la nemnda til grunn at kostnader knyttet til grunnerverv er inkludert i GAV.

Skattyters representant og deretter kontoret henvendte seg til NVE med spørsmål om grunnerverv var inkludert i GAV. Av NVEs svarbrev til kontoret fremgikk det klart at alle kostnader til grunnerverv er inkludert i påslagsfaktor f4. I tråd med svarbrevet og ovennevnte la nemnda dette til grunn.

For grunnerverv reiste nemnda spørsmålet om dette også inkluderer fallrettigheten tilhørende grunnen, da fallrettigheter ikke er inkludert i GAV. Dette fremgår blant annet av Ot.prp. nr. 10 (1996-97). I denne sammenheng fant nemnda det relevant å skille mellom grunnerverv i tilknytning til kraftstasjonsområdet, dammene o.l. og falleiendommer, det vil si grunnen i tilknytning til fallet. Falleiendommer burde behandles som fallrettigheter og ikke som grunnerverv. Falleiendommer anses dermed ikke for å være inkludert i GAV og kan således tas med i åpningsbalansen til anskaffelsesverdi.

Etter nemndas vurdering av hvilke kostnader som var inkludert i GAV, ble det vurdert hvilke konsekvenser dette hadde for åpningsbalansen.

Skattyter hadde med henvisning til overgangsregelen anført at GAV kun skulle beregnes for avskrivbare fysiske driftsmidler, og at selskapet følgelig kunne ta med de anførte ikke-avskrivbare driftsmidlene til historisk kost.

Nemnda viste til overgangsregel A nr. 1 hvor det fremgår at GAV skal beregnes på bakgrunn av NVEs kostnadsgrunnlag og de tekniske data i kraftanlegget. GAV, NVEs metode og kostnadsgrunnlag er nærmere beskrevet i lovforarbeidene og i NVEs publikasjoner 19/95, 20/95 og 03/97. For de aktuelle kostnadene er det samsvar mellom hva som er beskrevet å være inkludert av metoden/kostnadsgrunnlaget og hva som faktisk er omfattet i selskapets GAV-beregning, enten direkte eller indirekte gjennom påslagsfaktorene. Nemnda kunne derfor ikke se at det er i strid med lovteksten at disse sekundære kostnadsbærerne er med som påslagsfaktor til de særskilte kraftdriftsmidlene for dermed å øke deres GAV. Av det inntatte sitatet fra forarbeidene la nemnda til grunn at denne praktiske tilnærmingen var bevisst valgt.

I henhold til betraktningene ovenfor er de omhandlede kostnadene inkludert i den foreliggende GAV-beregningen som en påslagsfaktor til driftsmidler som er avskrivbare. Skattyters påstand innebar dermed at disse kostnadene skulle medtas i åpningsbalansen to ganger, både ved GAV-beregningen og til historisk kost. Nemnda uttalte at skattyters valgadgang mellom GAV og historisk kost på bakgrunn av beregningsmåten for GAV, måtte være begrenset til å gjelde for selvstendige driftsmidler med egen GAV. For de ikke-avskrivbare driftsmidlene

1 Bed.book Page 475 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

som er inkludert i GAV, vil det da ikke foreligge en slik valgmulighet. I denne sammenheng antok nemnda at valgadgangen var begrenset for grunnerverv og muligens terskler. De øvrige kostnadene som var omhandlet, ble antatt å utgjøre utgifter som enten ville vært utgiftsført direkte eller aktivert sammen med ett av de driftsmidlene som er omfattet av NVEs kostnadskurver.

Skattyter hadde for alle de avskrivbare driftsmidlene benyttet NVEs GAV i skattemessig åpningsbalanse. OLN la på bakgrunn av ovennevnte til grunn at kostnader som er medregnet i GAV ikke skal komme med i åpningsbalansen enda en gang gjennom bruk av historisk kost.

Overligningsnemndas behandling – fastsettelse av inngangsverdi vedrørende leveransen av gratiskraft

Nemnda uttalte først at ved beregning av alminnelig inntekt ville det korrekte være å inntektsføre leveransen som uttak i henhold til sktl. 1911 § 42 første ledd (sktl. § 5-1) og så kreve fradrag for ytet kraft i henhold til forpliktelsen med hjemmel i sktl. 1911 § 44 første ledd første punktum (sktl. § 6-1 første ledd). Skattyteren hadde i praksis oppnådd dette ved verken å inntektsføre uttaket eller å utgiftsføre ytelsen i henhold til forpliktelsen. Skattyteren hadde dermed i realiteten oppnådd fradrag for ytelsene ved beregning av alminnelig inntekt. På kjøpstidspunktet var det klart at det ikke ble ytet vederlag for ervervet. Betalingen foregikk i praksis løpende i form av kraftleveranser.

I tillegg til den løpende kostnadsføringen anførte skattyter at det måtte beregnes en inngangsverdi, klassifisert som fallrettighet beregnet til kr 245 mill. Ved et eventuelt salg ville da inngangsverdien komme til fradrag i gevinst-/tapsoppgjøret. Etter nemndas mening innebar dette at den samme ytelsen kom til fradrag to ganger. Dette ble antatt å være i strid med grunnleggende skatterettslige prinsipper, som blant annet er stadfestet i Rt. 1975 s. 992 (Utv. 1975 s. 570) *Hjelmaas-Larsen*. I denne henseende hadde det ingen betydning om det ervervede formuesgodet var avskrivbart eller ikke. Formuesgodets avskrivbarhet hadde i denne sammenheng kun betydning for om inngangsverdien kom til fradrag gjennom avskrivninger eller ved gevinst-/tapsoppgjøret. Det ble videre ikke tillagt vekt at et salg, for selger, fremsto som et hypotetisk alternativ. På denne bakgrunnen måtte begrepet «anskaffelsesverdi» i overgangsbestemmelsen ses i sammenheng med den kontinuerlige utgiftsføringen og således settes til hva som faktisk ble betalt i 1974 for det som ble anført å være fallrettigheter, nemlig kr 0.

På bakgrunn av konklusjonene ovenfor var det ikke nødvendig for OLN å ta stilling til i hvilken utstrekning de ervervede formuesgodene omfattes av GAV, eller i hvilken grad de anførte kr 245 mill. kunne sies å utgjøre anskaffelsesverdien for det som eventuelt ikke var omfattet av GAV.

1 Bed.book Page 476 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

18.2.2.3 Omstruktureringer i 1996 – fallrettigheter i produksjonsselskap – 1997-324 OLN

I forbindelse med omorganiseringen av et offentlig eid kraftforetak i 1996, ble det vesentligste av kraftproduksjonen i konsernet solgt til et nystiftet konsernkontrollert selskap A. For de fysiske driftsmidlene anvendte A GAV i åpningsbalansen, mens den resterende delen av kjøpesummen (omtrent 50 prosent) ble klassifisert som fallrettighet og medtatt til anskaffelsesverdien. LN mente at begrensningsregelen i overgangsregel A nr. 1 annet ledd tredje punktum kom til anvendelse, slik at fallrettighetenes inngangsverdi ble lik selgers inngangsverdi, kr 0. Begrensningsregelens plassering i A nr. 1 tilsa at den kun gjaldt for fysisk avskrivbare driftsmidler. Nemnda la imidlertid større vekt på bestemmelsens ordlyd, dens formål, forarbeidene og hensynet til sammenhengen i regelverket. Vedtaket er påklaget til OLN.

I forbindelse med det nye kraftregimet ble det gitt overgangsregler til sktl. 1911 §§ 19e, 26c og 136 annet ledd. I overgangsregel A er det gitt bestemmelser om inngangsverdier i den skattemessige åpningsbalansen per 1. januar 1997 for tidligere prosentlignede kraftforetak. Overgangsregel A nr. 1 gjelder gjenanskaffelsesverdier for fysisk avskrivbare driftsmidler som er særskilte for kraftverk, A nr. 2 gjelder verdien på overføringsnettene, mens A nr. 3 gjelder andre driftsmidler enn omtalt i nr. 1 og 2. Driftsmidlene som omfattes av nr. 3 skal verdsettes til anskaffelsesverdi eller forsikringsverdi.

De nye skattereglene for kraftforetak var opprinnelig ment å gjelde fra inntektsåret 1996. Da regimet ble utsatt et år, medførte dette at det forelå et skattemessig motiv for å selge før 1. januar 1997. Lovgiver var oppmerksom på dette og ga overgangsregel A et tillegg for å forhindre skattemessig motiverte salg. I forhold til overgangsregel A nr. 1 har man inntatt prinsippet ved å tilføye et nytt annet ledd tredje punktum, hvor det fremgår at som anskaffelsesverdi på driftsmidler i kraftanlegg, som er realisert i henhold til avtale inngått i perioden 4. oktober 1996 til 31. desember 1996, regnes avhenders anskaffelsesverdi. Avtalen om overføring av fallrettighetene ble inngått i den aktuelle perioden. Det nye tredje punktum må ses i sammenheng med det allerede eksisterende annet punktum, som var ment å sikre at en omorganisering innen samme konsern ikke skulle medføre økt skattemessig åpningsbalanse for skattyter.

Saksforholdet

I forbindelse med omorganiseringen av et konsern på slutten av 1996, fikk et kraftselskap overført kraftverk fra et annet selskap i konsernet, og spørsmålet var hvordan fallrettighetene knyttet til kraftverkene skulle verdsettes i det mottakende selskapet.

1 Bed.book Page 477 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Problemstillingen var derfor om det var kjøpers eller selgers anskaffelsesverdi som skulle legges til grunn i skattemessig åpningsbalanse per 1. januar 1997 vedrørende de erververde fallrettighetene.

Skattyter anførte at gevinster oppstått ved salg før 1. januar 1997 var en del av systemet med den tidligere prosentligningen, og anførte videre at skattemessig inngangsverdi ved salg av driftsmidler i det nye skatteregimet i utgangspunktet ville tilsvare kjøpesummen, dersom ikke et avvik var særskilt lovhjemlet. Spørsmålet var derfor om den såkalte begrensningsregelen kom til anvendelse ved overdragelsen av fallrettighetene i perioden 4. oktober 1996 til 31. desember 1996.

Ligningsnemndas behandling

LN fastholdt ligningen og antok at begrensningsregelen kom til anvendelse. Nemnda la avgjørende vekt på det som måtte anses å ha vært lovgivers klare formål og intensjon med overgangsreglene generelt og begrensningsregelen spesielt.

Ved overgangen til de nye skattereglene for kraftverk ble det vedtatt overgangsbestemmelser for å få fastsatt en skattemessig åpningsbalanse som blant annet skulle være utgangspunktet for en friinntekt. Friinntekten skulle sikre kraftverkene en normalavkastning av den investerte kapital, og være en motpost til den ekstra skattebelastningen kraftforetakene hadde ved den særskilte grunnrentebeskatningen. Grunnrentebeskatningen ble vedtatt for å skattlegge den tilgangen kraftforetakene har til en begrenset naturressurs.

For alle de fysisk avskrivbare driftsmidler som er særskilte for kraftvirksomhet kunne skattyter – i henhold til overgangsregel A nr. 1 første ledd – velge om selskapet ville ha historisk kost eller en beregnet gjenanskaffelsesverdi i den skattemessige åpningsbalansen. For andre driftsmidler ble det gitt valgmulighet mellom historisk kost og forsikringsverdi, jf. overgangsregel A nr. 3.

Det fremgår av forarbeidene til overgangsreglene vedrørende skattemessig åpningsbalanse at det for fallrettigheter ikke er anledning til å anvende gjenanskaffelsesverdi. Kraftforetakene har i det vesentlige svært liten eller ingen historisk verdi på fallrettighetene, og bestemmelsen innebærer derfor at fallrettighetene for de fleste kraftforetak har en svært beskjeden eller ingen verdi i den skattemessige åpningsbalansen per 1. januar 1997.

Ettersom kraftskattereformen ble utsatt fra inntektsåret 1996 til 1997, hadde kraftselskapene skattemessige motiver for å selge hele eller deler av kraftverk frem til 1. januar 1997. Dette fordi en gevinst oppstått før dette ville bli konsumert av prosentligningen og dermed ikke medføre økt skatt for inntektsåret 1996. For kjøper ville det blant annet medføre økte avskrivninger og økt friinntektsgrunnlag.

FIN og lovgiver vedtok på denne bakgrunn begrensningsregelen, slik den er kommet til uttrykk i overgangsregel A nr. 1 annet ledd tredje punktum. Det fremgår av Ot.prp. nr. 10 (1996-97) og Innst. O. nr. 39 (1996-97) at lovgiver med dette mente å hindre skattemessige oppskrivninger ved salg av driftsmid-

1 Bed.book Page 478 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

ler eller omorganiseringer av virksomheten før de nye reglene trådte i kraft.

Skattyter hevdet imidlertid at salg av fallrettigheter ikke var omfattet av begrensningsregelen, ettersom bestemmelsen står i overgangsregel A nr. 1 som omhandler fysisk avskrivbare driftsmidler. Subsidiært hevdet skattyter at fallrettighetene isolert sett ikke var omfattet av ordlyden i bestemmelsen.

LN antok at fallrettigheter isolert sett var omfattet av begrepet «driftsmidler i kraftanlegg.» Nemnda uttalte at overgangsregel A nr. 1, slik bestemmelsen lyder i dag, etter sin ordlyd tilsa at den kun gjaldt avskrivbare fysiske driftsmidler som er særskilte for kraftverk. Nemnda mente imidlertid at den måtte leses i en videre sammenheng, hvor også vekten av forarbeider, formål og sammenhengen i det nye regelverket ble vurdert.

LN viste til at dersom selskapet ble gitt anledning til å aktivere den angitte verdien på de ervervede fallrettighetene, ville nettopp denne verdsettelsen medføre at selskapet i all overskuelig fremtid ikke ville betale grunnrenteskatt. Under særlig henvisning til formålet med reglene, hadde det etter nemndas syn formodningen mot seg at lovgiver først skulle presisere at immaterielle rettigheter «herunder fallrettigheter» ikke skulle kunne settes til rettighetenes gjenanskaffelsesverdi, i og med at en slik fastsettelse ville uthule de vedtatte reglene for blant annet grunnrenteskatten, for deretter å åpne for at de samme rettigheter kunne settes til erververens faktiske anskaffelsesverdi.

Skattyter anførte avslutningsvis at konsekvenshensyn ikke talte for det som ble anført å være en utvidet anvendelse av begrensningsregelen.

LN var ikke enig i dette. Dersom begrensningsregelen ikke kom til anvendelse på denne disposisjonen, ville skattyter oppnå et resultat som i flere relasjoner kunne synes urimelig. Skattyter ville da oppnå en skattemessig posisjon som det etter nemndas syn helt klart fremgår av systemet, og formålet bak overgangsreglene, at selskapet ikke skulle ha. Kjøpet av fallrettighetene ville da medføre at skattyter unngikk grunnrenteskatten som ble vedtatt, for å beskatte den tilgang som skattyter hadde til nettopp fallrettighetene.

Skattyteren ville da oppnå et vesentlig konkurransefortrinn i forhold til andre selskap, ved at selskapet ikke ville bli belastet med grunnrenteskatt.

LN kom etter dette til at begrensningsregelen kom til anvendelse også i forhold til fallrettighetene. Skattyters anskaffelsesverdi ble dermed lik selgers anskaffelsesverdi.

18.2.2.4 Omstruktureringer i 1996 – goodwill i omsetningsselskap – 1998-023OLN

I forbindelse med omorganiseringen av et offentlig eid kraftselskap i 1996, ble omsetningsdelen solgt til et nystiftet datterselskap. Kjøpesummen ble allokert som goodwill og medtatt i åpningsbalansen per 1. januar 1997. LN mente at begrensningsregelen i overgangsregel A nr. 1 annet ledd annet og tredje punktum kom til anvendelse, slik at goodwillen ble medregnet til selgers og ikke kjøpers anskaffelsesverdi. OLN la imidlertid til grunn at good-

1 Bed.book Page 479 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

will knyttet til omsetning av kraft er regulert i overgangsregel A nr. 3 og dermed ikke omfattet av begrensningsregelen i A nr. 1.

Saksforholdet

Et offentlig eid kraftselskap skilte i 1996 ut omsetningsdelen av selskapet i et nystiftet datterselskap. Det nye selskapet kjøpte kundeporteføljen og enkelte mindre driftsmidler av morselskapet. Kjøpesummen for kundemassen ble allokert som goodwill og tatt med i selskapets skattemessige åpningsbalanse.

De aktuelle driftsmidlene skal i utgangspunktet ha historisk kost som inngangsverdi, jf. overgangsregel A nr. 3. Spørsmålet var imidlertid om det er selger eller kjøpers historiske kost som skal legges til grunn. Dette vil avhenge av om begrensningsreglene i nr. 1 annet ledd annet og tredje punktum kommer til anvendelse. Bestemmelsene lyder:

> «Som anskaffelsesverdi for driftsmidler i kraftforetak som er blitt organisert ved omdannelse, fusjon eller fisjon, regnes driftsmidlenes anskaffelsesverdier i det opprinnelige foretaket. Som anskaffelsesverdi for driftsmidler i kraftanlegg som på annen måte er blitt realisert i henhold til bindende avtale inngått i perioden fra og med 4. oktober 1996 til og med 31. desember 1996, regnes avhenders anskaffelsesverdi.»

Etter LNs oppfatning fremgikk det av forarbeidene at annet punktum er ment å gjelde generelt ved selskapsrettslig omorganisering i forbindelse med fastsettelse av skattemessig åpningsbalanse.

Bestemmelsen omhandler «driftsmidler i kraftforetak.» Goodwill omfattes dermed av bestemmelsens ordlyd. Bestemmelsen er imidlertid redaksjonelt plassert i nr. 1 som omhandler avskrivbare fysiske driftsmidler i kraftanlegg, hvilket goodwill ikke er.

Etter en totalvurdering av de relevante rettskildefaktorer kom nemnda til at begrensningsregelen kom til anvendelse. Ved avgjørelsen la LN avgjørende vekt på lovgivers klart uttalte formål og intensjon ved overgangsreglene generelt og begrensningsregelen spesielt. Skattyters anskaffelsesverdi ble da lik selgers anskaffelsesverdi. For egenutviklet goodwill var dette kr 0.

Overligningsnemndas behandling

OLN kom til et annet resultat enn LN.

I klagen til OLN viste skattyter til at goodwill i kraftforetak reguleres fullt ut av overgangsregel A nr. 3, som regulerer andre driftsmidler enn de som omfattes av nr. 1 og nr. 2.

Spørsmålet ble om det må innfortolkes en begrensningsregel tilsvarende overgangsregel A nr. 1 annet ledd annet og tredje punktum i overgangsregel A nr. 3, slik at begrensningsregelen også omfatter goodwill etablert ved omsetning av kraftomsetningsavtaler.

OLN var enig med skattyter i at en forståelse av ordlyden i overgangsregel

1 Bed.book Page 480 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

nr. 3, isolert sett, tilsier at det ikke gjelder noen tilsvarende begrensningsregel som er nevnt i A nr. 1 annet ledd annet og tredje punktum. På den annen side tydet ordlyden i selve begrensningsregelen på at denne regel skal gjelde mer generelt enn plasseringen i A nr. 1 skulle tilsi, eksempelvis ved bruk av det generelle begrepet «driftsmidler i kraftforetak», som også omfatter goodwill.

Opprinnelig lød Overgangsregel A nr. 1 første ledd første punktum slik, inntatt i Ot.prp. nr. 23 (1995-96) s. 203:

> «Inngangsverdien for driftsmidler i kraftanlegg settes til gjenanskaffelsesverdi, redusert med beregnede avskrivninger etter nr. 4 for eiertiden frem til og med inntektsåret 1995.»

På proposisjonens s. 186 under punkt 15.4.4 «Andre eiendeler» uttaler departementet:

> «... Et kraftforetak kan også ha andre driftsmidler som verken brukes i kraftproduksjon eller nettvirksomhet. Dette kan for eksempel være driftsmidler innen installasjonsvirksomhet, fjernvarme, butikkdrift eller televirksomhet. For slike driftsmidler foreligger ikke beregnet gjenanskaffelseskostnad foretatt av NVE eller regnskapsmessige verdier fastsatt ut fra NVEs retningslinjer for monopolvirksomheten. Departementet antar at det er en begrenset del av kraftforetakenes eiendeler utenom kraftproduksjonsanlegg som utelukkende benyttes i sammenheng med produksjon av kraft. Departementet anser det ikke hensiktsmessig å utforme et særlig opplegg for å beregne gjenanskaffelseskostnad for disse eiendelene. Til det er det tale om for få og for forskjelligartede driftsmidler. Det foreslås derfor at de skattemessige inngangsverdiene for driftsmidler som verken er særskilte for kraftproduksjonen eller som helt eller delvis er brukt i nettvirksomheten, ved overgang til nytt skattesystem i utgangspunktet settes til historisk anskaffelsesverdi. ...»

Nemnda uttalte at det her fremgår at det aldri har vært meningen at driftsmidler som ikke er særskilte for kraftproduksjonen skal omfattes av overgangsregel A nr. 1.

Salgsavdelingen i morselskapet som ble solgt til skattyter, herunder den goodwill som knytter seg til denne avdeling, var etter nemndas oppfatning ikke et slikt driftsmiddel som naturlig kan sies å ha blitt brukt i kraftproduksjonen.

Overgangsregel A nr. 1 kunne således etter OLNs syn ikke opprinnelig ha vært ment å omfatte goodwill som ble etablert ved overdragelsen av et kraftforetaks salgsavtaler. Nemnda fant på denne bakgrunn ikke tilstrekkelig grunnlag for å fortolke gjeldende begrensningsregel i overgangsregel A nr. 1 annet ledd annet eller tredje punktum som et supplement til overgangsregel A nr. 3 for goodwill etablert som følge av salg av kraftomsetningsavtaler, slik LN gjorde. Det ble for øvrig vist til LNs vedtak vedrørende de generelle synspunkter vedrørende oppskrivningsadgang og ytterligere uttalelser i forarbeidene.

OLN viste til at den opprinnelige ordlyden i overgangsregel A nr. 1 ble endret som følge av et ønske om å presisere at fallrettigheter ikke skulle kunne oppskrives til gjenanskaffelsesverdi. Endringen av den opprinnelige ordlyden i over-

1 Bed.book Page 481 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

gangsregel A nr. 1 til den gjeldende, som fremgår av Ot.prp. nr. 10 (1996-97), som teknisk medførte at en del driftsmiddel ble flyttet fra A nr. 1 til A nr. 3, kunne ikke ses å ha hatt betydning for goodwill som på forhånd allerede ble regulert av A nr. 3.

Skattyter fikk dermed medhold i kravet om å få med den erververde goodwill i sin åpningsbalanse per 1. januar 1997, beregnet etter overgangsregel A nr. 3 og A nr. 4.

Oppsummering vedrørende omorganiseringer, herunder salg, i kraftforetak foretatt i 1996

På bakgrunn av de (i skrivende stund) foreliggende vedtak i nemndene kan det synes som om nemndene legger avgjørende vekt på om merverdien har sin bakgrunn fra produksjonsdelen eller et annet virksomhetsområde i foretaket. Dersom merverdien stammer fra produksjonsvirksomhet, vil det være anskaffelsesverdien i det givende selskapet som skal legges til grunn som åpningsbalanse for det mottakende selskap, når det er foretatt omorganiseringer i kraftforetaket i 1996.

Dersom merverdien for eksempel stammer fra omsetningsvirksomheten i foretaket, vil imidlertid det mottakende selskap kunne legge sin egen anskaffelsesverdi til grunn. Dette fordi det aldri har vært meningen at driftsmidler som ikke er særskilte for kraftproduksjonen, skal omfattes av overgangsregel A nr. 1.

Det kan synes lite logisk at det skal være mulig å få med seg merverdien knyttet til ett virksomhetsområde, men ikke et annet. Det kan imidlertid være nærliggende å anta at lovgiver ikke tenkte seg muligheten av at det eksisterte vesentlige merverdier knyttet til de driftsmidlene som etter lovens redaksjon naturlig henføres til nr. 3 og ikke nr. 1 eller nr. 2.

Rekkevidden av begrensningsregelen har vært gjenstand for mye omtale og diskusjon. Det foreligger flere lignende saker til avgjørelse i andre deler av skatteetaten. Den 2. oktober 2000 kom FIN med en uttalelse til SKD, vedrørende tolkningen av begrensningsregelen. Av denne fremgår det for det første at FIN mener at konklusjonen i LN vedrørende fallrettigheter er riktig. FIN mener imidlertid ikke at det er grunnlag for å begrense virkeområdet i overgangsregel A nr. 1 annet ledd annet punktum, vedrørende omorganiseringer, til kun å gjelde driftsmidler i kraftproduksjonsvirksomhet. Dette under henvisning til bestemmelsens ordlyd «driftsmidler i kraftforetak».

Sett på bakgrunn av denne klare uttalelsen, vil det være naturlig å anta at OLNs vedtak vedrørende goodwill i et omsetningsselskap kan bli vurdert brakt inn for FSNØ for overprøving (fristen for en eventuell overprøving var ikke gått ut da redaksjonen ble avsluttet). Tilsvarende vil gjelde dersom skattyter skulle få medhold i klagen til OLN vedrørende fallrettighetene.

1 Bed.book Page 482 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

18.2.2.5 Veier – avskrivbarhet og åpningsbalanse – 1997-514OLN

LN mente at veier i kraftforetak, på lik linje med veier generelt, ikke var avskrivbare. Dette medførte også at veiene ikke kunne fastsettes til GAV i åpningsbalansen, men måtte fastsettes til historisk kost. OLNs flertall kom til et annet resultat under henvisning til rettskilder med spesiell tilknytning til kraftverksvirksomhet. Det ble videre fastslått at veier som ikke var eid av selskapet 1. januar 1997, ikke kunne medtas i åpningsbalansen.

Saksforholdet

Det første spørsmålet var om selskapets veier tilknyttet kraftproduksjonen var avskrivbare i skattegrunnlagene alminnelig inntekt og grunnrenteinntekt, som særskilte driftsmidler i kraftproduksjonen.

Det andre spørsmålet knyttet seg til fastsettelsen av den skattemessige åpningsbalansen vedrørende veier i henhold til overgangsregel A til sktl. 1911 §§ 19 bokstav e, 26 bokstav c og 136 annet ledd.

Begge spørsmålene ble vurdert i forhold til flere selskaper.

Ett av selskapene krevde også at veier som hadde vært i selskapets eie før tidspunktet for fastsettelsen av åpningsbalansen – det vil si før 1. januar 1997 – skulle medtas i åpningsbalansen.

LN antok under henvisning til Ot.prp. nr. 23 (1995-96) s. 119 og 192, at avskrivningsfradragets verdiforringelsesvilkår var sammenfallende for alminnelig inntekt og grunnrenteinntekt. Nemnda viste til at det var vanlig lære at grunnarealer, herunder veier, ikke kunne gjøres til gjenstand for avskrivning. Skattyter hadde ikke eksplisitt redegjort for og begrunnet at selskapets veier ble verdiforringet ved normalt vedlikehold, utover generelle henvisninger til enkelte rettskilder i forbindelse med kraftskattereformen.

Skattyter hadde derimot anført at veier i kraftanleggene var avskrivbare under henvisning til sktl. 1911 § 44 A-11 (sktl. § 18-6) , og begrunnet dette blant annet med henvising til Ot.prp. nr. 23 (1995-96) s. 78.

Spørsmålet var således om veier og annet atkomstanlegg til kraftverk generelt var avskrivbare i skattegrunnlagene alminnelig inntekt og grunnrenteinntekt, fordi de var omfattet av sktl. 1911 § 44 A-11 bokstav a eller b (sktl. § 18-6 første ledd) som «særskilte driftsmidler i kraftvirksomhet», eller om det alminnelige kravet om verdiforringelse i henhold til sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav c (sktl. § 6-10 første ledd) måtte gjelde på vanlig måte.

LN viste til at ordlyden i sktl. 1911 § 44 A-11 tilsa at veier ikke var omfattet. Det følger av sktl. 1911 § 44 A-11 nr. 1 i innledningen at det kun er visse særskilte driftsmidler i kraftvirksomhet som skal avskrives, uten at veier eller atkomstanlegg var nevnt i bestemmelsens bokstav a eller b. Nemnda viste dog til at bokstav b ble avsluttet med etc., hvilket etter nemndas syn kunne åpne for at

1 Bed.book Page 483 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

veier kunne henføres til bokstav b på generelt grunnlag. Nemnda antok imidlertid at den naturlige oppfatning av bestemmelsen var at bokstav b var begrenset til det som hadde tilknytning til den maskintekniske utrustning, og således ikke omfattet veier og atkomstanlegg generelt.

LN antok at ordlyden i bestemmelsens bokstav a gjennom bruken av ordet «følgende», var uttømmende. Nemnda fant heller ikke holdepunkter i forarbeidene for at veier og atkomstanlegg var avskrivbare, og viste videre til at også nøytralitetshensyn tilsa at veier og atkomstanlegg ikke var avskrivbare. Man fant ikke grunnlag for å behandle kraftselskapene gunstigere enn andre skattytere i så henseende.

Skattyteren viste til forskrift av 20. januar 1997 nr. 79 § 1-1 tredje ledd, hvor det fremgår at anlegg for atkomst til kraftanlegg mv. skal regnes som særskilte driftsmidler i kraftanlegg. Skattyter antok på denne bakgrunn at veier og atkomstanlegg var avskrivbare.

LN viste til at forskriften bare gjaldt for avskrivbare driftsmidler og således ikke kunne tilsi en utvidet avskrivningsrett for atkomstanlegg.

LN antok etter dette at veier, herunder atkomstanlegg til kraftverk, normalt ikke verdiforringes ved normalt vedlikehold i henhold til sktl. 1911 § 44 første ledd første punktum (sktl. § 6-10 første ledd). Hvorvidt veier og annet atkomstanlegg i kraftanlegg var avskrivbare driftsmidler, måtte etter nemndas syn bli vurdert konkret i hvert enkelt tilfelle i henhold til sktl. 1911 § 44 første ledd første punktum.

Vedrørende spørsmålet om åpningsbalansen var det klart at NVE hadde beregnet gjenanskaffelsesverdien (GAV) for selskapets veier. LN bemerket innledningsvis at NVEs beregning ikke kunne tillegges vekt ved den skattemessige vurderingen, ettersom NVE ved sine beregninger ikke hadde vurdert skattereglene.

LN antok at ordlyden i overgangsregel A nr. 1, som åpner for å anvende gjenanskaffelsesverdien, talte for at denne kun kom til anvendelse på avskrivbare driftsmidler, og således ikke kunne komme til anvendelse på de ikke-avskrivbare veiene.

Skattyteren anførte imidlertid, blant annet med henvisning til forarbeidene og forskrift om inngangsverdier av 20. januar 1997 § 1-1, at vilkåret om avskrivbarhet ikke gjaldt for atkomstanlegg.

LN var ikke enig med skattyteren i dette. Nemnda antok at lovgiver gjennom henvisningene til avskrivninger i forarbeidene ikke hadde ment å åpne for avskrivninger for atkomstanlegg generelt, men kun de driftsmidler som var gjenstand for avskrivning. Disse driftsmidlene var alle normalt avskrivbare, og det ble ikke nevnt veier, men anleggsveier. Nemnda antok at lovgiver ved uttalelsene nettopp påpekte at GAV-beregning kun var aktuelt for avskrivbare driftsmidler. I forhold til forskriften antok nemnda at denne kun gjaldt for avskrivbare driftsmidler, og nemnda kunne derfor ikke se at forskriften kunne tillegges vekt i forhold til spørsmålet om fastsettelse av den skattemessige åpningsbalansen for de ikke-avskrivbare veiene.

1 Bed.book Page 484 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

LN kom etter dette til at veiene ikke var omfattet av overgangsregel A nr. 1, og antok derfor at veiene måtte verdsettes til anskaffelsesverdien etter overgangsregel A nr. 3.

I mange tilfeller vil det ikke foreligge opplysninger om anskaffelsesverdi eller forsikringsverdi. Skattyter anførte på denne bakgrunn at verdien som skulle medregnes i friinntektsgrunnlaget måtte fastsettes ved skjønn, og at GAV representerte det mest korrekte grunnlag ved den skjønnsmessig fastsettelsen.

LN var enig i at GAV var et godt utgangspunkt for skjønnsutøvelsen i de tilfeller hvor det ikke forelå historisk kost. GAV-beregningene fastsatte imidlertid en gjenanskaffelsesverdi per 1. januar 1997. Denne fremkom med basis i NVEs kostnadsgrunnlag per 1. januar 1995 med tillegg for oppdatering til 1. januar 1997 ved bruk av NVEs kostnadsindekser for vannkraftverk.

Dersom GAV per 1. januar 1997 ble lagt til grunn, ville dette etter nemndas syn i praksis være et skjønn på historisk kost per 1. januar 1997. Det som skulle fastsettes var imidlertid historisk kost på det tidspunkt veiene var ferdigstilt. GAV per 1. januar 1997 måtte derfor nedreguleres med konsumprisindeksen fra 1. januar 1997 og tilbake til det tidspunkt hvor veiene var ferdigstilt. Vedtakene ble påklaget til OLN.

Overligningsnemndas behandling

Spørsmålet om veier i kraftforetak skal GAV beregnes/avskrives

OLN la til grunn at veier i alminnelighet ikke er avskrivbare, da de normalt ikke verdiforringes ved normalt vedlikehold. Det ble uttalt at denne hovedregelen er stadfestet i lang og fast ligningspraksis, jf. blant annet *Lignings-ABC* 1999 s. 266.

Unntak fra denne klare hovedregelen kan være veier i forbindelse med hjemfallsrett, provisoriske veier mv.

I tråd med hva som fremgår av LNs vedtak, la OLN til grunn at forarbeidene frem til Innst. O. nr. 39 (1996-97) er entydige i forhold til at veiene i kraftforetak ikke er avskrivbare. Det ble i denne forbindelse vist til fremstillingen av forarbeidene i LNs vedtak. De aktuelle veiene var ikke provisoriske og ikke underlagt hjemfall.

Det ble vist til at skattyter i sin klage hadde anført at foreliggende praksis vedrørende avskrivningsadgangen for arbeider- og funksjonærboliger bør medføre at veiene i kraftforetak vurderes som avskrivbare. Ut av de påberopte dommene i Rt. 1923 s. 96 (Utv. II s. 184) *Sulitjelma*, Rt. 1965 s. 60 (Utv. 1965 s. 110) *Løvenskiold III* og Rt. 1972 s. 874 (Utv. 1972 s. 503) *Askim* kunne det etter OLNs syn vanskelig trekkes noen klar grense for hvor langt avskrivningsadgangen for denne type boliger går. Tilsvarende måtte gjelde for Rt. 1998 s. 811 (Utv. 1999 s. 760) *Smuk*. Nemnda var imidlertid enig med skattyter i at kraftforetakenes veier, på linje med boligene i dommene, er nært knyttet til virksomheten og de driftsmidlene veiene fører frem til.

Nemnda mente imidlertid at det er en vesentlig forskjell mellom boliger og veier i relasjon til avskrivningsadgangen i sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav c

1 Bed.book Page 485 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

(sktl. § 6-10). Basert på uttalelser i forarbeidene til skattelovene av 1911 er boliger generelt ikke avskrivbare, jf. blant annet Rt. 1937 s. 271 (ikke inntatt i Utvalget) *Hazeland* og Rt. 1938 s. 707 (Utv. II s. 802) *A/S Bogstadveien*. Som et unntak fra dette har lignings- og rettspraksis akseptert avskrivbarhet for visse arbeider- og funksjonærboliger. Veier derimot, oppfyller som hovedregel ikke vilkåret om verdiforringelse ved slit og elde. Nemnda la til grunn at kraftverk generelt vil bli drevet tidsubegrenset, og parallellen til de påberopte dommene var derfor etter nemndas syn ikke treffende. Uansett var praksisen omkring dommene så uklar at dette i seg selv talte mot analogi til andre områder. OLN antok derfor at de påberopte dommene hadde begrenset verdi ved vurderingen av avskrivningsvilkårene for veier i kraftforetak.

Spørsmålet for nemnda var således om ovenfor nevnte innstilling og forskriften om inngangsverdier i kraftforetak medførte at veier i kraftforetak skulle GAV-beregnes og avskrives. I denne vurderingen delte OLN seg i et flertall og et mindretall.

Flertallet viste innledningsvis til Innst. 0. nr. 39 (1996-97), hvor det på s. 6 står følgende:

> «Flertallet viser til at kostnadsgrunnlaget som fremkommer etter NVEs metode omfatter bare driftsmidler i selve kraftverket. Flertallet viser til at adgangen til å kreve gjenanskaffelsesverdi som inngangsverdi også må omfatte for eksempel anleggsveier, kaianlegg, broer, taubaner o.l. som er en del av kraftverket. Flertallet viser til at Stortinget sluttet seg til at avskrivningsgrunnlaget for driftsmidler i kraftverket kan fastsettes til gjenanskaffelsesverdien fratrukket akkumulerte avskrivninger. Dette beløpet skal gi uttrykk for markedsverdien knyttet til driftsmidlene i kraftproduksjonen. Flertallet vil presisere at dette også gjelder overgangsbestemmelsene.»

OLNs flertall forstod dette som komitéflertallets korrigering av departementets vurdering om at NVEs metode kun vil være aktuell for «særskilte driftsmidler i selve kraftverket», jf. innstillingen s. 5. Nemndas flertall forstod dette slik at komitéflertallet (i motsetning til departementets forslag), åpnet for GAV som inngangsverdi for anleggsveier og øvrige atkomstanlegg.

OLNs flertall fremhevet også at komitéflertallets presisering er reflektert i forskrift 20. januar 1997 nr. 79 om fastsettelse av skattemessige inngangsverdier per 1. januar for særskilte driftsmidler i kraftforetak. Forskriftens § 1-1 «Anvendelsesområde» lyder slik:

> «Bestemmelsene i denne forskrift gjelder ved fastsettelse av nye skattemessige inngangsverdier per 1. januar 1997 for avskrivbare, fysiske driftsmidler som er særskilte for kraftverk, jf. overgangsreglene bokstav A nr. 1 første ledd og bokstav B til skatteloven §§ 19e, 26 c og 136 annet ledd.
>
> Som særskilte driftsmidler i kraftanlegg regnes driftsmidler som skal avskrives lineært i medhold av skatteloven § 44A-11, elektronisk utrustning som nevnt i skatteloven § 44A-5 første ledd bokstav g så langt dette ikke omfattes av overgangsreglene bokstav A nr. 2, *samt atkomstanlegg som nevnt i tredje ledd*.»
>
> Anlegg for atkomst til kraftanlegg fra offentlig vei, herunder anleggsveier, kai-

1 Bed.book Page 486 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

> anlegg, broer og taubaner, regnes som et særskilt driftsmiddel i kraftanlegget når det eies av kraftforetaket og utgjør en del av kraftanlegget. For slikt anlegg skal gjenanskaffelsesverdien fastsettes særskilt. Andre kostnader som er forbundet med atkomst til kraftanlegget i anleggsperioden, herunder utgifter til helikoptertransport, anses for å ha bidratt til å anlegge driftsmiddel som angitt i skatteloven § 44A-11 nr. 1 bokstav a (det vil si dammer, tunneller, rørgater og kraftstasjoner) og skal medregnes i gjenanskaffelsesverdien på vedkommende driftsmiddel ...» (vår utheving).

OLNs flertall var av den oppfatning at det i forskriften legges til grunn at atkomstanlegg skal vurderes som et særskilt avskrivbart driftsmiddel i kraftanlegg. En slik forståelse vil være i samsvar med komiteens flertallsmerknader. Forskriftens bestemmelse lyder: «Anlegg for atkomst til kraftanlegg fra offentlig vei, herunder anleggsveier ...». I tråd med bestemmelsens ordlyd ble dette forstått som alle veier fra offentlig vei til kraftstasjonen, til reguleringer, til tilhørende bygg/anlegg mv. – hvor tilknytningskravet er oppfylt og veien eies av foretaket. I sammenheng med Samlet Plan foreligger det kostnadsgrunnlag for de ulike atkomstalternativene. Dette gjelder nettopp de atkomstanleggene som er oppregnet i innstillingen og forskriften. I NVEs publikasjoner varierer omtalen mellom transportanlegg og atkomstanlegg og mellom anleggsvei og vei. Det fremgår av beskrivelsen i publikasjonene og er dessuten særskilt bekreftet fra NVE at det ikke ligger noen realitetsforskjell i de ulike benevnelsene. I NVEs kostnadsgrunnlag er alle atkomstveier, uavhengig av standard og størrelse, medregnet. Når Samlet Plan, NVEs publikasjoner, uttalelsene i ovennevnte forarbeider og forskrift ses i sammenheng, var det etter flertallets syn intet grunnlag for å anta at bestemmelsen kun omhandler anleggsvei i betydningen midlertidig eller provisorisk vei. Det sentrale ble antatt å være at veiens funksjon er å gi atkomst til de ulike driftsmidlene i kraftanleggene.

Veiene ble antatt å være de mest vesentlige av atkomstanleggene, både i antall og kostnad. Med LNs konklusjoner var det reelle innhold av flertallsmerknadene i Innst. O. nr. 39 (1996-97) svært begrenset. Kaianlegg, broer og taubaner har i forhold til veiene en svært begrenset verdi, og vil normalt være avskrivbare. Dette ble anført som et moment som talte mot LNs tolkning.

I forskriftens § 1-1 tredje ledd tredje punktum gis det, etter nærmere kriterier, påslag i GAV når kraftanlegget er veiløst og det benyttes andre atkomstalternativer enn de som er oppregnet i første punktum. Det mest aktuelle er helikoptertransport. Ved et slikt atkomstalternativ til anlegget gis det et sjablonmessig påslag i GAV på de aktuelle driftsmidlene som avskrives over 67 år. Det ble uttalt at det ville gi mindre god sammenheng i regelverket om fastsettelse av inngangsverdier, dersom atkomst til anlegget ved helikoptertransport medfører en sjablonmessig beregning av atkomstkostnaden som øker anleggets totale GAV og blir avskrivbar sammen med for eksempel et damanlegg, mens et veianlegg, etter LNs konklusjon, ikke vil få GAV i selskapets skattemessige åpningsbalanse og heller ikke være avskrivbart. En slik mangel på sammenheng i regelverket, måtte etter flertallets syn tillegges vekt ved tolkningen av bestemmelsen.

1 Bed.book Page 487 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

I tråd med ovennevnte var flertallet av den oppfatning at det for atkomstveier i kraftanlegg foreligger særegne hensyn som medfører at disse skal GAV-beregnes og avskrives. Flertallet la større vekt på innstillingen, forskriften og hensynet til størst mulig sammenheng i regelverket vedrørende åpningsbalansen for kraftforetak, enn det alminnelige utgangspunkt om at veier generelt sett ikke er avskrivbare.

Spørsmålet var dernest om atkomstanleggene skulle avskrives over det alminnelige saldosystem, for eksempel saldogruppe g, eller om de skulle avskrives lineært som de øvrige særskilte driftsmidlene i kraftverk. Flertallet viste til at det er rettskilder med spesiell tilknytning til kraftverksvirksomhet som lå til grunn for flertallets standpunkt. Dette talte etter flertallets mening for at det også er de særskilte avskrivningsreglene for kraftverk som måtte komme til anvendelse. Flertallet antok at sktl. 1911 § 44 A-11 nr. 1 bokstav a (sktl. § 18-6 første ledd bokstav a) måtte anvendes. Det ble antatt at veienes levetid og nære tilknytning til øvrige driftsmidlene tilsa en lineær avskrivning over 67 år.

Mindretallet var i det alt vesentlige enig med LN i dens bemerkninger og konklusjoner, om at veiene ikke skulle GAV-beregnes eller avskrives. Det ble blant annet vist til uttalelser fra både FIN og SKD om at veier i utgangspunktet ikke er avskrivbare, og at forskriften kun omhandler driftsmidler som normalt sett er avskrivbare.

I tråd med flertallets bemerkninger ble det konkludert med at det for veier i kraftforetak kan anvendes GAV i åpningsbalansen og at veiene er avskrivbare.

Veier overdratt til kommune/fylkeskommune før 1. januar 1997

For ett av selskapene var det en aktuell problemstilling om veier som selskapet ikke eide per 1. januar 1997 kunne medtas i åpningsbalansen.

Selskapets påstand var at kostnadene til de overdratte veiene skulle medtas i GAV på de driftsmidlene som avskrives over 67 år ved det aktuelle kraftverket. Dette ville innebære at disse kostnadene indirekte ville bli avskrevet over 67 år og dermed være inkludert i friinntektsgrunnlaget.

Etter nemndas oppfatning fulgte det av alminnelige skatterettslige prinsipper at når et driftsmiddel er overdratt fra ett rettssubjekt til et annet, kan det ikke lenger medtas i avskrivningsgrunnlaget. Det må være en forutsetning at man er eier. Det var uomtvistet at selskapet ikke var eier av de aktuelle veiene.

Spørsmålet ble således om skattyter hadde grunnlag for sin anførsel i det særskilte kraftregelverket, nærmere bestemt forskrift om skattemessige inngangsverdier for særskilte driftsmidler i kraftforetak § 1-1 tredje ledd (gjengitt ovenfor).

I samsvar med det ovenfor nevnte klare utgangspunkt, fremgikk det etter nemndas oppfatning av forskriftens § 1-1 tredje ledd første punktum at atkomstanleggene må eies av kraftforetaket for å kunne medtas i åpningsbalansen per 1. januar 1997.

Etter nemndas oppfatning fremgikk det videre av sammenhengen mellom bestemmelsens første og tredje punktum, at kostnader til blant annet anleggs-

1 Bed.book Page 488 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

veier reguleres av første punktum, mens det er andre typer kostnader, som ikke utgjør et eget driftsmiddel eller som på annen måte er særskilt medregnet i NVEs GAV-beregning, som omfattes av tredje punktum. Kostnader til helikoptertransport er positivt nevnt i bestemmelsen, og ble antatt å utgjøre dens vesentligste virkeområde og bakgrunn. Skattyters sammenligning med helikopterkostnader ble dermed ikke helt treffende, da disse kostnadene ikke utgjør et eget driftsmiddel som kan overdras til et annet skattesubjekt slik som for eksempel veiene kan.

Nemnda la derfor enstemmig til grunn at veier som skattyter ikke lenger eide, ikke kunne være med i friinntekts- eller avskrivningsgrunnlaget.

18.3 Fastsettelse av grunnrenteinntekt – sktl. § 18-3

Grunnrenteinntekten fastsettes i henhold til sktl. § 18-3 (sktl. 1911 § 19A-4). Inntekten fastsettes på bakgrunn av det enkelte kraftverks beregnede inntekter fratrukket fradragsberettigede utgifter. Beregningen av disse bruttostørrelsene er uttømmende regulert i bestemmelsens annet til fjerde ledd (sktl. 1911 § 19 A-4 nr. 2-4). Beregningen av grunnrenteinntekten har likhetstrekk med alminnelig inntekt, men det er enkelte vesentlige forskjeller. Grunnrenteinntekten beskattes med 27 prosent.

18.3.1 Grunnrenteinntektens inntektsside – sktl. § 18-3 annet ledd

Finansielle kontrakter er ikke underlagt grunnrentebeskatning, det er kun den produserte kraftmengde som grunnrentebeskattes. Lovens hovedregel er at brutto salgsinntekter settes til den produserte kraftmengde multiplisert med spotmarkedsprisen, målt per time. Viktige unntak er verdsettelse til konsesjonspris, kontraktspris for avtaler inngått før 1. januar 1996, kraft levert på vilkår fastsatt av Stortinget og kraft til egen industri.

Denne verdsettelsemåten medfører at grunnrenten ikke samsvarer med alminnelig inntekt/regnskapsmessig inntekt. En stor del av den produserte kraften selges faktisk til spot-pris. Men grunnrenteinntekten inneholder enkelte sjablonmessige elementer som avviker fra alminnelig inntekt. Det foreligger for eksempel en del kontrakter om fysisk leveranse til en avtalt pris, som i grunnrentesammenheng skal verdsettes til spot-pris, da vilkårene i unntaksbestemmelsene ikke er oppfylt. Interne leveranser til egen produksjonsvirksomhet, verdsettes ikke til armlengdespris, men til en lovgiverbestemt pris. Inntektssiden av grunnrenten representerer med andre ord ingen eksakt bedriftsøkonomisk størrelse, og den avviker fra inntektssiden i alminnelig inntekt.

Dette er sentralt når det skal tas stilling til hvilke verdsettelsesalternativer som skal benyttes. Normalt medfører ikke spørsmålet om prisen som skal legges til grunn så store vanskeligheter. Kontoret har imidlertid tatt opp et sakskompleks hvor spørsmålet blant annet var om en avtale om levering av kraft var

1 Bed.book Page 489 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

inngått før eller etter 1. januar 1996, som er et vilkår for verdsettelse til kontraktspris.

18.3.1.1 Tidspunkt for inngåelse av en langsiktig kontrakt – 1997-246LN m.fl.

Spørsmålet var når en langsiktig kontrakt var inngått for C. A hadde inngått en langsiktig avtale om levering av kraft til B i 1994. I september 1996 inngikk blant annet C avtale med A om at C skulle være med å oppfylle As avtale med B. LN mente at Cs kontraktsforhold var med A og at denne avtalen var inngått etter 1. januar 1996, følgelig skulle spotpris legges til grunn i grunnrenteinntekten.

Saksforholdet
Det omhandlede avtalekomplekset har sin bakgrunn i en kraftutvekslingsavtale mellom A og B, inngått før 1. januar 1996. En rekke kraftselskaper inngikk i september 1996 en såkalt deltakelsesavtale med A om å levere kraft til A som A benyttet til å oppfylle avtalen med B.

Ligningsnemndas behandling
Lovens hovedregel er at spot-prisen skal legges til grunn ved beregning av grunnrenteinntekten, jf sktl. 1911 § 19 A-4 nr. 2 (sktl. § 18-3 annet ledd bokstav a). For at kontraktsprisen skal kunne legges til grunn, er det et vilkår at avtalen er inngått før 1. januar 1996, jf. sktl. 1911 § 19 A-4 nr. 2b (sktl. § 18-3 annet ledd bokstav a nr. 2).

Avtaletidspunktet må vurderes etter generelle avtalerettslige prinsipper. I dette tilfellet er avtalen mellom selskapene inngått 30. september 1996. Selskapet fikk på et tidligere tidspunkt tilbud om å være deltaker i avtalen. Deltakeravtalen er en back to back-avtale, og det er foretatt en avregning som om selskapet var direkte deltaker i hovedavtalen (mellom A og B) fra inngåelsen av denne.

LN var imidlertid av den oppfatning at selskap C ikke var direkte part i hovedavtalen, og at det ikke forelå tilstrekkelig grunnlag for å si at selskapet ble part i deltakeravtalen før den ble formelt inngått.

Lovens hovedregel om verdsettelse på bakgrunn av spot-prisen måtte følgelig legges til grunn, jf. sktl. 1911 § 19 A-4 nr. 2 (sktl. § 18-3 annet ledd bokstav a).

18.3.1.2 Begrepet «kraft som leveres i henhold til langsiktig kjøpekontrakt» – 1997-539 OLN

Spørsmålet var om et kraftselskaps avtale om levering av gratiskraft skulle verdsettes til kontraktspris. LN mente at den ikke skulle verdsettes til kontraktspris, da avtalen for selskapet primært var en avtale om kjøp av formuesgoder og ikke en avtale om salg av kraft. OLN fastholdt LNs vedtak.

1 Bed.book Page 490 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Saksforholdet

Et delspørsmål i saken var klassifiseringen av en kontrakt. Et kraftselskap hadde inngått avtale om kjøp av et utrangert kraftverk i den hensikt å bygge et nytt kraftverk med større produksjonskapasitet. Som motytelse for dette forpliktet kraftselskapet seg til å levere en viss mengde gratiskraft til selgeren til evig tid. Spørsmålet var hvilket verdsettelsesalternativ som skulle legges til grunn i grunnrentesammenheng. Nærmere bestemt om dette var om «kraft som leveres i henhold til langsiktig kjøpekontrakt» eller om lovens hovedregel om verdsettelse til spot-pris skulle anvendes.

Skattyter anførte at leveransen måtte anses som en langsiktig kontrakt i henhold til sktl. 1911 § 19A-4 nr. 2 b (sktl. § 18-3 annet ledd bokstav a nr. 2). Kontraktsprisen var i henhold til skattyters anførsler kr 0.

Etter LNs oppfatning fremgikk det klart av avtalen at den omhandlet kjøp av formuesgoder, hvor vederlaget ikke var penger, men levering av kraft. Nemnda var derfor av den oppfatning at avtalen ikke kunne vurderes som «kraft som leveres i henhold til langsiktig kjøpekontrakt». Nemnda la derfor til grunn at selskapet hadde anvendt feil verdsettelsesalternativ. Det riktige måtte etter LNs syn være verdsettelse til spot-pris, jf. lovens hovedregel i sktl. 1911 § 19A-4 nr. 2 (sktl. § 18-3 annet ledd bokstav a).

Overligningsnemndas behandling

OLN innledet med å henvise til at hovedregelen i § 19A-4 nr. 2 første ledd er at det produserte volum skal verdsettes til spot-pris, per time. Ett av unntakene fremgår av bestemmelsens bokstav b. På nærmere angitte vilkår kan «kraft som leveres i henhold til langsiktig kjøpekontrakt .... verdsettes til kontraktsprisen».

Det ble uttalt at bakgrunnen for dette verdsettelsesalternativet blant annet var de tilfellene hvor en kraftprodusent hadde inngått langsiktig avtale om salg av kraft til kraftkrevende industri til en pris som kunne ligge betydelig under spotprisen. Det ble videre uttalt at særregelen var begrunnet i at det ville være mindre rimelig å beregne grunnrenteskatten etter en høyere verdi enn den verdi skattyteren kunne oppnå i disse tilfellene i henhold til kontrakten. I det foreliggende tilfelle var skattyterens vederlag i realiteten verdien av det verk og de rettigheter som avtalen ga skattyteren retten til. Det årlige vederlag for kraftleveransen var således ikke null, men måtte i prinsippet utgjøre verdien av de ervervede verdiene fordelt over kontraktsperioden. Det kunne hevdes at partene selv hadde satt dette vederlaget til 85 GWH per år. Nemnda antok uansett at unntaksbestemmelsen ikke kunne komme til anvendelse hvor det forutsettes at vederlaget måtte beregnes på denne måten. Nemnda viste også til at skattyters standpunkt innebar at en vesentlig del av produksjonen ved verket ville unngå grunnrenteskatt. Nemnda mente at et slikt resultat ville stemme dårlig med det som må antas å ha vært lovgivers mening.

1 Bed.book Page 491 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

18.3.1.3 Tilordning til kraftverk av leveranser

Som nevnt ovenfor kan den produserte kraften på nærmere vilkår verdsettes til kontraktspris eller Statkrafts 1976-kontrakter, når kraften forbrukes i foretakets egen produksjonsvirksomhet, jf. sktl. § 18-3 annet ledd bokstav a nr. 2 og 3 (sktl. 1911 § 19A-4 nr. 2 bokstav b og c). I fsfin. § 18-3-22 (tidligere forskrift av 8. januar 1998 nr. 9 – grunnrenteforskriften – § 5-5) er det regulert hvordan slik kraft skal tilordnes kraftverkene i grunnrentesammenheng.

Bestemmelsen innebærer at slik kraft skal fordeles forholdsmessig etter produksjonen på alle kraftverkene i selskapet, eventuelt kraftforetaket, dersom foretakets produksjon er fordelt på flere konsernselskaper.

Under ligningsbehandlingen for inntektsårene 1997 og 1998 var det flere selskaper/konsern som hadde henført for eksempel kraftkontraktene til de kraftverkene som historisk hadde inngått avtalene. Disse selskapene ble tilskrevet om at henføringen etter kontorets syn ikke var i samsvar med forskriften. Alle selskapene som ble tilskrevet, aksepterte kontorets syn og innordnet seg etter forskriftens ordlyd.

18.3.2 Grunnrenteinntektens fradragsside – sktl. § 18-3 tredje ledd

Grunnrenteinntektens fradragsbestemmelse i sktl. § 18-3 tredje ledd (tilsvarende i sktl. 1911 § 19 A-4 nr. 3) lyder slik:

> «a. I brutto salgsinntekter etter annet ledd fradras følgende påløpte omkostninger som har sammenheng med produksjonen ved kraftverket:
> 1. Driftsomkostninger som regulært følger av kraftproduksjonen, herunder arbeidslønn og andre personalomkostninger, omkostninger til vedlikehold, forsikring, administrasjon, erstatninger til grunneiere, pumping, tap ved realisasjon av driftsmidler som Det gis ikke fradrag for salgs-, overførings- eller finansomkostninger. Det gis likevel fradrag for omkostninger som påløper ved innmating av kraft til nettet. Omkostninger som etter sin art faller inn under første punktum og som er til nytte ved produksjonen i flere kraftverk som den skattepliktige driver, skal fordeles på en måte som er egnet til å gi samsvar mellom omkostningsandel og nytte for hvert verk. Tilsvarende fordeling skal foretas for omkostninger som er til nytte både for kraftproduksjon og annen virksomhet som den skattepliktige driver.
> 2. Konsesjonsavgift samt eiendomsskatt for verket.
> 3. Inntektsårets skattemessige avskrivninger av driftsmidler som er knyttet til kraftproduksjonen.
>
> b. I tillegg gis det fradrag for en friinntekt ...»

Sktl. § 18-3 tredje ledd (sktl. 1911 § 19 A-4 nr. 3) er konstruert på en noe annen måte enn den alminnelige fradragsbestemmelsen i sktl. § 6-1 første ledd (sktl. 1911 § 44 første ledd første punktum): Oppregningen i §§ 6-10 til 6-32 (sktl. 1911 § 44 bokstav a flg.) fremstår som eksempler på utgifter som omfattes av den generelle formulering i sktl. § 6-1 første ledd første punktum: «for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt» (sktl. 1911 § 44: «... alle utgifter som skjønnes å være pådratt til inn-

1 Bed.book Page 492 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

tektens ervervelse, sikrelse og vedlikeholdelse ...»). På dette punkt er sktl. § 18-3 tredje ledd (sktl. 1911 § 19 A-4 nr. 3) annerledes redigert, idet fradragsretten er uttømmende regulert i oppregningen i bokstav a, jf. bestemmelsens innledning.

I denne sammenheng oppstår spørsmålet om hva som ligger i begrensningene «omkostninger som har sammenheng med produksjonen ved kraftverket» og «driftsomkostninger som regulært følger av kraftproduksjonen».

Av dette følger at utgifter til andre deler av skattyters virksomhet enn kraftproduksjon (for eksempel nettvirksomhet), ikke gir skattyter fradrag i grunnrentesammenheng.

Det grunnleggende spørsmålet er imidlertid om et rent produksjonsselskap får fradrag i grunnrentesammenheng for alle sine driftsomkostninger (med unntak av salgs-, overførings- og finansomkostninger), eller om lovens tilknytningskrav må forstås snevrere enn dette.

I OLNs vedtak vedrørende fradragsrett for produksjonsavgiften reises spørsmålet uten at det trekkes noen klare konklusjoner i forhold til tilknytningskravet som sådan.

18.3.2.1 Om produksjonsavgiften er fradragsberettiget – 1997-307 OLN

OLNs flertall opprettholdt under atskillig tvil LNs vedtak om at produksjonsavgiften ikke var fradragsberettiget i grunnrenten. Flertallet vektla spesielt lovhistorien og provenybetraktningene i forarbeidene. En tilsvarende sak ved et lokalt ligningskontor i Møre og Romsdal ble av skattyter brakt inn for Romsdal herredsrett. Herredsretten konkluderte med at fradragsrett ikke forelå. Saken er anket inn for lagmannsretten.

Saksforholdet

Produksjonsavgiften ble innført i 1993. Beregningsgrunnlaget var 1/15 av det enkelte kraftverks samlede produksjon regnet over en periode på 15 år.

Ved vedtakelsen av de nye kraftbeskatningsreglene ble produksjonsavgiften opphevet med virkning fra inntektsåret 1998. Produksjonsavgiften påløp dermed også det første året skattereformen var i kraft, 1997. Begrunnelsen for dette var at produksjonsavgiften skulle betales det året den påløp, mens skattereformen bygger på et system med etterskuddsskatt. Uten videreføring av produksjonsavgiften i 1997 ville således kraftverkseiere verken betale produksjonsavgift eller særskatt i 1997. Ved opphevelsesloven for produksjonsavgift ble det fastsatt at produksjonsavgiften ikke skulle komme til fradrag i alminnelig inntekt.

Spørsmålet var om selskapene hadde krav på fradrag for produksjonsavgiften ved beregningen av grunnrenteinntekten, i henhold til sktl. 1911 § 19A-4 nr. 3 (sktl. § 18-3 tredje ledd). Tilsvarende problemstilling var oppe i forhold til 13 selskaper.

1 Bed.book Page 493 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

LN kom til at produksjonsavgiften ikke var fradragsberettiget ved beregningen av grunnrenteinntekten. Nemnda viste særlig til at bestemmelsens ordlyd sett i sammenheng, sammenholdt med bestemmelsens forhistorie og forarbeidene, tilsa at produksjonsavgiften ikke var omfattet av driftsomkostningsbegrepet i sktl. 1911 § 19A-4 nr. 3 bokstav a (sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 1).

Overligningsnemndas behandling

OLN fastholdt LNs vedtak. Avgjørende var om produksjonsavgiften falt inn under «Driftsomkostninger som regulært følger av kraftproduksjon…», i sktl.1911 § 19 A-4 nr. 3 bokstav a (sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 1). Det gis en del eksempler på poster som er fradragsberettiget etter bestemmelsen, og oppregningen avsluttes med formuleringen «andre produksjonsomkostninger som er henførbare til verket». OLN antok at sistnevnte formulering verken utvider eller innskrenker fradragsretten i forhold det som følger av førstnevnte formulering, men at den – på samme måte som resten av oppregningen – kunne ha betydning ved fortolkningen av denne.

OLN la til grunn at lovteksten ga et visst holdepunkt for skattyternes krav om fradrag for produksjonsavgift. Nemnda viste til at produksjonsavgiften er nært knyttet til produksjonen, selv om den beregnes på grunnlag av tidligere års produksjon. Nemnda viste videre til at det språklig sett også var nærliggende å legge til grunn at den følger «regulært» av kraftproduksjonen i betraktning av at plikten til å betale avgiften følger som en nødvendig rettslig konsekvens av kraftproduksjonen. Dette måtte etter nemndas mening gjelde selv om produksjonsavgiften bare var aktuell innenfor det nye kraftbeskatningsregimet i ett år.

OLN la også til grunn at det språklig syntes nærliggende å karakterisere produksjonsavgiften som en driftsomkostning. Riktignok kunne den eksemplifiserende oppregningen i bestemmelsen tyde på at man først og fremst hadde hatt for øye utgifter som er pådratt med det formål å drive kraftproduksjon. Men oppregningen var ikke entydig og kunne derfor ikke tas til inntekt for at bestemmelsen ikke omfattet utgifter som er en konsekvens av kraftproduksjonen, slik tilfellet var for produksjonsavgiften. I tillegg ga uttrykket «følger av» et visst holdepunkt for at bestemmelsen omfatter et bredere spekter av utgiftsposter enn bare de som er pådratt med sikte på produksjonen.

OLN pekte i denne sammenheng på at sktl. 1911 § 19 A-4 nr. 3 (sktl. §18-3 tredje ledd) er konstruert på en noe annen måte enn den alminnelige fradragsbestemmelsen i sktl. 1911 § 44 første ledd første punktum (sktl. § 6-1 første ledd). I sktl. 1911 § 44 fremstod oppregningen i bokstav a flg. etter nemndas syn som eksempler på utgifter som omfattes av den generelle formulering i første punktum: «... alle utgifter som skjønnes å være pådratt til inntektens erhvervelse, sikrelse og vedlikeholdelse ...». Bokstav a om «Driftsomkostninger» og bokstav f om «Skatter og avgifter» er altså prinsipielt ikke uttømmende. Nemnda antok at skatter og avgifter av typen produksjonsavgift er fradragsberettiget etter den generelle formulering i første punktum. Det ble videre vist til at fordi sktl. 1911 § 44 er redigert på denne måten, er innholdet av begrepet «Driftsom-

1 Bed.book Page 494 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

kostning» i bokstav a ikke blitt satt på spissen, da det uansett er første punktum som trekker den ytre grense for fradragsretten.

OLN sammenlignet deretter med sktl. 1911 § 19 A-4 nr. 3 (sktl. § 18-3 tredje ledd) og uttalte i den forbindelse at denne på dette punkt er annerledes redigert, idet fradragsretten er uttømmende regulert i oppregningen fra bokstav a til bokstav c, jf. bestemmelsens første ledd. Dette innebar at produksjonsavgiften, for å være fradragsberettiget i grunnlaget for grunnrenteskatt, måtte kunne subsumeres under uttrykket «driftsomkostning».

Det forhold at sktl. 1911 § 44 (sktl. § 6-32 jf. § 6-1) i sin eksemplifisering opererer med «driftsomkostning» og «skatter og avgifter» som sideordnede, kunne etter nemndas syn indikere at skatter og avgifter ikke anses å falle inn under uttrykket driftsomkostning i forhold til sktl. 1911 § 44 (sktl. § 6-1). Det kunne hevdes at det samme da burde gjelde i forhold til sktl. 1911 § 19 A-4 nr. 3 (sktl. § 18-3 tredje ledd). En slik slutning var imidlertid etter nemndas syn usikker, ikke minst fordi de to lovbestemmelsene var blitt til med årtiers mellomrom. Dette synspunktet kunne derfor bare tillegges begrenset vekt.

Det kunne hevdes at dersom bestemmelsen forstås slik at den omfatter fradragsrett for produksjonsavgift, åpnet den også for fradragsrett for naturressursskatt, alminnelig inntektsskatt og grunnrenteskatten selv, og det hadde åpenbart ikke vært meningen. Nemnda fant imidlertid ikke å kunne tillegge argumentet særlig vekt. Det ble vist til at fradragsretten for naturressursskatt måtte anses uttømmende regulert i sktl. 1911 § 19 A-2 nr. 4 (sktl. § 18-2 fjerde ledd), at fradragsrett for grunnrenteskatt ville være i strid med et prinsipp om at en skatt ikke kan være fradragsberettiget ved fastleggelsen av sitt eget beregningsgrunnlag uten uttrykkelig holdepunkter, og at alminnelig inntektsskatt ikke i noen sammenhenger skatterettslig kunne anses som driftsomkostning.

OLNs flertall la etter dette til grunn at lovens ordlyd ga en viss, men ikke avgjørende, støtte for kravet om fradrag.

OLN antok videre at lovbestemmelsens tilblivelseshistorie hadde betydning for lovtolkningen. I Ot.prp. nr. 23 (1995-96) foreslo FIN skatt på vannkraftinntekt, skatt på grunnrente, eiendomsskatt, formuesskatt og overskuddsskatt som skatter innen kraftregimet. Nemnda uttalte at beregningsgrunnlaget for grunnrenteskatten lovteknisk var beskrevet som en henvisning til reglene om skatt på vannkraftinntekt. Reglene om fradragsrett ved beregning av vannkraftinntekt var i forslaget (i § 19 A-2 nr. 4) utformet på samme måte som den vedtatte regel om fradragsrett ved beregning av grunnlaget for grunnrenteskatten, bortsett fra at produksjonsavgiften var uttrykkelig nevnt i et eget punkt d. I forslaget til regler om grunnrenteskatt (i § 19 A-4 nr. 3) het det: «Brutto salgsinntekter fradras omkostninger som nevnt i § 19 A-2 nr. 4 a-c». Det var altså ikke henvist til bokstav d som inneholdt den uttrykkelige bestemmelse om fradragsrett for produksjonsavgift.

Reglene om vannkraftinntekt ble ikke vedtatt, og lovteknisk ble derfor reglene om fradragsrett overført til bestemmelsen om grunnrenteskatt, men uten bokstav d om produksjonsavgift. Denne lovhistorien indikerte etter OLNs syn

1 Bed.book Page 495 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

at forutsetningen var at produksjonsavgiften ikke skulle anses omfattet av bokstav a og således ikke skulle kunne fradras i grunnlaget for grunnrenteskatt. Det samme kunne etter nemndas syn sies om en lignende teknikk som ble brukt i sktl. 1911 § 37 bokstav a tredje avsnitt (sktl. § 18-5 første ledd) om beregningen av grunnlaget for formuesskatt, der det både i forslaget og i vedtatt lovtekst er henvist til bestemmelsens bokstav a og b, men ikke til bokstav c eller, i forslaget, til bokstav d.

OLN antok imidlertid at vekten av lovhistorien ble svekket ved at proposisjonen inneholder uttalelser som språklig måtte forstås slik at produksjonsavgift skulle kunne fradras også i grunnlaget for grunnrenteskatt. Således heter det i proposisjonen s. 194 første spalte under omtalen av fradragsretten i grunnlaget for grunnrenteskatt: «Nr. 3 gir § 19 A-2 nr. 4 tilsvarende anvendelse for avgrensning av fradragsberettigede omkostninger ved beregning av grunnrenteinntekt.» Tilsvarende heter det s. 191 annen spalte – 192 første spalte under omtalen av fradragsretten vedrørende vannkraftinntekt: «Nr. 4 gir en uttømmende regulering av fradrag ved beregning av vannkraftinntekten. Bestemmelsen er gitt tilsvarende anvendelse ved fastsettelse av grunnrenteinntekt, se § 19 A-4 nr. 3». Det ble altså ikke tatt noe forbehold for bestemmelsen om produksjonsavgift i bokstav d.

OLN antok etter dette at forarbeidene til fradragsbestemmelsen for grunnrenteinntekt ikke ga et helt entydig bilde. Nemnda antok imidlertid at forslaget til lovtekst gjennomgående var mer gjennomarbeidet enn proposisjonsteksten ellers. På den annen side fant OLN det påfallende at spørsmålet om fradragsrett for en fiskalt sett så viktig post som produksjonsavgiften, ikke var entydig omtalt i forarbeidene. Hvis meningen hadde vært å avskjære fradragsretten, ville det etter nemndas syn være nærliggende å forvente at dette var blitt klart formulert iallfall i lovforarbeidene, ikke minst i betraktning av at dette representerer en vesentlig innskrenkning i forhold til fradragsretten ved beregning av alminnelig inntekt. I stedet finner man altså selvmotsigende formuleringer i forarbeidene.

Nemnda viste til at provenyberegningen i proposisjonen og forutsetningene for disse syntes å gi holdepunkter for at produksjonsavgiften ikke skulle være fradragsberettiget i grunnrenteinntekten. I proposisjonen er det lagt til grunn at foretakene skulle ha en jevn faktisk skattebelastning i form av betalt skatt ved overgangen til et system basert på etterskuddsvis betaling. Det vil si at reformen skulle gjennomføres slik at skatteprovenyet ville være i det vesentlige uendret gjennom reformen. Det ble vist til Ot.prp. nr. 23 (1995-96) s. 169, Innst. O. nr. 62 (1995-96) s. 83 og til St.meld. nr. 1 Nasjonalbudsjettet 1997 s. 140 hvor det fremgår at lovgiver tilsiktet at overgangen til nytt regelverk skulle skje med kontinuerlig kapitaltilførsel til staten og en jevn faktisk skattebelastning i form av betalt skatt av kraftforetakene.

På s. 161 i proposisjonen er det en oppstilling som viser at provenyet i ikrafttredelsesåret (som i forslaget var 1996) var beregnet til kr 2 840 mill. etter gamle regler og kr 2 925 mill. etter nye regler. Provenyanslaget etter nye regler for-

1 Bed.book Page 496 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

utsatte et proveny fra grunnrenteskatten på kr 1 420 mill. I boks 13.4 på s. 160 i proposisjonen var forutsetningene for beregningene angitt. Det heter her bl.a.: «Driftsutgifter på 2,5 øre per kWh er benyttet i beregningen av de takstbaserte skattene.» Produksjonsavgiften for 1996 utgjorde 1,55 øre per kWh. FIN hadde opplyst at tallet for forutsatte driftsutgifter – 2,5 øre – ikke omfattet produksjonsavgiften.

Provenyberegningene måtte etter dette anses å være basert på en forutsetning om at produksjonsavgiften ikke var fradragsberettiget i beregningsgrunnlaget for grunnrenteskatten. Hvis produksjonsavgiften ble ansett fradragsberettiget, ville provenyanslaget svikte med inntil 465 millioner (gitt departementets forslag til 30 prosent skattesats for grunnrenteskatt og forutsatt at alle selskapene er i skatteposisjon). Konsekvensen av at produksjonsavgift omfattes av bokstav a, ville også være at formuesskatt og eiendomsskatt ble lavere enn forutsatt i provenyberegningene for inntektsåret 1997 sammenlignet med årene fremover, da driftsutgifter etter sktl. 1911 § 19 A-4 nr. 3 a og b (sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 1 og 2) skulle fratrekkes ved kapitaliseringen, jf. sktl. 1911 § 37 (sktl. § 18-5 første ledd).

Skattytere hadde anført at nektelse av fradragsrett ville innebære et element av bruttobeskatning og således være i strid med prinsippet om skattlegging av netto inntekt. OLN pekte i denne forbindelse på at grunnrenteskatten måtte anses som produksjonsavgiftens lovgivningspolitiske og økonomiske etterfølger. Selv om produksjonsavgiften og grunnrenteskatten var utformet på forskjellig måte, svekket dette etter nemndas mening vekten av argumentet om bruttobeskatning.

Det ble videre anført at nektelse av fradragsrett ville være i strid med de krav til forutsigbarhet som skattyterne må kunne stille. Nemnda viste til at spørsmålet om fradragsrett fra første stund måtte ha fremstått som svært tvilsomt. Nemnda pekte dessuten på at produksjonsavgift påløp uansett; det var altså svært begrensede muligheter for å tilpasse seg, selv om regelen hadde vært klar. OLN delte seg i et flertall på fire og et mindretall på en.

Flertallet konstaterte på basis av drøftelsen foran at det av lovhistorien og provenyberegningene i proposisjonen relativt klart kunne utledes at man hadde forutsatt at produksjonsavgiften ikke skulle være fradragsberettiget i beregningsgrunnlaget for grunnrenteskatten. Når spørsmålet etter flertallets mening likevel fremstod som atskillig tvilsomt, var det fordi dette ikke var kommet til uttrykk i lovteksten og kommentarene til denne i proposisjonen med den klarhet man kunne forvente. Som omtalt foran var det tvert om slik at formuleringer i proposisjonen ga støtte for fradragsrett. Flertallet kom likevel, under atskillig tvil, til at det ikke forelå fradragsrett.

Mindretallet kom, under henvisning til lovens ordlyd, til at produksjonsavgiften var fradragsberettiget i grunnrenteinntekten. Produksjonsavgiften blir beregnet ut fra produsert kraft, og var følgelig en direkte driftskostnad. Både i vanlig språkbruk og i økonomisk terminologi ville den bli definert som en driftsomkostning. Loven ga ingen holdepunkter for en innskrenkende forståel-

1 Bed.book Page 497 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

se av hva driftsomkostninger skulle omfatte. Hvis lovgiveren hadde ment at produksjonsavgiften ikke skulle være fradragsberettiget i beregningsgrunnlaget for grunnrenteskatten, var det etter mindretallets syn naturlig å forvente at dette hadde kommet til uttrykk i lovteksten. Mindretallet viste videre til at produksjonsavgiften utgjorde betydelige beløp. Mindretallet fant ikke at lovhistorien og provenyberegningene kunne vektlegges slik at det ga grunnlag for en annen konklusjon. Mindretallet ga etter dette skattyter medhold i klagen.

Herredsrettens dom – av 26. juni 2000
De fleste skattytere som lignes ved kontoret har brakt saken inn for retten. Spørsmålet kom imidlertid først for retten i forhold til et vedtak truffet av et lokalt ligningskontor i Møre og Romsdal. FIN har overtatt partsposisjonen, og saken føres av Regjeringsadvokaten. Stevningene mot kontoret er inntil videre stilt i bero.

I dommen fra Romsdal herredsrett ble det under betydelig tvil konkludert med at fradragsrett ikke forelå. Gjennomgangen og vektingen av rettskildene var ikke ulik OLNs vedtak.

18.3.2.2 Om kabelkostnader/overføringskostnader er fradragsberettiget – 1997-515 OLN

I et selskaps langsiktige avtale om salg av kraft til utlandet, ble overføringskostnadene båret av selger. Denne kostnaden økte brutto kontraktspris og dermed grunnrenteinntekten. Selskapet fikk verken i LN eller OLN medhold i sitt krav om fradrag for kostnadene i grunnrenteinntekten. Saken er brakt inn for Oslo byrett.

Saksforholdet
Det at sktl. § 18-3 tredje ledd (sktl. 1911 § 19A-4 nr. 3) er uttømmende, kan ha den konsekvens at enkelte utgifter som pådras og genererer grunnrenteinntekt ikke vil være fradragsberettiget i grunnrenteinntekten, men kun i alminnelig inntekt.

Skattyter hadde inngått en kraftutvekslingsavtale med et utenlandsk selskap. Kraften ble overført gjennom en kabel som var eid av et tredje selskap. Vederlaget for bruk av kabelen var ikke regulert i tariffene for sentralnettet, men i en egen avtale mellom skattyter og eieren av kablene. Det var skattyters vederlag til kabeleier som ble krevd fradragsført i særskattegrunnlaget grunnrenteinntekt i henhold til sktl. 1911 § 19 A-4 nr. 3 bokstav a (sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 1). Alternativt anmodet selskapet om at «kontraktsprisen» i sktl. 1911 § 19 A-4 nr. 2 bokstav b (sktl. § 18-3 annet ledd bokstav a nr. 2), ble redusert med kabelkostnadene.

LN kom til at det ikke skulle gis fradrag for kabelkostnadene i grunnrenteinntekten. Vedtaket ble påklaget til OLN.

1 Bed.book Page 498 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Overligningsnemndas behandling

Hjemmelen for fradrag i grunnrenteinntekten er uttømmende regulert i sktl. 1911 § 19 A-4 nr. 3 (sktl. § 18-3 tredje ledd). Spørsmålet var om kabelkostnadene falt inn under bestemmelsen om fradragsrett som «driftsomkostninger som regulært følger av kraftproduksjonen».

OLN la til grunn at tilknytningskravet til vannkraftproduksjonen i bestemmelsen ikke var oppfylt vedrørende overføringskostnader. Dette følger av ordlyden i sktl. 1911 § 19 A-4 nr. 3 bokstav a annet punktum (sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 1 annet punktum) hvor det eksplisitt fremgår at overføringsomkostninger ikke kommer til fradrag. Annet punktum må ses i sammenheng med tredje punktum hvor det gis fradrag for omkostninger som påløper ved innmating av kraft til nettet. Det gis fradrag for innmatingskostnadene frem til nettet (selv om tilknytningskravet ikke er oppfylt) fordi dette er referansepunktet for prisfastsettelsen ved lovens hovedregel – verdsettelse av kraften til spotmarkedspris, jf. sktl. 1911 § 19 A-4 nr. 2 første ledd første punktum (sktl. § 18-3 annet ledd bokstav a).

Skattyter anførte at det for kraft som skal verdsettes til kontraktspris ikke er grunn til å sondre mellom innmatingskostnader og andre overføringsutgifter som dekkes av kraftselgeren, det er kostnadene ved å få kraften frem til referansepunktet for prisen som bør være fradragsberettiget. Det ble i denne forbindelse vist til Ot.prp. nr. 23 (1995-96) s. 95-96.

Prisens referansepunkt er hos kjøperen i utlandet, med den modifikasjon at det fysiske tapet i forbindelse med transporten (av måletekniske årsaker) blir båret av kjøperen.

I forhold til departementets innstilling i Ot.prp. nr. 23 (1995-96), endret Finanskomiteen departementets forslag blant annet slik at nærmere angitte langsiktige kontrakter skulle verdsettes til kontraktspris, og at industrikraft skulle verdsettes til Statkrafts 1976-kontrakter. Disse verdsettelsesalternativene er vesentlige unntak fra lovens hovedregel om verdsettelse til spot-pris. Et viktig poeng i denne forbindelse var at endringene knyttet til inntektssiden av grunnrenteinntekten, ikke medførte noen endringer av lovens regler om hvilke utgifter som kommer til fradrag i grunnrenten. FIN har i brev av 20. april 1999 til SKD gitt utrykk for at innmatingskostnader er fradragsberettiget i den grad kostnadene omfattes av sktl. 1911 § 19 A-4 nr. 3 (sktl. § 18-3 tredje ledd) og tilhørende forskrift som presiserer hva som menes med innmatingskostnader. Videre ble det vist til at verken lovtekst eller forarbeider gir grunnlag for at overføringskostnader er fradragsberettiget og at nr. 3 uttømmende regulerer hva som er fradragsberettiget i brutto salgsinntekter etter sktl. 1911 § 19 A-4 nr. 2 (sktl. § 18-3 annet ledd).

OLN antok at det fremgår av lovens ordlyd og er ytterligere presisert i grunnrenteforskriftens § 7-2 første og annet ledd (fsfin. § 18-3-27) at det er kostnader frem til innmatingspunktet i (sentral-)nettet som er fradragsberettiget. Bestemmelsen lød slik:

1 Bed.book Page 499 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

> «Innmatingsavgift som bæres av skattyter kan trekkes fra i brutto salgsinntekter, jf skattelovens § 19 A-4 nr. 3 første ledd bokstav a. Tilsvarende gjelder omkostninger som påløper ved å bringe kraften fra kraftverkets apparatanlegg for utgående ledninger frem til innmatingspunktet i nettet når kraftleveransen skal verdsettes til spotmarkedspris eller når skattyter godtgjør at avtalt pris for kraftleveransen inkluderer innmatingskostnader til sentralnettet. Omkostninger ved fysisk tap i tilknytning til dette fastsettes sjablonmessig som en prosentvis andel av bruttoinntekten ...»

Nemnda antok at det ikke var hjemmel for fradrag i grunnrenteinntekten for overføringskostnader som ikke var omfattet av denne spesifiseringen av innmatingskostnader, og at det dermed kun var avgift ved innmating til nettet (til netteier) og det sjablonmessige fysiske tapet fra kraftverkets apparatanlegg for utgående ledninger frem til innmatingspunktet i nettet, som kom til fradrag. I henhold til ordlyden i lov og forskrift var fradragene etter OLNs syn betinget av at kraften mates inn på nettet. Det ble vist til at den aktuelle kabelforbindelsen ikke var en del av sentralnettet, og at kostnadene til denne dermed uansett ikke ville kunne anses som innmatingskostnader i grunnrentesammenheng. Dersom kabelforbindelsen hadde vært en del av sentralnettet, mente nemnda at det i henhold til forskriftens ordlyd kun var innmatingsandelen av overførings-(kabel-)kostnadene som ville kommet til fradrag i grunnrenteinntekten.

Fradragsretten for innmatingskostnader representerer et unntak fra lovens tilknytningskrav til vannkraftproduksjonen. Dette talte i mot å gi bestemmelsen anvendelse utover sin ordlyd.

OLN kom på denne bakgrunn til at kostnadene knyttet til bruk av den aktuelle kabelen ikke kunne komme til fradrag i grunnrenteinntekten etter sktl. 1911 § 19 A-4 nr. 3 (sktl. § 18-3 tredje ledd).

Etter dette tok OLN stilling til skattyters anførsel om at «kontraktsprisen» i sktl. 1911 § 19 A-4 nr. 2 b (sktl. § 18-3 annet ledd bokstav a nr. 2) måtte forstås som kontraktspris redusert med de aktuelle kabelkostnadene.

Nemnda viste til at sktl. 1911 § 19 A-4 nr. 2 første ledd første punktum (sktl. § 18-3 annet ledd bokstav a) innledes med «Årlige brutto salgsinntekter settes til ...», og at bestemmelsens ordlyd ikke tilsa at kontraktens inntektsside skulle reduseres. Det ble også antatt at systematikken i paragrafen med en inntekts- og en utgiftsbestemmelse trakk i retning av en slik forståelse.

Det ble tilføyd at skjemaet for beregning av grunnrenteinntekt (RF 1135B) fulgte samme systematikk som loven, med en brutto inntektsside og en utgiftsside. Denne oppbyggingen ble antatt å være vesentlig for ligningsmyndighetene i kontrollsammenheng. En håndhevelse av særskattegrunnlaget ville bli vanskeliggjort dersom det skulle være anledning til å ta kostnader til fradrag allerede i tilknytning til grunnrentens inntektsside. I så fall ville det etter nemndas oppfatning ikke foreligge holdepunkter for hvilke utgifter og inntekter som skulle sammenholdes.

Under lovprosessen ble det foretatt endringer knyttet til inntektssiden av grunnrenten, ved at kraft som forbrukes i egen produksjonsvirksomhet verdset-

1 Bed.book Page 500 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

tes i henhold til Statkrafts 1976-kontrakter og langsiktige kontrakter i henhold til kontraktspris og ikke spot-pris i tråd med lovens hovedregel. Skattyter anførte at disse endringer – som var positive for bransjen – langt på vei ble uthulet med LNs vedtak. OLN var enig i at de endringene som Stortinget gjorde og LNs forståelse av reglene, innebar at det ble mindre sammenheng enn i proposisjonen mellom de inntekter som går inn i grunnlaget for grunnrenteskatt og de utgifter som kan fradras ved beregningen av denne. Nemnda kunne imidlertid ikke se at dette kunne være avgjørende i forhold til de argumenter som følger av lovteksten. Det ble også understreket at endringene under lovprosessen, i denne sammenheng, i hovedsak relaterte seg til verdsettelsen av kraften. På fradragssiden ble det ikke foretatt vesentlige endringer, selv om både grunnrenteforskriftens § 7-2 annet ledd (fsfin. § 18-3-27 annet ledd), og det sjablonmessige fradraget for utmatingskostnader ved interne kraftleveranser viste at man var oppmerksom på at endring av verdsettelsesalternativer kunne medføre behov for endringer på fradragssiden.

Skattyter poengterte at det var anvendt en «nettoløsning» når det gjaldt de interne leveransene i grunnrenteforskriftens § 6-1 (fsfin. § 18-3-23) ved at det er gitt et sjablonmessig fradrag for utmatingskostnader ved verdsettelse etter Statkrafts 1976-kontrakter. Nemnda bemerket at fradraget ikke følger av lovens ordlyd og system, men er positivt hjemlet i forskriften. Videre måtte verdsettelsesalternativet, inkludert dette særlige fradraget, ses i lys av at det omhandler interne leveranser til den kraftkrevende industri, med en forutsetningsvis gunstig verdsettelse.

På denne bakgrunn antok OLN at argumenter basert på bedriftsøkonomiske forhold bare kunne tillegges begrenset betydning.

18.3.2.3 Om gratis leveranse av kraft er fradragsberettiget – 1997-539 OLN

Spørsmålet var om gratis leveranse av kraft er fradragsberettiget i grunnrenteinntekten. OLN opprettholdt LNs vedtak om at en gratis kraftleveranse ikke er en fradragsberettiget kostnad i grunnrentesammenheng.

Saksforholdet

Skattyter var forpliktet til å levere en gitt mengde kraft uten vederlag til B som en gjenytelse til en fordel skattyteren fikk av B under prosentligningen.

Som et delspørsmål for OLN i denne saken (se også under punkt 18.3.1.2 ovenfor) stod spørsmålet om verdien av kraften til B representerte en fradragsberettiget kostnad i grunnrenten, dersom spot-pris ble lagt til grunn på inntektssiden.

LN la til grunn at leveransen ikke utgjorde en fradragsberettiget kostnad i grunnrentesammenheng. Vedtaket ble påklaget til OLN.

1 Bed.book Page 501 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Overligningsnemndas behandling
Vedrørende leveransen av gratiskraft la OLN til grunn at denne måtte verdsettes til spot-pris (se annet delspørsmål ovenfor). Spørsmålet for nemnda var etter dette om selskapet i grunnrenteinntekten kunne fradragsføre en kostnad tilsvarende verdien av gratiskraften.

Nemnda uttalte først at i alminnelig inntekt kan leveransen fradragsføres som «utgift til inntekts ervervelse». Tilsvarende bestemmelse finnes ikke vedrørende grunnrenteinntekten. Nemnda la her til grunn at fradragsretten er uttømmende regulert i sktl. 1911 § 19A-4 nr. 3 første ledd bokstav a (sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 1-3). I dette tilfellet var det kun bokstav a som er aktuell. OLN la til grunn at en kraftleveranse ikke kan vurderes som «driftsomkostninger som regulært følger av kraftproduksjonen». Et redusert inntektspotensial utgjorde etter OLNs syn ingen fradragsberettiget kostnad i grunnrentesammenheng.

18.3.2.4 Begrensninger i fradraget for innmatingskostnader

Overføringskostnader er på bakgrunn av både tilknytningskriteriet og den spesifikke omtalen i sktl. 1911 § 19 A-4 nr. 3 bokstav a annet punktum (sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 1 annet punktum) ikke fradragsberettiget i grunnrenteinntekten. Bestemmelsen(e)s tredje punktum gir likevel fradrag for innmatingskostnader til (sentral-)nettet, selv om dette er kostnader som etter sin art er en del av overføringskostnadene.

Fradraget for innmating er spesifisert i fsfin. § 18-3-27 (tidligere grunnrenteforskriftens § 7-2). Fradraget består av to elementer; innmatingsavgifter (til netteier) og et sjablonmessig fradrag for det fysiske tapet fra kraftstasjonens vegg og frem til innmatingspunktet i nettet. LN har behandlet to saker (1997-506LN og 1997-516LN) vedrørende fradragsrett for det sjablonmessige tapet. Nedenfor omtales kun 1997-506 LN, da 1997-516 LN er svært lik.

Sak 1997-506 LN

Et selskap hadde krevd et sjablonmessig fradrag i grunnrenten for tapet ved å transportere kraften fra kraftverkets vegg til en nærliggende produksjonsbedrift. LN nektet fradrag for det sjablonmessige tapet, da det ble lagt til grunn at det var et vilkår for fradrag at kraften ble matet inn på nettet, hvilket ikke var tilfelle i denne saken. Saken er påklaget til OLN.

Saksforholdet
Spørsmålet var om fradragsrett forelå for det fysiske tapet som oppstår når kraften blir transportert fra kraftstasjonens vegg og til konsernets egen produksjonsbedrift. Kraften ble ikke matet inn på nettet. Selskapet hadde ved ligningen for 1997 og 1998 krevd et sjablonmessig fradrag beregnet etter fsfin. § 18-3-27 annet ledd (grunnrenteforskriftens § 7-2 annet ledd).

1 Bed.book Page 502 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Ligningsnemndas behandling

Nemnda uttalte at fradragssiden i grunnrenten er uttømmende regulert i sktl. 1911 § 19 A-4 nr. 3 (sktl. § 18-3 tredje ledd) og at det gis fradrag for driftsomkostninger som regulært følger av kraftproduksjon. Det ble antatt at innmatingskostnadene ikke er kostnader som regulært følger av kraftproduksjon, men at disse har blitt fradragsberettiget fordi de er nødvendige for å oppnå spot-prisen, som er referert innmatet på nettet. I grunnrenteforskriftens § 7-2 første ledd (fsfin. § 18-3-27 første ledd) er dette presisert nærmere til å gjelde innmatingsavgift som bæres av skattyter. Videre gis det i andre ledd et sjablonmessig fradrag for det fysiske tapet som følge av overføring fra kraftverket og frem til innmatingspunktet i nettet.

Av bestemmelsen ble det utledet at skattyter ved spot-pris ikke kan få fradrag for kostnader lenger enn frem til innmatingspunktet i nettet, inkludert innmatingsavgift. Dersom kontraktspris skal legges til grunn, er det i tillegg et krav at skattyter skal godtgjøre at han bærer kostnadene frem til innmatingspunktet i nettet. Det syntes derfor etter LNs syn ikke å være hjemmel i regelverket for fradrag utover dette, selv om disse kostnadene bæres av kraftprodusenten. Det ble også vist til at FIN i brev til SKD har gitt uttrykk for at fradragsretten er uttømmende regulert i ovenfor nevnte regelsett.

Avslutningsvis ble det vist til at sktl. 1911 § 19 A-4 nr. 3 (sktl. §18-3 tredje ledd) uttømmende regulerer hva som kommer til fradrag i grunnrenteinntekten, og at bestemmelsen ikke inneholder en generell formulering angående fradragsretten på samme måte som sktl. 1911 § 44 første ledd første punktum (sktl. § 6-1 første ledd) vedrørende alminnelig inntekt.

18.3.2.5 Fradrag for innmating ved konsesjonskraft

Det fremgår av sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 1 tredje punktum (sktl. 1911 § 19 A-4 nr. 3 bokstav a tredje punktum) at det gis fradrag for innmatingskostnader i grunnrenteinntekten. For mange av selskapene er konsesjonskraftprisen fastsatt av OED. Denne prisen er fastsatt med referansepunkt kraftstasjonens vegg, det vil si at mottakeren av konsesjonskraften betaler innmatingskostnadene. Enkelte selskaper hadde fradragsført også de innmatingskostnadene som refererte seg til konsesjonskraften. Under ligningsbehandlingen for inntektsåret 1998 tok kontoret opp spørsmålet.

Kontoret viste til at selskapet hadde fradragsført innmatingskostnader i forbindelse med konsesjonskraftleveransen, selv om disse kostnadene ble båret av kjøper. Det ble konstatert at for inntektsåret 1998 hadde selskapet benyttet den konsesjonskraftprisen som var fastsatt av OED. Ved denne prisfastsettelsen er det forutsatt at kjøper betaler innmatingskostnadene. Det fremgår av grunnrenteforskriften (fsfin. § 18-3-27) at det kun er innmatingskostnader som bæres av skattyter som er fradragsberettiget. På bakgrunn av dette kunne kontoret ikke se at selskapet hadde rett til å fradragsføre innmatingskostnadene.

Skattyter aksepterte kontorets varsel og ligningen ble fraveket i tråd med varselet.

1 Bed.book Page 503 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

18.3.2.6 Om utgifter til nytt manøvreringsreglement er fradragsberettiget – 2000-615SFS

I en forhåndsuttalelse uttalte kontoret at utgifter pådratt i den hensikt å maksimalisere vannføringen til kraftverket i et vassdrag, ikke oppfyller tilknytningskravet i sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 1 (sktl. 1911 § 19 A-4 nr. 3 bokstav a). I samme stilling står trolig utgifter til for eksempel kalking av et vassdrag.

Det at fradragsbestemmelsen er uttømmende regulert, har som konsekvens at enkelte utgifter som pådras og genererer grunnrenteinntekt ikke vil være fradragsberettiget i grunnrenteinntekten, men kun i alminnelig inntekt.

18.4 Rekkevidden av FINs lempningsvedtak

2000-606SFS

Et vertikalt integrert kraftselskap hadde foretatt en omstrukturering til konsern med mor- og datterselskaper. Det overdragende selskapet hadde blant annet naturressursskatt til fremføring fra tidligere år. Kontoret ble forespurt om hvordan denne skulle fordeles mellom de nye konsernselskapene etter omstruktureringen.

Kontoret uttalte at det grunnleggende spørsmål ble antatt å være om naturressursskatten overhodet kunne overføres fra det overdragende selskap når overføringen var foretatt med bakgrunn i skattelempningsvedtaket.

Det ble antatt at skatteposisjoner generelt ikke kan overføres i tråd med et lempningsvedtak. Dette følger av omdannelseslovens annet avsnitt (sktl. § 11-22), hvor det kun kan gis fritak for gevinst ved avhendelse av blant annet fast eiendom. Skattyter argumenterte for at fremførbar naturressursskatt burde anses som en fordring og ikke en skatteposisjon. Kontoret delte ikke denne oppfatningen og uttalte at fremførbart underskudd, godtgjørelse til fremføring osv., ikke er omfattet av et skattelempningsvedtak. Kontoret la til grunn at fremførbar naturressursskatt ikke skiller seg fra disse skatteposisjonene i en slik grad at det medfører en annen skattemessig behandling.

Det overdragende selskap hadde en betydelig negativ grunnrenteinntekt, kontoret var imidlertid ikke forespurt konkret om den skattemessige behandlingen av denne. Kontoret gjorde imidlertid oppmerksom på at man var tvilende til om omdanningsloven eller ordlyden i det aktuelle lempningsvedtaket ga grunnlag for at det overtakende selskap kunne overta den negative grunnrenteposisjonen til kraftverkene som var overført fra det overdragende selskap.

1 Bed.book Page 504 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

1999-003LBH

I ligningspapirene for inntektsåret 1999 var det overtakende selskaps påstand at negativ grunnrenteinntekt og naturressursskatt skulle kunne overføres og tas hensyn til ved ligningen. Kontoret var ikke enig i dette og selskapet ble varslet om fravik av selvangivelsen. LN fravek selvangivelsen i tråd med kontorets varsel.

I varselet ble det vist til synspunktene fra forhåndsuttalelsen. På omtrent samme tidspunkt hadde FIN uttalt at vedtaket om skattelempning ikke innebar at negativ grunnrenteinntekt kunne overdras til overtakende selskap.

Skattyter ga i sitt tilsvar uttrykk for en viss forståelse for at fremførbar naturressursskatt kunne anses som en skatteposisjon som ikke kunne overføres ved skattelempning. Vedrørende negativ grunnrente ble det imidlertid anført at det var mer treffende å sammenligne dette med avskrivningsgrunnlagene som er knyttet til og følger skatteobjektet, og ikke skattesubjektet slik det er med øvrige skatteposisjoner som for eksempel fremførbart underskudd i alminnelig inntekt. Ved skattelempning er det praksis at avskrivningsgrunnlaget følger objektet, og det samme burde gjelde for negativ grunnrenteinntekt.

Under ligningsbehandlingen sa nemnda seg enig i kontorets forslag om at negativ grunnrente og fremførbar naturressursskatt ikke kan overføres til nytt skattesubjekt på bakgrunn av et vedtak om skattelempning.

I en annen tilsvarende sak under ligningsbehandlingen (1999-004LBH) ble nemndas konklusjon den samme.

Klagefristen vedrørende ligningen for inntektsåret 1999 var ikke utløpt da redaksjonen ble avsluttet.

18.5 Skattedebitor for naturressursskatt og grunnrenteskatt – 1997-248LN

Spørsmålet var om et selskap kunne anses som skattedebitor på bakgrunn av en uttaksrett til 50 prosent av et kraftverks produserte kraft til selvkost. LN antok at selskapet hadde et slikt skattedebitoransvar.

Saksforholdet

Et kraftlag var privatrettslig eier av et kraftverk. Selskap A stod for utbyggingen av kraftverket og hadde rett til uttak av 50 prosent av den produserte kraftmengde til selvkost. Retten gjaldt fra 1964. Det ble reist spørsmål om selskap A kunne anses som skattedebitor på grunn av sin uttaksrett.

1 Bed.book Page 505 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Ligningsnemndas behandling

Etter sktl. 1911 § 19 A-4 nr. 1 (sktl. § 18-3 første ledd) skal «Skattepliktig som eier vannkraftverk eller som er berettiget til uttak av kraft» svare grunnrenteskatt (tilsvarende bestemmelse for naturressursskatten). LN la til grunn at selskapet ikke kunne anses som skattemessig eier i dette tilfellet. Spørsmålet ble da om selskapet kunne anses som «berettiget til uttak av kraft».

Nemnda fant lovens ordlyd isolert sett svært vid, men det ble vist til at den var presisert nærmere i grunnrenteforskriftens § 1-3 annet ledd som lød slik:

> «Den som har uttaksrett til en andel av den produserte kraft mot å dekke en tilsvarende andel av kraftverkets investerings- og driftskostnader, er på linje med eieren å anse som debitor for denne andel av grunnrenteskatten.»

Uttaksalternativet er ikke nærmere behandlet i lovforarbeidene. Etter LNs oppfatning hadde det formodningen mot seg at lovgiver vedtok en bestemmelse med en etter sin ordlyd klar presisering i forskrifts form, uten at dette skulle ha noen realitet. Det ble videre uttalt at det virket lite logisk å vedta dette særskilte regelsettet, dersom det kun skulle minne om det allerede eksisterende vurderingstemaet skattemessig eier.

Nemnda uttalte at det i kraftbransjen foreligger mange uttaksberettigede, med ulike varianter av rettigheter og eierbeføyelser. Forskriftsbestemmelsen synes relativt enkel å praktisere, sammenlignet med begrepet skattemessig eier. Ved å praktisere uttaksalternativet slik det er presisert i forskriften, vil resultatet være at uttakskraften primært verdsettes til spot-pris eller Statkrafts 1976-kontrakter. Dermed unngås en uthuling av grunnlaget for grunnrenteinntekten ved at denne kraften beskattes til selvkost. Antallet som omfattes av uttaksbestemmelsen vil være en del større enn etter en skattemessig eiervurdering. På denne bakgrunn kunne det virke logisk å regelfeste et klarere og mindre omfangsrikt alternativ enn skattemessig eier. Nemnda antok at dette var i samsvar med lovgivers ønske om å beskytte særskattegrunnlaget. Nemnda uttalte videre at det ikke var urimelig at skattyter i dette tilfellet ble beskattet likt for den kraften han selv produserte og den han ifølge avtalen kunne ta ut til selvkost.

Skattyter viste blant annet til to upubliserte uttalelser fra SKD til støtte for sitt syn om at det ikke forelå skattedebitoransvar i dette tilfellet. LN var imidlertid av den oppfatning at den upubliserte uttalelsen av 21. april 1998 gjengitt i Ravnaas m.fl. 1999 s. 244-245 er mer relevant, da denne omtaler en svært lik sak. LN var enig i den forståelse SKD la til grunn i uttalelsen.

Etter nemndas oppfatning var det omhandlede tilfellet omfattet av forskriftens ordlyd. Bestemmelsen er ikke omtalt i lovforarbeidene. Forskriftsbestemmelsen var en presisering av lovteksten. Etter nemndas oppfatning forelå det derfor ikke grunnlag for å fravike forskriftens ordlyd.

Nemnda kom etter dette til at selskapet var ansvarlig for 50 prosent av naturressursskatten og grunnrenteinntekten ved kraftverket, jf. sktl. 1911 §§ 19 A-2 nr. 1 og 19 A-4 nr. 1 (sktl. § 18-2 første ledd og § 18-3 første ledd).

1 Bed.book Page 506 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Rettstilstanden etter skatteloven av 1999

Vedtaket omtalt foran er i samsvar med SKDs oppfatning. FIN derimot, har i uttalelser anført at uttaksalternativet ikke skal ha selvstendig betydning utover skattemessig eier-vurderingen. Det er imidlertid ikke foretatt noen endringer eller presiseringer i skatteloven av 1911 eller de tilhørende forskriftene.

I tilknytning til ny skattelov av 1999 er det uttalt at loven ikke innebærer noen realitetsendringer. I høringsutkastet til den nye samleforskriften (fsfin) foreslo departementet å presisere den aktuelle bestemmelsen slik at den omhandlet varig uttaksrett. I gjeldende fsfin. § 18-3-2 er imidlertid hele uttaksalternativet «tatt ut» av paragrafen som regulerer hvem som er pliktig til å svare grunnrenteskatt (og naturressursskatt i fsfin. § 18-2-2). Årsaken til at uttaksalternativet er tatt ut, er ikke omtalt noe sted i forarbeidene til den nye skatteloven. Betydningen dette har for tolkningen av bestemmelsen er uklar. Det kan oppfattes slik at FIN ønsket å fjerne enhver tolkningstvil knyttet til bestemmelsen, basert på en oppfatning av hva som var og er gjeldende rett. I så fall er konklusjonen i vedtaket omtalt foran uriktig. Gjeldende bestemmelse i fsfin. kan også oppfattes som en materiell endring med virkning fra og med inntektsåret 2000.

Det foreligger flere avgjørelser hos de lokale ligningsmyndigheter med samme konklusjon som i vedtaket omtalt ovenfor. Det er ikke tatt noe initiativ fra sentrale ligningsmyndigheter til å korrigere disse avgjørelsene. Den uklarhet som spørsmålet er beheftet med burde medført en avklaring i form av en lovendring/presisering, med tilhørende forarbeider.

18.6 Forhold i alminnelig inntekt som har særlig betydning for kraftforetak

18.6.1 Forhåndsuttalelse vedrørende manøvreringsreglement kostnadsføring eller aktivering – 2000-615SFS

Skattyter fikk i 1974 konsesjon med reguleringsbestemmelser for utbygging av noen vassdrag for en periode på 50 år. Anleggene ble ferdigstilt rundt 1980. Som følge av at reguleringen medførte en del negative konsekvenser, spesielt for laksen, søkte selskapet i 1988 om endring av manøvreringsreglementet. Foretaket fikk et såkalt fleksibelt manøvreringsreglement for å få bedre løsninger både for vannkraft og fiskeinteressene. Det viste seg av ulike grunner at prøveperioden ga mindre rom for utprøving av ulike vannføringer enn forventet.

I 1998 ble det vedtatt et nytt midlertidig reglement hvor man i to perioder av tre år (det vil si til 31. desember 2003) skal teste to ulike vannføringsregimer. Arbeidet med ulike typer av overvåkingsundersøkelser vil så danne grunnlag for å få et så godt endelig manøvreringsreglement som mulig i 2005/2006 og som vil gjelde frem til 2024. Den overveiende delen av arbeidet med prosjektet utføres av eksterne konsulenter.

Spørsmålet var todelt. For det første var det spørsmål om hvordan de imma-

1 Bed.book Page 507 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

terielle kostnadene skulle behandles i alminnelig inntekt med hensyn til aktivering og utgiftsføring. Skulle kostnadene utgiftsføres direkte, jf. sktl. 1911 § 44 første ledd (sktl. § 6-1 første ledd), eller skulle kostnadene aktiveres? Det andre spørsmålet var behandlingen i særskattegrunnlaget grunnrente (omtalt under punkt 18.3.2.6).

Det ble sitert følgende fra sktl. 1911 § 50, 6. ledd (sktl. § 14-4 sjette ledd):

> «Utgifter til egen forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler, skal behandles som del av vedkommende driftsmiddel.»

Aktiveringsplikten vil omfatte forsknings- og utviklingsutgifter knyttet til erverv av både fysiske og immaterielle driftsmidler, jf. Innst. O. nr. 12 (1999-2000) s. 37.

De undersøkelsene som skulle gjennomføres var mer omfattende enn om de kun fulgte pålegg fra offentlig myndighet. Dette ble gjort fordi selskapet ønsket å få et optimalt reglement og samtidig påvise at fiskebestanden ikke tok mer skade av dette enn det som var akseptabelt ut fra miljømessige hensyn. Derigjennom ville selskapet optimalisere sitt fremtidige inntektsgrunnlag.

Kunnskap som foretaket fikk gjennom prosjektet kunne være nyttig også for andre tilsvarende prosjekter. Det ble antatt at forsknings- og utviklingskostnader som ikke kunne knyttes til noe konkret prosjekt, i utgangspunktet ville kunne utgiftsføres direkte, jf. sktl. 1911 § 50 sjette ledd annet punktum (sktl. § 14-4 sjette ledd annet punktum). Dette følger videre av realisasjonsprinsippet i sktl. 1911 § 41 tiende ledd (sktl. § 14-4 annet ledd). Det ble imidlertid antatt at dette ville gjelde i mindre grad på grunn av at de enkelte vassdrag er unike med hensyn til surhetsgraden i vannet, vanntemperatur mv.

Kontoret var av den oppfatning at kostnadene som kunne knyttes direkte til prosjektet skulle aktiveres som et immaterielt driftsmiddel.

Ifølge foretaket ville undersøkelsene som skulle foretas ha liten eller ingen verdi etter 2024 som var tidspunktet for såkalt «alminnelig revisjon.» Dette ville innebære at man igjen ville måtte foreta overvåkingsundersøkelser for å få et nytt manøvreringsreglement. Med henvisning til sktl. § 6-10 tredje ledd (sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav c fjerde og femte punktum), la kontoret videre til grunn at det var akseptabelt med lineære avskrivninger frem til 2024, forutsatt at driftsmidlet hadde liten eller ingen verdi i 2024.

18.6.2 Lånefinansiering av offentlig eide kraftforetak

Etter sktl. § 2-5 (sktl. 1911 § 26 første ledd bokstav b og c) er ikke kraftforetakenes offentlige eiere skattepliktige for finansinntekter. Etter innføringen av regnskapsligning for offentlig eide kraftforetak, blir imidlertid alle kraftforetak skattepliktige for finansinntekter samtidig som de får fradrag for finansutgifter.

Under forutsetning av et ønske om å minimalisere konsernets og eiernes to-

1 Bed.book Page 508 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

tale skattebelastning, vil det være lønnsomt at foretaket har en størst mulig andel av sin finansiering som for eksempel et ansvarlig lån til eieren. Rentene på lånet vil redusere selskapets skattepliktige inntekt, mens renteinntekten er skattefri for kommunen.

18.6.2.1 Gjeldsrentebegrensningsregelen

For å motvirke en svekkelse av skattegrunnlaget ble den såkalte gjeldsrentebegrensningsregelen vedtatt for offentlig eide kraftforetak i sktl. § 18-4 annet ledd (sktl. 1911 § 19 A-1 nr. 2). Regelens formål er å motvirke tynn kapitalisering av de offentlig eide kraftforetakene.

Gjeldsrentebegrensningsregelen innebærer at man setter skattemessig gjeldsgrad i foretaket til 70 prosent og på bakgrunn av dette beregner en normert netto finanskostnad. Normert netto finanskostnad beregnes ved at 70 prosent av gjennomsnittet av årets inngående og utgående skattemessige verdi av foretakets driftsmidler multipliseres med en normrente (normrenten fastsettes hvert år av FIN i forskrift).

Faktisk netto finanskostnad som overskrider normert netto finanskostnad vil ikke kunne føres til fradrag i foretakets inntekt.

Gjeldsrentebegrensningsregelen gjelder kun for kraftforetak hvor det offentlige, direkte eller indirekte, eier minst 2/3 av virksomheten, jf. sktl. § 18-4 første ledd annet punktum (sktl. 1911 § 19A-1 nr. 1 annet punktum).

Hvilke selskaper i et offentlig eid kraftkonsern som omfattes av regelen er regulert i sktl. § 18-4 første ledd første punktum (sktl. 1911 § 19A-1 nr. 1 første punktum). Bestemmelsen henviser til virksomhet som nevnt i sktl. § 18-1 første ledd som er «produksjon, omsetning, overføring eller distribusjon av vannkraft». Bestemmelsens rekkevidde var oppe til behandling i en sak for LN.

Sak – 1998-022 LN

Spørsmålet var om et omsetningsselskap som kun handlet kraft i markedet (Nord Pool), var omfattet av sktl. 1911 § 19 A-1 nr. 1 (sktl. § 18-4 annet ledd). LN mente at selskapet var omfattet av bestemmelsen.

Saksforholdet

Under ligningen for inntektsåret 1998 fravek kontoret selvangivelsen hvor forståelsen av sktl. 1911 § 19 A-1 (sktl. § 18-4 første ledd annet punktum, jf. § 18-1 første ledd) var avgjørende for resultatet. Et rent omsetningsselskap i et kraftkonsern hadde gitt konsernbidrag til sitt morselskap som oversteg morselskapets underskudd. For inntektsåret 1998 gjaldt en begrensning i selsktl. § 1-3 nr. 4 (senere opphevet) som medførte at et slikt bidrag ikke ga inntektsfradrag. Bestemmelsen er opphevet med virkning fra og med inntektsåret 1999. Skattyter påklaget ligningen til LN. Ligningen ble opprettholdt.

1 Bed.book Page 509 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Ligningsnemndas behandling

LN la til grunn at selsktl. § 1-3 nr. 4 gjaldt for inntektsåret 1998. Bestemmelsen ble opphevet med virkning fra og med inntektsåret 1999.

Avgjørende for om selskap A var omfattet av særregelen i selsktl. § 1-3 nr. 4 var om det var et selskap som nevnt i sktl. 1911 § 19 A-1 nr. 1 (sktl. § 18-4 første ledd annet punktum, jf. § 18-1 første ledd).

Skattyter hevdet at bestemmelsen for omsetningsselskaper kun gjaldt for omsetning av vannkraft i direkte tilknytning til produksjonen. As virksomhet var verken faktisk, prinsipielt eller rettslig begrenset til omsetning av vannkraft, og selskapet mente derfor at bestemmelsen ikke fikk anvendelse i dette tilfellet.

LN antok at spørsmålet måtte løses ved en tolkning av begrepet «vannkraft». Nemnda viste til at kraftforetakene var ulikt organisert selskapsrettslig. Enkelte hadde all sin virksomhet samlet i samme enhet, mens andre hadde en konsernmodell med morselskap og datterselskaper fordelt på virksomhetsområder. I de tilfeller hvor for eksempel omsetning var lagt i et eget selskap, varierte det også i hvilken grad dette selskapet var knyttet til omsetning av kraft produsert i et annet konsernselskap. Angjeldende selskap var ikke knyttet til produksjonen i konsernet, selskapet handlet kun kraft i markedet, Nord Pool. På kraftmarkedet blir det omsatt strøm som i det vesentlige stammer fra vannkraftproduksjon. Det blir imidlertid også omsatt strøm som stammer fra kjernekraft, kullkraft, vindmøllekraft osv. Hvilket opphav kraften som ble omsatt hadde, var i svært liten grad identifiserbart. Dermed ville det etter nemndas syn i praksis være svært vanskelig å anvende gjeldsrentebegrensningsregelen «bare for omsetning av vannkraft i direkte tilknytning til produksjon», slik skattyter hadde anført i sin klage. Forutsetningen om direkte tilknytning var bortfalt, selv ved en begrenset handel på Nord Pool.

LN viste videre til at skattyters forståelse av bestemmelsen ville innebære at bestemmelsen i praksis kun omfattet rene vannkraftprodusentselskaper, noe det etter nemndas syn ikke var grunnlag for i forarbeidene til bestemmelsen. Lovens formål tilsa videre at gjeldsrentebegrensningsregelen også omfattet annen virksomhet utover produksjonsvirksomheten i et offentlig kraftforetak.

LN la derfor til grunn at «vannkraft» i sktl. 1911 § 19 A-1 nr. 1 (sktl. § 18-4 første ledd annet punktum, jf. § 18-1 første ledd) også omfattet øvrig elektrisk kraft i de tilfellene hvor det, som her, ikke var mulig å vite hvordan den aktuelle kraften var produsert. A var følgelig omfattet av bestemmelsen, og dermed omfattet av begrensningen i selsktl. § 1-3 nr. 4.

18.6.2.2 Lån fra kommune til kraftforetak

Selskapene tilpasser seg i all hovedsak gjeldsrentebegrensningsregelen, slik at denne ikke reduserer det skattemessige fradraget av gjeldsrentene.

Svært mange av kraftforetakene har imidlertid gjeld til sin(e) eierkommune(r), ofte i form av ansvarlig lån. Renten på disse lånene har vært prissatt på mange ulike måter og med forskjellige rentesatser. Kontoret har overfor tre

1 Bed.book Page 510 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

selskaper stilt spørsmål ved rentens størrelse. I alle sakene kom LN til at vilkårene i sktl. 1911 § 54 første ledd (sktl. § 13-1) var oppfylt, og konkluderte med at det kun ble gitt skattemessig fradrag for en markedsrente som i disse tilfellene ble satt lik normrenten som benyttes ved beregningen av normert netto finanskostnad i gjeldsrentebegrensningsregelen.

Sak 1 – 1997-218LN

Spørsmålet var om det var årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og selskapets inntektsreduksjon. LN kom til at det forelå årsakssammenheng, og at det var samsvar mellom markedsrente og normrenten for kraftforetak.

Ligningsnemndas behandling

Nemnda antok at en kommune måtte anses som selskap eller innretning etter bestemmelsen i sktl. 1911 § 54 første ledd første punktum (sktl. § 13-1 første ledd). Det var enighet mellom selskapet og kontoret i at det forelå interessefellesskap mellom kommunen og kraftselskapet, og at det forelå en inntektsreduksjon. Kraftselskapene hevdet imidlertid at det manglet årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntektsreduksjonen, og at vilkårene for å fastsette inntekten ved skjønn etter sktl. 1911 § 54 første ledd (sktl. § 13-1) derfor ikke var oppfylt.

LN antok at det forelå tilstrekkelig årsakssammenheng. Nemnda bemerket at renteinntekter på kommunens hånd var skattefrie. Økte renteutgifter på ansvarlige lån ville derfor gi et redusert skattepliktig resultat på kraftselskapets hånd, uten at den skattepliktige inntekt hos kommunen økte. Det ville derfor være i selskapets og kommunens interesse at lånerenten på det ansvarlige lån ble høyest mulig, for å minimalisere den totale skattebelastningen. Skattyter anførte at premissene i avtaleverket ble lagt i en ren politisk og offentligrettslig prosess, og at den avtalte lånerente ikke var et resultat av interessefellesskapet. LN antok at det hadde formodningen mot seg at det ikke forelå årsakssammenheng når det var interessefellesskap og inntektsreduksjon, og partene totalt sett hadde økonomisk interesse i å ha høyest mulig rente for å minimalisere skattebelastningen. Vilkårene for å fastsette inntekten ved skjønn etter sktl. 1911 § 54 første ledd (sktl. § 13-1) var etter LNs syn dermed oppfylt.

Subsidiært hadde skattyter bedt om at inntektsårene 1997 og 1998 måtte ses under ett, da renten på ansvarlige lån antageligvis vil ligge på rundt 5 prosent i 1998.

LN uttalte at hvert inntektsår i utgangspunktet måtte vurderes isolert. Nemnda viste blant annet til at inntekter og utgifter skal periodiseres etter skattelovens regler. Man ville således etter nemndas syn bryte periodiseringsreglene hvis de to inntektsårene ble sett under ett. Nemnda kom etter dette til at hvert år

1 Bed.book Page 511 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

måtte vurderes isolert, også i henhold til sktl. 1911 § 54 første ledd (sktl. § 13-1).

Atter subsidiært anførte skattyter at renten på det ansvarlige lån ikke måtte settes lavere enn 6,5 prosent, som måtte anses som høyeste lovlige markedsrente. Skattyter hadde i den forbindelse foretatt etterfølgende anonyme forespørsler vedrørende rentevilkår, der lånerenten svingte mellom 5,5 og 6,5 prosent i 1997.

LN antok at dersom selskapet hadde skaffet seg ekstern finansiering i 1997, ville selskapet valgt en lånefinansiering til 5,5 prosent rente. Markedsrente ville i så fall være på 5,5 prosent. Nemnda uttalte etter dette at en skjønnsmessig fastsatt markedsrente på 6 prosent ikke kunne sies å være for lav.

LN viste til at forskrift om fastsettelse av renter for beskatning av kraftforetak (fsfin. § 18-8-1 følgende) blir benyttet i ulike forbindelser ved kraftverksbeskatningen. I henhold til forskrift av 8. januar 1998 nr. 12 § 1 (fsfin. § 18-8-1) fastsettes en årlig normert risikofri rente ved summen av gjennomsnittet av renten på statsobligasjoner med 3 års løpetid for inntektsåret og de to foregående inntektsår. For inntektsåret 1997 var denne 5,5 prosent. Til denne risikofrie renten tillegges ulike satser, avhengig av om normrenten skal benyttes ved gjeldsrentebegrensningsregelen eller til fremføring av for eksempel negativ grunnrenteinntekt.

I gjeldsrentebegrensningsregelen i sktl. 1911 § 19 A-1 (sktl. § 18-4) fastsettes maksimale netto finansomkostninger som det gis skattemessig fradrag for i offentlig eide kraftforetak. Ved denne beregningen ble det benyttet en normrente på 6 prosent for inntektsåret 1997.

Det var samsvar mellom den renten selskapet selv oppga at de kunne oppnådd i markedet og normrenten fastsatt i forskriften. Nemnda la derfor til grunn at normrenten på 6 prosent ville være en riktigere rentesats enn den selskapet hadde lagt til grunn i selvangivelsen.

Sak 2 – 1997-507LN

Spørsmålet var hva som var markedsrente. Selskapet mente at normrentens risikotillegg på 0,5 prosent var for lite, når lånet av forretningsmessige årsaker var gjort ansvarlig. LN la til grunn at uavhengige neppe ville gjort lånet ansvarlig, og mente derfor at det var samsvar mellom markedsrente og normrenten.

Saksforholdet

Fra et kraftselskaps låneavtale gikk det frem at lånet ble etablert ved at en del av egenkapitalen ble gjort om til ansvarlig lån med virkning fra 31. desember 1996. Det skulle ikke betales avdrag på lånet og eierkommune/långiver kunne kreve lånet innbetalt når den ønsket det. Renten på lånet var knyttet opp mot

1 Bed.book Page 512 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

den til enhver tid lengste statsobligasjonsrente. For hele kalenderåret ble det lagt til grunn den høyeste rentesats statsobligasjonen hadde hatt i det enkelte kalenderår. I tillegg kom et risikotillegg på 3 prosent. Dette tilsvarte en rente på 9,35 prosent i 1997 og 9,13 prosent i 1998.

Kontoret var av den oppfatning at rentesatsene for disse årene ikke var i tråd med armlengdeprinsippet i sktl. 1911 § 54 første ledd (sktl. § 13-1). I varselet om endring av ligning ble det i hovedsak gitt utrykk for de synspunktene som fremgår av nemndas vedtak i sak 1997-218 LN, omtalt ovenfor. Det ble anført at renten burde fastsettes i tråd med normrenten.

I samsvar med kontorets varsel aksepterte selskapet at gjennomsnittet av renten på statsobligasjoner med 3 års løpetid for inntektsåret og de to forutgående inntektsår var en mer riktig markedsmessig risikofri rente enn, som lagt til grunn av partene i avtaleforholdet, den høyeste statsobligasjonsrenten i løpet av året.

Det ble fra selskapets side anført at det normerte risikotillegget på 0,5 prosent basert på ovenfor nevnte forskrift imidlertid ikke var i samsvar med et markedsmessig risikotillegg på et slikt lån ved ekstern finansiering, da dette var et ansvarlig lån. Det ble anført at to uavhengige banker hadde opplyst at risikotillegget for sammenlignbare lån lå i størrelsesorden 2,5 til 3,0 prosentpoeng over den lange statsobligasjonsrenten. At lånet var gjort ansvarlig ble anført å være forretningsmessig fundert, ut i fra et ønske om å ha størst mulig grad av frihet til å oppta ekstern finansiering ved et kapitalbehov grunnet oppkjøp i bransjen.

Selskapet aksepterte at den avtalte lånerenten ikke var innenfor armlengdeprinsippet, og at vilkårene for en skjønnsmessig tilsidesettelse av den av partene avtalte lånerenten var oppfylt. I tråd med argumentasjonen ovenfor ble det anført at en armlengdes rente på dette lånet for inntektsårene 1997 og 1998 ville være henholdsvis 7,98 prosent og 7,63 prosent.

Ligningsnemndas behandling

Til skattyters argumentasjon vedrørende risikotillegget bemerket LN at uavhengige parter neppe ville inngått en avtale om ansvarlig lånekapital. Skattyters soliditet tilsa heller ikke at det var behov for et ansvarlig lån fra eier. Spørsmålet var da hvilken rente som kunne anses å gi uttrykk for hva skattyter kunne oppnådd dersom lånet ble tatt opp i lånemarkedet, og det følgelig ikke hadde vært noe interessefellesskap mellom partene. LN var av den oppfatning at selskapets øvrige finansieringsstruktur ga et bilde av skattyters normale atferd ved finansieringsbehov. Siden skattyter tidligere hadde henvendt seg til obligasjonsmarkedet ved finansieringsbehov, fant nemnda det naturlig å ta utgangspunkt i renten på obligasjonslån.

Det ble vist til Kierulfs *Håndbok 1. Bind*, utgitt av Oslo Børs Informasjon AS, som inneholder opplysninger om børsnoterte obligasjoner, herunder partialobligasjoner, sertifikater og lånebevis. Denne publikasjonen viser blant annet hvilke renter selskaper med børsnoterte obligasjonslån står overfor. For lån som

1 Bed.book Page 513 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

er tatt opp eller hvor rentebetingelser er endret i årene 1997 og 1998, ligger hovedtyngden av rentesatsene for kraftforetakene mellom 5 og 6 prosent. For 1997 ligger også en stor andel av rentesatsene under 5 prosent. Til sammenligning var 6 måneders NIBOR i 1997 og 1998 henholdsvis 3,92 prosent og 5,76 prosent.

På bakgrunn av dette var LN av den oppfatning at den lånerente skattyter kunne oppnådd i markedet i de aktuelle årene ville ligget mellom 5 og 6 prosent. Ut fra dette syntes ikke en skjønnsmessig fastsatt markedsrente på 6 prosent i 1997 og 5,6 prosent i 1998, hvor risikotillegget utgjør 0,5 prosent, å være for lavt.

Forskrift om fastsettelse av renter for beskatning av kraftforetak (fsfin. § 18-8-1 følgende) benyttes i ulike forbindelser ved kraftverksbeskatningen. I henhold til forskriftens § 1 (§18-8-1) fastsettes en årlig normert risikofri rente ved summen av gjennomsnittet av renten på statsobligasjoner med 3 års løpetid for inntektsåret og de to foregående inntektsår. For inntektsåret 1997 var denne 5,5 prosent og for 1998 5,1 prosent. Til denne risikofrie renten tillegges ulike satser, avhengig av om normrenten skal benyttes ved gjeldsrentebegrensningsregelen eller til fremføring av f.eks. negativ grunnrenteinntekt.

I gjeldsrentebegrensningsregelen i sktl. 1911 § 19 A-1 (sktl. § 18-4) fastsettes maksimale netto finansomkostninger som det gis skattemessig fradrag for i offentlig eide kraftforetak. Ved denne beregningen ble det benyttet en normrente på 6 prosent for inntektsåret 1997 og 5,6 prosent for 1998.

Ifølge Ot.prp. nr. 23 (1995-1996) «Skattlegging av kraftforetak» er det uttalt at «normrenten for lånekostnader skal være tilnærmet lik en markedsbasert lånerente» (se punkt 9.5.2) og «Denne normrenten skal gjenspeile lånerenten foretakene står overfor» (se punkt 9.5.3).

LN var av den oppfatning at det var samsvar mellom den renten skattyter kunne oppnådd i markedet og normrenten fastsatt i forskriften. Nemnda la derfor til grunn at normrenten på 6 prosent for inntektsåret 1997 og 5,6 prosent for 1998 vil være en riktigere rentesats enn den selskapet har lagt til grunn i selvangivelsen.

Rentevilkårene mellom selskap og kommune er heller ikke reforhandlet. I ligningspapirene for inntektsåret 1999 har selskapet tatt hensyn til at det ikke gis inntektsmessig fradrag for differansen mellom normrenten og den avtalte renten. I tillegg var lånebeløpet vesentlig større i 1999 enn i de foregående år. Forutberegneligheten som den høye rentesatsen/rentebeløpet gir for selskapets eiere synes altså å være viktigere enn at selskapet ikke får skattemessig fradrag for alle rentene.

Sak 3 – 1999-007LBH

Spørsmålet var om det forelå en inntektsreduksjon som følge av interessefellesskapet. Skattyter anførte at en eventuell skjønnsutøvelse fra ligningsmyndighetene måtte ta utgangspunkt i skattyters «plattform» –

1 Bed.book Page 514 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

nemlig 3 måneders NIBOR. LN la normrenten til grunn, i tråd med kontorets varsel.

Saksforholdet

Et kraftselskap hadde et ansvarlig lån fra sine eierkommuner som ble forrentet med 3 måneders NIBOR + 2 prosent risikopåslag. Effektiv rente på lånet var i 1999 8,37 prosent.

Kontoret varslet skattyter om at selvangivelsen ville bli vurdert fraveket, ut fra en oppfatning om at det forelå et interessefellesskap mellom partene i låneavtalen og at skattyters inntekt var blitt redusert som en følge av at lånet ikke var inngått på armlengdes vilkår. Kontoret varslet om at det ville bli vurdert å legge normrenten (5,6 prosent i 1999) til grunn for den aktuelle låneavtalen. Ifølge forarbeidene til kraftskattereformen skal normrenten representere den rente kraftselskapene står overfor i markedet.

I skattyters tilsvar ble det anført at lånet var markedsmessig og inngått på armlengdes avstand. Skattyter hevdet videre at kontoret ikke hadde bevist eller sannsynliggjort at lånet ikke var markedsmessig. For å underbygge påstanden ble det vist til en vurdering foretatt av DnB Markets, som konkluderte med at:

> «Dersom selskapet skulle oppta et ansvarlig lån i det kommersielle markedet ville det vært til en betydelig høyere rente enn det som gjelder for det eksisterende lån.»

Skattyter hevdet at kontoret ikke hadde grunnlag for å varsle om at låneavtalen måtte settes til side med hjemmel i sktl. 1911 § 54 første ledd (sktl. § 13-1). Det ble anført at kontoret ikke hadde sannsynliggjort at det forelå klare og dokumenterbare indisier på at lånearrangementet hadde medført en inntektsreduksjon som følge av interessefellesskapet. Skattyter hevdet at ligningsmyndighetene ved sitt skjønn måtte ta utgangspunkt i den risikofrie rente skattyter hadde tatt utgangspunkt i, nemlig NIBOR. NIBOR ble valgt som «plattform» i låneavtalen ut fra bedriftsøkonomiske vurderinger. Det ble blant annet vist til OECDs Transfer Pricing Guidelines (95 pkt. 1.36) hvor det fremgår at ligningsmyndighetene normalt bør ta utgangspunkt i de metoder som er benyttet mellom nærstående parter.

Nemnda konkluderte med at normrenten i sktl. 1911 § 19 A-1 (sktl. § 18-4) i skattemessig sammenheng skulle legges til grunn for lånet.

Klagefristen vedrørende ligningen for inntektsåret 1999 var ikke utløpt da redaksjonen ble avsluttet.

1 Bed.book Page 515 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

19 Ikrafttredelse, overgangsbestemmelser og endringer i andre lover

I tillegg til å inneholde bestemmelsene om ikrafttredelse av skatteloven, opphevelse av sktl. 1911 og bestemmelsene om endringer i andre lover foranlediget av den nye skatteloven, inneholder kapitlet også bestemmelser av materiell karakter, herunder som oppregulering av inngangsverdi på aksjer etter skattereformens overgangsregler.

19.1 Oppregulering av inngangsverdi på aksjer – skattereformens overgangsregler

19.1.1 Innledning

Etter aksjegevinstskatteloven (opphevet) var gevinst ved avhendelse av aksjer skattefri, forutsatt at aksjene var eid i mer enn tre år beregnet fra ervervstidspunktet. Tilsvarende var det ikke fradragsrett for tap. Skattefritaket gjaldt ikke for «aksjer i næring».

Ved skattereformen av 1992 ble det innført generell skatteplikt for aksjegevinst/ fradragsrett for aksjetap, jf. selsktl. § 5-2 (sktl. § 10-31). For aksjer som var ervervet før 1. januar 1989 og som kunne vært avhendet skattefritt etter aksjegevinstskatteloven, ble det innført overgangsregler, jf. selsktl. § 10-2 (sktl. § 19-2 annet ledd). For slike aksjer kunne skattyteren kreve at inngangsverdien ble fastsatt etter nærmere angitte verdsettelsesprinsipper, jf. tidligere selsktl. § 10-2 nr. 2 til 4.

Tap på aksjer som er oppregulert med hjemmel i tidligere selsktl. § 10-2 og som er realisert innen 10 år etter selskapsskattelovens ikrafttredelse, kommer bare til fradrag i den utstrekning vederlaget er lavere enn den høyeste av aksjens andel av selskapets samlede skattemessige formuesverdi per 1. januar 1992 eller historisk kostpris. Fra og med inntektsåret 2002 kommer tap på aksjer til fradrag også dersom tapet skyldes oppregulering av inngangsverdien etter tidligere selsktl. § 10-2 nr. 4, annet og tredje ledd, dvs. oppregulering av inngangsverdien i samsvar med regnskapsmessig egenkapital per 1. januar 1992 og etter godkjent takst.

Etter § 4 i forskrift av 20. januar 1993 nr. 50 om utfylling til reglene om fastsettelse av alternativ inngangsverdi for aksjer i henhold til overgangsreglene for skattereformen av 1992, skulle aksjonærer som ville kreve oppregulering av

1 Bed.book Page 516 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

inngangsverdien på sine aksjer, levere en fullstendig oversikt over hvilke aksjer som oppfylte vilkårene for slik oppregulering. Av § 4 tredje ledd fremgår det at ligningsmyndighetene er bundet av denne oversikten dersom skattyter ikke har fått annen beskjed innen 1. januar 2002. I skatteloven følger dette av § 19-2 annet ledd bokstav a nr. 3, men der er 1. januar 2002 blitt til 1. januar 2001. Ifølge FIN skyldes dette en feil som vil bli rettet opp med et lovforslag i Ot.prp. nr. 1 (2000-2001). Det riktige er altså 1. januar 2002.

Det må antas at skattyternes oversikter etter disse bestemmelser ikke bare omfatter aksjer som klart oppfyller vilkårene for oppregulering, men også aksjer der vurderingstemaet er om disse er eid i næring eller ikke. Dette er noe ligningsmyndighetene nå må ta stilling til, og i henhold til sktl. § 19-2 kan man ikke vente med dette til selskapet har realisert aksjene. Det må derfor forventes at det kommer opp flere saker der spørsmålet om aksjene var eid i næring eller ikke, vil stå sentralt.

Nedenfor omtales ett OLN-vedtak og en uttalelse fra kontoret som begge gjaldt oppregulering av inngangsverdi etter overgangsreglene. Spørsmålet om aksjer i næring er også vurdert av kontoret i skatteavtalesammenheng, se kapittel 21 punkt 21.3.1.

Omfattende rettspraksis har belyst hva som kreves for å konstatere at aksjer er å anse som aksjer i næring. Det må i så måte kreves en særlig og nær tilknytning mellom posisjonen som aksjonær og aksjonærens egen skattepliktige virksomhet, jf. Rt. 1976 s. 1467 (Utv. 1977 s. 82) *Løiten*. I Rt. 1993 s. 996 (Utv. 1993 s. 1081) *Tinfos* er det fastslått at kravet om særlig og nær tilknytning innebærer at det stilles «relativt strenge vilkår». Fra dommen siteres:

> «Spørsmålet var om aksjene var tilsiktet å få så vesentlig betydning for Jernverkets egen virksomhet som må kreves etter de regler som er utviklet for aksjer i næring».

I rettspraksis har det videre vært lagt særlig stor vekt på motivet for å erverve/inneha aksjene. Det vises i så måte til Rt. 1988 s. 1244 (Utv. 1989 s. 113) *Osmond*, hvor fradrag for tap ble nektet på grunnlag av at «aksjeervervet ... ikke var forutsatt å ha og heller ikke fikk noen vesentlig betydning for Osmonds egen virksomhet.»

Hvis motivet har vært kapitalplassering eller ønske om å starte ny virksomhet, har aksjer ikke vært ansett som aksjer i næring.

19.1.2 En pensjonskasses aksjer – 1995-301OLN

Saken gjaldt spørsmålet om As Pensjonskasse hadde anledning til å oppregulere inngangsverdien på solgte aksjer i det børsnoterte selskapet B etter overgangsreglene til selskapsskatteloven. Det sentrale i vurderingen var om de solgte aksjene skulle klassifiseres som aksjer i næring. Pensjonskassen ble ansett for å drive virksomhet i skattelovens forstand.

1 Bed.book Page 517 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

OLN kom til at aksjene måtte anses som næringsaksjer, uten rett til oppregulering.

Saksforholdet

I As selvangivelse for inntektsåret 1995 var det krevd fradrag for skattemessig tap i forbindelse med salg av aksjer i B. Inngangsverdien på samtlige realiserte aksjer var oppregulert etter overgangsreglene i selskapsskatteloven. Under ligningsbehandlingen ble A varslet om at kontoret overveide å øke inntekten med kr 37 mill., da aksjene måtte anses som næringsaksjer uten rett til oppregulering. Under ordinær ligningsbehandling sluttet LN seg til kontorets konklusjon. Ligningen ble påklaget.

A var av den oppfatning at virksomhetsbegrepet krevd et overskuddsformål. Pensjonskassers virksomhet er ikke overskuddsrettet. Videre hevdet skattyter at pensjonskassen ikke drev selvstendig aktivitet, noe som er en forutsetning for at det skal foreligge virksomhet. Ut fra dette konkluderte selskapet med at det ikke forelå virksomhet. Skattyter hevdet videre at det ikke forelå en særlig og nær sammenheng mellom den aktiviteten pensjonskassen utøvet og de solgte aksjene, noe som også tilsa at det ikke var tale om næringsaksjer.

LN fastholdt ligningen. Vedtaket ble påklaget til OLN.

Overligningsnemndas behandling

For at det skal foreligge aksjer i næring, må to vilkår være oppfylt: Skattyteren må drive virksomhet i den forstand som sktl. 1911 § 42 første ledd (sktl. § 5-1) bruker dette begrepet, og etter omfattende høyesterettspraksis må de aktuelle aksjene ha en særlig og nær tilknytning til den virksomhet som skattyteren driver.

Før nemnda tok stilling til om disse krav var oppfylt, trakk nemnda frem en del kildemateriale om pensjonskasser som ble antatt å ha interesse for avgjørelsen.

Høyesterett har slått fast at pensjonskasser er skattepliktige innretninger etter sktl. 1911 § 15 første ledd bokstav b (sktl. § 2-2 første ledd). Nemnda viste til Rt. 1933 s. 1287 (Utv. II s. 612) og Rt. 1938 s. 215 (Utv. II s. 774) *Bergenskes Pensjonsfond*. Problemstillingen i disse dommene var om det Bergenske Dampskibselskaps Pensjonsfond var skattepliktig, eller om fondet kunne regnes som skattefritt etter daværende bysktl. § 21 bokstav k (sktl. § 2-32). Fondet ble ikke ansett som skattefri innretning.

Foruten å ta stilling til spørsmålet om skatteplikt, uttalte Høyesterett i *Bergenskes Pensjonsfond* at pensjonskasser måtte behandles skattemessig på samme måte som gjensidige livselskap. Det ble her vist til Rt. 1934 s. 127 (Utv. II s. 616) og Rt. 1937 s. 848 (Utv. II s. 752) som hadde avgjort spørsmålet om beskatning av gjensidige forsikringsselskaper. Disse dommene fastslo at beløp som gjensidige forsikringsselskaper av sitt regnskapsmessige overskuddet overførte til garantifond eller ble tilbakebetalt til medlemmene, skulle beskattes som inntekt etter daværende bysktl. § 41. *Fra Bergenskes Pensjonsfond* siteres:

1 Bed.book Page 518 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

> «Skjønt en gjensidig forsikringsforening ikke har til formål å gi overskudd, idet der ikke ved dens virksomhet tilsiktes å tjene noe ut over hva det fordres til dekning av de forpliktelser som den har påtatt seg, anses dog det regnskapsmessige overskudd etter skatteloven fortolket ved disse dommer som skattbar inntekt hos den gjensidige forening. Som bakgrunn herfor ligger bedømmelsen av foreningens virksomhet som en ervervsvirksomhet.
>
> Det er (imidlertid) etter min mening en vesentlig likhet tilstede mellom de gjensidige forsikringsselskaper og Pensjonsfondet deri at heller ikke dette tilsikter å gi overskudd. Jeg antar at det begrepsmessig ikke kan fordres at en virksomhet må ta sikte på å gi overskudd for å karakteriseres som havende erverv til formål. Det må komme an på virksomhetens eget innhold.
>
> Selve oppbygningen av fondet som et organ til forsikring av medlemmene ved disses tilskudd i forening med tilskudd av Det Bergenske Dampskibsselskap og for en vesentlig del også ved renteinntekten av fondets oppsparte midler, gir virksomheten karakter av en ervervsvirksomhet. Analogien av de lovbestemmelser som angår beskatningen av gjensidige forsikringsselskaper, for inntektsbeskatningens vedkommende bysktl. § 41, påberopes derfor etter min mening med rette for fondets inntektsbeskatning.»

FIN har i brev inntatt i Utv. 1994 s. 548 under henvisning til nevnte dommer, antatt at pensjonskasser er å anse som skattepliktige innretninger, og at skattereglene vedrørende gjensidige livselskaper får tilsvarende anvendelse for pensjonskasser.

Nemnda fant det klart at Pensjonskassen drev virksomhet i sktl. 1911 § 42 første ledds (sktl. § 5-1) forstand. Det ble vist til at begrepet «virksomhet» i teori og praksis er forstått slik at skattyteren må utøve en aktivitet som er egnet til å innbringe bruttoinntekter som overstiger omkostningene ved å erverve disse, se særlig Rt. 1985 s. 319 (Utv. 1985 s. 386). Pensjonskassen hadde i 1995 netto finansinntekter på kr 37,8 mill. og et årsoverskudd før avsetninger på kr 33 mill. Sum eiendeler utgjorde kr 158,5 mill., hvorav det vesentlige var plassert i obligasjoner, aksjer og bankinnskudd.

Det at Pensjonskassen kunne plassere midler i fond, betydde ikke at disse midlene ikke inngikk i pensjonskassens virksomhet. Man kunne ikke som skattyter hevdet, skille mellom pensjonskassens virksomhet (motta pensjonspremier og utbetale pensjoner) og selve forvaltningen av fondene. Pensjonskassen var opprettet for å sikre utbetaling av pensjoner til bedriftens arbeidstakere. De pengene som ble betalt inn av B, skulle av Pensjonskassen forvaltes på en økonomisk gunstig måte slik at forpliktelsene overfor arbeidstakerne/forsikringsberettigede ble ivaretatt. Forvaltning av fondene var med andre ord det vesentlige av pensjonskassens virksomhet.

At pensjonskasser i atskillig utstrekning kunne unngå skatteplikt av sitt overskudd ved å plassere dette i fond som omtalt i sktl. 1911 § 51 tredje ledd (sktl. § 8-5 første ledd), kunne etter dette ikke tillegges noen betydning i forhold til spørsmålet om pensjonskassen drev virksomhet.

Fordi skatteloven også oppstiller en regel om skatteplikt for kapitalinntekt (utenfor virksomhet), må det i visse relasjoner trekkes en grense mellom den kapitalavkastning som anses vunnet henholdsvis i og utenfor virksomhet. Ved

1 Bed.book Page 519 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

denne grensedragningen vil omfanget av kapitalinntektene spille en vesentlig rolle. Nemnda fant det klart at allerede inntektenes størrelsesorden indikerte at pensjonskassens inntekt i dette tilfellet skulle anses som virksomhetsinntekt og ikke som kapitalinntekt utenfor virksomhet. Det kunne da ikke være avgjørende at inntektene til dels var et resultat av relativt få kjøp og salg av aksjer.

Nemnda fant videre at det forelå slik særlig og nær tilknytning mellom aksjene og den virksomhet som pensjonskassen drev. Nemnda pekte på at det var pensjonskassens oppgave blant annet å forvalte de midler som B skjøt inn på en gunstig måte, slik at forpliktelsene overfor arbeidstakerne kunne ivaretas. Når pensjonskassen valgte å ivareta denne funksjon ved å plassere pengene i aksjer, var det etter nemndas mening klart at disse aksjene hadde en særlig og nær tilknytning til virksomheten og således fikk karakter av å være aksjer i næring. Det ble vist til at slike aksjeplasseringer har mye til felles med bankers og forsikringsselskapers plassering av sin forvaltningskapital i aksjer, selv om det kan være forskjell med henhold til omfang og hvor ofte omsetning finner sted. Og bankers og forsikringsselskapers aksjer av denne typen er etter sikker høyesterettspraksis aksjer i næring. Pensjonskassens aksjekjøp skiller seg på den annen side klart fra de tilfeller hvor en næringsdrivende plasserer ledig driftskapital i aksjer for en periode med sikte på å ta gevinst i markedet.

Nemnda pekte også på at gode grunner talte for at det burde gjelde samme regler for pensjonskasser som for livsforsikringsselskaper. Det ble vist til at egne pensjonskasser er et alternativ til kollektiv pensjonsforsikring i livsforsikringsselskaper. Pensjonskasser er en form for «egenforsikringsselskaper» og er i denne del av forsikringsmarkedet en konkurransefaktor.

Både kollektive pensjonsforsikringer i livsforsikringsselskap og pensjonskasser baserer seg på fondsopplegg ved at det innbetales premie til fremtidig utbetaling av pensjoner. Premieinnbetalingene, samt andel av avkastningen, tilfaller de pensjonsberettigede som trer ut av ordningen. Det er imidlertid foretaket og ikke de pensjonsberettigede som er forsikringstakeren i forhold til livsforsikringsselskapet. Forholdet mellom foretaket, ansatt og pensjonsinnretning er således det samme, uavhengig av om pensjonsinnretningen er et livsforsikringsselskap eller en pensjonskasse.

OLN konkluderte etter dette med at aksjene måtte anses som aksjer i næring. Dette innebar at de ikke kunne gis ny inngangsverdi etter selsktl. § 9-2 nr. 1 (senere § 10-2 nr. 1). Ligningen for inntektsåret 1995 ble fastholdt.

19.1.3 Aksjer eid av holdingselskap – 1996-609 til 613SFS

Spørsmålet var om aksjer eid av et holdingselskap kunne anses som aksjer i næring. Kontoret kom til at aksjer eid av et holdingselskap, som ikke drev annen aktivitet enn typiske holdingfunksjoner, ikke kunne anses som aksjer eid i næring.

1 Bed.book Page 520 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

For å kunne anses som aksjer eid i næring, er det blant annet blitt stilt som vilkår at aksjonæren selv driver næring. Holdingselskapet (aksjonæren) var et børsnotert selskap og hadde sin hovedaktivitet rettet mot børsen. Selve virksomheten var skilt ut i et datterselskap. Holdingselskapet drev en mer nedtrappet aktivitet enn det selskapet hadde drevet tidligere og hadde ikke andre funksjoner enn «typiske holdingfunksjoner». Det var således vanskelig å se at aksjene i datterselskapet kunne sies å ha en såvidt sterk og nær tilknytning til egen næring at aksjene kunne anses som næringsaksjer.

Kontoret la etter dette til grunn at aksjene i datterselskapet kunne oppreguleres med hjemmel i tidligere selsktl. § 10-2. Selskapet ble gjort oppmerksom på at det selv måtte kreve oppregulering av inngangsverdien i selvangivelsen det inntektsåret aksjene ble realisert.

19.1.4 Aksjer i næring – 1998-608SFS

Som ledd i en restrukturering vurderte det norske selskapet A å samle to av sine Singapore-baserte datterselskaper i et nyetablert Singapore-basert holdingselskap. Ved salg av aksjene i datterselskapene til det nyetablerte holdingselskapet ville det bli realisert betydelige aksjegevinster. Spørsmålet var om det var Norge eller Singapore som hadde beskatningsrett til aksjegevinstene. For å kunne besvare dette måtte kontoret ta stilling til hva som kreves for å konstatere at aksjer er å anse som aksjer i næring.

Det var i denne saken ikke spørsmål om oppregulering av aksjenes inngangsverdi, men uttalelsen omtales her da vurderingene som foretas er de samme. For en mer fullstendig omtale av uttalelsen, se kapittel 21 punkt 21.3.1.

Kontorets behandling
Selskap 1 – Produksjonsselskap
Basert på de opplysninger som var forelagt kontoret, så det ut til at aksjene i ett av selskapene, et produksjonsselskap, ikke var ervervet ut fra noe klart motiv om å oppnå fordeler i egen næringsvirksomhet, men snarere plassert inn under A-systemet ut fra overordnede konsernstrategiske forhold. Den vesentlige kontraktsproduksjon for eksterne kunder, sammenholdt med en beskjeden produksjonsaktivitet på vegne av A, underbygde slik kontoret så det, at aksjene ikke kunne anses som næringsaksjer. Det trakk i samme retning at kontraktsproduksjonen ikke skjedde innenfor det som var ansett som As kjernevirksomhet.

Opplysningene om at innehavet av aksjeposten fra 1989 og frem til tidspunktet for restruktureringen, i første rekke skyldtes at investeringen hadde gitt svært god avkastning (lempelig beskatning av så vel virksomheten som utbytte-

1 Bed.book Page 521 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

utbetalinger), underbygde at aksjeinnehavet hadde mer karakter av en selvstendig kapitalplassering, fremfor å virke som aksjer i næring. Likeledes var det momenter som trakk i samme retning når det ble opplyst at aksjeinnehavet for såvidt ikke hadde gitt A noen nye kunder, råstoffer eller oppdrag.

Basert på de fremlagte opplysninger, sammenholdt med den omfattende rettspraksis på området, var det således kontorets oppfatning at aksjene neppe kunne anses som aksjer i næring. Konsekvensen av dette ble at en eventuell aksjegevinst ved avhendelse ville bli å betrakte som fortjeneste ved forretningsvirksomhet i skatteavtalens forstand. Avtalens art. 7 ga således ikke Norge noen beskatningsrett vedrørende aksjegevinsten.

Selskap 2 – Salgs- og markedsføringsselskap

Aksjene i dette selskap ble kjøpt fra B i 1992. Det ble opplyst at overdragelsen ble initiert av konsernledelsen i B ut fra et ønske om å samle all aktivitet i Sørøst-Asia i ett selskap. Således var det tilsynelatende heller ikke i dette tilfellet noe fremtredende motiv ved ervervet å oppnå fordeler i egen næringsvirksomhet.

Virksomheten innebar blant annet salg og igangsetting av avanserte tekniske systemer, et forretningsområde som inngikk i As kjernevirksomhet. Av det opplyste fremgikk at 30 prosent av salgsselskapets virksomhet var representasjon av As kjerneområder.

Det var således atskillig mer nærliggende å anse aksjene i dette selskap som aksjer i næring, slik at en aksjegevinst ble å betrakte som fortjeneste ved forretningsvirksomhet i skatteavtalens forstand, og med beskatningsrett til Norge etter det alminnelige prinsipp nedfelt i art. 7 om at et selskap i en stat ikke skal beskattes i den annen stat, med mindre det driver virksomhet i den annen stat gjennom et fast driftssted.

Noen nærmere vurdering ut over dette ble ikke foretatt.

1 Bed.book Page 522 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

1 Bed.book Page 523 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

20 Ulovfestet gjennomskjæring

20.1 Innledning

I Rt. 1999 s. 946 (Utv. 1999 s. 1381) *ABB* har Høyesterett formulert vilkårene for skattemessig gjennomskjæring slik:

> «I visse tilfeller fravikes utgangspunktet ved at det legges avgjørende vekt på overdragelsens reelle innhold, og ikke på dens form. I så fall anvendes den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Gjennomskjæring kan ikke foretas utelukkende fordi en transaksjon er skattemessig motivert. Men dersom de skattemessige virkningene fremtrer som hovedsaken, kan det være grunnlag for gjennomskjæring. Avgjørelsen beror på en totalvurdering hvor de sentrale spørsmål er hvilken egenverdi disposisjonen har ut over skattebesparelsen, og om det skatterettslige resultatet ved å følge formen fremtrer som stridende mot skattereglenes formål. Jeg understreker at lojalitetsvurderingen må foretas på objektivt grunnlag uavhengig av partenes subjektive forhold.»

I en senere dom i Rt. 1999 s. 1347 (Utv. 1999 s. 1571) *Øverbye* viser Høyesterett til sitatet foran fra *ABB-dommen* når det gjaldt vilkårene for skattemessig gjennomskjæring.

I Ot.prp. nr. 16 (1991-92) oppsummerte Aarbakke innholdet i den ulovfestede gjennomskjæringsregelen slik:

> «Til syvende og sist blir det spørsmål om en vurdering av om transaksjonen har en viss egenverdi utover det å spare skatt, og om transaksjonene fremtrer som illojale eller urimelige i forhold til skattelovgivningen.»

Zimmer oppsummerte sin forståelse av regelen i sin lærebok fra 1997 slik:

> «Sentrale elementer i vurderingen av om det foreligger uberettiget omgåelse, er i hvilken grad rettsforholdet har vesentlige andre virkninger for skattyteren enn de skatterettslige og i hvilken utstrekning resultatet ellers vil være i strid med skattereglenes formål.»

Det ser ut til at både Aarbakke og Zimmer la til grunn at det gjaldt to kumulative vilkår for anvendelse av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen; for det første et vilkår om at transaksjonen var «hovedsakelig skattemessig motivert» (utelukkende eller hovedsakelig skulle tjene skattemessige formål), og for det andre et vilkår om at transaksjonen ville være «i strid med skattereglenes formål». Begge disse vilkårene måtte etter deres oppfatning være oppfylt for at det skulle foreligge en omgåelsessituasjon som ga grunnlag for gjennomskjæring.

1 Bed.book Page 524 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Etter *ABB-dommen* og *Øverbye-dommen* synes det nå klart at svaret på om vilkårene for ulovfestet gjennomskjæring foreligger, beror på en totalvurdering hvor de sentrale spørsmål er hvilken egenverdi disposisjonen har ut over skattebesparelsen, og om det skatterettslige resultatet ved å følge formen fremtrer som stridende mot skattereglenes formål.

Det som av Aarbakke og Zimmer var fremstilt som to kumulative vilkår, ser nå ut til å inngå i en totalvurdering. Om dette betyr noen endring av rettstilstanden, er tvilsomt.

20.2 Tap ved realisasjon av aksjer og tap på fordringer – 1994-306OLN

Saken gjaldt spørsmål om et selskap A skulle innrømmes fradrag for tap på aksjer og fordringer ved likvidasjon av selskap B, eller om fradrag skulle nektes med hjemmel i den ulovfestede omgåelsesregelen. OLN kom til at man hadde hjemmel i den ulovfestede omgåelsesregelen til å nekte fradrag for det tap som oppsto på aksjer og fordringer ved likvidasjonen av B.

Saken gjaldt videre spørsmål om ileggelse av tilleggsskatt, se kapittel 22 punkt 22.7.

Saksforholdet

A eide 100 prosent av aksjene i B. B endret navn samtidig som det stiftet et nytt selskap C og overdro virksomheten til dette. C fikk samme navn som B tidligere hadde hatt. Tilbake i B var kun enkelte finansposter. B hadde dessuten en negativ egenkapital, hvor den klart største gjeldsposten var gjeld til A.

Kort tid etter Bs overdragelse av virksomheten til C, ble aksjene i C overdratt fra B til A. B ble senere likvidert. Realiteten var da at A eide 100 prosent av aksjene i C direkte, og at C drev samme virksomhet under samme navn som B tidligere hadde gjort. Problemstillingen var om A kunne kreve fradrag for tap ved realisasjon av aksjer og tap på fordringer oppstått ved likvidasjonen av B.

A realiserte et tap på aksjer og fordringer ved likvidasjon av B til tross for at den virksomhet B drev, ble videreført i et annet selskap (C) med samme navn. As begrunnelse for omstruktureringen var ønske om å gjenopprette tillit hos kunder og leverandører til B. B var avhengig av soliditet for å kunne ha tillit i markedet.

Det ble lagt til grunn at i utgangspunktet måtte tapene anses som fradragsberettigede, jf. selsktl. § 5-2 nr. 2 (sktl. § 10- 31 annet ledd) og sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav d (sktl. § 6-2 annet ledd). Det reiste seg et spørsmål om den ulovfestede gjennomskjæringsregelen kom til anvendelse, jf. Rt. 1976 s. 302

1 Bed.book Page 525 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

(Utv. 1976 s. 195) *Astrup* og Rt. 1994 s. 912 (Utv. 1994 s. 645) *Hovda*. Et sentralt spørsmål var da om omstruktureringen kunne sies å ha noen forretningsmessig begrunnelse ut over at A fikk realisert et tap.

Under ordinær ligning og i klageomgangen kom LN til at fradrag for tapene kunne nektes med hjemmel i den ulovfestede omgåelsesregelen. LN kunne ikke se at det forelå noen forretningsmessige begrunnelser for omstruktureringen ut over å realisere et tap. LN ga imidlertid selskapet medhold i at tapet kunne tillegges kostprisen på aksjene i det nyopprettede selskapet C. Denne konklusjonen bygde på at selskapet ved den foretatte omstruktureringen ikke hadde realisert et skattemessig tap, da det ikke var endelig pådratt. Saken gjaldt således periodisering. Nemnda mente at tapene var fradragsberettigede når – og hvis – de ble endelig pådratt. Vedtaket ble påklaget til OLN, som fastholdt ligningen.

Overligningsnemndas behandling

Også for OLN var det sentrale spørsmålet om skattyter kunne sannsynliggjøre at overføringen av virksomheten i B til C med påfølgende likvidasjon av B var begrunnet i andre forhold og hadde hatt andre virkninger enn det å få realisert et skattemessig tap. Videre måtte den gjennomførte transaksjon fremstå som urimelig, illojal eller for øvrig i strid med skattereglenes formål.

Skattyter anførte at skattemessige forhold ikke var avgjørende ved beslutningen om å overføre virksomheten til C i stedet for å rekapitalisere B. Selskapets motivasjon for den gjennomførte omstrukturering ble opplyst å være ønsket om å drive virksomheten videre på en måte som tilfredsstilte både kunder, leverandører og aksjonærenes ønsker.

Om vilkårene i den ulovfestede omgåelsesregelen var oppfylt måtte etter OLNs syn, i hvert fall i utgangspunktet, avgjøres med bakgrunn i en objektiv vurdering av transaksjonen. Skattyters opplyste subjektive motivasjon kunne således ikke tillegges avgjørende vekt. OLN viste i denne sammenheng til Rt. 1963 s. 478 (Utv. 1963 s. 419) *Siraco* der det uttales:

> «I motsetning til byretten og lagmannsretten finner jeg ikke grunn til å gå inn på spørsmålet om den stedfunne fusjonen helt eller overveiende har vært bestemt av skattemessige hensyn. Jeg er enig med den ankende part i at dette moment er irrelevant og at avgjørelsen må bero på en objektiv bedømmelse av transaksjonen på grunnlag av de faktisk foreliggende forhold.»

Spørsmålet for OLN var om avgjørelsen om å overføre virksomheten fra B til C i stedet for å rekapitalisere B hadde tilstrekkelig forretningsmessig egenverdi for skattyter ut over at man skattemessig fikk realisert et tap.

OLN viste til at A hadde realisert et tap på aksjer og fordringer ved likvidasjonen av B, til tross for at den virksomhet B drev ble videreført i et annet selskap C, men med samme firmanavn.

Selskapet hevdet at det forelå forretningsmessige motiver for den foretatte omstruktureringen. I tidligere korrespondanse med kontoret påsto selskapet at

1 Bed.book Page 526 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

den valgte fremgangsmåte ble benyttet fordi B var avhengig av soliditet for å kunne ha tillit i markedet. Dette ville man oppnå uten å øke As eksponering. I klagen til OLN syntes imidlertid selskapet å akseptere at nøyaktig samme resultat også kunne ha vært oppnådd ved gjeldskonvertering, slik kontoret la til grunn under ordinær ligning.

Skattyter anførte at man fikk klare signaler fra kunder og leverandører om at selskapets kapitalsituasjon ikke var tilfredsstillende, i og med at selskapet var insuffisient. Etter å ha analysert situasjonen, var selskapet av den oppfatning at man måtte gi klare signaler til kunder og leverandører om at man ønsket å satse videre på virksomheten. Disse signalene mente selskapet ikke ville komme klart nok frem ved en ren konvertering av gjeld til egenkapital i det eksisterende selskap. Ut ifra den faktiske situasjon fant man det riktig å overdra den eksisterende virksomhet til et nytt selskap. Hovedbegrunnelsen for stiftelsen av C ble således anført å være ønsket om å gjenopprette tillit hos kunder og leverandører og ikke de skattemessige hensyn.

LN bemerket at det ikke var innsendt noen dokumentasjon som viste at det ble foretatt noen vurdering av de forretningsmessige fordelene ved å stifte et nytt selskap fremfor å rekapitalisere det gamle. I sin klage til OLN viste A til nærmere angitte vedlegg til korrespondansen med kontoret. Etter OLNs syn fremgikk det av de påberopte vedlegg kun det resultat man var kommet frem til og ikke den forretningsmessige begrunnelsen for resultatet.

OLN fant det ikke dokumentert at opprettelse av et nytt selskap, med samme navn som det gamle selskap, og overdragelse av virksomheten til dette nye selskap ga kunder og leverandører noen andre og mer positive signaler enn om man hadde valgt å rekapitalisere det gamle selskapet. Det ble i denne sammenheng vist til at C ble stiftet og fikk virksomheten overdratt til seg, samtidig med at B endret navn. Det kunne derfor fremstå som noe tvilsomt om kunder og leverandører var kjent med at det var et nytt selskap man kontraherte med etter 1. juli 1992. Nemnda kunne heller ikke se dokumentert at den ønskede effekt ble oppnådd.

Den gjennomførte omstrukturering syntes etter dette ikke å ha noen egenverdi ut over at man skattemessig fikk realisert et tap.

Det neste spørsmålet var om tapsfradragene kunne anses urimelige eller for øvrig i strid med skattereglenes formål. Tapet relaterte seg til en virksomhet som ble drevet videre i det samme konsern og som således neppe kunne anses som et reelt tap i skattemessig forstand. OLN fant det derfor temmelig klart at innrømmelse av et tapsfradrag måtte anses i strid med formålet for skattereglene for tap på aksjer og fordringer.

OLN viste i denne sammenheng til at det av selvangivelsen til B for inntektsåret 1992 fremgikk at selskapet ikke hadde fremførbare underskudd fra tidligere år, og at underskuddet for 1992 var kr 130 055. A ville således ikke kunne ha kommet til et tilnærmet likt fradrag som det oppnådde ved å avgi konsernbidrag til B.

A anførte at når overføringer hadde funnet sted til markedsverdi, så måtte

1 Bed.book Page 527 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

aksjonæren/ långiveren kunne realisere et skattemessig tap ved salg eller realisasjon. Av As korrespondanse med kontoret fremkom imidlertid at eiendelene ble overført til regnskapsmessige verdier. Etter OLNs syn kunne det derfor stilles spørsmål ved om virksomheten ikke ble overført til en pris under markedspris. At det hadde ligget skjulte verdier i virksomheten i forhold til de regnskapsmessige verdier, var underbygget av at man i februar 1992 betalte kr 3 620 000 som var kr 1 120 000 mer enn minimumsprisen i henhold til aksjonæravtalen mellom A og aksjonæren i B for en 40 prosent aksjepost, til tross for at selskapet, som skissert foran, regnskapsmessig hadde en betydelig underbalanse. OLN mente det burde tillegges en viss vekt ved omgåelsesvurderingen at det tilsynelatende hadde foregått en tapping av B ved overdragelsen til C.

OLN kom til at man hadde hjemmel i den ulovfestede omgåelsesregelen til å nekte fradrag for det tap som oppsto på aksjer og fordringer ved likvidasjonen av B. OLN viste til at LN hadde gitt A medhold i at tapet kunne tillegges kostprisen på aksjene i C, slik at tapet dermed kunne periodiseres når aksjene i dette selskap realiseres.

20.3 Tap ved overdragelse av andeler i ansvarlige selskaper – 1994-004LBH

Selskap A solgte sine andeler i syv ulike ansvarlige selskaper til to selskaper innen samme konsern. Prisen ble satt til kr 1 for andelene i hvert av ANSene. Salgene medførte, med ett unntak, at A fikk realisert tap. Spørsmålet var om man skulle nekte fradragsføring med hjemmel i den ulovfestede omgåelsesregelen, all den tid andelene fortsatt var eid innen samme konsern.

A gjorde gjeldende at overdragelsen av andelene ikke var motivert ut fra skattemessige hensyn, men derimot i en organisasjonsmessig vurdering. Det ble videre vist til at A ikke var i skatteposisjon i 1994, slik at tapene ikke kom effektivt til fradrag dette året.

LN kunne ikke se at skattyter hadde sannsynliggjort andre forretningsmessige motiver enn de skattemessige. Den organisasjonsendring som var anført, fremsto ikke som konsekvent gjennomført i praksis. At A først ville få effektivt fradrag gjennom underskuddsfremføring mot senere års overskudd, ble ikke tillagt vekt. Under tvil ble A nektet fradrag for tapene.

1 Bed.book Page 528 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

20.4 Konserninternt salg med krav om tapsfradrag – 1996-306OLN/BRD

Ved ligningen for inntektsåret 1996 krevde et selskap fradrag for tap ved realisasjon av aksjer, selsktl. § 5-2 nr. 2 (sktl. § 10-31 annet ledd). Salgene ble foretatt som ledd i en omorganisering av et konsern. Morselskapet, en finansinstitusjon, solgte først 100 prosent av aksjene i 6 heleide datterselskaper til 4 andre heleide datterselskaper, for så å fusjonere de oppkjøpte selskapene inn i selskapene som kjøpte aksjene. OLN nektet fradrag for tap. Vedtaket ble brakt inn for Oslo Byrett, som fastholdt OLNs konklusjon. Dommen er påanket.

20.4.1 Bakgrunn

Ved ligningen for inntektsåret 1996 krevde et selskap fradrag for tap ved realisasjon av aksjer. Fradragsretten er hjemlet i selsktl. § 5-2 nr. 2 (sktl. § 10-31 annet ledd):

> «Tap ved realisasjon av aksje kan føres til fradrag i skattyters alminnelige inntekt.»

Salgene ble foretatt som ledd i en omorganisering av et konsern. Morselskapet, en finansinstitusjon, solgte først 100 prosent av aksjene i 6 heleide datterselskaper til 4 andre heleide datterselskaper, for så umiddelbart å fusjonere de oppkjøpte selskapene inn i selskapene som kjøpte aksjene.

Ved å gjennomføre omorganiseringsprosessen på denne måten, mente skattyter at konsernet både hadde krav på fradrag for det nominelle tapet ved morselskapets salg av aksjene etter selsktl. § 5-2 nr. 2, og hadde adgang til å fremføre underskuddet i de solgte og innfusjonerte selskapene etter reglene om skattefri fusjon. Tapet var på til sammen ca. kr 656 mill. De fremførbare underskuddene utgjorde ca. kr 727 mill.

Ved ligningen ble morselskapet nektet fradrag for aksjetapet. Ligningen ble opprettholdt av LN og OLN. Selskapet brakte OLNs vedtak inn for retten, for så vidt gjaldt to av salgene (aksjene i selskap A og aksjene i selskap B). Selskapet påstod ligningen opphevet, og at fradrag for tap ved realisasjon av aksjene i de to datterselskapene (ca. kr 535 mill.) godkjennes ved ny ligning. Dom ble avsagt av Oslo Byrett 8. februar 2000. Staten ved kontoret ble frifunnet. Dommen er påanket.

Det er særlig tre forhold knyttet til dommen og vedtaket som er verdt å merke seg. For det første tok verken OLN eller byretten uttrykkelig stilling til om resultatet følger av gjennomskjæringsregelen eller en tolking av realisasjonsbestemmelsen i selsktl. § 5-2 nr. 2 (sktl. § 10-31 annet ledd). For det andre formu-

1 Bed.book Page 529 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

lerte nemnda et skjerpet krav til forretningsmessig verdi, når skattyter via fusjonen ble eier av de samme verdier direkte, som før salget. Retten tok ikke stilling til dette, men var tvilende til en slik lovforståelse. For det tredje vurderte både retten og nemnda de objektive virkninger av salget, ikke skattyters subjektivt antatte forretningsmessige verdi. Retten uttalte uttrykkelig at det er de objektive virkninger som er relevante, mens nemnda påpekte at uansett om skattyters oppfatning legges til grunn, kunne de påståtte virkninger oppnås ved alternative transaksjoner.

20.4.2 Overligningsnemndas vedtak

20.4.2.1 Innledning

OLN tok utgangspunkt i at tap ved salg av aksjer er fradragsberettiget ved beregning av alminnelig inntekt, og at realisasjon foreligger også ved overdragelse av aksjer til et annet selskap i samme konsern etter selsktl. § 5-2 nr. 2 (sktl. § 10-31 annet ledd). Det ville imidlertid etter nemndas syn ikke foreligge fradragsrett hvis transaksjonen ikke hadde andre ikke-skattemessige virkninger enn at aksjene etter salget ble eid via et annet konsernselskap, jf. Rt. 1994 s. 912 (Utv. 1994 s. 645) *Hovda*.

Siden skattyter til forskjell fra *Hovda* gjennom fusjonene eide de samme verdier direkte som før transaksjonene, men i form av et fusjonert selskap, fant OLN at det skulle noe mer til av ikke-skattemessige virkninger for at aksjesalgene skulle legges til grunn skattemessig enn i tilfeller hvor det bare foreligger aksjesalg uten etterfølgende fusjon. Nemnda anså det nærmest som en smakssak om man anså en slik vurdering for en tolkning av realisasjonsbegrepet, eller en anvendelse av den ulovfestede omgåelsesregelen.

OLN presiserte at det ikke var fusjonene som skulle vurderes som omgåelse, men de forutgående aksjesalgene. Siden fusjonene kunne vært gjennomført direkte, ble vurderingstemaet for OLN først og fremst om det hadde tilstrekkelig ikke-skatterettslige virkninger at skattyter valgte veien om aksjesalg og datterselskapsfusjon, fremfor å fusjonere selskapene direkte.

20.4.2.2 Aksjesalgenes ikke-skatterettslige virkninger

De påberopte ikke-skatterettslige virkninger varierte noe fra salg til salg. Felles for alle salgene var at fusjonene kunne foretas etter den enklere prosessen mellom mor- og datterselskap, jf. asl. 1976 § 14-8 (asl. § 13-23), fremfor fusjon etter asl. 1976 § 14-22 siste ledd (asl. § 13-24). For salget av aksjene i datterselskap A ble det anført at den regnskapsmessige gevinsten som oppstod ved salget, styrket morselskapets egenkapital og frigjorde kapital som morselskapet investerte i annen virksomhet. Hovedbegrunnelsen for salget av aksjene i datterselskap B var å innrette seg etter den foreslåtte forskriften fra Kredittilsynet med regler om grense for største enkeltengasjement.

1 Bed.book Page 530 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Betydningen av en enklere fusjonsprosess
OLN vurderte forskjellen mellom å fusjonere etter asl. 1976 § 14-2 siste ledd og § 14-8 (asl. § 13-23), og fant at den praktiske forskjellen mellom de to alternativene var minimal. Nemnda bemerket dessuten at også et aksjesalg medfører ekstra omkostninger i forbindelse med salgsavtale, finansiering osv. Fire av salgene ble på denne bakgrunn ansett for ikke å ha tilstrekkelige ikke-skatterettslige virkninger.

Styrket egenkapital, økt kapitaldekning og frigjort forvaltningskapital ved salg av selskap A
Til argumentet om at salget styrket egenkapitalen og bedret kapitaldekningen ved at salget medførte en regnskapsmessig gevinst, påpekte OLN at morselskapet kunne oppnådd det samme ved en regnskapsmessig reversering av den tidligere nedskrivingen av aksjene etter § 7-3 i «Forskrift om årsregnskap m.m. for banker, finansieringsforetak og morselskap for slike av 5. juli 1995 (rundskriv 24/95)»:

> «7-3 Nedskriving av eiendeler beregnet på varig eie eller bruk i institusjonens virksomhet
> Er verdien av eiendeler beregnet på varig eie eller bruk i institusjoners virksomhet lavere enn den verdi som ellers følger av §§ 7-1 til 7-2, og dette skyldes årsaker som ikke kan antas å være forbigående, skal eiendelen nedskrives til virkelig verdi. Nedskrivingen skal reverseres når grunnlaget for nedskrivingen ikke lenger er tilstede.»

Morselskapet hevdet også at salget frigjorde kapital ved at de midler som tidligere var bundet i aksjer, ble frigjort til likvider ved salget (salgssummen). Ved salget og fusjonen ble imidlertid en andel av beløpet konvertert til aksjekapital, mens de resterende midlene ble gitt som lån fra morselskapet til det kjøpende selskapet. OLN kunne derfor vanskelig se at morselskapet fikk frigjort midler til investering i annen virksomhet. Nemnda bemerket også at dersom kapitalfrigjøring var tilsiktet, kunne selskapet oppnådd det samme med en kapitalnedsettelse med en utbetaling til morselskapet.

Etter dette fant nemnda at heller ikke argumentene om styrket egenkapital eller frigjort forvaltningskapital kunne anses som en tilstrekkelig ikke-skatterettslig virkning.

Grense for største enkeltengasjement ved salg av selskap B
På tidspunktet for salgene forelå det et forslag fra Kredittilsynet om nytt regelverk for finansinstitusjoners eksponering mot en enkelt kunde. Forslagets hovedregel var at samlet engasjement med en enkelt kunde maksimalt kunne utgjøre 25 prosent av institusjonens ansvarlige kapital. Etter skattyters oppfatning skulle lån til datterselskaper vektes med 20 prosent, mens aksjeinnehav talte 100 prosent.

En fusjon etter asl. 1976 § 14-22 siste ledd (asl. § 13-24) ville gitt en bokført

1 Bed.book Page 531 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

verdi på aksjene i det fusjonerte selskapet tett oppunder grensen på 25 prosent for morselskapets engasjement. Et salg med påfølgende fusjon etter asl. 1976 § 14-8 ville gitt en lavere bokført verdi på aksjene i det fusjonerte selskapet, slik at morselskapet ville hatt en større mulighet for å yte lån til datterselskapet.

OLN kunne ikke se at skattyters forståelse av forskriftsforslaget var korrekt. Lån til datterselskapet ville vektet 100 prosent, mens aksjeinnehav ifølge Kredittilsynet ikke ble omfattet av engasjementsbegrepet. Nemnda bemerket videre at selv om skattyters forståelse av forskriftsforslaget ble lagt til grunn, kunne morselskapet oppnådd en tilsvarende reduksjon av aksjeposten i det fusjonerte selskapet ved en kapitalnedsettelse. Nemnda antok at det fusjonerte selskapet ville fått den nødvendige godkjennelse fra Kredittilsynet, siden begge fremgangsmåter ville gitt den samme økonomiske situasjonen for de involverte parter.

OLN la etter dette til grunn at skattyter ikke oppnådde noen besparelser av betydning ved aksjesalget, uansett hvilken forståelse av forskriftsforslaget som ble lagt til grunn, og konkluderte med at hensynet til å innrette seg til det kommende regelverket ikke kunne anses som en tilstrekkelig ikke-skatterettslig virkning.

Skattyter fikk etter dette ikke fradrag for tapet ved aksjesalgene.

20.4.3 Oslo byretts dom av 8. februar 2000

20.4.3.1 Saksøkers anførsler

Skattyter anførte at dersom det kunne bevises at aksjeoverdragelsen var motivert ut fra forretnings- og bedriftsøkonomiske hensyn, ville det ikke være grunnlag for å foreta en gjennomskjæring. Det ble også hevdet at skattyter ikke kunne ha objektivt ansvar for å ha feiltolket et regelverk. Videre anførte skattyter at det trolig ikke var riktig at de samme ikke-skatterettslige virkningene kunne vært oppnådd på annen måte, og at dette i alle tilfelle var spekulasjoner.

Skattyter påberopte seg de samme ikke-skatterettslige virkningene som i klagen til OLN.

For salget av aksjene i A, ble det hevdet at reverseringsbestemmelsen i forskriftens § 7-3 ikke kunne anvendes ved delvis reversering.

For salget av aksjene i B, ble det bestridt at selskapet tolket forslaget om nye regler om største enkeltengasjement feil. Saksøker hevdet at både lån og aksjeeie ble omfattet av engasjementsbegrepet. Selv om saksøkte hadde tolket reglene feil, måtte det likevel legges til grunn at det var forretningsmessige hensyn som styrte handlemåten.

Saksøker mente også at det måtte legges til grunn at selskapet ikke vurderte fusjon etter asl. 1976 § 14-8 (asl. § 13-23) som alternativ, men en parallell fusjon etter asl. 1976 § 14-1 (asl. § 13-1), noe som ikke ville gitt de samme forretningsmessige fordeler.

1 Bed.book Page 532 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

20.4.3.2 Saksøktes anførsler

Staten anførte at aksjesalgene vurdert ut fra de underliggende virkningene for partene ikke var «realisasjon», da de etterfølgende fusjonene nøytraliserte virkningene av aksjesalgene. Ved vurderingen av om gjennomskjæring skulle foretas, hevdet staten at spørsmålet var om metoden med forutgående aksjesalg og etterfølgende mor/datter-fusjon hadde egenverdi sammenlignet med en direkte fusjon.

Staten hevdet at vurderingen måtte skje på objektivt grunnlag, videre at det var relevant å sammenligne med alternative transaksjonsformer, jf. Rt. 1971 s. 264 (Utv. 1971 s. 282) *Kielland*.

For salget av A ble det prinsipalt anført at regnskapsmessige virkninger ikke var relevant som forsvar mot skattemessig gjennomskjæring, jf. Rt. 1999 s. 946 (Utv. 1999 s. 1381) *ABB*. Subsidiært ble det anført at resultatet kunne vært oppnådd ved regnskapsmessig reversering, da forskriftens § 7-3 også måtte omfatte partiell reversering. Staten påsto at salget ikke medførte kapitalfrigjøring, da det ble foretatt aksjekapitalutvidelse ved konvertering og gitt lån til det fusjonerte selskapet tilsvarende salgsbeløpet. Det ble også anført at dersom kapitalfrigjøring var ønskelig, ville det naturlige vært å foreta en kapitalnedsettelse med tilbakebetaling til morselskapet.

For salget av B, anførte staten at den riktige forståelsen av forskriftsutkastet ikke ga de virkninger skattyter anførte som forretningsmessige begrunnelser for salget. At skattyter hadde misforstått forskriftsutkastet på vesentlige punkter, kunne etter statens oppfatning ikke ha betydning, da det var de objektive virkninger som måtte være avgjørende ved gjennomskjæringsvurderingen.

20.4.3.3 Rettens bemerkninger

Retten siterte statens prinsipale anførsel om at de normale virkninger som vanligvis kjennetegner en realisasjon av aksjer, i dette tilfellet ble eliminert av den umiddelbart påfølgende fusjon. Den tok imidlertid ikke standpunkt til spørsmålet, idet den var «usikker på om dette gir grunn til å trekke de konklusjoner overligningsnemnda har gjort, nemlig at det skal mer til av ikke-skatterettslige virkninger».

Dernest vurderte retten hvorvidt de enkelte transaksjonene hadde forretningsmessige virkninger. Vedrørende transaksjon A, fant retten at det var adgang til delvis reversering av tidligere nedskrivninger. Fusjon etter asl. 1976 § 14-8 (asl. § 13-23) med forutgående aksjesalg var dermed ikke nødvendig for å få styrket egenkapitalen. Heller ikke argumentet om frigjort kapital ble akseptert av retten, som fant at det rent faktisk ikke var frigjort noen kapital overhodet, da den «frigjorte kapital» måtte brukes til innskudd for å rette opp negativ egenkapital i det fusjonerte selskapet og dessuten til utlån for å få det fusjonerte selskapet i rett balanse. Retten aksepterte derimot ikke statens anførsel om at man kunne foretatt en fusjon etter asl. 1976 § 14-22 (asl. § 13-24) med påfølgende kapitalnedsettelse med tilbakebetaling til morselskapet, dersom kapitalfrigjøring var ønskelig. I og med at retten fant at det ikke var frigjort noen kapi-

1 Bed.book Page 533 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

tal overhodet, fikk dette ikke betydning for løsningen. På denne bakgrunn konkluderte retten med at aksjesalget ikke hadde noen vesentlige virkninger for morselskapet.

Når det gjaldt egenverdivurderingen av transaksjon B, var retten enig med OLN i at begrepet «engasjement» i utkastet til forskrift om største enkeltengasjement, ikke omfattet aksjer i datterselskaper. Retten uttrykte imidlertid at reglene ikke kunne vært enkle å forstå for skattyter. Videre var retten enig med nemnda i at det ikke var riktig å tolke utkastet slik at lån til datterselskaper med løpetid på mer enn ett år skulle vektes 20 prosent slik skattyter påsto, men at dette måtte vektes med 100 prosent. Retten kom dermed til at skattyter «ville ha vært best tjent med å gjennomføre fusjonen på en slik måte at behovet for lånefinansiering ble minst mulig for det fusjonerte selskapet». Retten var ikke enig med ligningsmyndighetene i at en fusjon etter asl. § 14-22 (asl. § 13-24) med påfølgende kapitalnedsettelse var en likeverdig alternativ fremgangsmåte. Heller ikke i dette tilfellet fikk dette noe betydning for løsningen, siden retten fant at salget ikke hadde de påberopte forretningsmessige virkningene.

Til sist uttalte retten at den ikke hadde «funnet det bevist at (skattyter) har opptrådt bevisst illojalt», og la til grunn at det avgjørende for vurderingen av adgangen til gjennomskjæring ikke var skattyters subjektive motivasjon, men «virkningene av transaksjonen» målt etter en «objektiv vurdering».

20.4.4 Noen kommentarer til dommen

20.4.4.1 Gjennomskjæring eller tolking?

OLN uttalte i sitt vedtak at:

> «... et sentralt spørsmål (blir) om transaksjonene i disse tilfellene har tilstrekkelig innslag av ikke-skatterettslige virkninger til at transaksjonene skal anses som realisasjon i forhold til selsktl § 5-2 nr. 2. (...) Om man anser en slik vurdering for en tolking av begrepet «realisasjon» i lovbestemmelsen eller en anvendelse av den ulovfestede omgåelsesnorm, anser overligningsnemnda nærmest for å være en smakssak.»

Retten sa seg enig i OLNs synspunkt. Det uttalte at «det i relasjon til sistnevnte regel (gjennomskjæringsregelen), er avgjørende om transaksjonen har en viss egenverdi utover de skattemessige virkningene». Retten la til grunn at «valg av fremgangsmåte må ha en viss egenverdi utover de skattemessige virkninger», og at dette er en «naturlig konsekvens av den skattemessige gjennomskjæringsregel.» (S. 14 og 15 i dommen.)

Slik vedtaket er utformet, synes det mest nærliggende å legge til grunn at nemnda hadde funnet at det ikke forelå en «realisasjon» i lovens forstand. Dommen bygde imidlertid på mer tradisjonelle gjennomskjæringsbetraktninger. Verken dommen eller vedtaket angir eksplisitt om tilsidesettelsen ble basert på en tolking eller anvendelse av den ulovfestede gjennomskjæringsnormen.

I tilknytningen til illojalitetsvurderingen i relasjon til gjennomskjæringsrege-

1 Bed.book Page 534 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

len, nøyde retten seg med å uttale at skattyter ikke hadde opptrådt bevisst illojalt, og at det ikke var motivene som skulle vurderes, men virkningene utfra en objektiv vurdering.

Er resultatet basert på en tolking av lovbestemmelsen, fremstår kommentaren om illojalitet som unødvendig.

Er utgangspunktet gjennomskjæring, gir uttalelsen mening når den ses i sammenheng med dommen ellers. Det er da naturlig å forstå den slik at når salgene ikke hadde de naturlige konsekvenser de etter sitt formelle innhold skulle hatt, ville det også stride mot de grunnleggende hensynene bak selsktl. § 5-2 nr. 2 (sktl. § 10-31 annet ledd) å innrømme skattefradrag.

Etter Aarbakkes utredning i Ot.prp. nr. 16 (1991-92) s. 41, har juridisk teori formulert gjenomskjæringsnormen som bestående av to kumulative vilkår; transaksjonen må mangle egenverdi og skattebesparelsen må fremstå som formålsstridende, ofte kalt «illojalitetsvilkåret», se Zimmer 1997 s. 54. Til å være et kumulativt vilkår, kan dommen synes noe tynn ved drøftelsen av illojalitetsvilkåret.

Det finnes imidlertid flere eksempler på at Høyesterett i relasjon til gjennomskjæring ikke drøfter illojalitetsvilkåret spesielt. I Rt. 1963 s. 478 (Utv. 1963 s. 419) *Siraco*, består lojalitetsvurderingen av at retten fastslår at når transaksjonen mangler egenverdi eller realitet, ville det være urimelig å innrømme fradragsrett. I *ABB-dommen* betegnes gjennomskjæring som en totalvurdering hvor egenverdi og formålsbetraktninger står sentralt. Avhengig av de individuelle forhold, kan tilsidesettelse dermed foretas på grunnlag av rene formålsbetraktninger, en ren egenverdivurdering, og en egenverdivurdering kombinert med formålsbetraktninger.

Siden dommen fremstår som såvidt uklar vedrørende spørsmålet om hjemmelen for tilsidesettelse er gjennomskjæring eller en tolking av lovbestemmelsen, kan den neppe tas til inntekt for noen av synspunktene. En nærmere avklaring av forholdet mellom gjennomskjæring og tolking kan være ønskelig. De høyere domstoler har her en gyllen anledning til å avklare lovforståelsen, i det minste ved å angi om hjemmelen er gjennomskjæringsnormen eller den aktuelle lovbestemmelsen.

20.4.4.2 Kan det oppstilles et skjerpet krav til «egenverdi»?

Under punkt 20.4.2.1 ovenfor fremgår det at OLN la til grunn et skjerpet krav til egenverdi sammenlignet med *Hovda dommen*, fordi skattyter etter fusjonen eide direkte de samme verdier som før salget. I tillegg påpekte nemnda at «den mellomliggende fasen med datterdatterselskaper var svært kortvarig, og for praktiske formål uten betydning».

Retten uttalte at den var «usikker på om dette gir grunnlag for å trekke de konklusjoner OLN har gjort, nemlig at det skal mer til av ikke-skatterettslige virkninger».

Det ulike standpunktet mellom retten og OLN kan forklares ved at de la ulik hjemmel til grunn for tilsidesettelsen, nemnda lovtolking med gjennomskjæ-

1 Bed.book Page 535 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

ringssynspunkter som reelle hensyn, retten gjennomskjæringsnormen med egenverdi som vilkår.

Uttalelsene kan imidlertid også gi uttrykk for ulik forståelse av gjennomskjæringsnormen. Nemndas skjerpede krav til egenverdi, kan antakelig uttrykkes som at når salgene ble etterfulgt av en transaksjon som nærmest førte selskapet tilbake i tilsvarende eierposisjon som før salget, veide dette forholdet såpass tungt i en helhetsvurdering at forhold som talte mot tilsidesettelse måtte være tilsvarende sterke for at transaksjonen skulle stå seg skatterettslig. Retten la tilsynelatende ikke en tilsvarende helhetsvurdering til grunn.

Får vi en avklaring av hjemmelsgrunnlaget og forståelsen av gjennomskjæringsnormen i lagmannsretten og eventuelt Høyesterett, vil denne forhåpentligvis kaste lys over dette spørsmålet også.

20.4.4.3 Høyeste skatts prinsipp?

Det er de faktiske transaksjoner skattyter har gjennomført som ligningsmyndighetene skal bedømme skatterettslig. Det vil si at når skattyter står overfor to alternative fremgangsmåter for å nå et forretningsmessig velfundert mål, følger den skattemessige virkningen i utgangspunktet av den transaksjonsmåte som skattyter har valgt. Det er lov å innrette seg, å velge den skattemessige gunstigste metoden.

Betegnelsen «høyeste skatts prinsipp» blir gjerne brukt om det motsatte utgangspunktet, nemlig at skattyter blir skattlagt som om den skattemessige ugunstigste fremgangsmåten hadde blitt valgt.

I vårt tilfelle var målet å slå sammen datterselskapene. Dette kunne gjennomføres på ulike måter, med ulike skattemessige konsekvenser. Et alternativ var å fusjonere selskapene direkte, et annet å selge aksjene i det ene datterselskapet til det andre, for så å fusjonere det selskapet som ble solgt med det selskapet som kjøpte. Det siste alternativet ble valgt, da dette fremsto som det gunstigste.

Utfra OLNs vedtak kan det se ut til at ligningsmyndighetene ilegger selskapet skatt utfra transaksjoner vedkommende selskap rent faktisk ikke har foretatt: henholdsvis direkte fusjon, kombinert med reversering av regnskapsmessig nedskriving og kapitalnedsettelse. Dette minner om skattlegging etter «høyeste skatts prinsipp».

Spørsmålet er om kravet til egenverdi som gjennomskjæringsnormen statuerer, også innebærer at det kan sammenlignes med de alternativer skattyter sto overfor: Kunne de forretningsmessige virkningene, «egenverdien», vært oppnådd på en annen måte? En sammenligning kan si noe om graden av egenverdien til transaksjonen som er valgt. Jo enklere, jo mer naturlig den alternative transaksjonen fremstår sammenlignet med den valgte når de skattemessige forhold holdes utenfor, desto mindre egenverdi har den foretatte transaksjonen. En sammenligning med alternativtransaksjoner er derfor relevant når gjennomskjæring vurderes.

Sammenligning med alternativtransaksjoner har forekommet i flere Høyeste-

1 Bed.book Page 536 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

rettsdommer om gjennomskjæring, blant annet i Rt. 1978 s. 60 (Utv. 1978 s. 363) *Smestad* og *Kielland*.

I forbindelse med egenverdivurderingene trekker nemnda frem kapitalnedsettelse med utbetaling til morselskapet som alternativtransaksjon både ved salg A og B, samt reversering av tidligere nedskriving i selskap A.

Byretten legger ikke vekt på alternativet med nedsettelse av aksjekapitalen, da «retten finner det vanskelig å spekulere i hvorvidt en slik godkjennelse (av Kredittilsynet) ville blitt gitt». Uttalelsen kan være et eksempel på en alternativ transaksjon som retten ikke fant relevant, da den etter rettens syn ikke fremsto som enklere og mer naturlig enn den (om)veien som var valgt. Retten vektla imidlertid at selskapet kunne oppnådd de samme virkningene gjennom reversering for A. I dette tilfellet hadde selskapet en rett og plikt til reversering etter forskriften om årsregnskap for banker og finansieringsselskap – da fremtrådte dette alternativet som mer naturlig enn den valgte: fusjon med omveien om aksjesalg.

Tilsynelatende blir skattyter skattlagt utfra transaksjoner han ikke har foretatt: regnskapsmessig reversering i vårt tilfelle, en avtale med kommunen i *Smestad-dommen*, en forvaltningsordning i tråd med vergemålsloven § 189 i *Kielland-dommen*. Den korrekte synsvinkelen må imidlertid være at sammenligningen med alternativtransaksjonene brukes for å vurdere egenverdien til den transaksjonen det er aktuelt å tilsidesette. Hvis transaksjonen tilsidesettes, blir resultatet ikke skattlegging etter alternativtransaksjonene, men at de skatterettslige virkningene av den foretatte transaksjonen uteblir. I vårt tilfelle fikk selskapet ikke fradrag for tapet ved aksjesalget.

20.5 Endring til gunst

Sak 1 – 1993-340OLN/FSN

Selskapet hadde inngått en bare boat-avtale, samt en opsjonsavtale om å kjøpe skipet. Selskapet krevde avskrivninger basert på at de var reelle eiere. LN vurderte det til at det forelå en leasingavtale, men at det ikke var tilstrekkelig sannsynlig at selskapet ville utøve opsjonen slik at de kunne anses som eiere av skipet fra avtaleinngåelsen. OLN var enig med selskapet i at det ikke dreide seg om en leasingavtale, men at det uansett ble den samme vurderingen som LN hadde foretatt. Heller ikke OLN fant at selskapet var eier av skipet fra avtaleinngåelsen. FSN gikk ikke inn på denne vurderingen, men løste saken basert på at selskapet ikke hadde krav på å få endret ligningen til sin gunst ved at det reelle forholdet skulle legges til grunn, i stedet for det formelle.

Saksforholdet, samt LNs og OLNs behandling av saken er omtalt i kapittel 14 punkt 14.9.2.6.

1 Bed.book Page 537 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Fylkesskattenemndas behandling

FSN opprettholdt ligningen, men med en annen begrunnelse enn LN og OLN. FSN fant det ikke nødvendig å gå inn på spørsmålet om det var tilstrekkelig sannsynliggjort at selskapet ville utøve opsjonen eller spørsmålet om fordelingen av eierbeføyelsene mellom partene. FSN fant derimot på formelt grunnlag at skattyter ikke kunne kreve endring av ligningen i det foreliggende tilfellet. Problemstillingen var om ligningsmyndighetene pliktet å tilsidesette den klassifikasjon skattyteren hadde gitt av rettsforholdet mellom partene. Som nevnt ovenfor, ble dette spørsmålet tatt opp under behandlingen i OLN, uten at det ble tatt prinsipielt standpunkt til spørsmålet.

FSN redegjorde først for det rettslige utgangspunkt for vurderingen. FSN la til grunn at den generelle hovedregel er at den privatrettslige form som er valgt skal legges til grunn ved beskatningen, som uttrykk for den underliggende realitet. Det ble her vist til Rt. 1937 s. 413 (ikke publisert i Utv.) *Borthen*. Et unntak fra dette utgangspunktet er tilfeller hvor ligningsmyndighetene finner at beskatning etter den form som er valgt, ikke gir et skattemessig resultat som samsvarer med de underliggende realiteter. I så fall er det adgang for ligningsmyndighetene til å se bort fra formen, og beskatte på grunnlag av det som finnes å være den underliggende realitet. Dette er tradisjonelt blitt foretatt av ligningsmyndighetene i situasjoner hvor dette innebærer fravikelser av skattyterens ligningsoppgaver, og hvor det viser seg at en beskatning på grunnlag av formen ville ha vært i strid med det grunnleggende likhetsprinsipp: like forhold skal behandles likt. En beskatning på grunnlag av form ville da innebære en uthuling av skattefundamentene. Det er omdiskutert hvorvidt beskatningen i disse tilfellene må bygge på et omgåelsessynspunkt eller som en følge av de alminnelige prinsipper for bevisvurdering, lovfortolkning og rettsanvendelse. Unntaksvis foreligger det også eksempler på at skattyterne har blitt tilgodesett med beskatning på et grunnlag som avviker fra den form som er valgt.

Foreliggende sak reiste imidlertid spørsmål om skattyteren har krav på å bli beskattet etter den underliggende realitet, når dette er til skattyters gunst.

Problemstillingen var oppe i Rt. 1996 s. 1193 (Utv. 1997 s. 1) *Helikopter Service*, hvor Høyesterett på s. 1201 sier at «skattyteren må ha krav på å bli bedømt etter det reelle forhold i de tilfeller der det unntaksvis er han som ser seg tjent med det». FSN bemerket at uttalelsen var knyttet til faktumsiden og at skattyterne var blitt rammet av beskatning i en situasjon de i liten grad selv hadde hatt mulighet til å påvirke. Nemnda fant derfor at Høyesteretts merknader var konkret forankret og ikke kunne være avgjørende for løsningen i foreliggende sak. Det ble videre vist til to artikler, en av Per Sandvik og en av Arthur Brudvik i Wilskow (red.) 1997, som støtte for dette synspunkt. Sandvik sier på s. 170 at:

> «Jeg oppfatter Høyesteretts uttalelse slik at den knytter seg til det jeg har omtalt foran i tilknytning til faktumsiden, og at det ikke innebærer en generell adgang til gjennomskjæring fra skattyters side. Det er naturlig at partene ikke er likestilte i et slikt forhold, ut i fra den grunnleggende realitet i skattesaker som

1 Bed.book Page 538 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

> ligger i selve selvangivelsessystemet. Det er skattyter som kan velge hvordan han vil organisere seg, innrette seg, og det er han som skal opplyse om alle relevante forhold. En alminnelig gjennomskjæringsadgang fra hans side ville i mange tilfelle innebære en rett til å ombestemme seg i forhold til den måte han har organisert seg på eller de transaksjoner han har inngått.»

Brudvik sier på s. 144 at:

> «... Gjennomskjæring til skattyterens gunst er ikke vanlig. Et synspunkt her er at «man får ta de skattemessige konsekvenser av de former man har valgt». Når realiteten tilsier en gunstigere behandling enn skattyterens pretensjon tilsier, mangler det illojale elementet som er et sentralt moment ved gjennomskjæringsvurderingen.»

FSN viste videre til Rt. 1997 s. 779 (Utv. 1997 s. 738) *Østbø* hvor mindretallet anførte at «en rett til gjennomskjæring ut fra realiteten i transaksjonen, kan ikke uansett forhold medføre en plikt til dette.»

Skattyter mente at blant annet lignl. § 8-1 første og annet punktum tilsier at ligningsmyndigheten plikter å legge til grunn det reelle forhold, også når dette er i strid med hva partene selv betegner forholdet som.

FSN bemerket at lignl. § 8-1 omfatter fastsettelse av saksforholdet og gir uttrykk for prinsippet om fri bevisbedømmelse. Rettsanvendelsen, herunder subsumsjon og lovfortolkning, faller etter FSNs mening utenfor bestemmelsen. Det ble vist til forarbeidene, Ot.prp. nr. 29 (1978-79), hvor det på s. 98 sies at bestemmelsen «presiserer at ligningsmyndighetene skal fastsette det faktiske grunnlaget for ligningen etter en fri bevisbedømmelse av alle de foreliggende opplysninger.» Nemnda kunne etter dette ikke se at bestemmelsen er ment å ta stilling til spørsmålet om skattyters adgang til å kreve sin formelle posisjon satt til side ved beskatningen.

FSN fant at når ligningsmyndighetene etter en nærmere vurdering setter formen til side til skade for skattyterne, er dette blant annet en følge av det ovennevnte hensyn om vern av skattefundamentene. Dette er et hensyn som ikke i samme grad gjør seg gjeldende ved endringer til skattyternes gunst. Det grunnleggende likhetsprinsipp tilsier imidlertid at realiteten legges til grunn, uansett om dette er til skattyters gunst eller ugunst.

Nemnda så det videre slik at et generelt utgangspunkt om at realiteten må gå foran formen, må ta hensyn til den forskjell som ligger i skattyterens mulighet til å innrette seg slik at ønsket skattemessig posisjon oppnås.

Skattyterne står selv nærmest til å påse at de gjennom de transaksjoner som foretas, oppnår de rettslige posisjoner som er ønskelig. Herunder er det i skattyternes interesse at de betegnelser som anvendes, beskriver de underliggende økonomiske realiteter. Når således skattyterne inngår avtaler som utad fremstår med en betegnelse, har det formodningen for seg at skattyterne oppnår den rettslige posisjon betegnelsen tilsier, og at dette kan ha hatt forretningsmessig betydning.

Ligningsmyndighetene må videre kunne legge til grunn at skattyteren er inn-

1 Bed.book Page 539 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

forstått med de skatterettslige virkninger av den privatrettslige form som er valgt, og de transaksjoner skattyteren har gjennomført, sett i forhold til de privatrettslige virkninger som inntrer. I den grad skattyteren ikke er tilfreds med den totale virkning, vil det være opp til ham selv å foreta endringer eller avstå fra transaksjonen.

FSN viste dernest til at det ville lede til en grunnleggende ubalanse i skattyterens favør dersom han i tillegg til å innrette sine disposisjoner slik at han oppnår en ønsket posisjon i noen sammenhenger, skulle kunne kreve at ligningsmyndighetene må legge en annen realitet til grunn for derved å oppnå en mer fordelaktig beskatning. I så fall vil skattyteren kunne høste «det beste av to verdener», ved først å ha hatt en fordel av den betegnelse som opprinnelig ble satt på avtaleforholdet, for dernest å oppnå gunstig beskatning på grunnlag av en annen skatterettslig realitet.

Nemnda fant således at skattyter ikke kan kreve at den valgte form fravikes ved ligningen. Ligningsmyndighetene må kunne anta at formen også har hatt reelle virkninger for skattyterne, hvoretter «formen vil være realiteten».

Slik FSN vurderte situasjonen, vil det likevel i særskilte tilfelle kunne aksepteres at de betegnelser og den form som er valgt, ikke legges til grunn ved ligningen. Dette vil blant annet kunne tenkes når den form som er valgt har liten forretningsmessig realitet, og valg av form er begrunnet i utenforliggende hensyn som skattyter ikke har rådighet over. I slike tilfeller vil skattyter kunne mangle den frihet han ellers ville ha hatt til å innrette seg i samsvar med realitetene, noe også ligningsmyndighetene vil kunne finne å måtte ta hensyn til. FSN kunne likevel ikke se at skattyterne i slike situasjoner vil ha noe krav på å få lagt realitetene til grunn.

FSN la til grunn at foreliggende sak omfattet et komplisert sammensydd avtaleverk, hvor partenes posisjoner var nøye avstemt og sammenvevd i en helhetlig pakke, og hvor disse posisjonene hadde reell betydning ved etableringen av kontraktsvilkår i forhold til andre parter. FSN fant således at selskapet ikke kunne kreve endring av ligningen i foreliggende tilfelle, og at sakens karakter heller ikke tilsa at ligningsmyndighetene innrømmet adgang til slik eventuell endring. FSN fant etter dette ikke grunn til nærmere å vurdere realiteten i det inngåtte avtaleverk.

Sak 2 – 1994-313OLN

Saken gjaldt spørsmål om et kapitaltilskudd i et NOKUS-selskap i forhold til fradragsrammen skulle klassifiseres som lån eller egenkapital, jf. selsktl. §§ 7-7 nr. 2 og 6-6 (sktl. §§ 10-66 annet ledd og 10-43). Etter en totalvurdering kom OLN til at kapitaltilskuddet måtte anses som lån.

For omtale av saksforholdet og en mer fullstendig fremstilling av saken. se kapittel 10 punkt 10.8.1.1. Selskapet hevdet at dommen i Rt. 1989 s. 296 (Utv.

1 Bed.book Page 540 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

1989 s. 403) *Platou Investment*, gjaldt «omklassifisering» av kapitaltilskudd, og at denne således måtte tas til inntekt for at ligningsmyndighetene skulle kunne skjære igjennom i skattyters favør.

Overligningsnemndas behandling
Det springende punkt i saken var om «shareholders loan» skulle anses som gjeld eller egenkapital. Ved denne vurderingen ble det avgjørende hvordan rettsforholdet skulle klassifiseres ut ifra foreliggende momenter.

I klagen hadde skattyter fremhevet at selskapenes svake egenkapital og økonomiske stilling for øvrig måtte medføre at kapitaltilskuddet ble ansett som egenkapital. OLN bemerket at selskapets økonomiske stilling ikke hadde betydning for selve klassifikasjonsspørsmålet lån eller egenkapital. Det kunne således ikke bli aktuelt å omklassifisere et lån til egenkapital på dette grunnlaget. Det ble videre bemerket at det etter sktl. 1911 § 54 første ledd (sktl. § 13-1) kunne bli aktuelt å unnlate å renteberegne et lån under henvisning til låntakers svake økonomiske stilling. Synspunktet er da at långiver ikke kan sies å ha fått formue eller inntekt redusert på grunn av interessefellesskapet. OLN mente at det uansett ikke var ligningsmyndighetenes oppgave å anvende sktl. 1911 § 54 første ledd (sktl. § 13-1) i skattyters favør. Dommen i Rt. 1989 s. 296 (Utv. 1989 s. 403) *Platou Investment*, som skattyteren fremhevet på dette punktet, gjelder ikke «omklassifisering» slik skattyter hevdet, men selve klassifikasjonsspørsmålet (lån eller selskapsavtale). Etter OLNs mening kunne dommen ikke tas til inntekt for at ligningsmyndighetene skulle kunne skjære igjennom i skattyters favør.

Sak 3 – 1998-030LN/1998-031LN

Sakene gjaldt spørsmål om oppløsningen av et selskap lignet etter rederibeskatningsreglene «kunne anses som» en skattefri fusjon eller måtte anses som likvidasjon. En likvidasjon ville utløse beskatning etter reglene om uttreden, jf. sktl. 1911 § 51 A-8 nr. 1 og 2 (sktl. § 8-17 første og annet ledd). LN la til grunn det formelle ved at oppløsningen ikke oppfylte vilkårene for skattefri fusjon. Vedtaket er påklaget til OLN.

For mer fullstendig omtale av vedtaket, se kapittel 11 punkt 11.1.4.

Skattyter anførte blant annet at det måtte foretas gjennomskjæring i skattyters favør, slik at oppløsningen ble godtatt som en fusjon.

Ligningsnemndas behandling
LN viste her til at bestemmelsene om beskatning ved oppløsning av et aksjeselskap er knyttet opp mot de selskapsrettslige disposisjoner som er foretatt, og de prosedyrer som fremkommer i aksjelovens kapittel 13 og 14. Likvidasjon eller fusjon kan i enkelte tilfeller reelt gi samme økonomiske og selskaps-

1 Bed.book Page 541 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

rettslige resultat. For skattemessige formål har imidlertid lovgiver valgt å la de formelle kriteriene gå foran realiteten.

Selskapet hadde vist til en sak fra kontoret inntatt i Utv. 1996 s. 255, som gjaldt et tilfelle hvor det var foretatt en ulovlig overføring mellom fonds, og hvor skattyter ved klage fikk lagt sitt endrede regnskap til grunn for ligningen. Se omtale av saken i kapittel 22 punkt 22.8. LN viste til at nevnte sak gjaldt en helt annen problemstilling enn den foreliggende.

LN kom til at oppløsningen av selskapet måtte behandles som en likvidasjon, som utløste beskatning etter sktl. 1911 § 51 A-8 (sktl. §§ 8-10 flg.).

1 Bed.book Page 542 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

1 Bed.book Page 543 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

21 Skatteavtaler

Det er en naturlig målsetting at skattytere ikke skal utsettes for dobbeltbeskatning. I dagens internasjonale samfunn vil selskap ofte drive virksomhet i flere land, og således måtte forholde seg til skatteregler i flere land. Landene baserer ofte sin nasjonale beskatning på ulike beskatningsprinsipper, og dette vil kunne føre til dobbeltbeskatning. I Norge kjenner vi blant annet globalinntektsprinsippet og kildestatprinsippet. Globalinntektsprinsippet innebærer at et selskap hjemmehørende i Norge er skattepliktig hit for all sin inntekt, jf. sktl. § 2-2 første ledd (sktl. 1911 § 15 første ledd bokstav b). Kildestatprinsippet innebærer at en inntekt er skattepliktig til det land hvor den anses opptjent, jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav b (sktl. 1911 § 15 første ledd bokstav c). Dersom alle land hadde fulgt det samme prinsippet og eksempelvis hatt en felles forståelse av hvor et selskap var å anse som hjemmehørende, ville problemet med internasjonal dobbeltbeskatning vært langt mindre omfattende. Slik er det imidlertid ikke, og dette kan føre til at selskapet blir utsatt for økonomisk og eventuelt juridisk dobbeltbeskatning. Økonomisk dobbeltbeskatning innebærer at samme inntekt skattlegges hos forskjellige skattesubjekter som tilhører samme økonomiske enhet, mens juridisk dobbeltbeskatning innebærer at et skattesubjekt beskattes for samme inntekt i samme inntektsår i mer enn en stat, jf. Gjems-Onstad 1999 s. 1245. Dobbeltbeskatning kan løses både gjennom interne regler og skatteavtaler. Skatteavtalene – som er tema for dette kapitlet – har tradisjonelt beskjeftiget seg med forebyggelse av juridisk dobbeltbeskatning. Skatteavtalene benytter to hovedmetoder for unngåelse av dobbeltbeskatning, nemlig kreditmetoden og unntaksmetoden. Tradisjonelt har norske skatteavtaler benyttet unntaksmetoden, mens man i den senere tid har gått mer over til bruk av kreditmetoden.

Skatteavtalene gir ikke norske myndigheter hjemmel til å beskatte et skattesubjekt. Hjemmelen for beskatning finnes typisk i det ovenfor nevnte globalinntektsprinsippet, jf. sktl. § 2-2 første ledd. Gjennom skatteavtaler gir imidlertid det enkelte land avkall på sin beskatningsrett, til fordel for en eller flere andre stater. En hovedproblemstilling her vil følgelig være å avklare i hvilken grad Norge gjennom skatteavtaler har gitt avkall på sin beskatningsrett overfor selskaper hjemmehørende i Norge.

Under punktene 21.1.1 og 21.1.2 nedenfor vil to saker vedrørende frist for fremsettelse av kreditfradrag etter skatteavtale bli omtalt. Parallelle problemstillinger knyttet til de interne regler om kreditfradrag er omtalt i kapittel 16. Kapittel 16 tar også for seg spørsmål knyttet til dokumentasjonskrav, som for

1 Bed.book Page 544 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

en stor del også vil gjelde tilsvarende for krav om kreditfradrag etter skatteavtale. Fremstillingen nedenfor vil i all hovedsak ta for seg materielle spørsmål knyttet til tolkningen av skatteavtaler og tilknyttede internrettslige regler.

Enkelte av de sakene som vil bli omtalt i det følgende, er også omtalt i andre kapitler i boka. Det vil da bli gitt en krysshenvisning til det kapittel og underpunkt hvor saken er mer utførlig omtalt. Omtalen av sakene i dette kapitlet vil i slike tilfeller i hovedsak begrense seg til å kommentere det som er sagt i vedtakene i tilknytning til tolkning av skatteavtaler.

21.1 Enkelte spørsmål knyttet til frister

21.1.1 Ubenyttet kreditfradrag for tidligere år – 1992-308OLN

Spørsmålet var om ubenyttet kreditfradrag for tidligere år kunne kreves fradragsført et senere år, når kildeskatten for de tidligere år oversteg den utlignede skatt i Norge disse årene. OLN kom i motsetning til LN til at fradraget måtte tilkjennes det senere år. Vedtaket ble krevd overprøvd av FSN som kom til samme konklusjon som LN.

Saksforholdet

Et selskap fremsatte krav om fradrag for ubenyttet kreditfradrag fra 1990 og 1991 i utlignet skatt for 1992. Kildeskatten for 1990 og 1991 oversteg den skatt som ble utlignet i Norge i disse årene. Kildeskatten var betalt til land som Norge hadde skatteavtale med, og de utdelende selskapene var eid med mindre enn 25 prosent. Det presiseres at spørsmålet ikke gjaldt fremføringsadgang for ubenyttet kreditfradrag, men om skattyter kunne vente med å fremme et slikt krav om fradrag til et senere år. Saken er kort omtalt i kapittel 16 under punkt 16.1.10.

Kravet ble fremsatt i selvangivelsen for inntektsåret 1992. Selskapet påberopte seg ikke en direkte fremføringsadgang av ikke utnyttet kildeskatt, men hevdet at det ikke var regler til hinder for å fremme kravet om fradrag et senere år.

Ved ligningen ble kreditfradraget begrenset til kildeskatten for 1992, og ubenyttet fradrag for 1990 og 1991 ble ført til fradrag etter sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav f (sktl. § 6-15). Ligningen ble på dette punkt påklaget til LN, som fastholdt ligningen. Vedtaket ble påklaget til OLN.

Selskapet hevdet at når skattelovgivningen ikke inneholdt noen særskilt lovregel om periodisering av kreditfradrag, måtte selskapet selv kunne velge å kreve skattefradrag et senere inntektsår enn det år den utenlandske inntekten ble beskattet i Norge. Selskapet viste til legalitetsprinsippet samt juridisk teori. Selskapet mente videre at fremføring av skattefradrag og tidspunktet for fremsettelse av skattefradraget var forskjellige spørsmål.

1 Bed.book Page 545 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Overligningsnemndas behandling

OLN konstaterte at spørsmålet ikke var regulert i noen lovbestemmelse. Sktl. 1911 § 22 fjerde ledd (opphevet ved de nye reglene i sktl. 1911 § 22A – sktl. § 16-20 flg.) kom ikke til anvendelse, da Norge hadde skatteavtale med alle de land hvor det var betalt kildeskatt. Selsktl. § 1-8 (sktl. § 16-31) kom heller ikke til anvendelse, ettersom eierandelen var under 25 prosent i alle tilfellene.

Spørsmålet kunne heller ikke anses direkte regulert i de aktuelle skatteavtalene; skatteavtalene med USA, England, Japan (1991), Nederland (1990), Spania, Vest-Tyskland, Østerrike (1991) samt den nordiske skatteavtalen.

Det grunnleggende spørsmål var etter nemndas oppfatning om det forelå en plikt for skattyter til å kreve kredit i utenlandsk skatt det samme år som skatten var oppstått i den annen stat, også i år da han ikke hadde norsk skatt å kreve kreditfradrag i. Konsekvensen ville i såfall være at skattyter tapte fradragsretten om det ikke forelå tilstrekkelig norsk skatt det aktuelle år. Nemnda fant det uten videre klart at det ville være best i overensstemmelse med kreditreglenes formål å gi skattyter medhold. Kreditreglenes formål er å gjennomføre Norges beskatningsavkall ved at utenlandsk skatt fratrekkes norsk skatt, slik at skatteavtalens overordnede mål – å forebygge dobbeltbeskatning – oppfylles. Denne målsetningen kunne ikke oppnås hvis avtalen ble tolket slik at fradragsretten tapes når det ikke foreligger tilstrekkelig stor norsk skatt i selve inntektsåret. Nemnda kunne ikke anse det avgjørende at kredit da vil kunne bli gitt et annet år enn det år da inntekten er skattepliktig til Norge. Kredit ville også ved fremføring bli gitt det år da den utenlandske inntekten kom til effektiv beskatning som alminnelig inntekt i Norge. Nemnda viste videre til at en tilsvarende tidsforskyvning lett kunne bli situasjonen også i tilfeller der det er klart at det kan kreves kreditfradrag, typisk fordi inntekten ikke skal periodiseres til samme år i Norge og i den annen stat.

Det var i saken trukket frem noen få ligningsavgjørelser fra de senere år der skattyter ikke fikk medhold. Iallfall en av dem gjaldt tolkning av sktl. 1911 § 22 tredje ledd (opphevet ved de nye reglene i sktl. 1911 § 22A – sktl. § 16-20 flg.) og var av den grunn ikke relevant. Avgjørelsene syntes videre i stor utstrekning å være begrunnet i at fremføringsregler ikke finnes. Under enhver omstendighet var det bare dokumentert noen få avgjørelser, og de var alle fra de senere år. I eldre praksis syntes holdningen etter nemndas syn å ha vært mer liberal, se Bugge/Ajer: *Skattelovene*, bind III (1976) s. 311. Ligningspraksis kunne etter dette ikke tillegges vesentlig betydning. Det var også dokumentert visse uttalelser fra FIN fra de senere år som tydet på at man ikke var innstilt på å akseptere kreditfradrag et senere år. Dette må tillegges en viss vekt, men kunne ikke være avgjørende.

Samlet kom OLN til at formålet med kreditregelen i skatteavtalene måtte tillegges størst vekt. Skattyteren fikk derfor medhold i at kreditfradrag kunne kreves i 1992.

Med hjemmel i lignl. § 9-5 nr. 4 ba SKD om at FSNØ revurderte OLNs vedtak. FSN kom til at skattyter ikke kunne få fradrag i utlignet skatt for 1992. Be-

1 Bed.book Page 546 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

grunnelsen var tilnærmet begrunnelsen gitt av LN. FSNs vedtak ble ikke påklaget til RSN, jf. lignl. § 9-2 nr. 1 bokstav d. I en tilsvarende sak avgjort av FSN, ble vedtaket påklaget til RSN. RSN fastholdt her FSNs vedtak med tilnærmet samme begrunnelse.

21.1.2 Krav etter skatteavtale hvor fristen etter selsktl. § 1-9 var ute – 1993-346OLN

Selskapet kunne kreve kreditfradrag både etter reglene i selsktl. §§ 1-7 flg. (sktl. §§ 16-30 flg.) og etter skatteavtale. De internrettslige reglene oppstiller i motsetning til skatteavtalen fristregler. Fristen etter de interne reglene var utløpt. Spørsmålet var om kreditfradraget likevel kunne kreves etter skatteavtalen. OLN kom til at kreditfradrag kunne tilkjennes etter skatteavtalen.

Saksforholdet

Under ligningsbehandlingen for inntektsåret 1995 kom problemstillingen omtalt ovenfor i punkt 21.1.1 opp med noen endrede forutsetninger. Foregående sak omhandlet et tilfelle som falt utenfor reglene i selsktl. §§ 1-7 flg. (sktl. §§ 16-30 flg.), mens denne ikke gjorde det. Saken er kort omtalt i kapittel 16 under punkt 16.1.9.

I november 1995 fremsatte skattyter krav om kreditfradrag for betalt kildeskatt til USA på til sammen kr 549 750. Kildeskatten var trukket på utbytte utdelt i 1993 fra et 100 prosent eid datterselskap. Hvorfor det ikke var fremsatt krav om kreditfradrag i forbindelse med ligningen for 1993 (eller for 1994), ble av skattyter opplyst å skyldes en forglemmelse. Skattyter påberopte seg at kreditregelen i skatteavtalen med USA ikke oppstiller noen frist for når et slikt krav må fremsettes.

Kontoret var av den oppfatning at det også i skatteavtaletilfeller gjelder en tilsvarende frist for å fremsette krav om fradrag i norsk skatt som oppstilt i skattelovgivningen for øvrig. Kontoret traff vedtak i saken uten å fremlegge den for LN. Kontorvedtaket ble av skattyter påklaget til OLN.

Overligningsnemndas behandling

OLN ga skattyter medhold, og viste til at det i dette tilfellet fantes to hjemmelsgrunnlag for kreditfradrag. Et finnes i art. 23 nr. 2 bokstav b i skatteavtalen med USA, jf. art. 8 nr. 1. Et annet hjemmelsgrunnlag finnes i selsktl. §§ 1-7 flg. (sktl. §§ 16-30 flg.). Skattyter kan her for såvidt fremsette krav om kredit etter begge grunnlagene. Videre viste nemnda til at skatteavtalens kreditregler har til formål å gjennomføre Norges beskatningsavkall ved at utenlandsk skatt fratrekkes norsk skatt, slik at skatteavtalens overordnede mål – å forebygge dobbeltbeskat-

1 Bed.book Page 547 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

ning – oppfylles. Av skatteavtalen følger ingen eksplisitt regel om når krav om kredit i et tilfelle som det omhandlede, må fremsettes. Det må imidlertid ut fra de alminnelige periodiseringsregler i skatteloven kunne legges til grunn at et slikt krav normalt må fremsettes innenfor selvangivelsesfristens utløp. Også ligningslovens regler om opplysningsplikt tilsier generelt at krav om et fradrag må fremsettes så snart det foreligger tilstrekkelig dokumentasjon relatert til fradragsposten. I denne sammenheng viste nemnda til at selsktl. § 1-9 (sktl. §§ 16-32 og 16-33) åpner for at krav om kreditfradrag også kan fremsettes etter selvangivelsesfristens utløp. Etter nemndas syn kunne ikke selsktl. § 1-9 forstås som en preklusiv fristbestemmelse. Også på senere tidspunkter enn der nevnt, må skattyter kunne fremsette krav om kreditfradrag og få aksept for dette hos ligningsmyndighetene. Hjemmelen for å tilstå fradrag vil da være lignl. § 9-5 nr. 7, jf. nr. 1.

21.2 Problemstillinger knyttet til fast driftssted

Skatteavtalenes bestemmelser om fast driftssted har vært gjenstand for atskillig tolkningstvil og vært tema i mange saker. Sentrale problemstillinger har blant annet vært om en innretning er å anse som et fast driftssted, og i såfall hvor stor del av selskapets inntekt som må anses opptjent gjennom dette faste driftsstedet.

De sakene som vil bli omtalt nedenfor, gjelder utelukkende norske selskapers faste driftssteder i andre land. Problemstillinger knyttet til utenlandske selskapers faste driftssteder i Norge blir behandlet ved SFU.

Bygger den aktuelle skatteavtalen på unntaksmetoden, skal Norge unnta den del av inntekten som kan tilskrives driftsstedet fra norsk beskatning. Med mindre skatteavtalen gir Norge en såkalt subsidiær beskatningsrett, vil det da være uten betydning for beskatningen i Norge hvordan den aktuelle inntekten er beskattet i driftsstedsstaten.

Bygger skatteavtalen derimot på kreditmetoden, vil inntekten opptjent gjennom driftsstedet inngå i selskapets globalinntekt og dermed komme til beskatning i Norge. Selskapet kan da kreve fradrag i den norske skatten for den del av skatten som forholdsmessig faller på inntekten fra det faste driftsstedet. Selskapet vil imidlertid aldri kunne kreve mer i kreditfradrag enn det som faktisk er betalt til driftsstedsstaten. Skattebelastningen i driftsstedsstaten vil derfor – i motsetning til hva tilfelle er ved anvendelse av unntaksmetoden – kunne ha betydning for selskapets skattebelastning i Norge.

Fremstillingen knyttet til fast driftssted er delt i to. Første del omhandler saker knyttet til vilkår for at en innretning utgjør et fast driftssted, mens andre del omhandler allokering av inntekt til driftsstedet.

1 Bed.book Page 548 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

21.2.1 Vilkår for fast driftssted

21.2.1.1 Fast driftssted i Elfenbenskysten – 1996-502OLN

Spørsmålet var om to seismiske fartøy som drev virksomhet på ivoriansk sokkel utgjorde et fast driftssted. I såfall skulle den inntekt som var opptjent gjennom driftsstedet unntas fra norsk beskatning. OLN kom til at fartøyene ikke var et fast driftssted, og at inntekten dermed var skattepliktig til Norge etter globalinntektsprinsippet. Vedtaket er av skattyter brakt inn for Oslo Byrett. Saken er ikke berammet.

Innledning og saksforholdet

Saken gjaldt spørsmålet om et norsk aksjeselskap hadde fast driftssted i Elfenbenskysten i henhold til art. 5 nr. 1 i skatteavtalen mellom Norge og Elfenbenskysten av 15. februar 1978. Bestemmelsen lyder som følger:

> «Uttrykket «fast driftssted» betyr i denne overenskomst en fast forretningsinnretning gjennom hvilken foretagendets virksomhet helt eller delvis blir utøvet.»

Foreligger det et fast driftssted, vil Elfenbenskysten ha beskatningsrett etter avtalens art. 7 til den del av inntekten som kan tilskrives det faste driftssted. Inntekt som Elfenbenskysten har beskatningsrett til som følge av at det foreligger et fast driftssted, skal etter art. 21 nr. 1 unntas fra norsk beskatning.

I deler av 1996 drev selskapet med utforskning og undersøkelser av havbunnen på ivoriansk sokkel. Virksomheten ble utøvet ved at to fartøyer seilte frem og tilbake innenfor to avgrensede områder på henholdsvis 9 000 og 81 000 kvadratkilometer. Fartøyenes hastighet lå på ca. 5 knop, og varigheten av virksomheten innenfor disse områdene var henholdsvis 25 dager (30. juni til 25. juli) og 41 dager (26. oktober til 6. desember), i alt 66 dager. LN (1996-215LN) kom til at det ikke forelå noe fast driftssted, men imøtekom skattyters subsidiære påstand og innrømmet et inntektsfradrag for den skatt selskapet hadde betalt til Elfenbenskysten, jf. sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav f (sktl. § 6-15).

Overligningsnemndas behandling

OLN tok utgangspunkt i at selskap hjemmehørende i Norge er skattepliktige her i landet for all inntekt etter sktl. 1911 § 15 første ledd bokstav b (sktl. § 2-2 sjette ledd første punktum), uansett hvor i verden den er opptjent (globalinntektsprinsippet). Det ble vist til at Norge gjennom skatteavtaler har gitt avkall på beskatningsrett for inntekter opptjent i utlandet, og at disse avtalene er undergitt folkerettens regler om tolkning av traktater. Videre ble det vist til at det er et gjennomgående synspunkt at statene ikke har gitt avkall på beskatningsrett ut over det som nokså uttrykkelig fremgår av avtalen.

Med utgangspunkt i Wien-konvensjonens art. 31 la nemnda til grunn at utgangspunktet for tolkningen er traktatens ordlyd, at fortolkningen skal skje i

1 Bed.book Page 549 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

god tro, at det skal tas hensyn til sammenhengen i traktaten, og at fortolkningen skal skje i lys av traktatens formål.

Skattyters standpunkt om at det forelå fast driftssted, var underbygd med at det ville være uriktig i forhold til et ikke-OECD-land å vektlegge OECDs kommentarer ved tolkningen. Det ble fremholdt at en naturlig forståelse av ordlyden i art. 5 nr. 1 i skatteavtalen måtte være at begrepet «fast forretningsinnretning» måtte forstås som en håndgripelig eller fysisk forretningsinnretning, der det ikke kunne stilles nærmere bestemte tidskrav eller stedskrav.

Nemnda viste til at spørsmålet om i hvilken utstrekning OECD-modellen med kommentarer kan tjene som momenter ved fortolkningen av en skatteavtale med et ikke-OECD-land, er kommentert i Klaus Vogel O*n Double Taxation Conventions* (third edition, 1997). Det ble vist til følgende på s. 45-46:

> «In contrast, with regard to the interpretation of treaties with or among non-OECD States, the OECD MC and Commentary are less important. An intention by the contracting parties to adopt a provision within the meaning of the OECD MC can be presumed only where (1) the text of the provision coincides with the OECD MC and (2) its context suggests no other interpretation. The weight to be given to the Commentary in such cases cannot be stated generally, but must be determined according to the circumstances of the individual cases. With regard to recent treaties with developing countries, the UN MC and its official commentary... must be considered, but since both models coincide for the most part, the OECD MC and Commentary can be helpful for such treaties, too.»

OLN sluttet seg til disse synspunktene. Nemnda konstaterte at ordlyden i den aktuelle avtalebestemmelse, art. 5 nr. 1, er den samme som i OECD-mønsteravtalen, men at det er visse avvik i art. 5 for øvrig. Avvikene består i hovedsak av at positivlisten for fast driftssted i art. 5 nr. 2 er mer omfangsrik hva angår typetilfeller, samt at mønsteravtalens tidskrav på tolv måneder for å konstatere fast driftssted er sløyfet, relatert til bygnings- eller monteringsarbeid. På denne bakgrunn antok nemnda at kommentarene til OECDs mønsteravtale måtte anvendes med atskillig forsiktighet i det foreliggende tilfellet.

Når det gjaldt den konkrete vurdering av om selskapet hadde fast driftssted ved Elfenbenskysten tok nemnda utgangspunkt i hovedregelen i avtalens art. 7 nr. 1. Denne gir i utgangspunktet kun hjemstaten, her Norge, beskatningsretten til inntekter av forretningsvirksomhet. Unntak fra dette skal bare gjøres når det kan konstateres et fast driftssted, og kildestaten skal i så fall kun tilstås beskatningsrett til den del av fortjenesten som kan tilskrives det faste driftssted.

Med utgangspunkt i ordlyden i avtalens art. 5, sammenholdt med FINs rundskriv av 25. juni 1980, fant OLN det klart at hensikten med avvikene fra OECD-mønsteret har vært å gi Elfenbenskysten en mer vidtgående adgang til å skattlegge inntekter som skriver seg fra kilder i eget land, enn hva som er vanlig i henhold til avtalepraksis industriland i mellom. Nemnda uttalte likevel at selv om det her dreier seg om en avtale med et utviklingsland, må utgangspunktet være at Norge ikke har gitt avkall på mer av sin beskatningsrett enn det som nokså uttrykkelig har kommet til uttrykk gjennom art. 5, jf. art. 7.

1 Bed.book Page 550 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

OLN la til grunn at de to fartøyene måtte kunne sies å representere en «forretningsinnretning» som nevnt i art. 5. Spørsmålet ble hvilke tilleggskrav som eventuelt følger av begrepet «fast». Nemnda viste i så måte til at det er et anerkjent utgangspunkt at dette uttrykket stiller et krav til både tid og sted. En naturlig språklig forståelse av uttrykket «fast» – også når man så bort fra det som følger av OECD-kommentarene om praksis omkring disse – tilsa at det ble stilt visse krav til varighet og stedlig tilknytning.

Utgangspunktet for skattyters argumentasjon om at det ikke kan knyttes noe tidskrav til art. 5 nr. 1, var at Elfenbenskysten har tatt forbehold for tolv månedersregelen når det gjelder bygnings- eller monteringsarbeid, jf. art. 5 nr. 2 punkt 8. Det ble videre vist til at alle eksemplene i art. 5 nr. 2 måtte betraktes som likestilt med hensyn til tidskravet og hva som skal til for å konstatere et fast driftssted. Da opplistingen i art. 5 nr. 2 kun er eksemplifiseringer av hovedregelen i nr. 1, ble det hevdet at det heller ikke kunne eksistere noe tidskrav etter art. 5 nr. 1.

OLN var ikke enig i dette. Det ble vist til at en rent språklig forståelse tilsa at det generelt måtte oppstilles et tidskrav. At partene har blitt enige om å fravike dette kravet på ett av punktene i avtalen, ga etter nemndas oppfatning ikke tilstrekkelige holdepunkter til å fravike dette kravet på generelt grunnlag. Det ble antatt at verken avtaleteksten eller FINs rundskriv ga grunnlag for en slik tolkning. Det ble i denne sammenheng uttalt at et bygge- og monteringsarbeid uten en viss stedlig og tidsmessig tilknytning synes relativt upraktisk, mens dette ikke uten videre er tilfelle for andre typer av aktiviteter. Nemnda la til at det med den tolkning som skattyter argumenterte for, formodentlig ville bli lite igjen av kravet til fast driftssted som vilkår for at kildestaten skal ha beskatningsrett og for at hjemstaten har gitt avkall på denne.

Etter nemndas oppfatning var det riktig å se varighets- og stedskravet noe i sammenheng. Samlet sett var det etter nemndas oppfatning klart at kravet til fast driftssted ikke var oppfylt.

21.2.2 Allokering av inntekter til fast driftssted

21.2.2.1 Filial i Tsjekkia – 1995-303OLN

Selskap A hadde fast driftssted i Tsjekkia. Spørsmålet var hvor stor del av selskapets inntekt som skulle allokeres til det faste driftsstedet og dermed unntas fra norsk beskatning. Selskapet hadde blitt enig med tsjekkiske myndigheter om grunnlaget for inntektsbeskatningen i Tsjekkia. Overfor norske skattemyndigheter mente selskapet at en større del enn denne inntekten var opptjent gjennom driftsstedet og dermed måtte unntas. OLN kom til at avtalen som var fremforhandlet med tsjekkiske myndigheter var fastsatt i samsvar med gjeldende regler i skatteavtalen, og at det var denne inntekten som måtte unntas fra norsk beskatning.

1 Bed.book Page 551 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Saksforholdet

Saken gjaldt allokering av inntekter til skattyters faste driftssted i Tsjekkia. Spørsmålet var om allokeringen var i overensstemmelse med art. 7 i skatteavtalen mellom Norge og Tsjekkia (senere benevnt skatteavtalen).

Etter avtale mellom skattyter og tsjekkiske myndigheter ble grunnlaget for inntektsbeskatningen i Tsjekkia for inntektsårene 1994-1996 fastsatt til 0,5 prosent av skattyters salg i Tsjekkia basert på netto FOB-priser. Kostnader i tilknytning til det faste driftsstedet var det tatt hensyn til i denne prosentsatsen.

I selvangivelsen for 1995 ble det gjort fradrag for fortjeneste knyttet til kontoret i Tsjekkia for perioden 1992-95.

LN kom til at den skattepliktige inntekt til Tsjekkia, som ble fremforhandlet med tsjekkiske myndigheter, var fastsatt overensstemmende med gjeldende regler i skatteavtalen. For perioden 1992-95 var skattepliktig inntekt i Tsjekkia beregnet til kr 1,6 mill. Det ble lagt vekt på at inntektsgrunnlaget var basert på fremlagt dokumentasjon fra skattyter, og nemnda var av den oppfatning at dette representerte et forsvarlig skjønn. Vedtaket ble påklaget til OLN.

Prinsipalt hevdet skattyter at en andel av fortjenesten på hele virksomhetsområdet skulle allokeres til det faste driftsstedet i Tsjekkia. Fordelingen skulle skje på basis av omsetning i Norge og Tsjekkia. Det ble anført at det var uten betydning om tsjekkiske myndigheter benyttet sin skattleggingsmulighet etter skatteavtalen eller ikke. Det er intet prinsipp knyttet til unntaksmetoden, som legger til grunn at det skal være symmetri mellom den inntekt som unntas fra beskatning i Norge og den inntekt som faktisk blir skattlagt i Tsjekkia.

Subsidiært ble det anført at det ikke kunne legges til grunn at det kun er selve grunnlaget for utlignet skatt i Tsjekkia som skal unntas fra norsk beskatning. En mer korrekt metode vil være at den inntekt som unntas beskatning i Norge, blir fastsatt på bakgrunn av en provisjonssats som er sammenlignbar med den skattyter betaler til uavhengige agenter som forestår salg av det angjeldende produkt.

Overligningsnemndas behandling

OLN viste til skatteavtalen art. 7 nr. 1 og 2; det er den fortjeneste som kan tilskrives det faste driftssted på bakgrunn av den virksomhet som utføres der. Fortjenesten skal fastsettes til det som et selvstendig og uavhengig foretak ville ha oppnådd i en tilsvarende situasjon. Art. 7 nr. 2 gir uttrykk for en direkte allokeringsmetode, men det er også adgang til å bruke en indirekte allokeringsmetode, jf. art. 7 nr. 4, dvs. at fordelingen baserer seg på en fordelingsnøkkel, for eksempel omsetning, inntekter/utgifter eller antall ansatte. Imidlertid er det presisert i siste setning at resultatet skal være i overensstemmelse med de prinsipper som er fastsatt i art. 7, dvs. armlengdeprinsippet. FIN har særskilt akseptert at skattyter legger til grunn en indirekte allokeringsmetode i foreliggende tilfelle.

OLN hadde ikke innvendinger mot at det anvendes en indirekte allokeringsmetode, men det må foretas en konkret vurdering av den valgte løsning, for dermed å vurdere den opp mot prinsippene i skatteavtalen art. 7.

1 Bed.book Page 552 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Ved denne vurderingen er det av vesentlig betydning hva som faktisk sett ble gjort ved kontoret i Tsjekkia. Etter en konkret vurdering kom OLN til at kontoret hadde en begrenset virksomhet, og den fant det rimelig klart at selskapets hovedsynspunkt – at en andel av virksomhetens resultat skulle allokeres til Tsjekkia i forhold til omsetning – ikke kunne være holdbart.

Ved allokeringen la nemnda til grunn at den inntekt som skulle unntas fra norsk beskatning måtte beregnes i to stadier; først fastlegge skattepliktig inntekt på virksomheten ut fra norske regler og uten å ta hensyn til skatteavtalen. Deretter skulle man holde utenfor norsk beskatning de inntektsposter (og korresponderende utgiftsposter) som etter skatteavtalen skulle allokeres til driftsstedet i den annen stat, og uansett i hvilken utstrekning denne inntekt ble skattelagt i den stat eller ikke. På denne måten ville det ikke nødvendigvis måtte være «symmetri» mellom skattepliktig inntekt i Tsjekkia og det beløp som skulle unntas beskatning i Norge. Imidlertid kunne ikke disse reglene være til hinder for at norske skattemyndigheter vektla den argumentasjonen og de opplysningene som skattyter hadde benyttet overfor tsjekkiske skattemyndigheter. Selskapet hadde fremlagt dokumentasjon på hva som etter deres oppfatning var et korrekt skattbart overskudd i henhold til skatteavtalen art. 7 nr. 4. Beregningen av skattbart overskudd i Tsjekkia syntes å være fastsatt på bakgrunn av dokumentasjon fremlagt i møte mellom representanter fra tsjekkiske skattemyndigheter og skattyter.

På denne bakgrunn kom OLN til at avtalen som var fremforhandlet med tsjekkiske myndigheter, var fastsatt i samsvar med gjeldende regler i skatteavtalen. Virksomheten i Tsjekkia hadde et begrenset omfang og betydning. Det var ansatt kun to personer ved kontoret, og det ble ikke utøvd salgsvirksomhet. Videre hadde de ansatte begrensede fullmakter. I henhold til prinsippene i skatteavtalen art. 7 skulle omfanget av virksomheten gjenspeiles ved allokeringen av fortjenesten til de respektive land.

Som subsidiær anførsel hadde skattyter anført at dersom det faste driftsstedet i Tsjekkia skulle sammenlignes med et rent salgskontor, måtte den inntekt som kunne unntas beskatning i Norge bli fastsatt med bakgrunn i en provisjonssats som var sammenlignbar med den skattyter betalte til uavhengige agenter som foresto salg av produktene. Denne provisjonssatsen var ca. 3 prosent, og en slik allokering ville medføre at kr 8,4 mill. ble unntatt beskatning i Norge.

OLN fant denne anførselen uholdbar. Skattyter hadde både overfor norske og tsjekkiske skattemyndigheter påpekt at kontoret ikke utøvde salgsvirksomhet. Kontorets virksomhet ville da ikke være sammenlignbart med andre uavhengige agenter, og en slik allokeringsmetode ville ikke reflektere den faktiske verdiskapningen ved kontoret, og ville dermed ikke være i overensstemmelse med skatteavtalen art. 7.

1 Bed.book Page 553 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

21.2.2.2 Filial i Irland – 1995-218LN og 1996-214LN

Et tilnærmet egenkapitalfinansiert selskap opprettet en filial som var finansiert på samme måte. Spørsmålet var om den del av selskapets inntekt som var opptjent gjennom filialen måtte reduseres med en såkalt «deemed interest» (et tenkt renteelement) med hjemmel i skatteavtalens armlengdeprinsipp. LN kom til at filialinntekten måtte reduseres med et slikt renteelement. Vedtaket er påklaget til OLN.

Innledning

Saken gjaldt allokering av inntekt til selskap As filial i Irland – A Dublin – og dermed spørsmålet om hvilken inntekt som i medhold av skatteavtalen med Irland skulle unntas fra norsk beskatning. Det var kontorets oppfatning at en mindre del av skattyters inntekt enn det skattyter hadde lagt til grunn, skulle allokeres som filialinntekt og dermed unntas fra norsk beskatning.

Det følger av skatteavtalen med Irland art. 5 nr. 1 at Irland har beskatningsrett til den del av inntekten til A som kan tilskrives filialen. Det følger av skatteavtalen art. 5 nr. 2 at både Norge og Irland skal allokere en inntekt til filialen tilsvarende den inntekt A Dublin ventelig ville hatt som et selvstendig og uavhengig foretak innen samme virksomhetsområde. Den delen som etter en slik vurdering blir allokert til Irland i medhold av norsk intern rett, skal etter skatteavtalen art. 23 nr. 2 unntas fra norsk beskatning.

Saksforholdet

A hadde i hovedsak til formål å forestå salgsstøttefinansiering overfor det norske konsernets kunder (ved lån eller leasing) og forestå lånefinansiering av konsernets utenlandske selskaper. Den nevnte virksomhet ble utøvet av selskapets filial i Irland som ble opprettet i 1991 for å bedre konkurransekraften internasjonalt. I tillegg plasserte filialen også selskapets overskuddslikviditet.

I Norge besto virksomheten i finansiell rådgivning overfor konsernets selskaper. Inntektene til hovedkontoret var basert på avgifter fra selskaper i den norske delen av konsernet. Disse utgjorde abonnementsavgifter og avgifter avhengig av at oppdrag lyktes.

Etter at A tilførte mer kapital til filialen ved årsskiftet 1994/95, oppnådde filialen såkalt Stand-Alone status. Dette innebar at man innen utløpet av 1996 var forpliktet til å ansette minst 5-6 personer ved filialen. I denne forbindelse tok A opp med irske skattemyndigheter spørsmålet om fradrag for en beregnet kostnad for filialen for den kapital som var stilt til rådighet fra hovedkontoret i Norge. Hos irske skattemyndigheter fikk selskapet en foreløpig aksept for å anse filialen som et «finansieringsforetak» («financial enterprise»), slik at det ved inntektsfastsettelsen for inntektsåret 1995 kunne gjøres et fradrag for «cost of funds» svarende til hvilke kapitalkostnader et tilsvarende uavhengig finansi-

1 Bed.book Page 554 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

eringsforetak ville hatt «deemed interest». Spørsmålet ville bli vurdert nærmere i forbindelse med ligningen.

Selskapet klarte aldri å oppfylle disse forpliktelsene overfor irske myndigheter. Dette innebar at de ved beregningen av sin inntekt til Irland for inntektsåret 1996 ikke fikk fradrag for «deemed interest». Irske myndigheter endret imidlertid ikke ligningen for 1995, slik at de fikk beholde fradraget de hadde fått for 1995.

Både i 1995 og 1996 hadde selskapet ført et beløp til fradrag i norsk inntekt som omfattet inntekter og kostnader allokert til As filial i Irland, uten at det ved beregningen av filialinntekten ble gjort fradrag for «deemed interest». For inntektsåret 1995 ble ligningen endret ved at LN mente at filialinntekten som skulle unntas norsk beskatning måtte reduseres med «deemed interest». Dette vedtaket ble ikke påklaget til OLN. For inntektsåret 1996 ble selskapets påstand lagt til grunn ved ligningen. Selskapet ble imidlertid varslet om endring av ligning.

Ligningsnemndas behandling

Saken gjaldt fastsettelse av hvilken andel av totalinntekten til A for inntektsåret 1996 som skulle allokeres til filialen, og således unntas fra norsk beskatning i henhold til unntaksmetoden i skatteavtalen med Irland. Spørsmålet var om man ved fastsettelsen av filialinntekten i et tilfelle hvor faktiske rentebetalinger ikke eksisterte, fordi forvaltningskapitalen i filialen kun besto av selskapets egenkapital, likevel kunne ta i betraktning hvilke rentekostnader et selvstendig finansieringsforetak normalt sett ville hatt.

Nemnda understreket at saken ikke gjaldt spørsmålet om skatteplikt til Norge for en konstruert renteinntekt. Saken gjaldt utelukkende etter hvilke prinsipper fastsettelsen av filialinntekt som skulle unntas fra norsk beskatning, skulle skje. Det kunne heller ikke ut fra den rettsoppfatning som i så måte ble lagt til grunn, utledes noen generelle følger for andre deler av norsk nasjonal og internasjonal skatterett, slik det ble gjort i tilsvaret.

LN presiserte innledningsvis at skatteavtalens hovedregel når det gjelder beskatningsrett til et selskaps inntekt av forretningsvirksomhet, er at denne – i overensstemmelse med globalinntektsprinsippet – tilligger hjemstaten, uansett hvor i verden inntekten opptjenes. Dette utgangspunkt modifiseres i art. 5 nr. 1 i skatteavtalen med Irland, dithen at Irland tilordnes beskatningsrett til den del av fortjenesten – men bare den del – som kan tilskrives den irske filialen. I forhold til beregningen av filialinntekten skal man ta utgangspunkt i det såkalte armlengdeprinsippet, nedfelt i art. 5 nr. 2.

Både Norge og Irland skal etter dette allokere en inntekt til filialen tilsvarende den inntekt som filialen ventelig hadde ervervet som et selvstendig og uavhengig foretak innen samme virksomhetsområde. De to stater kan i prinsippet her komme frem til ulike inntektsstørrelser som blir å allokere til filialen. Dette skyldes at de to land, utover skatteavtalen, kan ha forskjellige internrettslige regler for inntektsfastsettelsen.

1 Bed.book Page 555 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Videre følger av art. 5 nr. 3 at det skal gjøres fradrag i inntekten allokert til filialen for utgifter pådratt i anledning av det faste driftssted, uansett hvor de er påløpt.

Den filialinntekt – beregnet etter norsk intern rett – som Irland kan ta opp til beskatning i medhold av art. 5, skal etter art. 23 nr. 2 unntas fra norsk beskatning.

LN viste videre til at skatteavtalene er inkorporert i og utgjør en del av norsk intern rett. I den utstrekning en skatteavtale bygger på OECDs mønsteravtale, så som tilfellet er med skatteavtalen med Irland, vil kommentarene til mønsteravtalen ha betydning for den nærmere fortolkning av de aktuelle avtaletekster og således for forståelsen av norsk intern rett.

Ettersom det formelt sett ikke var ytet lån fra As hovedkontor til filialen, men derimot var stilt egenkapital til disposisjon som forvaltningskapital i filialvirksomheten, hadde kapitaloverføringen ikke avstedkommet noen form for vederlag fra filialen til hovedkontoret. LN antok at fastsettelsen av filialinntekten utelukkende måtte skje i henhold til prinsippet nedfelt i skatteavtalens art. 5 nr. 2 (jf. mønsteravtalens art. 7 nr. 2). Nemnda viste i denne sammenheng til Zimmer 1992 s. 114.

LN antok at et uavhengig og selvstendig foretak, tilsvarende filialen, i hovedsak ville ha skaffet til veie forvaltningskapitalen via innlån, med korresponderende plikt til å svare renter. Det ble i denne sammenheng særlig vist til selskapets argumentasjon til irske skattemyndigheter i forbindelse med ligningen der for inntektsåret 1995.

Overensstemmende med dette var det LNs syn at man i medhold av art. 5 nr. 2 måtte kunne beregne en skjønnsmessig fastsatt rentekostnad på filialens hånd, i forbindelse med fastsettelsen av hva som er en korrekt tilordning av inntekt til filialen.

Nemnda viste videre til at man ved å innkalkulere en rentekostnad ved fastsettelsen av filialinntekten i et tilfelle som det omhandlede, nettopp oppnådde et resultat som var overensstemmende med prinsippet nedfelt i art. 5. Irland skulle, i form av et unntak fra hovedregelen om at beskatningsretten tilligger hjemstaten, kun ha beskatningsrett til den del av fortjenesten som kunne tilskrives filialen, bedømt som et selvstendig og uavhengig foretak. Uten en slik kalkulert rentekostnad ville all avkastning på overført egenkapital til en filial utelukkende bli å anse som filialinntekt, og dermed være fritatt for beskatning i hovedkontorstaten.

21.2.2.3 Filial i Storbritannia og Luxembourg – 1994-503LN

Spørsmålet var om nærmere angitte utlån skulle tilordnes selskap As hovedkontor i Norge eller selskapets filial i Storbritannia. Selskapet mente at utlånene i hovedsak måtte tilordnes filialen, med den konsekvens at brutto renteinntekter måtte unntas fra norsk beskatning. LN mente derimot at utlånene i hovedsak måtte tilordnes hovedkontoret, og at

1 Bed.book Page 556 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

renteinntektene dermed kom til beskatning i Norge. Vedtaket er påklaget til OLN.

Saksforholdet

Saken hadde sin opprinnelse i et bokettersyn i selskapet avholdt av SKD for inntektsårene 1991-1995. Det var på det rene at selskapets filial i Storbritannia i henhold til skatteavtalen med UK art. 5 nr. 1 utgjorde et fast driftssted der. Dersom de respektive utlån skulle tilordnes selskapets hovedkontor i Norge, ville den skattepliktige inntekt til Norge øke med brutto renteinntekter på utlånene, fratrukket et stipulert administrasjonsvederlag for filialens oppfølging av lånene overfor kundene.

Saken gjaldt også inntektsføring av netto renteinntekter tilknyttet utlån som senere var overført fra et datterselskap i Luxembourg til A.

A hadde hatt en intern ordning for garantistillelse overfor filialene i utlandet. Dette var blitt gjennomført ved å utstede såkalte «Risk Letters». Slike dokumenter ble benyttet der det av forretningsmessige årsaker var ønskelig at engasjementet ble ført ved filialen i utlandet. I flere av disse tilfellene var det imidlertid ikke aktuelt for filialen å bære kredittrisikoen alene, enten fordi filialen overtok et tidligere problemengasjement i Norge, eller som følge av engasjementets størrelse.

Hensikten med et «Risk Letter» var således at eventuelle tap på engasjementet helt eller delvis skulle dekkes av avgiveren, hvilket i nærværende sak var A. Ved tap på de aktuelle engasjementene skulle det norske hovedkontoret til A enten innfri uteenhetenes hovedstol og eventuelle udekkede fundingkostnader (kostnader ved finansieringen av utlånene), eller løpende dekke fundingen dersom dette var mest hensiktsmessig.

Lån 1

Dette var et syndikatlån, hvor A gikk inn med en andel på GBP 35 mill. i 1985, som ble fordelt med GBP 20 mill. på hovedkontoret i Norge og GBP 15 mill. på filialen i Storbritannia. Endelig kreditbeslutning for deltakelsen i prosjektet ble tatt i Norge. I forbindelse med en fusjon med et annet selskap B, ble ytterligere GBP 5 mill. overført til filialen i Storbritannia fra Bs engelske filial. Filialens andel av engasjementet var etter dette GBP 20 mill., hvilket var identisk med filialens eksponeringsgrense på engasjementet. Eksponeringsgrensen ble pålagt A av Bank of England.

I 1990 ble lånet utvidet med GBP 16 mill. som i sin helhet ble fordelt til hovedkontoret i Norge.

Deler av hovedkontorets andel var i såkalte «Domestic Pounds» som det på den tiden hadde problemer med å finansiere. Disse, som i alt utgjorde GBP 27 mill., ble derfor finansiert av Storbritannia-filialen på vegne av hovedkontoret i Norge. Filialen lånte midler for å møte den kredittforpliktelse selskapet

1 Bed.book Page 557 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

hadde i forbindelse med lånet. Kreditten som løp i hovedkontoret ble inndekket mot at det ble åpnet en tilsvarende kreditt ved filialen. Filialen fortsatte håndteringen av utlånet, som også ble bokført i filialen.

Dette var bakgrunnen for at hovedkontoret utstedte et «Risk Letter» til den engelske filialen, som medførte at eventuelle tap på den delen av engasjementet som oversteg eksponeringsgrensen på GBP 20 mill. skulle dekkes av hovedkontoret.

Renteinntektene på det overførte engasjementet ble mottatt av og bokført i filialen i Storbritannia frem til årsskiftet 1994/95. Hovedkontoret hadde ikke mottatt inntekter for engasjementet, verken i form av allokering av netto renteinntekter eller ved provisjon for garantien.

I 1995 ble det foretatt en tapsavsetning på 40 prosent på engasjementet. Som følge av dette ble engasjementet overført til hovedkontoret i Norge. Fra 1. januar 1995 ble renteinntekter og innlånskostnader regnskapsmessig ført i Norge.

I bokettersynsrapporten var vederlag for avgitt garanti foreslått gjennomført ved at rentemarginen på engasjementet ble fordelt med 1 prosent til Norge og 0,5 prosent til Storbritannia, hvilket var i samsvar med As forslag. Fordelingen var basert på at transaksjoner mellom hovedkontor og filial skattemessig skulle behandles som om transaksjonen skjedde mellom uavhengige parter, og at disse ville ha beregnet seg markedsmessig pris for slike disposisjoner. Rentemargin fordelt til Norge utgjorde ca. kr 5,5 mill. for årene 1991-94.

Lån 2

A ble anmodet om å bistå en kunde ved tilbakekjøp av et obligasjonslån lagt ut i det tyske markedet. Kunden ville redusere sin gjeld ved å kjøpe tilbake obligasjonslånet til underkurs. Kunden kunne ikke stille sikkerhet for nytt lån gitt fra A, og lånet ble derfor gitt til et datterselskap av kunden som hadde et ubeheftet aktivum i en eiendom. Det ble ved låneavtale av 1. desember 1992 gitt et lån på kr 79,5 mill. til kundens datterselskap som videreutlånte til kunden.

På anmodning fra låntaker ble det besluttet at lånet skulle bokføres i filialen i Storbritannia, med «Risk Letter» utstedt fra hovedkontoret i Norge. Frem til lånet ble overført hovedkontoret i Norge pr. 1. januar 1995, ble renteinntekter og rentekostnader bokført i Storbritannia. I Norge hadde ikke hovedkontoret bokført vederlag i form av garantiprovisjon for det utstedte «Risk Letter».

I 1994 ble det foretatt tapsavsetning med kr 10 798 mill. på lånet. I 1995 ble det avsatt ytterligere kr 23 307 mill. for å møte fremtidige tap på utlånet. Samtidig ble GBP 4 mill. av utestående lånesaldo konvertert til egenkapital.

Bokettersynsrapporten foreslo blant annet at utstedt «Risk Letter» ble priset som en garanti overfor filialen, og at en armlengdes garantiprovisjon ble satt til 1 prosent av opprinnelig trukket lånebeløp.

Lån 3

I 1992 ble det bestemt at virksomheten i As datterselskap i Luxembourg skulle omlegges, ved at lån til næringslivet skulle overføres andre enheter i konser-

1 Bed.book Page 558 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

net. Det ble utarbeidet en avtale hvor det ble bestemt at lånene skulle overføres til A. A skulle på den fysiske overføringsdatoen betale filialen i Luxembourg tilhørende gjeld, redusert for eventuelle tapsavsetninger. Eventuelle tap etter denne datoen skulle ifølge avtalen bæres av A.

Opprinnelig ble det bevilget en garanti på USD 16 mill., som senere ble refinansiert som et lån på USD 11 mill. Engasjementet skulle etter avtalen overføres til A i løpet av siste halvår 1992. Imidlertid ville en overføring medføre betydelige omkostninger. Låne- og sikkerhetsdokumentene ble derfor beholdt, samtidig som lånet fortsatt ble fundet fra datterselskapet i Luxembourg. A avga garanti overfor datterselskapet i Luxembourg. Fra 1. juli 1992 skjedde all behandling og oppfølging av lånet fra Norge, med unntak av korrespondanse med kunden.

Høsten 1994 måtte A innfri sin garanti som følge av mislighold fra kundens side. Det ble avsatt kr 74,1 mill. etter en totalvurdering av lånet. I 1995 og 1996 ble imidlertid deler av tapet innbetalt fra kunden.

I 1993 og 1994 var fundingkostnader og renteinntekter ført i Luxembourg. Netto renteinntekter utgjorde samlet for disse årene ca. USD 450 000.

I bokettersynsrapporten ble det foreslått at utlånet måtte anses overført til A i samsvar med den ovenfor omtalte avtalen, jf. at risiko og all behandling og oppfølgning var overført A. Netto renteinntekter for 1993 og 1994 ble foreslått henført til beskatning i A i Norge.

Bokettersynsrapporten foreslo også å tilbakeføre deler av avsetningen som A gjorde i 1994, basert på det synspunkt at overføring av lånet til nominell verdi ikke representerte det en uavhengig part ville betalt for lånet.

Lån 4

Datterselskapet i Luxembourg ytet i 1991 et lån på USD 14,9 mill. til en kunde. Også dette lånet var omfattet av den ovenfor nevnte avtalen, og skulle således overføres til A. En overføring av sikkerhetene ville imidlertid være kostnadskrevende. Det ble også for dette lånet utstedt garanti fra A, men hvor engasjementet fra 1992 ble styrt fra Norge. Lånet ble fortsatt fundet og bokført i Luxembourg.

Fundingkostnader og renteinntekter ble i 1993 og 1994 ført i Luxembourg. I bokettersynsrapporten var det foreslått at netto renteinntekter fra disse årene skulle beskattes på A i Norge. Det ble lagt til grunn at lånet i skattemessig henseende måtte anses overført til A i tråd med avtalen inngått i 1992.

Ligningsnemndas behandling

Ad lån 1 og 2

LN antok at det var hensiktsmessig å behandle disse lånene samlet, i det problemstillingen for begge gjaldt hvorvidt lånene skulle tilordnes hovedkontoret i Norge eller filialen i Storbritannia.

A hadde behandlet lånene som om disse hørte hjemme under den aktiviteten som hadde foregått i filialen i Storbritannia. Filialen hadde imidlertid, på bak-

1 Bed.book Page 559 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

grunn av det utstedte «Risk Letter» fra hovedkontoret, etter nemndas syn ikke båret risikoen for tap på denne del av utlånene. Bokettersynsrapporten la dette til grunn, og foreslo å endre inntekten i tråd med at garantier skulle prises som om transaksjonen var skjedd mellom uavhengige parter.

Etter LNs oppfatning ville prisingsspørsmålet kun være aktuelt for det tilfellet at lånet kunne tilordnes filialen i Storbritannia. Problemstillingen var da hvorvidt det var korrekt å tilordne lånene til filialen på det tidspunktet lånene ble gitt, eventuelt om lånene senere kunne anses overført til filialen. Dersom lånene måtte anses å være et resultat av den virksomheten som foregikk ved hovedkontoret i Norge, var det etter nemndas oppfatning ikke grunnlag for å foreta noen prissetting av det omtalte «Risk Letter». I et slikt tilfelle ville det for allokeringsformål ikke foreligge noen garantitransaksjon mellom hovedkontor og filial.

Filialen var i henhold til skatteavtalen med UK av 3. oktober 1985 å anse som et fast driftssted, jf. art. 5 nr. 1. Det følger da av avtalen art. 27 nr. 2 bokstav a sammenholdt med art. 7, at Norge skulle unnta den del av fortjenesten som kunne tilskrives det faste driftssted i Storbritannia. Spørsmålet var da om lånene skulle tilordnes filialen eller hovedkontoret, jf. skatteavtalen art. 7 nr. 1 annet punktum. Flere kriterier kunne etter nemndas syn være helt eller delvis avgjørende for allokeringen av lånet, som for eksempel risiko, administrasjon, funding, bokføring med videre.

Tilordningsspørsmålet måtte løses på bakgrunn av bestemmelsen i avtalens art. 7 nr. 1 annet punktum, hvoretter filialstaten kunne skattlegge så mye av fortjenesten som kunne tilskrives det faste driftssted, i den engelske tekst i skatteavtalen formulert som «...but only so much of them [the profits] as is attributable to that permanent establishment». Det oppstilles med andre ord et krav om tilknytning mellom virksomheten ved driftsstedet og inntekt som skulle kunne allokeres dit, jf. Zimmer 1992 s. 112 og Vogel 1997 s. 409 (7/32):

> «... the second sentence of Art. 7(1) MC allows the State of the permanent establishment to tax only those profits which are economically attributable to the permanent establishment, i.e. those which result from the permanent establishment's activities, which arise economically from the business carried on by the permanent establishment, ...»

Nærmere regler for allokering av fortjeneste mellom et foretaks hovedkontor og dets faste driftssted er gitt i avtalens art. 7 nr. 2:

> «Når et foretagende i en kontraherende stat utøver forretningsvirksomhet i den annen kontraherende stat gjennom et fast driftssted der, skal det, med forbehold av bestemmelsen i punkt 3 i denne artikkel, i hver av de kontraherende stater tilskrives det faste driftssted den fortjeneste som det ventelig ville ha ervervet hvis det hadde vært et særskilt og selvstendig foretagende som utøvet samme eller lignende virksomhet under samme eller lignende vilkår og som opptrådte helt uavhengig i forhold til det foretagende hvis faste driftssted det er.»

1 Bed.book Page 560 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Art. 7 nr. 1 og 2 i skatteavtalen med UK tilsvarer OECDs Mønsteravtale fra 1977/1992, og kommentarene til denne ville derfor etter nemndas syn ha atskillig betydning ved fortolkningen.

Ved allokering av fortjeneste mellom hovedkontor og filial, måtte det etter nemndas oppfatning legges til grunn en fordeling basert på de funksjoner de enkelte virksomhetsenheter i selskapet utførte. Det legale eierskapet til midlene ville til enhver tid hvile på selskapet som en helhet, og ville derfor ikke kunne være til videre hjelp. Et slikt funksjonelt kriterium fant nemnda støtte for i kommentar nr. 12.1 til OECDs Mønsteravtale Art. 7 nr. 2, jf. s. C(7)-6/7. Her drøftes betydningen av at det er inngått «avtaler» mellom hovedkontor og filial. Det konkluderes med at slike avtaler naturligvis ikke er rettslig bindende avtaler, men at de, i den utstrekning slike avtaler «... reflect the functions performed by the different parts of the enterprise ...», kan aksepteres med skattemessig virkning.

Siden det var rentene av utlånene som skulle tilordnes filial eller hovedkontor, fulgte det etter nemndas syn av dette at det måtte skje en tilordning av bankens aktiva og passiva til filialen, jf. Winther-Sørensen i Engholm Jacobsen m.fl. 2000 s. 155:

> «Allokeringen av foretagendets faktiske indtægter og udgifter må ske på baggrund af en forudgående allokering av foretagendets indkomstgrundlag, herunder en forudgående allokering av foretagendets aktiver og passiver.»

Winther-Sørensen viser også til Høyesteretts avgjørelser i Rt. 1994 s. 132 (Utv. 1994 s. 193) *Uncle John*, Rt. 1995 s. 455 (Utv. 1995 s. 226) *Safe Regalia* og Rt. 1998 s. 794 (Utv. 1998 s. 861) *B J Services*, til støtte for dette. Winther-Sørensen anfører også s. 169–170:

> «Renter erhvervet som led i et fast driftssteds bankvirksomhed skal henføres til det faste driftssted. Såfremt så vel hovedkontoret som det faste driftssted har været involveret i et udlån vil det dog kunne være særdeles vanskeligt at afgøre, hvortil det pågældende udlån og dermed renteindtægterne skal henføres.»

Problemstillingen tilordning av utlån er nærmere behandlet i OECD-rapporten *Transfer Pricing and Multinational Enterprises, Three Taxation Issues* (1984) på s. 68-69 i avsn. 84 flg. (split functions):

> «85. Whether the profits arising from banking operations should be attributed to a particular branch depends, as has already been pointed out, following the principles laid down in the Model Convention, on whether they are profits which the branch might be expected to make if it were a distinct and separate enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions and dealing wholly independently with the enterprise of which it is a permanent establishment [Article 7(2) of the Model Convention]. An important factor in the case of loan transactions where more than one branch has performed economic functions with respect to the asset (...) will often be whether the debt claims or other interest-bearing assets arising from the transactions

1 Bed.book Page 561 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

(see Article 11, paragraph 3 of the Model Convention) are effectively part of the business assets of the branch. (...)

86. Another factor, which may be more decisive in some areas, however, *will be whether the income produced by the relevant assets can be regarded as having been substantially generated by the activities of the permanent establishment. This will depend on the extent to which the negotiation and conclusion of the transaction has been the work of the of that permanent establishment.* Normally the negotiations and conclusion of a transaction will involve the following activities:

a Obtaining the offer of new business;
b Establishing the potential borrower's credit rating and the risk involved in providing credit;
c Negotiating the term of the loan with the borrower;
d Deciding on whether to make or extend the relevant loan and, if so, on what terms and conditions;
e Concluding the contract and disbursing the proceeds of the loan;
f Administering the loan (including handling and monitoring the service of it) and holding and controlling the securities pledged.

The first four activities are of decisive economic importance. The fact that debt claims against customers and similar assets were the results of these activities undertaken by a particular branch would thus form a firm foundation for the attribution of the profits from the relevant transactions to that branch notwithstanding that the assets themselves has been transferred to another branch. This would be particularly the case *if the risk of default on the loan remained to be borne by the first branch or was in any case not assumed by the branch to which the business was transferred*.» (Uthevet her.)

Også i IFA Cahiers 1996 s. 81 er utøvelse av funksjoner, herunder kredittbeslutning og dermed ... bearing of the risk which comes with the loan fremtredende ved allokeringen av lånet. Også Per Hajem inntar et slikt synspunkt, jf. norsk nasjonalrapport s. 633:

«The most relevant determining criterion would be who bears the risk of creditor default. Who signs the loan agreements/contracts is of less importance ...»

Den aktuelle andel av lån 1 hadde etter LNs oppfatning sin kilde i Norge. Det ble vist til at hovedkontoret hadde tatt den endelige kredittbeslutningen for deltakelsen i engasjementet, og at det var praktiske årsaker som foranlediget at denne delen av lånet ble bokført i Storbritannia. Videre var filialen allerede belastet fullt ut med lån 1 i tråd med eksponeringsgrensen fastsatt av Bank of England. Det utstedte «Risk Letter» måtte etter LNs syn derfor anses som en bekreftelse på at lånet i realiteten hørte under den aktiviteten som ble utøvd av hovedkontoret, og at lånet dermed ikke var overført til filialen. Hovedkontoret hadde hele tiden hatt den fulle risiko knyttet til lånet, mens kun den administrative oppfølgningen av lånet var overlatt filialen.

Samme synspunkt kunne etter nemndas syn også gjøres gjeldende i forhold til lån 2. Også her var det praktiske grunner som lå bak bokføringen i filialen,

1 Bed.book Page 562 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

etter at hovedkontoret hadde innvilget lånerammen. At det ble utstedt et «Risk Letter» hvor hovedkontoret stod ansvarlig for eventuelle tap på lånet, kunne ikke ha avgjørende betydning i forhold til tilordningsspørsmålet. Slik LN så det, var «Risk Letter» en bekreftelse på at lånet var tilknyttet virksomheten i Norge, ved at det var denne enheten som hadde stått for de viktigste funksjonene, herunder risikoen, ved engasjementene i forhold til lån 1 og 2.

Konsekvensene av at lånene skulle tilordnes Norge, var at inntekten til Norge for inntektsåret 1994 ble økt med brutto renteinntekter på lånene. Til fradrag kom vederlag for de tjenestene filialen hadde ytet i tilknytning til de aktuelle lånene, det vil si markedsmessig pris for administrasjon og oppfølging. LN var enig i at den foreslåtte allokeringen av netto rentemargin i bokettersynsrapporten kunne synes å gi et riktig uttrykk som vederlag for disse funksjonene.

Vanligvis er det allokering av netto rentemargin som er det sentrale. A hadde imidlertid fradragsrett for bankens samlede gjeldsrenter, også de som var bokført i filialer i utlandet hvor skatteavtalen i de respektive land baseres på unntaksmetoden, jf. sktl. 1911 § 44 første ledd første punktum (sktl. § 5-1 første ledd). Se i denne forbindelse omtalen av sak 1994-316OLN i kapittel 6 punkt 6.7.2. Rentekostnadene på de aktuelle utlån var bokført i filialen og dermed allerede fradragsført i norsk inntekt. Det omtalte vedtak i OLN gjaldt for A fra og med inntektsåret 1994.

Ad lån 3

Lånet inngikk i ovenfor nevnte avtale av 1. juli 1992, hvoretter bedrifts- og shippingporteføljen i As datterselskap i Luxembourg skulle overføres til A.

LN la til grunn at lånet måtte anses overdratt til A ved bindende avtale mellom partene. At utlånet av praktiske grunner fortsatt ble stående i bøkene til datterselskap i Luxembourg, kunne etter nemndas syn ikke være avgjørende. Det ble også vist til at all behandling og oppfølging av lånet, med unntak av korrespondansen med kunden, var skjedd fra Norge.

Lån 4

Også dette lånet inngikk i ovenfor nevnte avtale, men ble fundet og bokført i Luxembourg også etter avtaleinngåelsen.

LN la til grunn at lånet gjennom avtalen var overført til Norge, og at netto renteinntekter på lånet skulle vært inntektsført her.

21.2.2.4 Filial i Sveits – 1998-032OLN

Et selskap overførte en aksjeportefølje til en filial i Sveits. På overføringstidspunktet var det en stor urealisert aksjegevinst knyttet til denne porteføljen. Spørsmålet var i hvilken grad den gevinsten som oppsto ved salg av aksjer fra filialen skulle anses opptjent gjennom filialen, og dermed i hvilken grad den skulle unntas fra norsk beskatning. Såvel LN som OLN antok at den del av gevinsten som var oppstått før aksjeporteføl-

1 Bed.book Page 563 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

jen ble overført til filialen, ikke kunne tilskrives filialens virksomhet og dermed ikke skulle unntas fra norsk beskatning.

Saksforholdet

Et norsk aksjeselskap åpnet i desember 1998 en filial i en kanton i Sveits. Filialen ble opprettet for å forestå selskapets investeringsaktivitet knyttet til utenlandske verdipapirer og fondsandeler. Opprettelsen ble begrunnet med at man gjennom filialen satt fysisk nærmere potensielle, attraktive utenlandske investeringer. Grunnet den økende internasjonaliseringen av kapitalmarkedene ønsket selskapet en utvidet investeringshorisont. Videre opplyste selskapet å ha vektlagt at etablering i Sveits kunne virke positivt inn på rekrutteringen av dyktige medarbeidere til denne delen av selskapets virksomhet.

Filialen ble registrert i det lokale handelsregisteret i desember 1998, og var operativ fra uke 52. Driftsstedet besto av leide kontorlokaler, og var utstyrt med datautstyr fra selskapets IT-avdeling. Driftsstedet hadde senere utvidet lokalitetene. Filialen ble drevet delvis av tidligere ansatte i selskapet som hadde flyttet til Sveits, delvis av nye rekrutterte personer, samt lokalt rekruttert personell.

Ved opprettelsen av filialen ble selskapets samlede beholdning av utenlandske verdipapirer og fondsandeler, inklusive valutasikringseffekt, skilt utfra den «norske» porteføljen og overført til filialens regnskap til bokførte verdier (kostpris).

I selskapets selvangivelse la selskapet til grunn at alle transaksjoner foretatt frem til flyttingen, var skattepliktig til Norge, og således tatt med i selvangivelsen, mens transaksjoner etter flyttingen, etter selskapets oppfatning, i sin helhet var skattepliktig til Sveits og dermed måtte unntas fra norsk beskatning.

På bakgrunn av selskapets dokumentasjon la kontoret til grunn at selskapets filial i Sveits utgjorde et fast driftssted i skatteavtalens forstand. Selskapet ble imidlertid varslet om at kontoret vurderte å endre selskapets ligning for så vidt gjaldt behandlingen av inntekter knyttet til filialen i Sveits. Varselet baserte seg på flere forhold som kontoret mente måtte lede til et annet resultat enn det selskapet hadde lagt til grunn. For det første stilte kontoret spørsmål ved om det var riktig å tilordne filialen gevinstene ved salg av aksjene. Kontoret var av den oppfatning at det var mer naturlig å se på filialen som en forvalter av hovedkontorets aksjeportefølje, og at filialen kun skulle tilordnes en armlengdes pris for disse utførte tjenestene, jf. skatteavtalen med Sveits art. 7. Alternativt var kontoret av den oppfatning at dersom filialen skulle tilordnes gevinster, skulle ikke hele gevinsten unntas fra norsk beskatning, men kun den delen av gevinsten som var påløpt etter at porteføljen ble flyttet. Dette var basert på en armlengdesvurdering av inntektene til driftsstedet, dersom driftsstedet måtte anses som skattemessig eier i forhold til spørsmålet om allokering av inntekter etter skatteavtalen.

LN kom til at bare den delen av gevinsten som var påløpt etter at porteføljen ble flyttet til Sveits, skulle unntas fra norsk beskatning. Den delen av gevinsten

1 Bed.book Page 564 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

som tilsvarte den urealiserte gevinsten på det tidspunktet porteføljen ble overført til filialen, kunne etter LNs syn ikke beskattes i Sveits og skulle da ikke unntas fra norsk beskatning.

Overligningsnemndas behandling

OLN tok utgangspunkt i globalinntektsprinsippet. Dette innebærer blant annet at selskaper som er hjemmehørende i Norge, er skattepliktig for all sin inntekt, uavhengig av hvor inntekten har sin kilde. I skatteavtaler som er basert på unntaksprinsippet, har Norge gitt avkall på å skattlegge inntekt i den utstrekning skatteavtalen gir den annen stat en rett til å skattlegge inntekten.

I skatteavtalen med Sveits art. 23 nr. 1 kommer dette til uttrykk i ordene «unnta slik inntekt». Hvis Norge ikke hadde hatt skatteavtale med Sveits, ville aksjegevinstene kunne ha vært skattlagt fullt ut etter norske regler. Spørsmålet var derfor først og fremst hva som ligger i uttrykket «slik inntekt» i skatteavtalen. Nærmere bestemt var det spørsmål om Sveits etter skatteavtalen kunne skattlegge hele gevinsten (altså med utgangspunkt i skattyters anskaffelsesverdi), eller bare den del av gevinsten som oversteg verdien på det tidspunkt da aksjene ble overført til det faste driftsstedet. Sveitsisk beskatningsrett reguleres i så henseende av skatteavtalens art. 7.

OLN la til grunn at de her omhandlede aksjene hadde karakter av omsetningsgjenstander i virksomheten. Nemnda antok derfor at de normer som gjelder for slike gjenstander, måtte legges til grunn. Det ble vist til kommentar 17.3 til art. 7 i OECDs mønsteravtale, hvor det blant annet fremgår:

> «Where goods are supplied for resale whether in a finished state or as raw materials or semi-finished goods, it will normally be appropriate for the provisions of paragraph 2 to apply and for the supplying part of the enterprise to be allocated a profit, measured by reference to arm's length principles.»

De modifikasjoner som deretter gjøres, hadde etter nemndas syn ingen interesse for denne saken. Denne kommentaren kom riktignok inn først i 1994 (og er altså yngre enn skatteavtalen), og den tar åpenbart først og fremst sikte på fysiske gjenstander. Nemnda antok likevel at den gir uttrykk for et prinsipp med mer generell gyldighet. Heller ikke om man ser forholdet under synsvinkelen kapitalgevinst, kunne skatteavtalen etter nemndas syn innebære at Norge hadde gitt avkall på å skattlegge verdistigning frem til det tidspunktet da gjenstanden ble flyttet til det faste driftsstedet. Det ble i denne forbindelse vist til kommentar 12 til art. 13 i OECDs mønsteravtale, hvor det generelt heter:

> «The Article does not specify how to compute a capital gain, this being left to the domestic law applicable.»

OLN uttalte videre at den etter hvert ganske utbredte praksis med å gjennomføre gevinstbeskatning ved utflytting av gjenstander (exit taxes), synes å

1 Bed.book Page 565 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

bygge på en forutsetning om at slik skattlegging ikke er i strid med skatteavtalen.

Nemnda la etter dette til grunn at i skatteavtalen kunne ikke Norge anses å ha gitt avkall på rett til å skattlegge de her omtvistede inntektspostene.

Spørsmålet var da om norsk rett ga hjemmel til å gjennomføre slik skattlegging. Det fulgte etter OLNs syn av globalinntektsprinsippet at den aktuelle inntekten kunne skattlegges i Norge hvis det ikke foreligger skatteavtale med driftsstedslandet. Det fulgte videre av det som er sagt at Norge etter nemndas syn ikke kunne anses for å ha gitt avkall på denne beskatningsretten i skatteavtalen med Sveits. Det hadde da formodningen mot seg at det forhold at det foreligger skatteavtale med driftsstedsstaten (i dette tilfellet Sveits) skulle medføre at *intern norsk rett* fikk en snevrere rekkevidde. Skattyteren hadde til støtte for sitt syn henvist til en rekke formuleringer i lovforarbeidene til sktl. 1911 §§ 44 B flg (sktl. §§ 14-60 flg). Nemnda bemerket til dette for det første at de refererte bemerkningene i det vesentlige gjaldt driftsmidler, mens de aktuelle gjenstander i det foreliggende tilfelle hadde karakter av å være omsetningsgjenstander. For det annet og mer generelt bemerket OLN at det burde utvises atskillig varsomhet med hensyn til å generalisere ut fra enkeltstående bemerkninger i skattelovforarbeider.

Ligningen ble på denne bakgrunn fastholdt.

21.3 Generelle allokeringsspørsmål

21.3.1 Aksjegevinst ved salg av datterselskap i Singapore – 1998-608SFS

Spørsmålet var om Norge gjennom skatteavtalen med Singapore hadde frasagt seg beskatningsretten til en aksjegevinst ved salg av to datterselskap i Singapore. Dersom gevinsten var å anse som en «fortjeneste vunnet ved forretningsvirksomhet», ville gevinsten være forbeholdt Norge til beskatning etter skatteavtalens art. 7. I motsatt fall ville Norge ha frasagt seg beskatningsretten etter art. 17, såfremt gevinsten skrev seg fra Singapore. Kontoret antok at hvorvidt gevinsten var «fortjeneste vunnet ved forretningsvirksomhet», var avhengig av om det dreide seg om aksjer i næring.

Vurderingen av hvorvidt det dreide seg om aksjer i næring er også omtalt i kapittel 19 punkt 19.1.

I uttalelsen tok kontoret stilling til spørsmålet om Norge eller Singapore hadde beskatningsrett til en aksjegevinst. Internrettslig ga selsktl. § 5-2 nr. 1, jf. § 5-1 nr. 3 (sktl. § 10-31 første ledd, jf. § 10-30 tredje ledd) hjemmel til beskat-

1 Bed.book Page 566 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

ning, og spørsmålet var om Norge gjennom skatteavtalen med Singapore hadde gitt avkall på denne beskatningsretten, slik at inntekten måtte unntas fra norsk beskatning.

Norge har inngått en ny skatteavtale med Singapore med virkning fra og med inntektsåret 1999. Denne forhåndsuttalelsen er avgitt på bakgrunn av den gamle skatteavtalen.

Saksforholdet

I forbindelse med en pågående restrukturering av et norsk konsern, ønsket man å samle to datterselskap i Singapore – selskap A og B – i et nyetablert holdingselskap. Man tok deretter sikte på børsnotering av holdingselskapet, slik at morselskapet etter børsnotering satt igjen med en eierandel på 40 prosent.

Det første spørsmålet var om en slik aksjegevinst var omfattet av skatteavtalen mellom Norge og Singapore art. 7, som en «fortjeneste ved forretningsvirksomhet». I såfall ville den etter avtalens art. 7 være forbeholdt Norge til beskatning, ettersom virksomheten ikke skjedde gjennom et fast driftssted i Singapore.

Kontorets behandling

Kontoret tok utgangspunkt i at internrettslige begreper måtte ha sentral betydning ved tolkningen av «fortjeneste ved forretningsvirksomhet» i art. 7, ettersom skatteavtalen ikke selv hadde noen nærmere definisjon av dette. Kontoret antok derfor at aksjepostene i de to datterselskapene måtte ha en slik tilknytning til den virksomhet som morselskapet drev, at aksjene ble ansett som aksjer i næring. Bare ved en slik tilknytning kunne aksjegevinsten anses som en fortjeneste ved forretningsvirksomhet, og således være forbeholdt Norge til beskatning.

Vurderingen av hvorvidt aksjene kunne anses eid i næring var konkret, og basert på opplysninger fremkommet i møte samt skriftlig korrespondanse med selskapet.

I forhold til *aksjene i A* antok kontoret at motivet med ervervet av disse aksjene ikke hadde vært å oppnå fordeler ved egen næringsvirksomhet, men at snarere konsernstrategiske forhold hadde vært avgjørende. I tråd med uttalelser i Rt. 1988 s. 1244 (Utv. 1989 s. 113) *Osmond*, antok kontoret at dette talte med tyngde mot å anse aksjene som eid i næring. Datterselskapet drev videre kontraktsproduksjon for eksterne kunder, og beskjeden produksjonsaktivitet for morselskapet, og kontraktsproduksjonen skjedde utenfor morselskapets kjernevirksomhet. Kontoret la videre vekt på at aksjeinnehavet mer hadde karakter av selvstendig kapitalplassering, fremfor å virke som aksjer i næring.

På denne bakgrunn og med særlig vekt på at det i den foreliggende rettspraksis har vært stilt strenge krav for å anse aksjer som eid i næring, antok kontoret at aksjene ikke kunne anses som eid i næring. Aksjegevinsten kunne da ikke anses som en fortjeneste ved forretningsvirksomhet i skatteavtalens forstand.

1 Bed.book Page 567 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Art. 7 ga derfor ikke Norge noen beskatningsrett vedrørende aksjegevinsten.

Det neste spørsmålet var da om Norge hadde gitt avkall på sin beskatningsrett gjennom skatteavtalens art. 17:

> «Former av inntekt som ikke er uttrykkelig nevnt i de foregående artikler i denne overenskomst og som skriver seg fra en kontraherende stat, kan skattlegges i denne stat.»

Dersom aksjegevinsten «skriver seg» fra Singapore, kan denne beskattes i Singapore, og Norge skal i såfall unnta denne fra beskatning, jf. art. 19. Under henvisning til artikkelens ordlyd samt til kommentarene til art. 17 i St.prp. nr. 84 (1984-85), antok kontoret at aksjegevinsten falt inn under art. 17. Spørsmålet var da hvorvidt aksjegevinsten skrev seg fra Singapore, dvs. om den hadde sin kilde der.

Kontoret viste til at aksjeverdien, og dermed aksjegevinsten, i stor grad ville avhenge av tilbakeholdt overskudd i selskapet, hvilket tilsa at gevinsten hadde sin kilde i Singapore. Det var et tungtveiende moment i samme retning at Singapore var hjemstat for datterselskapet og stedet for dets virksomhet. Gjeldende skatteavtale med Singapore bygde på FN-mønsteret, og kontoret viste til at dette normalt ga kildestaten større beskatningsrett. I mangel av sikre holdepunkter for at Singapore ikke ble ansett som kildestat for aksjegevinsten, antok kontoret på denne bakgrunn at aksjegevinsten hadde sin kilde i Singapore. Aksjegevinsten måtte dermed unntas fra norsk beskatning etter skatteavtalens art. 19 nr. 3.

Når det gjaldt *aksjene i B*, var dette aksjeervervet i sin tid initiert av konsernledelsen i Norge ut fra et ønske om å samle all aktivitet i Sørøst-Asia i ett selskap. Kontoret antok derfor at heller ikke disse aksjene tilsynelatende var ervervet ut fra et motiv om å oppnå fordeler for morselskapets egen næringsvirksomhet. På den annen side drev datterselskapet med en form for virksomhet som inngikk i morselskapets kjernevirksomhet, og en betydelig del av datterselskapets virksomhet var representasjon av morselskapets kjerneområder.

Kontoret antok på denne bakgrunn at det var atskillig mer nærliggende å anse aksjene i dette datterselskapet som aksjer i næring, og at aksjegevinsten derved var å betrakte som en fortjeneste vunnet ved forretningsvirksomhet etter skatteavtalens art. 7. Norge hadde dermed etter kontorets syn ikke frasagt seg beskatningsretten til den del av aksjegevinsten som skrev seg fra salget av aksjene i B.

1 Bed.book Page 568 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

21.4 Problemstillinger med tilknytning til skatteavtaler

21.4.1 Fradrag for gjeldsrenter tilknyttet fast driftssted i utlandet – 1994-316OLN

Spørsmålet var om renteutgifter tilknyttet utenlandske filialer var fradragsberettigede i norsk inntekt, uavhengig av om de samme utgiftene kom til fradrag i driftsstedsstaten. OLN antok at renteutgiftene var fradragsberettiget.

Saken er også omtalt i kapittel 6 punkt 6.7.2. Fremstillingen nedenfor konsentrerer seg derfor i hovedsak om de spørsmål som har interesse i forhold til tolkningen av skatteavtalen.

Saksforholdet

Et selskap drev virksomhet i flere land gjennom faste driftssteder. Virksomheten som var tilknyttet utlandet var unntatt norsk beskatning i henhold til skatteavtale, og skatteavtalene hjemlet fradrag for renteutgifter i driftsstedsstaten. Skattyter mente at renteutgiftene uansett måtte være fradragsberettiget i Norge.

Sktl. 1911 § 44 første ledd (sktl. § 6-1, jf. § 6-40) hjemler fradrag i norsk skattepliktig inntekt for renter av skattyters gjeld. For det tilfellet at skattyter har fast eiendom i utlandet, skal skattyter i utgangspunktet fordele den samlede gjeld og de samlede gjeldsrenter mellom eiendomsstaten og Norge i forhold til brutto formue i de respektive land, jf. sktl. 1911 § 45 annet ledd første og annet punktum (sktl. § 4-31, jf. § 6-91). Skattyters renteutgifter knyttet til Norge og filialene ute ble fordelt i henhold til norsk bruttoformue og til anslått ligningsmessig verdi av skattyters faste eiendommer i utlandet. Slik skattyter fordelte sine globale gjeldsrenter kom mer enn 99,9 prosent av rentekostnadene som var knyttet direkte til utenlandsfilialene til fradrag også i norsk skattepliktig inntekt.

LN var av den oppfatning at de respektive renteutgiftene ikke kunne fradras i Norge. Det ble vist til at når inntekt vunnet ved virksomhet tilknyttet fast driftssted i utlandet er unntatt norsk beskatning i henhold til skatteavtale, vil heller ikke tilhørende fradragsposter komme til fradrag i Norge dersom det er positiv hjemmel i skatteavtalen for fradrag for slike utgifter i driftsstedsstaten. LN støttet seg til ordlyden i skatteavtalen med USA art. 5 nr. 3 og skatteavtalen med UK art. 7 nr. 3, samt formålet med skatteavtalene.

Overligningsnemndas behandling

OLN kom til et annet resultat og ga skattyter medhold. Nemnda tok utgangspunkt i sktl. 1911 § 44 første ledd første punktum (sktl. § 6-1, jf. § 6-40) om at gjeldsrenter er fradragsberettiget. I motsetning til det som gjelder for andre utgiftsfradrag, er det ikke oppstilt noe vilkår om at utgift i form av gjeldsrenter må ha tilknytning til inntekt eller inntektserverv. At den inntekt som korre-

1 Bed.book Page 569 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

sponderer med gjeldsrentene er skattepliktig som del av driftsstedets inntekt i utlandet og av den grunn ikke kan skattlegges i Norge, er derfor ikke avgjørende for retten til gjeldsrentefradrag i Norge, i motsetning til det som gjelder for de fleste andre utgifter. Nemnda viste til at sktl. 1911 § 45 annet ledd annet punktum (sktl. § 4-31, jf. § 6-91) i utgangspunktet skal begrense gjeldsrentefradraget i internasjonale forhold sjablonmessig, men at i det foreliggende tilfellet innebærer en anvendelse av regelen at en meget vesentlig del av de aktuelle renter også kan fradras i Norge.

Deretter foretok OLN en grundig gjennomgang av andre rettslige grunnlag for å avskjære fradragsrett for gjeldsrentene ved ligningen i Norge.

LNs vedtak var hovedsakelig basert på det syn at når skatteavtalen gir driftsstedsstaten beskatningsrett for inntekt som er opptjent ved driftsstedet, og samtidig bestemmer at det skal gis fradrag i driftsstedets inntekt for utgifter som er påløpt i forbindelse med det faste driftsstedet, innebærer skatteavtalen at det ikke kan kreves fradrag for utgiftene i Norge.

OLN fant det vanskelig å slutte seg til dette synspunkt og viste til at skatteavtalene først og fremst inneholder regler der statene gir gjensidig avkall på beskatningsrett, vesentlig for å forebygge internasjonal dobbeltbeskatning. Det ble antatt at en regulering av gjeldsrenter og andre poster som ikke knytter seg til inntektsposter, er overlatt til hjemstatens interne rett. I den sammenheng støttet nemnda seg til kommentarene til OECD-avtalen s. C(23)-14 punkt 43. Fordi en bestemmelse i skatteavtalen som avskjærer fradragsrett for gjeldsrenter ville innebære et unntak fra en klar internrettslig fradragsregel, måtte man kreve klare holdepunkter, og OLN påpekte at en skatteavtale ikke kan utvide skattyternes skatteplikt i forhold ti1 det som følger av intern rett (med mindre intern rett knytter ugunstige rettsvirkninger til eksistensen av en skatteavtale, slik særlig sktl. 1911 § 45 annet ledd siste punktum gjør (sktl. § 6-3 femte ledd). Det forhold at fordelingsregelen i sktl. 1911 § 45 annet ledd (sktl. § 4-31) i praksis har vært ansett å skulle anvendes også hvor det foreligger skatteavtale, ble tatt til inntekt for at skatteavtalene ikke regulerer gjeldsrentefradraget i hjemstaten.

På denne bakgrunn ble det antatt at eventuelle begrensninger i fradragsretten for gjeldsrenter måtte søkes i intern norsk rett. Utover sktl. 1911 § 45 annet ledd annet punktum (sktl. § 6-91) finnes ingen lovbestemmelse som regulerer dette. Spørsmålet var om en begrensning kan oppstilles på annet grunnlag. Fordi det ville innebære en innskrenkende lovtolkning i skattyters disfavør, måtte det etter nemndas syn kreves noenlunde sikre holdepunkter for at en slik fortolkning skal kunne legges til grunn.

Slike sikre holdepunkter kunne ikke OLN se at det forelå, og skattyter fikk derfor medhold i sitt krav om at gjeldsrentene var fradragsberettiget også i Norge.

LN har senere lagt til grunn OLNs standpunkt i en tilsvarende sak, for et annet selskap (1996-212LN).

1 Bed.book Page 570 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

21.4.2 Fradrag for aksjetap hvor beskatningsrett til tilsvarende gevinst er tillagt den annen stat – 1993-319/320/321OLN og 1993-319RSN

Spørsmålet var om tap ved realisasjon av aksje i et utenlandsk selskap var fradragsberettiget i Norge når skatteavtalen med det utenlandske selskapets hjemstat bygde på unntaksmetoden og dermed forbeholdt en tilsvarende gevinst til beskatning i utlandet. OLN kom til at selskapet hadde krav på fradrag i Norge. En tilsvarende sak er behandlet av LR, som kom til samme konklusjon.

Saken gjaldt spørsmål om art. 13 nr. 5, jf. art. 27 nr. 2 a, i skatteavtalen med Storbritannia og Nord-Irland, hvor fordelingsprinsippet er kommet til uttrykk for såvidt gjelder enkelte kildeskattfundamenter, avskjærer fradrag i Norge for tap forårsaket ved realisasjon av aksje i britisk datterselskap. OLN antok at aksjetapet var fradragsberettiget i Norge.

OLN kom for det første til at skatteavtalen ikke omfattet tapsfradrag. Det ble lagt vekt på at OECDs kommentarer til mønsteravtalens art. 23A talte for at tapsfradrag måtte reguleres i intern rett. Det samme var antatt i teorien, se Anderson m.fl.: *Det nordiska skatteavtalet* (2 utg. 1991) s. 169. OLN mente at dette hadde sammenheng med at avtalenes formål var å avverge dobbeltbeskatning, ikke å regulere tapsfradrag. I tillegg ble det uttalt at skatteavtalen under enhver omstendighet ikke ville gi grunnlag for å nekte skattyter tapsfradrag, all den tid skattyter kunne bestemme at avtalen ikke skulle legges til grunn.

OLN gikk deretter over til å se om sktl. 1911 § 45 annet ledd siste punktum (senere endret) omfattet tap på aksjer. Man fant ikke holdepunkter for å tolke regelen utvidende. At Norge ikke kunne beskatte gevinster, men måtte gi fradrag for aksjetap, kunne synes inkonsekvent. Dette kunne imidlertid ikke i seg selv være nok til å fravike lovens ordlyd i skattyters disfavør. For tapsfradrag i Norge talte dessuten det forhold at skattyter ellers ville bli stående uten effektiv fradragsrett. FINs uttalelse kunne bare tillegges begrenset vekt.

OLN kom etter dette til at skattyter måtte få fradrag for aksjetapet i Norge.

I Ot.prp. nr. 24 (1995-96) s. 13-14 foreslo FIN å endre ordlyden i sktl. 1911 § 45 annet ledd siste punktum slik at det uttrykkelig fremgikk at utgifter og tap ikke skulle gi fradrag i Norge hvis en korresponderende inntekt/gevinst var frafalt i skatteavtale etter unntaksmetoden. FINs lovforslag ble vedtatt med virkning fra og med inntektsåret 1999.

Ordlyden i sktl. § 6-3 femte ledd (sktl. 1911 § 45 annet ledd femte punktum) lyder:

> «Når det i skatteavtale med fremmed stat er bestemt at inntekt skal være unntatt fra skattlegging i Norge, kommer tilhørende kostnad ikke for noen del til fradrag ved ligning av inntekt her i landet.»

1 Bed.book Page 571 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Frostating lagmannsrett har i dom av 9. desember 1996 (Utv. 1997 s. 960) behandlet en tilsvarende problemstilling. Saken gjaldt inntektsåret 1989, hvilket innebar at retten måtte foreta en vurdering om sktl. 1911 § 44 første ledd bokstav d (sktl. § 6-2 annet ledd) ga fradragsrett for aksjetapet. Retten fant at «annet tap» måtte omfatte tap ved realisasjon av aksjer, og at det var på det rene at investeringen var skjedd i næring.

Retten viste til at skatteavtalen med USA art. 12 nr. 1 bokstav c bestemmer at gevinst ved salg av aksjer i amerikanske selskaper bare skal være skattepliktig i USA. Dette ble antatt å ha sammenheng med at inntektskilden lå i USA, jf. art. 24 nr. 8. Etter en konkret vurdering kom retten til at sktl. § 45 annet ledd siste punktum (sktl. § 6-3 femte ledd) ikke avskjærer fradrag i dette tilfellet. Det ble vist til at bestemmelsen bare gjelder eiendom og anlegg, og derfor ikke kom til anvendelse ved tap på aksjer. Retten la vekt på ordlyden i bestemmelsen og påpekte at forarbeidene ikke gir støtte for en utvidende fortolkning av bestemmelsen. Selv om det såkalte symmetriprinsippet er et generelt, bærende prinsipp i norsk skatterett, vil det ikke være avgjørende i denne saken. Legalitetsprinsippet står sterkt i skatteretten, og det ble vist til Rt. 1990 s. 1293 (Utv. 1991 s. 153) *Ytterbøe* og Rt. 1995 s. 455 (Utv. 1995 s. 226) *Safe-Regalia*. Retten antok at prinsippet har samme styrke ved spørsmålet om å nekte fradrag for et tap som ved spørsmålet om å pålegge skatteplikt for en gevinst.

21.4.3 Fradrag for tap ved realisasjon av andel i et amerikansk «Limited Partnership» – 1997-508LN

Spørsmålet var om tap ved salg av andel i utenlandsk selskap var fradragsberettiget etter sktl. 1911 § 45 annet ledd (sktl. § 6-3 første ledd i.f.), når tilsvarende gevinst ville vært unntatt fra norsk beskatning etter skatteavtale. LN kom til at tapet ikke var fradragsberettiget. Vedtaket er påklaget til OLN.

Saken er relativt parallell til saken omtalt i foregående punkt. Etter sktl. § 6-3 femte ledd vil ikke problemstillingen bli satt på spissen, jf. de ovenfor omtalte endringer av sktl. 1911 § 45 annet ledd siste punktum. Saken er utførlig omtalt i kapittel 6 punkt 6.3.1.

Saksforholdet

Et selskap A solgte i 1997 sin andel i et amerikansk eiendomsselskap B, organisert som et «Limited Partnership», med et betydelig tap. Spørsmålet var om dette tapet var fradragsberettiget i Norge, når det følger av skatteavtalen med USA art. 12 at en tilsvarende gevinst vil kunne beskattes i USA.

Selskapet mente at tapet var fradragsberettiget etter selsktl. § 6-7 nr. 1 annet punktum (sktl. § 10-44 første ledd annet punktum), mens kontoret under lig-

1 Bed.book Page 572 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

ningsbehandlingen for inntektsåret 1997 antok at tapet ikke var fradragsberettiget. Kontoret viste til at selskapet i henhold til det regelverk som gjaldt inntil skattereformen av 1992, utvilsomt ville blitt lignet etter bruttometoden. Selskapet ville da ikke fått skattemessig fradrag, jf. skatteavtalen mellom Norge og USA artikkel 12 nr. 1 b (ii) og sktl. 1911 § 45 annet ledd siste punktum (sktl. § 6-3 femte ledd). Endringen av beregningsmåten ved ligning av deltakerlignede selskap som følge av skattereformen, kunne etter kontorets syn ikke innebære at tapet nå var fradragsberettiget. LN var under ligningsbehandlingen enig i kontorets syn.

Ligningsnemndas behandling

LN fastholdt ligningen under klagebehandlingen. Nemnda antok at B måtte vurderes etter sktl. 1911 § 20 annet ledd (sktl. § 2-2 annet ledd). Uansett om norske eller amerikanske selskapsregler ble lagt til grunn, måtte selskapet betraktes som et selskap hvor en eller flere deltakere hadde et ubegrenset personlig ansvar for selskapets gjeld.

LN vurderte spørsmålet om tapsfradrag på to forskjellige grunnlag. Nemnda tok først stilling til om B kunne anses oppløst på As hånd, med den følge at eiendommen ble ansett solgt direkte fra A til C. Nemnda kom til at dette måtte være tilfelle, og det følger da direkte av ordlyden i sktl. 1911 § 45 annet ledd siste punktum (sktl. § 6-3 femte ledd) sammenholdt med skatteavtalen art. 12 nr. 1, at tapet ikke er fradragsberettiget ved ligningen i Norge fordi tilsvarende gevinst er forbeholdt USA til beskatning.

Fire av LNs medlemmer tok også stilling til om samme resultat kunne følge av et såkalt bruttosameiesynspunkt. Det følger av sktl. 1911 § 45 annet ledd siste punktum (sktl. § 6-3 femte ledd) slik den lød før lovendringen som trådte i kraft 1. januar 1998, at tapsfradrag ved realisasjon avskjæres når gevinstbeskatning gjennom overenskomst med det land der «eiendommen eller anlegget» ligger, er forbeholdt dette landet til beskatning. Spørsmålet var da om bestemmelsen kom til anvendelse på As tap ved realisasjonen av selskapets andel i B.

De fire medlemmene antok at bruttosameiesynspunktet ved realisasjon av andel fortsatt er gjeldende rett, i det dette ikke er forlatt ved lovendring eller gjennom fast og entydig praksis. For såvidt gjaldt realisasjon, blir derfor deltakere i deltakerlignende selskaper fortsatt å anse som direkte eiere i selskapets eiendeler, selv om deltakerne etter skattereformen av 1992 lignes etter nettometode for overskudd/underskudd. LN antok at nettometoden kun er en beregningsmetode, som ikke i seg selv påvirker deltakernes eierforhold til selskapets eiendeler. De antok derfor at fradraget også måtte nektes etter et såkalt bruttosameiesynspunkt.

1 Bed.book Page 573 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

21.4.4 Korresponderende retting – 1995-314OLN

Spørsmålet var om man skulle etterkomme en anmodning om tilbakeføring av inntektsførte renteinntekter på bakgrunn av at et selskap ved ligningen i Storbritannia fikk omklassifisert gjeld til egenkapital, hvoretter rentefradrag ble nektet i Storbritannia. OLN etterkom, i motsetning til LN, selskapets anmodning om korresponderende retting.

Saksforholdet

Selskap A hadde et engelsk datterselskap og et engelsk datterdatterselskap, henholdsvis selskap I og II. De britiske selskapene var begge delvis lånefinansiert fra A.

De to datterselskapene hadde, for skatteformål, fått omklassifisert deler av sin gjeld til morselskapet i Norge til egenkapital. Rentekostnader tilknyttet den omklassifiserte delen var blitt nektet fradragsført i Storbritannia. Renteinntektene ble etter skattyterens påstand skattlagt i Norge under ligningen for inntektsårene 1994 og 1995, og det oppsto dermed dobbeltbeskatning. For inntektsåret 1995 ble det under henvisning til lignl. § 9-5 nr. 2 bokstav c, sammenholdt med art. 9 nr. 2 i skatteavtalen med Storbritannia, anmodet om korresponderende retting ved å tilbakeføre inntektsførte renteinntekter tilknyttet den omklassifiserte gjelden.

LN kom til at slik retting ikke skulle foretas i Norge, idet kapitaltilskuddene til datterselskapene, etter armlengdeprinsippet, måtte klassifiseres som lån.

Selskapet påklaget LNs vedtak til OLN, som kom til et annet resultat.

Overligningsnemndas behandling

OLN uttalte at spørsmålet måtte finne sin løsning ut fra en drøftelse av i hvilken grad den omklassifiseringen som var foretatt i Storbritannia var rettmessig og i tråd med armlengdereglene, slik de praktiseres etter norske regler. Det at britiske myndigheter hadde omklassifisert 50 prosent av den konserninterne gjelden, ville etter OLNs syn ikke være direkte avgjørende for om tilbakeføring skulle foretas. Nemnda viste imidlertid til at både norske og britiske myndigheter i slike saker bygger sitt regelverk på OECDs rammeverk, og de vurderinger som er gjort i Storbritannia vil kunne tillegges en viss vekt. Hensynet til å unngå internasjonal dobbeltbeskatning ville også ellers etter OLNs syn kunne få betydning for beskatningen i Norge.

OLN viste til at skattyter uavhengig av nemndas vurdering kunne søke FIN om å følge prosedyren for å oppnå en «mutual agreement» med Storbritannia etter skatteavtalen art. 9 nr. 2.

Ved kapitaltilførslene det her var snakk om, var det klare utgangspunktet, selskapsrettslig og regnskapsmessig, at det var tale om et lån. Det var inngått låneavtaler for de enkelte lån med avtale om lånebeløp, renter, forskjellige forfallsklausuler og betalingstid.

1 Bed.book Page 574 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Spørsmålet var således om de to engelske selskapene hadde en kommersiell lånekapasitet som tilsvarte de konserninterne lånene eller ikke. Skattyter hevdet at verken selskap I eller selskap II hadde kunnet oppta lån på det kommersielle marked i større utstrekning enn det britiske skattemyndigheter hadde lagt til grunn i sitt vedtak.

For OLN hadde selskapet lagt frem en grundigere analyse av selskap IIs resultater og balanse, samt en ny kontantstrømsanalyse. A hadde også lagt frem et brev fra en banksjef der banken uttalte seg om den ville ha finansiert selskap Is lånebehov 100 prosent da den lånte ut penger til selskapet i 1994. Ut over dette stilte saken seg som den gjorde for LN.

OLN viste til at utgangspunktet for de vurderinger som skulle gjøres, var hvordan uavhengige parter ville innrettet seg («armlengdeprinsippet»).

Ved vurdering av lånekapasiteten til et selskap etter armlengdeprinsippet, var det grunnleggende spørsmålet etter OLNs syn om en uavhengig långiver ville ha gitt de lån som var avtalt, på de avtalte vilkår.

OLN kom til at den vurdering av selskapenes lånekapasitet som Inland Revenue hadde foretatt, lå innenfor det armlengdes område som ville følge av OECDs retningslinjer og norske regler. På bakgrunn av dette, samt et ønske om å unngå internasjonal dobbeltbeskatning, mente OLN at korresponderende retting måtte foretas for de inntektsførte rentene som knyttet seg til selskapene. Det ble derfor foretatt korresponderende retting i Norge for inntektsåret 1995.

21.4.5 Inntektsoppgjør hvor skatteavtalen endres fra kreditmetode til unntaksmetode – 1993-341OLN

Spørsmålet var om det skulle regnes som uttak, og derfor foretas et inntektsoppgjør etter reglene i sktl. 1911 § 44 B flg. (sktl. §§ 14-60 flg.), når skatteplikten til Norge for andel i et utenlandsk ansvarlig selskap med fast driftssted på Jamaica opphørte som følge av at skatteavtalen med dette landet ble endret. OLN antok på samme måte som LN at et slikt oppgjør måtte foretas.

Saken er mer utførlig omtalt i kapittel 14 punkt 14.12.1 vedrørende sktl. 1911 § 44 B (sktl. § 14-60).

Saksforholdet

Selskap A eide 35 prosent av et ansvarlig selskap i USA. De resterende 65 prosent var eid av et amerikansk selskap. Det ansvarlige selskapet drev virksomhet på Jamaica gjennom et fast driftssted. A drev ikke annen virksomhet enn å eie andelen i det ansvarlige selskapet.

Frem til og med inntektsåret 1992 var A skattepliktig til Norge for virksomheten på Jamaica, og A hadde benyttet alminnelige saldoavskrivninger etter

1 Bed.book Page 575 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

sktl. 1911 § 44 A (sktl. §§ 14-40 flg.) for sin andel av driftsmidlene i det ansvarlige selskapet.

Den 30. september 1991 ble det inngått ny skatteavtale mellom Norge og Jamaica som bygde på unntaksmetoden, i motsetning til den gamle avtalen som bygde på kreditmetoden. Inntekter fra As virksomhet var derfor ikke lenger skattepliktige til Norge fra og med inntektsåret 1993, som var virkningstidspunktet for den nye avtalen.

Spørsmålet var om selskapet skulle ha foretatt et inntektsoppgjør etter reglene i sktl. 1911 § 44 B-5 (sktl. § 14-64). Etter sktl. 1911 § 44 B-5 nr. 3 (sktl. § 14-64 tredje ledd) regnes differansen mellom foretatte avskrivninger i perioden og beregnede avskrivninger etter sktl. 1911 § 44 B-3 nr. 2 (sktl. § 14-62 annet ledd) som skattepliktig inntekt for uttaksåret, og skal inntektsføres dette året. LN kom til at selskapet skulle ha foretatt et slikt inntektsoppgjør. Vedtaket ble påklaget til OLN.

Overligningsnemndas behandling

OLN konstaterte at bestemmelsens ordlyd omfatter det foreliggende tilfellet. Tatt på ordet krever lovteksten bare at eksistensen av en skatteavtale innebærer at skatteplikten opphører. Spørsmålet var om det forelå tilstrekkelig tungtveiende argumenter for en innskrenkende fortolkning av lovteksten, slik at bestemmelsen bare får anvendelse hvor det foreligger en endring i den faktiske situasjon.

OLN kunne ikke se at det forelå slike tungtveiende argumenter, og antok derfor at reglene kom til anvendelse i det foreliggende tilfelle, og at det derfor måtte foretas et inntektsoppgjør.

21.4.6 Godtgjørelse på utbytte fra utenlandsk aksjeselskap

Utbytte fra aksjeselskap regnes som skattepliktig inntekt, enten utbytte kommer fra et norsk eller et utenlandsk selskap, jf. sktl. § 10-10 (selsktl. § 3-1). Når man skal ta stilling til hva som skal regnes som utbytte, må man se hen til hva som ville blitt regnet som utbytte, dersom det utdelende selskapet hadde vært et norsk aksjeselskap. Utbytte fra et utenlandsk aksjeselskap gir som hovedregel ikke rett til godtgjørelse, jf. sktl. § 10-12 (selsktl. § 3-4). Godtgjørelse gis bare dersom det utdelende selskapet er skattepliktig til Norge for hele sitt overskudd, og utbytte er lovlig utdelt fra selskapet. Anses det utenlandske selskapet som hjemmehørende i riket etter sktl. § 2-2 (sktl. 1911 § 15 første ledd bokstav b) vil utbytte fra dette til en norsk aksjonær kunne gi rett til godtgjørelse. For en nærmere omtale av begrepet «hjemmehørende i riket», se kapittel 2 punkt 2.2.1. Utbytte fra utenlandsk aksjeselskap vil kunne gi rett til kreditfradrag etter sktl. §§ 16-20 flg. (sktl. 1911 § 22 A) evt. sktl. §§ 16-30 flg. (selsktl. § 1-7), se omtale i kapittel 16.

Nedenfor omtales tre saker som alle gjaldt spørsmål om skatteavtalen måtte forstås slik at utbytte mottatt fra aksjeselskap hjemmehørende i utlandet, skulle

1 Bed.book Page 576 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

beskattes som om det var utdelt fra aksjeselskaper hjemmehørende i Norge. Sak 1 og 2 gjaldt inntektsåret 1992. Spørsmålet i disse sakene var hvilken skattesats som skulle benyttes. Sak 3 gjaldt inntektsåret 1998. For dette året var spørsmålet om det kunne kreves godtgjørelsesfradrag for utbytte mottatt fra utlandet, som om utbytte var mottatt fra et norsk selskap.

21.4.6.1 Sak 1 – 1992-212LN

Selskap A mottok utbytte fra utenlandske datterselskaper (eierandel i parentes) i Belgia (100%), Nederland (22%) og Storbritannia (50%) i 1992. Selskapet mente at skatteavtalene måtte forstås slik at utbytte mottatt fra selskaper i de nevnte stater, skulle beskattes som om de var utdelt fra selskaper hjemmehørende i Norge. For inntektsåret 1992 innebar dette at utbytte ikke anses som alminnelig inntekt, og at det skal betales statsskatt på 27,8 prosent, jf. SSV 1992 § 3-2 annet ledd første punktum. LN ga skattyter medhold.

Saksforholdet

Ved ligningen ble det lagt til grunn at utenlandsk aksjeutbytte inngikk i alminnelig inntekt, og således skulle beskattes med 28 prosent. I tillegg ble det lagt til grunn at selskapet skulle betale 11,1 prosent statsskatt på det utenlandske aksjeutbytte, jf. SSV 1992 § 3-2 annet ledd fjerde punktum. Selskapet påklaget ligningen.

Skatteavtalen med Belgia, art. 24 nr. 1 1 bokstav c. lyder:

> «... dividender som utdeles av et selskap som er hjemmehørende i Belgia til et selskap som er hjemmehørende i Norge, (skal) være fritatt fra norsk skatt forutsatt at dividendene ville ha vært fritatt fra skatt i henhold til norsk lovgivning hvis begge selskapene hadde vært hjemmehørende i Norge, ...»

De øvrige skatteavtalene, skatteavtalen med Storbritannia art. 27 nr. 2 bokstav c og Nederland art. 23 nr. 2 bokstav c, har tilsvarende formuleringer, og alle oppstiller ytterligere vilkår.

Ligningsnemndas behandling

LN uttalte at etter skatteavtalenes ordlyd på dette punkt skulle utbytte utdelt fra et selskap hjemmehørende i en av de nevnte stater til et norsk selskap, etter nærmere vilkår være fritatt for norsk skatt, dersom begge selskapene hadde vært hjemmehørende i Norge. Et tolkingsalternativ var at dette bare gjelder når utbytte mellom selskaper hjemmehørende i Norge ville være skattefritt.

Spørsmålet var om skatteavtalene på dette punkt likevel skulle anses som utslag av et mer generelt prinsipp om at utbytte utdelt fra selskap i Belgia, Storbritannia og Nederland ved beskatningen i Norge skal anses utdelt fra selskap

1 Bed.book Page 577 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

hjemmehørende i Norge. Etter denne forståelsen skal utbyttet anses for å være utdelt fra selskap hjemmehørende i Norge, også i relasjon til beregningsgrunnlag og skattesats.

FINs forståelse av skatteavtalenes artikler på dette punkt fremgår av St.prp. 18 (1988-89) når det gjelder skatteavtalen med Belgia, St.prp. nr. 42 (1985-86) når det gjelder skatteavtalen med Storbritannia og St.prp. nr. 79 (1989-90) når det gjelder skatteavtalen med Nederland.

I St.prp. nr. 18 (1988-89) s. 3 heter det:

> «Bestemmelsen medfører at dividender som mottas av et norsk selskap fra et selskap i Belgia, skal være unntatt fra norsk beskatning *i samme utstrekning* som dividender mottatt fra et norsk selskap. Slike dividender skal følgelig ikke beskattes ved kommuneskatteligningen i Norge.» (Uthevet her.)

I St.prp. nr. 42 (1985-86) s. 8 heter det:

> «... det utbytte som mottas av det norske selskap (skal) beskattes *på samme måte* som om utbyttet var mottatt fra et norsk selskap. Dette innebærer at det norske selskap av dette utbyttet bare skal betale statsskatt.» (Uthevet her.)

Uttalelsen refererer seg til utbyttebeskatningen som gjaldt før skattereformen, hvor utenlandsk aksjeutbytte ble skattlagt både ved stats- og kommuneligningen.

I St.prp. nr. 79 (1989-90) s. 5 heter det tilsvarende at:

> «Under visse forutsetninger skal slike dividender være fritatt for norsk skatt *i den utstrekning* dette ville være tilfelle etter norsk lov hvis begge selskaper hadde vært hjemmehørende i Norge.» (Uthevet her.)

Ved ligningen for inntektsåret 1992 var det på det rene at når både det utdelende og mottakende selskap var hjemmehørende i Norge, skulle det kun svares statsskatt med en sats på 27,8 prosent. Utenlandsk aksjeutbytte skulle beskattes med 28 prosent (alm. inntekt) + 11,1 prosent (statsskatt). LN antok at skatteavtalenes formuleringer måtte forstås slik at aksjeutbyttene ble å skattlegge som om også det utdelende selskap var hjemmehørende i Norge. Dette er også antatt av Bjelland m.fl. (*Skatteboken for næringsdrivende*, 1993) s. 180, i forhold til DBA Norden art. 10 nr. 8, som inneholder en formulering tilsvarende herværende skatteavtaler.

21.4.6.2 Sak 2 – 1992-223LN

I en sak som gjaldt samme inntektsår, kom LN til at samme løsning måtte legges til grunn for et norsk selskap A som mottok utbytte fra selskap hjemmehørende i Danmark, Finland, Sverige og Frankrike.

1 Bed.book Page 578 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

A mottok også utbytte fra selskap på Cayman Island. Utbyttet ble beskattet som alminnelig inntekt med 28 prosent. I tillegg fulgte det av SSV 1992 § 3-2 andre ledd fjerde punktum at utbyttet skulle beskattes med 11,1 prosent. Da Norge ikke hadde skatteavtale med Cayman Island, var det ikke grunnlag for lemping.

21.4.6.3 Sak 3 – 1998-007OLN

Saken gjaldt spørsmålet om et norsk aksjeselskap A hadde krav på godtgjørelse etter selsktl. § 3-4 (sktl. § 10-12 annet ledd) for utbytte mottatt fra et belgisk selskap B, jf. art. 10 og art. 24 nr. 1 bokstav c i skatteavtalen med Belgia, og for utbytte mottatt fra et nederlandsk selskap C, jf. art. 10 og art. 23 nr. 2 c i skatteavtalen med Nederland. OLN kom til at utbytte mottatt fra Belgia og Nederland ikke gir rett til godtgjørelse for den norske aksjonæren. Fristen for å bringe vedtaket inn for domstolene er ikke utløpt.

Spørsmålet er også omtalt i kapittel 10 punkt 10.6.3. I dette punktet vil det bli forkusert på den del av vedtaket som knytter seg til tolkningen av skatteavtaler. Tilsvarende problemstilling var oppe i forhold til flere selskap i samme konsern for inntektsåret 1998, og også for tidligere inntektsår. Sakene vedrørende de tidligere inntektsårene (1996-503OLN) ble henlagt av OLN. De ligningsforvaltningsrettslige spørsmål knyttet til hvorvidt OLN har rettslig adgang til å henlegge en klagesak, er nærmere omtalt i kapittel 22 punkt 22.5.

Saksforholdet
Selskapet hadde siden innføringen av godtgjørelsesmetoden ved skattereformen av 1992, behandlet utbytte fra selskap i utlandet på samme måte som norsk utbytte. Det vil si at det er blitt beregnet godtgjørelse etter reglene i selsktl. § 3-4 (sktl. § 10-12).

Praksisen bygger på kontorvedtak, som igjen baserer seg på et vedtak i LN vedrørende et annet selskap i samme konsern. Vedtaket i LN gjaldt inntektsåret 1992, dvs. før de nye reglene om godtgjørelse trådte i kraft, og dreide seg om hvorvidt det skulle betales kun statsskatt på 27,8 prosent tilsvarende innenlandsk utbytte, eller om utbytte skulle inngå i grunnlaget både for kommune- og statsskatten. I vedtaket ble det uttalt at:

> «Ligningsnemnda antar at skatteavtalenes formuleringer må forstås slik at aksjeutbyttene blir å skattlegge som om også det utdelende selskap var hjemmehørende i Norge.»

I 1993 klagde et selskap i konsernet på at selvangivelsen ble fraveket ved at det ikke ble innrømmet godtgjørelse på utbytte fra et selskap i Irland. Det ble

1 Bed.book Page 579 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

vist til ligningsnemndsvedtaket for 1992. Det ble fattet et kontorvedtak hvor selskapets klage ble tatt til følge. Spørsmålet ble ikke forelagt LN. I årene som fulgte har flere selskap i konsernet ved ulike anledninger påberopt seg vedtakene som støtte for at det skal beregnes godtgjørelse på utbytte fra utenlandske selskap. Kontoret har lagt dette til grunn. I 1994 fravek kontoret en selvangivelse og la til grunn at godtgjørelsesmetoden skulle anvendes.

Under ligningen for 1997 tok kontoret opp spørsmålet om forståelsen av skatteavtalene kunne være riktig, og varslet selskapene om mulige endringer for inntektsårene 1996 og 1997. Under ligningen for inntektsåret 1998 ble spørsmålet forelagt LN for de aktuelle selskapene i konsernet. Nemnda la til grunn at det ikke skal beregnes godtgjørelse på utbytte fra utlandet. I stedet var selskapet henvist til å anvende de alminnelige reglene om kreditfradrag i sktl. 1911 § 22 A (sktl. §§ 16-20 flg.) eventuelt selsktl. §§ 1-7 flg. (sktl. §§ 16-30 flg.).

I 1998 mottok selskapet utbytte fra Nederland og Belgia, og ble under ligningen innrømmet fullt kreditfradrag på utbytte, det vil si 28 prosent, tilsvarende en eventuell godtgjørelse.

LN endret ligningen da nemnda antok at de aktuelle skatteavtalene ikke hjemlet krav på godtgjørelse etter selsktl. § 3-4 (sktl. § 10-12). Skattyter fastholdt at skatteavtalene måtte forstås dit hen at utbytte fra datterselskap i utlandet skattlegges som inntekt, samtidig som det gis fradrag i skatten for godtgjørelse. Vedtaket ble derfor påklaget til OLN.

Overligningsnemndas behandling

Nemnda måtte blant annet ta stilling til hvorvidt skatteavtalen med de aktuelle landene gir en rett til fradrag for godtgjørelse. De aktuelle artiklene i skatteavtalene lyder:

Skatteavtalen med Nederland art. 23 nr. 2 bokstav c:

> «Uansett bestemmelsene i underpunkt b), skal dividender som utdeles av et selskap hjemmehørende i Nederland til et selskap hjemmehørende i Norge være fritatt for norsk skatt for så vidt dette ville ha vært tilfelle etter norsk lov hvis begge selskapene hadde vært hjemmehørende i Norge. ...»

Skatteavtalen med Belgia art. 24 nr. 1 bokstav c:

> «Uansett bestemmelsene i underpunkt b) skal dividender som utdeles av et selskap hjemmehørende i Belgia til et selskap som er hjemmehørende i Norge, være fritatt fra norsk skatt forutsatt at dividendene ville vært fritatt for norsk skatt i henhold til norsk lovgivning hvis begge selskaper hadde vært hjemmehørende i Norge, ...»

Nemnda tok utgangspunkt i at aksjeutbytte etter gjeldende norsk rett er skattepliktig, og det er fradraget for godtgjørelse som eventuelt vil lede til at skatten på aksjeutbytte blir null på aksjonærenes hender. Spørsmålet var derfor om de aktuelle skatteavtalebestemmelsene skal forstås slik at de gir rett til godtgjø-

1 Bed.book Page 580 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

relse også for utbytte fra selskaper som er hjemmehørende i de aktuelle landene.

OLN viste til at skatteavtalene er traktater, og ved tolkningen er det folkerettens regler om tolkning av traktater som skal legges til grunn. En skatteavtale innebærer at statene gjensidig gir avkall på beskatningsrett. Det er et gjennomgående synspunkt at statene ikke har gitt avkall på beskatningsrett ut over det de nokså uttrykkelig har gitt uttrykk for i avtalen.

Regler om tolkning av traktater er nedfelt i Wien-konvensjonen om traktatretten av 1969, art. 31 flg. Det er alminnelig antatt at konvensjonens regler om traktattolkning er en kodifisering av folkerettslig sedvanerett. Det har da mindre betydning for reglenes gjennomslagskraft at Norge ikke har ratifisert konvensjonen.

Wien-konvensjonen har denne hovedregel om fortolkningen i art. 31:

> «A treaty shall be interpreted in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context and in the light of its object and purpose.»

Utgangspunktet for tolkningen er således traktatens ordlyden. Nemnda uttalte at det ved fortolkningen skal tas hensyn til sammenhengen i traktaten og dens formål.

Skatteavtalen med Belgia har en tilnærmet likelydende ordlyd som skatteavtalen med Nederland på dette punkt. Nemnda viste derfor til St.prp. nr. 18 (1988-89) angående skatteavtalen mellom Norge og Belgia hvor det heter på s. 3:

> «I artikkel 24 punkt 1 c) er det tatt inn en regel som tar sikte på å ytterligere motvirke kjedebeskatning. Bestemmelsen medfører at dividender som mottas av et norsk selskap fra et selskap hjemmehørende i Belgia, skal være unntatt fra norsk beskatning i samme utstrekning som dividender mottatt fra et annet norsk selskap. Slike dividender skal følgelig ikke beskattes ved kommuneskatteligningen i Norge.»

Etter skatteavtalenes ordlyd skal aksjeutbytte fritas for skattlegging hvis det «ville vært fritatt for norsk skatt i henhold til norsk lovgivning hvis begge selskapene hadde vært hjemmehørende i Norge». Nemnda konstaterte som nevnt at aksjeutbytte etter gjeldende norsk rett er skattepliktig, og at saken gjelder spørsmålet om rett til fradrag for godtgjørelse. Etter skatteavtalenes ordlyd var derfor bestemmelsene ikke direkte anvendelige. Nemnda henviste videre til at de aktuelle artiklene i skatteavtalene var utformet med det siktemål at utbytte fra utenlandske selskaper, i likhet med hva tilfelle var med utbytte fra norske selskaper, ikke skulle være skattepliktig ved kommuneskatteligningen slik reglene den gang var. Artiklene ble således utformet med det siktemål å ivareta et sentralt trekk i det gamle system for utbyttebeskatning. At det gamle systemet innebar delvis skattefritak, mens reglene anvendt på det nye system vil innebære fullt skattefritak, trakk etter nemndas syn også i retning av at reglene ikke kan anvendes.

1 Bed.book Page 581 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

På dette grunnlag antok OLN at utbytte mottatt fra Nederland og Belgia ikke ga rett til godtgjørelse for den norske aksjonæren. Selskapet måtte i stedet være henvist til å benytte reglene om kreditfradrag i sktl. 1911 § 22 A (sktl. §§ 16-20 flg.) og selsktl. §§ 1-7 flg. (sktl. §§ 16-30 flg.).

21.4.7 Fradrag i tilbakeholdt skattlagt kapital for del av renteinntekt som kan beskattes i annet land etter skatteavtale – 1996-308OLN

Spørsmålet var om en renteinntekt som etter skatteavtale kunne beskattes i et annet land også skulle komme til fradrag ved beregningen av selskapets RISK-beløp i Norge. OLN antok at det ikke skulle gjøres et slikt fradrag.

Saken er mer utførlig omtalt i kapittel 10 punkt 10.7.3.2, og nedenfor vil kun enkelte uttalelser knyttet til skatteavtaletolkningen bli redegjort for.

Saksforholdet

Saken gjaldt beregning av RISK-beløp i et tilfelle hvor skattyteren var innrømmet en såkalt «tax sparing»-kredit, i henhold til skatteavtalen mellom Norge og Singapore.

Selskapet hadde i det aktuelle inntektsåret renteinntekter fra Singapore, som etter skatteavtalen med Singapore art. 11 kan skattlegges med 15 prosent i Singapore. I art. 19 nr. 3 bokstav b er det bestemt at når en person bosatt i Norge oppebærer renteinntekter som kan skattlegges i Singapore, skal Norge innrømme fradrag i utlignet skatt for skatt betalt i Singapore. I henhold til bestemmelsens bokstav d (i) skal det fradragsberettigede beløp også omfatte et beløp tilsvarende skatt på inntekt som ville ha vært skattepliktig til Singapore, dersom den ikke hadde vært omfattet av nærmere bestemte «tax sparing»-ordninger. Selskapet opplyste at det var innrømmet skattefritak i medhold av «the Economic Expansion Incentives» og «the Income Tax Act».

Etter selsktl. § 5-5 nr. 2 (sktl. § 10-34 annet ledd) skal endring i selskapets tilbakeholdte skattlagte kapital (TSK) settes til:

> «årets skattepliktige inntekt, fratrukket avsatt utbytte, utlignet skatt på selskapets alminnelige inntekt etter fradrag av godtgjørelse».

Det springende punkt i saken var om uttrykket «utlignet skatt» skal forstås som beregnet skatt før fradrag for utenlandsk kildeskatt, eller om uttrykket skal forstås som det skattebeløp som fremkommer etter fradrag for utenlandsk kildeskatt.

Kontoret kom til at begrepet måtte forstås slik at det utgjorde beregnet skatt

1 Bed.book Page 582 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

før fradrag for utenlandsk kildeskatt, altså 28 prosent, mens skattyteren hevdet at skattebeløpet etter fradrag for utenlandsk kildeskatt, altså 13 prosent var riktig.

Overligningsnemndas behandling
OLN fastholdt ligningen. OLN antok blant annet at skatteavtalens «tax sparing»-bestemmelser ikke ga skattyter krav på at skatteplikten på renteinntekten skulle tillegges betydning også ved gevinstberegningen. Skatteavtalens art. 19 nr. 3 bokstav d (i), jf. bokstav b, regulerer beskatningsretten til det subjekt som oppebærer angjeldende renteinntekt (selskapet). Selsktl. § 5-5 nr. 2 (sktl. § 10-34 annet ledd) regulerer skatteplikten for selskapsdeltakere (aksjonærene). Og generelt regulerer ikke skatteavtalene gevinstberegningen på et slikt detaljnivå. Selv om skatteavtalen ikke uten videre var avgjørende for tolkningen, kunne det etter nemndas syn argumenteres med at den forståelse av § 5-5 som ble lagt til grunn i kontorets vedtak, undergraver det investeringsincitament som ligger i slike «tax sparing»-ordninger. OLN understreket imidlertid at skatteplikten for aksjonærene bare ville oppstå ved oppgivelse av eierstilling, og at den forståelse av selsktl. § 5-5 nr. 2 som ble lagt til grunn ved ligningen, ikke i vesentlig grad kunne sies å motvirke formålet med skatteavtalens «tax sparing»-bestemmelse.

OLN antok etter en samlet vurdering, riktignok under en viss tvil, at uttrykket «utlignet skatt» også i det foreliggende tilfelle måtte tolkes som utlignet skatt før kreditfradrag.

21.4.8 Skattemessige konsekvenser ved konsernintern overføring av aksjer – 1998-604SFS

Spørsmålet var om eventuelle gevinster ved omorganisering av et konserns amerikanske virksomhet ville være skattepliktig til USA eller Norge.

Saksforholdet
Et norsk konsern vurderte i forbindelse med en omorganisering følgende transaksjoner i forbindelse med en omorganisering av konsernet:

1) Et norsk selskap A overdrar sine aksjer i et amerikansk datterselskap til et nystiftet amerikansk holdingselskap B, og det norske selskapet C overdrar sine aksjer i et annet amerikansk datterselskap til B. Som vederlag mottar de overdragende selskap A og C aksjer i B, tilsvarende virkelig verdi på de overførte aksjene.
2) Deretter skulle A overføre sine aksjer i B til C, slik at B ble et heleid datterselskap av C.

1 Bed.book Page 583 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Kontorets behandling

Kontoret antok i en uttalelse at en eventuell gevinst ved de nevnte overdragelser (punkt 1) ville komme til beskatning i USA etter skatteavtalen art. 12 nr. 1, bokstav c, jf. art. 24 nr. 8 og art. 23 nr. 2, og at Norge dermed hadde frasagt seg beskatningsretten til eventuelle gevinster. Forutsetningen var imidlertid at vilkårene i art. 12 nr. 1, bokstav c i) og ii) var oppfylt, og at inngangsverdien på aksjene i B, som ble mottatt som vederlag, ble satt lik antatt markedsverdi på disse aksjene. Denne verdien skulle tilsvare verdien av de to amerikanske datterselskapene, hvis aksjer ble overdratt.

Spørsmålet var videre om denne overføringen kunne skje uten skattemessig virkning, ved å benytte konsernforskriften 1991 (fsfin. § 11-21). Ettersom de overførte aksjene var forutsatt å få en skattemessig inngangsverdi tilsvarende virkelig verdi av B, ville det ikke oppstå noen gevinst ved en umiddelbar overføring. Det ville da ikke være nødvendig å benytte nevnte forskrift.

Selskapet reiste også spørsmål om hvilke krav som stilles til dokumentasjon av verdien av de aksjer som A eier i B, og som ønskes overdratt til C. Dette er omtalt kort i kapittel 13 punkt 13.2 sak 5.

1 Bed.book Page 584 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

1 Bed.book Page 585 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

22 Ligningsforvaltningsrettslige problemstillinger

I dette kapitlet omtales utvalgte ligningsforvaltningsrettslige problemstillinger, dels problemstillinger vurdert av kontoret, dels problemstillinger forelagt nemndene.

I punkt 22.1 omtales et viktig spørsmål for skattytere som av en eller annen årsak ønsker å gi utfyllende opplysninger til en allerede innsendt selvangivelse. Spørsmålet om adgangen til å legge frem nye opplysninger kan oppstå på ulike nivåer i ligningsbehandlingen, hvorav nye opplysninger i henvist sak er behandlet av OLN.

I punkt 22.2 omtales spørsmålet om en henvendelse fra skattyter om endring av ligning, enten den er kalt anmodning eller klage, skal behandles etter lignl. § 9-2 om klage over ligning eller etter lignl. § 9-5 om endring uten klage. Behandles henvendelsen etter bestemmelsene i lignl. § 9-2 er det ligningsnemnda som skal avgjøre om spørsmålet skal realitetsbehandles, mens ligningskontoret avgjør spørsmålet etter lignl. § 9-5. For skattyter er spørsmålet av betydning, dersom svaret på henvendelsen er negativt og han ønsker å påklage dette.

I punkt 22.3 er det omtalt et LN-vedtak om endring til gunst, der spørsmålet først og fremst var om den ytre rammen for endringsadgang var tre eller ti år, jf. lignl. § 9-6. Også i punkt 22.4 er det omtalt en sak om forholdet til fristreglene i lignl. § 9-6, denne gang toårsfristen for endring til skattyters ugunst.

To spørsmål om overligningsnemndas myndighet er behandlet i punkt 22.5. Det ene gjelder overligningsnemndas adgang til å omgjøre egne vedtak, det andre gjelder overligningsnemndas adgang til å henlegge en sak tatt opp av ligningskontoret, og klagebehandlet av ligningsnemnda.

I punkt 22.6 omtales OLNs og FSNs vedtak om sakskostnader og i punkt 22.7 LNs og OLNs vedtak om tilleggsskatt.

Det siste punktet i dette kapitlet, punkt 22.8, omhandler spørsmålet om skattyter har krav på at endrede regnskaper legges til grunn ved ligningen.

22.1 Opplysningsgrunnlag

I lignl. § 8-1 har man lovfestet et prinsipp om at ligningsmyndighetene skal fastsette det faktiske grunnlaget for ligningen etter en fri bevisbedømmelse av alle de foreliggende opplysninger. Unnlater ligningsmyndighetene å foreta en

1 Bed.book Page 586 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

slik vurdering, vil dette kunne få betydning for gyldigheten av ligningen. Men i utgangspunktet er systemet med selvangivelse slik at det er skattyter som skal oppgi riktig inntekt og formue på dertil formaliserte skjemaer.

Dette bringer oss over i spørsmålet om skattyters adgang til å legge frem nye faktiske opplysninger enten det er under ligningsbehandlingen, ved klagebehandlingen eller ved behandling av en sak hjemvist fra domstolene. Med nye opplysninger menes her opplysninger som ikke er gitt innen selvangivelsesfristens utløp. Har skattyter adgang til å komme med slike opplysninger på et senere tidspunkt? Og hvilken betydning får dette? Spørsmålene kan oppstå i ulike situasjoner.

Under ordinær ligning på grunnlag av selvangivelse mv. synes det klart at ligningsmyndighetene har en plikt til også å vurdere eventuelle opplysninger skattyter måtte komme med, selv etter selvangivelsesfristens utløp. Det kan likevel være slik at opplysningene kommer så sent at det ikke er praktisk mulig for ligningsmyndighetene å ta stilling til opplysningene før ligningen skal legges ut. I en slik situasjon meddeler ligningsmyndighetene skattyter at opplysningene er innkommet for sent til at det blir anledning til å behandle opplysningene under ligningsbehandlingen. Som regel vil dette medføre at skattyter oppnår et annet resultat enn ønsket og vil påklage dette. Alternativt vil skattyter bli gjort oppmerksom på at spørsmålet eventuelt vil bli vurdert i forbindelse med endringssak.

I forbindelse med lånesakene, omtalt i kapittel 13 punkt 13.3 (1994-319OLN m.fl.), måtte kontoret og nemndene ta stilling til spørsmålet om hvilke faktiske opplysninger som skal legges til grunn når en sak tas opp til ny administrativ behandling etter å ha vært hjemvist fra domstolen.

Ved LNs fornyede behandling i lånesakene, la nemnda til grunn at de standpunkter retten hadde inntatt måtte anses som bindende føringer. Dette ledet blant annet til at kun det opplysningsgrunnlaget som forelå ved ordinær ligning- og klagebehandling, ble ansett for relevant. I forbindelse med kontorets saksforberedelse for OLN ble dette spørsmålet vurdert på nytt. Kontoret kom da til at så lenge den opprinnelige ligningen var opphevet som følge av at det heftet usikkerhet ved den konkrete skjønnsutøvelsen, måtte nye opplysninger kunne inngis og innhentes. OLN uttalte om dette at ligningsmyndighetene måtte ta i betraktning tilgjengelig informasjon ved den nye administrative behandling. I et senere vedtak om sakskostnader (1994-405OLN) er det vist til at OLN ved fornyet behandling la til grunn skattyters syn om at det måtte gjennomføres en ny og fullstendig ligningsbehandling.

Det kan stilles spørsmål ved om det gjelder en generell adgang til å gi nye opplysninger i enhver sak som hjemvises til ny behandling, eller om dette må vurderes konkret i hvert enkelt tilfelle, basert på det rettslige grunnlaget for hjemvisningen. I lånesakene var det ikke nødvendig å ta endelig stilling til dette.

1 Bed.book Page 587 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

22.2 Klage eller anmodning om endring – ligningsloven § 9-2 og lignl. § 9-5

22.2.1 Innledning

22.2.1.1 Bakgrunn og problemstilling

Det hender at skattyter, gjerne flere år etter at ligningen er lagt ut, finner ut at han burde ha kommet med andre påstander i selvangivelsen. Han kan ha tatt feil av de faktiske forhold, misforstått eller ikke visst om særlige rettsregler, han kan ha glemt fradragsposter eller han kan ønske å omgjøre uheldige skattemessige disposisjoner. Enkelte vil henvende seg til ligningskontoret med forespørsel om å få endret ligningen for det angjeldende inntektsår.

Kontoret har også fått slike forespørsler. Som eksempler nevnes forespørsel fra et selskap som ønsket å benytte seg av muligheten for doble gjeldsrentefradrag, dvs. fradrag for samme gjeldsrente både i norsk og utenlandsk inntekt i tidligere inntektsår, forespørsel om reversering av utbytte fra svensk datter til norsk morselskap, påberopelse av kreditfradrag år etter ligningsåret, ønsket om å endre en skattefri fusjon til realisasjon da det viste seg at det ikke var grunnlag for underskuddsfremføring, og forespørsler om å endre tidligere ligning etter de særskilte rederibeskatningsreglene til ligning etter de alminnelige reglene i skatteloven.

Hovedtemaet her er om en slik henvendelse fra skattyter skal behandles som en for sent innkommet «klage», jf. lignl. § 9-2, eller en anmodning om «endring uten klage», jf. lignl. § 9-5, og hvilke konsekvenser det har om henvendelsen klassifiseres som det ene eller det andre.

Det avgrenses mot tilfeller hvor skattyter kommer med nye opplysninger som grunnlag for allerede fremsatte krav og påstander. Hva som skal til for at skattyter har krav på realitetsbehandling etter vurderingen i lignl. § 9-5 nr. 7, vil heller ikke bli behandlet. Videre behandles ikke klager som nevnt i lignl. § 9-2 nr. 1 bokstav b til f.

Da temaet her er reglene for behandling av henvendelser som kommer etter klagefristens utløp, vil de problemstillinger som oppstår når henvendelsen kommer innenfor fristene ikke bli omtalt. Det er videre delte meninger om de konklusjoner man kommer til i dette punktet. Det er de som hevder at enhver henvendelse fra skattyter skal behandles som en for sent innkommet klage etter reglene i lignl. § 9-2, også i de tilfeller der det ikke foreligger noen feil ved ligningen etter ligningsloven kapittel 8, slik bestemmelsen forstås i dette punktet, se punkt 22.2.3.3. I *Lignings-ABC* 1999 s. 288-289 heter det at alle anmodninger fra skattyter til rett klageinstans om endring av ligning behandles etter reglene om endring eller klage

22.2.1.2 «Klage» eller «endring uten klage» – betydning for saksbehandlingen

Hvilken praktisk forskjell medfører det om en henvendelse klassifiseres som en for sent innkommet klage eller endring uten klage?

Likheten ligger i den vurderingen som skal foretas i forhold til om det er

1 Bed.book Page 588 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

grunn til å realitetsbehandle spørsmålet, se lignl. § 9-2 nr. 8 annet punktum, jf. lignl. § 9-5 nr. 7 vedrørende for sent innkommet klage, og lignl. § 9-5 nr. 7 for endring uten klage. Selve den skjønnsmessige vurderingen skal derfor være uavhengig av om henvendelsen er en klage eller en anmodning om endring.

Forskjellen kan ligge i hvilket organ som tar avgjørelsen om å realitetsbehandle saken. Ved for sent innkommet klage foreskriver lignl. § 9-2 nr. 8 at det er «den som skal treffe vedtak i saken», det vil si ligningsnemnda (eventuelt ligningskontoret etter delegering), som skal avgjøre om spørsmålet skal realitetsbehandles. Etter lignl. § 9-5 nr. 7, jf. nr. 1, skal ligningskontoret avgjøre spørsmålet om en ligning skal tas opp til endring. Ved for sent innkommet klage er det altså ligningsnemnda (eventuelt ligningskontoret etter delegering) som tar avgjørelsen om saken skal realitetsbehandles eller ikke, ved anmodning om endring tas avgjørelsen av ligningskontoret. Ligningsnemnda har imidlertid anledning til å henlegge saken når ligningskontoret har valgt å fremme den for nemnda.

For skattyter vil den største forskjellen være knyttet til klageadgangen dersom ligningsmyndighetene kommer til at henvendelsen ikke skal realitetsbehandles, da det trolig er ulik mulighet til å reise innvendinger mot avvisningsvedtak fattet av ligningskontoret etter lignl. § 9-5 eller ligningsnemnda (eventuelt ligningskontoret etter delegering) etter lignl. § 9-2.

Selv om det ikke umiddelbart fremgår av lov eller forarbeider, tyder teori og rettspraksis på at det foreligger klagerett til overligningsnemnda etter lignl. § 9-2 nr. 1 b over avvisningsvedtak etter nr. 8. Det vises til Harboe m.fl. 1998, s. 431, *Lignings-ABC* 1999 s. 298, og forutsetningsvis av dommer, se for eksempel dommen referert i Utv. 1993 s. 1191. Løsningen støttes av at den er i tråd med den alminnelige forvaltningsrett, der et avvisningsvedtak regnes som enkeltvedtak etter forvaltningsloven § 2 tredje ledd, og kan påklages etter reglene i forvaltningsloven §§ 28-34.

I endringssaker uten klage er skattyter henvist til å anmode overordnet forvaltningsorgan om å instruere underordnet organ om å realitetsbehandle saken, jf. Ot.prp. nr. 29 (1978 – 79) s. 111 annen spalte, Harboe m.fl. 1998, s. 430. For skattytere ved SFS vil det si SKD, for skattytere ved de lokale ligningskontorene er det fylkesskattekontoret. Det medfører at ligningskontorets avgjørelse om å ta opp eller ikke ta opp en sak etter lignl. § 9-5 nr. 7 annet punktum, og ligningsnemndas avgjørelse om å henlegge en sak ligningskontoret har tatt opp, ikke kan påklages til overordnede nemnder.

I begge tilfeller kan avgjørelsen bringes inn for retten. Domstolenes kompetanse er imidlertid begrenset av de vanlige regler og skranker for rettslig prøving av forvaltningsvedtak. Det innebærer full prøving av lovanvendelsen og hvorvidt det er begått saksbehandlingsfeil m.m., men kompetansen er begrenset i forhold til selve skjønnsutøvelsen.

1 Bed.book Page 589 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

22.2.2 Vilkår for å endre en ligning

22.2.2.1 Ligningsloven § 9-1

Ligningsloven kapittel 9 omfatter og regulerer alle endringssaker, uavhengig av om en eventuell endring baserer seg på en klage eller en vurdering om å ta opp ligningen etter § 9-5. I praksis viser det seg at en rekke saker faller bort fordi det ikke foreligger endringsadgang etter § 9-1.

Paragraf 9-1 lyder slik:

> «§ 9-1.Virkeområde.
> Ligningen kan endres etter dette kapitlet når en skattyter, uansett av hvilken grunn, er uriktig lignet ...»

Vilkåret for å kunne endre er altså at skattyter er «uriktig lignet.» Spørsmålet er hva som ligger i dette begrepet. Rent språklig omfatter begrepet både selve saksbehandlingen (å ligne) og selve resultatet (ligningen).

Ligningen omfatter foruten fastsetting av skattepliktig inntekt og formue, også beregning av skatter og avgifter, ileggelse av forsinkelsesavgift og tilleggsskatt. Videre omfattes eventuelle senere endringer av den enkeltes skatteplikt, som ved klage, etter at ligningen er lagt ut.

Uttrykket omfatter imidlertid ikke rene saksbehandlingsfeil som ikke har påvirket resultatet av ligningsarbeidet, jf. Ot.prp. nr. 29 (1978-79) s. 106 annen spalte. Dersom det er oppstått en uriktig ligningsavgjørelse på grunn av feil ved saksbehandlingen, foreligger imidlertid endringsadgang. Det kan for eksempel forekomme der myndighetene har forsømt sin veiledningsplikt etter lignl. § 3-1. Virkningene av de mest vanlige saksbehandlingsfeilene er regulert særskilt, se lignl. §§ 3-12, 8-3, 9-2 nr. 4 og 9-7 og punkt 22.2.3.3 nedenfor.

Skattyter vil også være «uriktig lignet» der det faktiske grunnlaget for ligningen viser seg å være uriktig, og der det foreligger feil ved rettsanvendelsen eller skjønnsutøvelsen, se Ot.prp. nr. 29 (1978-79) s. 108.

Feil faktum vil foreligge både der feilen skyldes manglende opplysninger fra skattyter, og der hvor det i ettertid fremkommer relevante forhold verken skattyter eller myndighetene var klar over under den alminnelige ligningsbehandlingen. Det viser seg for eksempel at avstanden hjem – arbeidssted var lengre enn skattyter først trodde, at fradragsberettigede gjeldsrenter var satt for lavt, eller at et driftsmiddel var plassert i feil avskrivningsgruppe.

Feil forståelse av rettsreglene kan både forårsake uriktige påstander fra skattyter og feil ved ligningsmyndighetenes fastsettelse av ligningen. Kompleksitet knyttet både til regelverk og faktum, skaper muligheter til å trå feil. Videre kan skattyter ha glemt eller ikke visst om mulighet for fradrag, for eksempel kreditfradrag for skatt betalt i utlandet. Skattyter kan også være uriktig lignet der ligningsmyndighetene har foretatt en mangelfull eller feil bevisbedømmelse. Se Zimmer / Omholt 1993, kapittel 6.2 s. 80.

Feil rettsanvendelse må også omfatte tilfeller der en tidligere praktisert tolkning av en skattebestemmelse blir endret, for eksempel som følge av en domsavgjørelse.

1 Bed.book Page 590 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Vilkåret i § 9-1 omfatter dermed både tilfeller hvor skattyter har gjort feil eller uteglemt forhold, og tilfeller hvor feilen kan bebreides ligningsmyndighetene. Paragrafen setter en felles ramme for alle typer endringssaker; ligningen må være uriktig. Sagt med andre ord må det foreligge et endringsgrunnlag.

Slik regelen er utformet, må man i praksis ofte ta stilling til om det er hold i kravet, for å avgjøre om henvendelsen skal avvises eller realitetsbehandles. Kravet til «hold» er neppe strengt, men en henvendelse må kunne avvises hvis det er åpenbart at den påberopte «feilen» ikke vil føre til en endring av ligningen.

22.2.2.2 Nærmere om forhold som faller utenfor ligningsloven § 9-1

Det er en vesentlig forskjell mellom feil ligning og feil disposisjon. Oppdager skattyter i ettertid at en disposisjon har uheldige skattemessige konsekvenser, og ønsker å reversere denne, faller den dermed utenfor lignl. § 9-1. I slike tilfeller foreligger det i utgangspunktet ikke adgang til å endre.

Har skattyter hatt en valgadgang og benyttet seg av denne, vil det regulært ikke foreligge uriktig ligning. Som eksempel kan nevnes valg av avskrivningssats, påberopelse av skatteavtale eller NOKUS-regler i 1992 eller 1993, da NOKUS-reglene var frivillige, og krav om å bli lignet etter de særskilte rederireglene. Det samme gjelder disposisjoner og skjønnsmessige vurderinger som regnskapet bygger på. Se Harboe m.fl. 1998, s. 170, *Lignings-ABC* 1999 s. 820 og 821, Zimmer / Omholt 1993, punkt 5.2.1.8 s. 51.

Utgangspunktet nyanseres noe i praksis, der det er lagt til grunn at skattyter likevel kan endre disposisjoner og skjønnsmessige vurderinger, når det foreligger særlige forhold.

Følgende saker gir eksempler på slike særlige forhold:

Høyesterett godtok i Rt. 1931 s. 195 (Utv. II s. 456) at endret regnskap ble lagt til grunn skattemessig, der endringen var en følge av at myndighetene ikke godkjente fradrag for underskudd. Årsoverskuddet, som opprinnelig var disponert slik at det dekket tidligere underskudd, ble i stedet anvendt til avsetning og avskriving. Lignende tilfeller foreligger i sakene referert i Utv. 1967 s. 537, Utv. 1969 s. 114. Fra senere tid se uttalelse fra FIN om endring av konsernbidrag i Utv. 1995 s.1258, og omtale av kontorets og nemndenes praksis i punkt 22.8.

I Utv. 1959 s. 322 er det referert en sak hvor skattyter ikke fikk medhold i at endring av regnskapet kunne foretas med skattemessig effekt. Selskapet hadde uriktig lagt til grunn at avskrivningsgrunnlaget ikke skulle reduseres med statens nedskrivningsbidrag. Feilen ble oppdaget av ligningsmyndighetene etter et par år. Ligningen ble endret slik at selskapet fikk fradrag for et lavere avskrivingsbeløp, basert på lavere avskrivningsgrunnlag, men samme sats. For byretten anførte selskapet at ligningen måtte oppheves fordi selskapet innenfor god regnskapsskikk kunne endre regnskapet og benytte en høyere avskrivningssats. Avskrivningsbeløpet ville da bli som opprinnelig krevd. De fikk ikke medhold, både på grunn av tiden som hadde gått, og fordi man ikke visste hvordan om-

1 Bed.book Page 591 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

gjøringen ville skje, og at omgjøring muligens ville ha følger for senere regnskapsår. Se også Utv. 1978 s. 208.

En oversikt over praksis er gitt i Fagernæs 1986 s. 769 flg.

Antagelig omfattes tilfeller der generalforsamlingen vedtar regnskap i en annen form enn den foreslåtte. Videre vil det ofte foreligge endringsadgang hvor ligningen, eventuelt andre etterfølgende omstendigheter utenfor skattyters «sfære», medfører betydelige endringer i de forutsetninger skattyter har bygd på ved utarbeidelsen av selvangivelsen. For regnskapspliktige synes det som om det er en forutsetning at regnskapet faktisk blir endret.

Trolig er det et vilkår at skattyter har opptrådt aktsomt i tilknytning til den foretatte ligningsfastsettelsen, jf. Rt. 1991 s. 34 (Utv. 1991 s. 159).

«Særlige forhold» som gir grunnlag for å endre ligning, synes etter dette å bygge på en konkret vurdering i den enkelte sak. Vurderingen tar utgangspunkt i de regler som gjelder for den påstand skattyter fremsetter. Det er vanskelig å finne fellestrekk ved de «særlige forhold» domstolene har begrunnet sitt resultat med, utover at de etter en meget konkret vurdering har funnet at det ville være sterkt urimelig å ikke godta endring.

22.2.3 Hvilke feil er klagegrunner?

22.2.3.1 Innledning

Det forutsettes at det foreligger endringsadgang, jf. lignl. § 9-1. Spørsmålet er om alle feil som omfattes av § 9-1, også gir grunnlag for å klage. Dette reguleres av lignl. § 9-2.

> «9-2. Klage over ligning.
> 1. Skattyter kan klage
> a. til ligningsnemnda over ligning etter kapittel 8, ...»

Bestemmelsen angir området for klage til ligningsnemnda. Avgrensningen som følger av «etter kapittel 8» er viktig. Den medfører et prosessuelt skille mellom de forhold der den uriktige ligningen følger av feil ved ligningsbehandlingen foretatt etter kapittel 8, og de tilfellene der denne ligningsbehandlingen har vært korrekt. De førstnevnte tilfellene gir klageadgang, i de sistnevnte tilfellene er skattyter henvist til å anmode om endring.

22.2.3.2 Klagegjenstand

Uttrykket ligning betyr i denne forstand det å fastsette den skattepliktige inntekt og formue, skatteklasse, pensjonspoeng, beregning av skatter og avgifter, jf. Ot.prp. nr. 29 (1978 – 79) s. 106 første spalte. Uttrykket tilsvarer gjenstanden for endringssaker, se § 9-1 og punkt 22.2.2.1 ovenfor.

I bemerkningene i proposisjonen til lignl. § 9-2 om klage, uttales:

> «Nr. 1 a gjelder klage over avgjørelse under den opprinnelige ligning. Avgjørelse er ikke bare standpunkter til spørsmål som ligningsforvaltningen er oppmerk-

1 Bed.book Page 592 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

> somme på. Avgjørelse omfatter også det standpunkt som ligger i at ligningen avsluttes og legges ut uten at man kan gjøre mer for å finne frem til flere fradragsposter, inntekts- eller formuesposter, skattytere osv.»

I Zimmer / Omholt 1993 er det uttalt følgende s. 94:

> «Klagens gjenstand er angitt i Ll. § 9-1 sammen med hva som i det hele tatt kan være gjenstand for endringssak. Skattyter kan klage over at han 'uansett av hvilken grunn, er uriktig lignet eller forbigått ved ligningen.'»

Det siktes med dette til den sluttavgjørelse som ble tatt ved ligningen:

> «Avgjørelsen om at en person, et selskap eller en innretning har skatteskyld i distriktet, avgjørelsen om at den skatteskyldiges formue skal ansettes til null eller til et visst beløp, avgjørelsen om at hans inntekt skal settes til et underskudd, til null eller til et visst beløp. Sluttavgjørelsene vil som regel fremkomme som et resultat av en lang rekke delavgjørelser, f. eks. en avgjørelse om at en salgsgevinst skal regnes som skattepliktig inntekt eller ikke. Men disse delavgjørelser er ikke gjenstand for klage. Angrep på dem vil bare være begrunnelser for en egentlig klage.»

22.2.3.3 Klagegrunnlag

Innledning

Lignl. § 9-2 angir at det kan klages over «ligning etter kapittel 8.» For at det skal kunne klages, må altså feilen knytte seg til ligningen som er foretatt etter kapittel 8 i ligningsloven.

I lignl. § 8-1 fremgår det at ligningen skjer på grunnlag av selvangivelse samt øvrige opplysninger som foreligger, og at ligningsmyndighetene avgjør hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn. I tillegg er ligningsforvaltningen styrt av alminnelige forvaltningsprinsipper, se ligningsloven kapittel 3.

Saksbehandlingsfeil og ligningsmyndighetenes ansvar for fastleggelse av faktum

Rene saksbehandlingsfeil omfattes ikke når det er grunn til å regne med at feilen ikke kan ha virket bestemmende på ligningens innhold, jf. lignl. § 3-12. Har feilen for eksempel medført for lav eller høy skatt, vil det foreligge en feil som kan påklages.

Dette kan forekomme der myndighetene ikke har gjort nok for å fastlegge om selvangivelsen er riktig, jf. det siterte ovenfor:

> «Avgjørelse omfatter også det standpunkt som ligger i at ligningen avsluttes og legges ut uten at man kan gjøre mer for å finne frem til flere fradragsposter, inntekts- eller formuesposter, skattytere osv. De avgjørelser som kan påklages er likevel bare de som har virkning for ligningsresultatet, altså ikke de som bare gjelder saksbehandlingen.»

I tråd med selvangivelsesprinsippet er det skattyter som har hovedansvaret for at opplysningsgrunnlaget skal være korrekt, se underpunktet «Selvangivel-

1 Bed.book Page 593 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

sen» nedenfor. Noen streng undersøkelsesplikt kan ligningsmyndighetene dermed ikke anses for å ha.

På samme måte må antagelig klager over tilfeller der myndighetene ikke har foretatt en selvstendig bevisvurdering, eller hvor bevisvurderingen er feil, behandles. Se Zimmer/Omholt 1993, kapittel 6 s. 78 flg.

Videre kan det klages over tilfeller hvor ligningen ville blitt annerledes hvis ligningsmyndighetene hadde tatt hensyn til andre opplysninger som forelå, jf. lignl. § 8-1.

Selvangivelsen

Det fremgår av lignl. § 8-1 at ligning skjer på grunnlag av selvangivelse. Spørsmålet er dermed hvilken rettslig karakter selvangivelsen har.

I Zimmer/Omholt 1993 er det uttalt følgende, s. 44:

> «Når det gjelder inntekter, er selvangivelsen en oppgave over og en karakteristikk av saksforhold. (...) Når det gjelder fradragsposter, er selvangivelsen dels et bevisdokument på den måten som er nevnt for inntekter. Men den er også et krav om skattefrihet for avsetninger eller fradrag. Uten at et slikt krav fremsettes, skal ligningsmyndighetene ikke gi avsetninger eller fradrag, selv om de av materialet kan se muligheten for dette.»

Harboe m.fl.1998 skriver følgende på s. 169:

> «Etter § 8-1 i kapitlet om ligningen skal ligningsmyndighetene fastsette det faktiske grunnlaget for ligningen etter en fri bevisbedømmelse av alle de faktiske opplysninger som foreligger. De faktiske opplysninger vil dels bestå av opplysninger som skattyteren plikter å gi i medhold av ligningslovens kapitler 4 og 6, dels av opplysninger han frivillig har gitt til supplering av de pliktige. Det kan også foreligge kontrollopplysninger fra andre.»

I Gjems-Onstad 1999 er det uttalt på s. 1378 at:

> «Det er derimot ikke en feil fra ligningsmyndighetenes side hvis de unnlater å ta med andre fradragsposter og avsetninger som skattyteren ikke har ført opp eller gjort oppmerksom på. Siden skattyter bare har krav på slike dersom hun selv krever dem, er det heller ingen feil fra skattyterens side at fradragsposter eller avsetninger ikke er ført opp. Dersom skattyter før ligningsbehandlingen er avsluttet gjør oppmerksom på at hun likevel ønsker å gjøre krav på fradragsposter eller avsetninger, er det vanskelig å se hvorfor anmodningen ikke burde etterkommes.»

Ligningsloven bygger altså på det system at det er skattyter som har hovedansvar for sakens opplysning, og at selvangivelsen er et bevisdokument i så henseende. Fradrag må kreves, skatteavtaler må påberopes, og der skattyter har fremsatt en påstand om et lavere avskrivningsgrunnlag enn han kunne gjort, vil det i utgangspunktet ikke være anledning for ligningsmyndighetene å fravike selvangivelsen til gunst for skattyter av eget tiltak.

I kraft av sin veiledningsplikt, jf. lignl. § 3-1, og ansvar for sakens opplysning etter lignl. § 8-1 nr. 1, vil likevel ligningsmyndighetene ha et visst ansvar

1 Bed.book Page 594 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

også for fradragssiden. Regne- og skrivefeil, uteglemte fradragsposter skattyter automatisk har krav på, og andre tilfeller der ligningsmyndighetene hadde foranledning til å få avklart med skattyter om han ønsket å påberope seg de aktuelle reglene, må antagelig klassifiseres som klagegrunner etter lignl. § 9-2 nr. 1 a.

Harboe m.fl. 1998 skriver følgende, s. 152:

> «Et nokså praktisk forhold er at ligningsmyndighetene legger et bestemt faktum til grunn for sine vedtak, men at skattyteren senere, gjennom fremskaffelse av nye beviser, godtgjør at det faktum ligningsmyndighetene har bygget på, er uriktig. Selv om det godtgjøres at ligningsavgjørelsene bygger på uriktige faktiske forhold, er dette ikke ensbetydende med at det foreligger en saksbehandlingsfeil. (...) Unnlater skattyter f. eks. å fremlegge relevante opplysninger under ligningsbehandlingen til tross for at han er kjent med dem, vil det i utgangspunktet ikke være noen feil at ligningsmyndighetene ikke legger vekt på dem. Men forholdene kan likevel ligge slik an at ligningsmyndighetene burde forstått at saken ikke var tilstrekkelig opplyst og at de derfor burde rettet en direkte forespørsel til skattyteren.»

Der ligningen er riktig på grunnlag av den innsendte selvangivelsen, og det ikke foreligger saksbehandlingsfeil med skattevirkning, vil det ikke være en feil ved ligningen etter kapittel 8. Slike tilfeller synes dermed ikke å være omfattet av ordlyden i lignl. § 9-2 nr. 1 a.

Det vil således kunne hevdes at vi står overfor krav om endring av tidligere innsendt selvangivelse, ikke klage over ligning. Slike tilfeller følger dermed reglene i lignl. § 9-5, endring uten klage.

Nye opplysninger, krav og påstander før avsluttet ligningsbehandling

Dersom skattyter før ligningsbehandlingen er avsluttet ønsker å gjøre krav på nye fradragsposter, eller ønsker endringer i den allerede innsendte selvangivelsen, vil trolig myndighetene ha plikt til å legge de nye opplysningene til grunn, jf. lignl. § 8-1 nr. 1. Kommer opplysningene så sent at det ikke er praktisk mulig å ta hensyn til dem, vil det trolig være grunnlag for å klage. For noe mer om dette, se punkt 22.1.

Teori og ligningspraksis

Den skatterettslige teori har i liten grad fokusert på spørsmålet om det er forskjell på om en henvendelse fra skattyter med krav om endring alltid skal behandles som en klagesak etter § 9-2, eller om noen henvendelser må behandles etter reglene om endring uten klage i § 9-5.

Noen uttalelser synes å forutsette at skattyters klagerett er helt identisk med ligningsmyndighetenes endringsadgang. Se Zimmer / Omholt 1993 s. 94:

> «*Klagens gjenstand* er angitt i Ll. § 9-1 sammen med hva som i det hele tatt kan være gjenstand for endringssak. Skattyter kan klage over at han «uansett av hvilken grunn, er uriktig lignet eller forbigått ved ligningen.»

1 Bed.book Page 595 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Forfatterne skriver imidlertid følgende på s. 51, i punkt 5.2.1.8 «Endring av selvangivelse»:

> «Endring av selvangivelse kan etter praksis finne sted i atskillig utstrekning. Viser det seg etter at selvangivelsen er innlevert at oppgavene bygger på gale forutsetninger, vil skattyter kunne kreve selvangivelsen endret, se Rt. 1959 s. 1299. Derimot kan skattyter neppe uten videre ombestemme seg med hensyn til poster hvor han har valgfrihet, f.eks. hvorvidt han skal foreta en avsetning eller ikke. Det kan imidlertid tenkes at ligningsmyndighetene fraviker selvangivelsen slik at inntekten blir høyere enn skattyteren har forutsatt. Skattyter må da kunne kreve endring i andre poster som konsekvens av dette, f.eks. økte avskrivninger eller underskuddsfremføring for et større beløp. Se eksempelvis Utv. 1982. s. 228 FD.
>
> Denne adgangen til å endre selvangivelsen må stå åpen så lenge ligningsbehandlingen pågår. Har skattyter ikke klaget, kan det være mer tvilsomt om han kan kreve en endret selvangivelse lagt til grunn. Formodentlig må spørsmålet vurderes etter reglene om endring av ligning uten klage i Ll. § 9-5 (jf. nærmere punkt 7.3 nedenfor), jf. Rt. 1928 s. 142. Det innebærer at skattyter ikke har krav på at spørsmålet tas opp, men at avgjørelsen beror på en helhetsvurdering, jf. Ll. § 9-5 nr. 7.»

Det siste sitatet trekker i retning av at forfatterne legger til grunn at endringsadgangen etter § 9-1 er videre enn klageadgangen etter § 9-2, og at en del henvendelser fra skattyter om å endre ligningen følger reglene om endring uten klage i § 9-5.

Harboe m.fl. 1998, gir på s. 169 en summarisk oversikt over adgangen til å kreve endringer i innsendt selvangivelse, samt adgangen til omgjøring av avtaler/disposisjoner med virkning for beskatningen:

> «Det er imidlertid adgang til å ettersende korrigeringer og tilleggsopplysninger til en allerede innsendt selvangivelse, og slike endringer må det tas hensyn til under ligningsbehandlingen, eventuelt klagebehandlingen. (...)
>
> En skattyter som blir oppmerksom på at han har gitt opp formues-, inntekts-, eller fradragsposter for lavt eller for høyt i selvangivelsen, vil kunne få feilen rettet hvis hans henvendelse kommer frem så tidlig at det er mulig å få gjennomført rettelser ved overligningsnemndas klagebehandling.
>
> Gjelder det endringsspørsmål hvor skattyteren ikke har klagerett, vil utfallet bero på den avveining ligningsmyndighetene skal foreta etter § 9-5 nr. 7. (...)
>
> På bakgrunn av bl.a. de rettsavgjørelser som foreligger på området, synes det likevel nærliggende å trekke den konklusjon at skattyteren ikke kan endre disposisjoner og skjønnsmessige vurderinger som regnskapet bygger på, med mindre det foreligger særlige forhold.»

Forfatterne problematiserer ikke om slike endringer skal behandles etter § 9-2 eller § 9-5. Plasseringen av den summariske oversikten under behandlingen av lignl. § 4-2 om selvangivelsesplikt og tredje avsnitt i sitatet kan tyde på at forfatterne anser slike spørsmål som en endring uten klage.

Gjems-Onstad 1999, synes å forutsette at klagerett ikke foreligger der skattyter ikke har krevd fradrag, avsetninger o.l., men at slike henvendelser følger

1 Bed.book Page 596 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

reglene om endring uten klage i lignl. § 9-5. Det vises til s. 1378 sitert ovenfor, samt s. 1382:

> «51.5.4 Endring uten klage
> a. Endring uten klagerett
> «At klagerett ikke foreligger eller at klagen leveres for sent, betyr bare at ligningsmyndighetene ikke plikter å ta opp saken. Ligningsmyndighetene har likevel en vidtgående adgang til å ta hensyn til skattyterens henvendelse etter reglene om endring uten klage i lignl. § 9-5.»

I *Lignings-ABC* 1999 s. 819 flg., er slike tilfeller klassifisert som krav om endring av allerede innsendt selvangivelse. *Lignings-ABC* oppstiller som hovedregel at skattyter ikke har krav på forandring. Videre påpekes på s. 820 at ligningsmyndighetene har anledning til å godta forandring. Det vises i denne forbindelse til vurderingen i lignl. § 9-5 nr. 7. I tillegg er det gitt eksempler på tilfeller hvor skattyter har krav på å kunne forandre, se punkt 4 s. 819 i *Lignings-ABC*.

Rettspraksis

Det foreligger flere dommer vedrørende vurderingen i lignl. § 9-5 nr. 7. De færreste kaster lys over kompetansespørsmålet. I Utv. 1986 s. 9 refereres en sak hvor ligningskontoret avviste skattyters anmodning om å få endret en ligning. Anmodningen var foranlediget av en dom som gjaldt et spørsmål av betydning for skattyters ligning. Dersom denne saken skulle vært behandlet som for sent innkommet klage, ville rette avvisningsmyndighet vært ligningsnemnda. Verken av partene eller av domstolene ble det reist spørsmål om ligningskontorets kompetanse.

Fra Utv. 1986 s. 11 siteres:

> «Når det gjelder ligningsl. § 9-5 nr. 3, antar retten at det ikke er holdepunkt for å hevde, som saksøkeren, at ligningskontoret har noen plikt til å forelegge saken for overligningsnemnda fordi skattyteren ber om det, eller fordi noe annet ville være ekstra urimelig. Det fremgår av Ot.prp. nr. 29 (1978-79) s. 110 1. spalte at hensikten med bestemmelsen er å gi ligningskontoret adgang til å rette feil som en måtte bli oppmerksom på ved å bringe saken inn for overligningsnemnda uten at det foreligger en klage. Det er i lovens forarbeider ingen uttalelse om at ligningsnemnda (antagelig skrivefeil for ligningskontoret – Red. anm.) skulle ha noen plikt til dette, selv etter krav fra skattyteren.»

Lovendringen i 1986

Ved vedtagelsen av ligningsloven hadde § 9-2 nr. 8 og 9 følgende ordlyd:

> «8. Den som skal treffe vedtak i saken avgjør hvilken betydning det skal ha for klageretten om klageren ikke har oppfylt vilkårene i nr. 1 til 7.
> 9. Etter utløpet av klagefristen kan skattyteren kreve at hans ønske om endring av ligning blir vurdert etter § 9-5 nr. 7.»

1 Bed.book Page 597 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Nummer 9 ble inntatt etter forslag fra komiteen. Hensikten var å skape større likhet i skattyterens og ligningsmyndighetenes rettigheter ved endring av ligning, jf. Innst. O. nr. 44 (1979-80), s. 26. Dersom enhver henvendelse fra skattyter med ønske om endring av ligning omfattes av klagereglene, vil en henvisning til at skattyter i en slik situasjon har krav på en vurdering etter § 9-5 nr. 7 være meningsløs, da denne retten allerede fremgår av § 9-2. Se Ot.prp. nr. 29 (1978-79) s. 111, venstre spalte, der det uttales at adgangen etter § 9-2 nr. 8 må utøves etter samme slags vurdering som § 9-5 nr. 7. Nr. 9 hadde dermed selvstendig betydning ved at den ga skattyter et uttrykkelig krav på at også i de tilfellene det ikke forelå klagegrunn, ville skattyter ha krav på at anmodningen om endring skulle vurderes etter de samme kriterier som når ligningsmyndighetene vurderer å ta opp en endringssak.

Ved endringslov av 20. juni 1986 ble nr. 9 opphevet, og nr. 8 fikk sin nåværende ordlyd:

> «8. Den som skal treffe vedtak i saken avgjør hvilken betydning det skal ha for klageretten om klageren ikke har oppfylt vilkårene i nr. 2 til 7. Ved avgjørelsen legges vekt på de hensyn som er nevnt i § 9-5 nr. 7.»

Utfra forarbeidene til lovendringen kan det se ut til at departementet har lagt til grunn at nr. 9 kun omhandlet klager som var for sent innkommet. Se Ot.prp. nr. 55 (1985-86) s. 6 til 7:

> «§ 9-2 nr. 9 omhandler kun klager som er levert for sent. Slike klager faller imidlertid også inn under § 9-2 nr. 8. (...)
>
> I praksis har det voldt en viss usikkerhet at man har to bestemmelser som begge regulerer fristoverskridelser. Departementet vil derfor foreslå at de to bestemmelsene slås sammen til en. Dette kan gjøres ved at det i nr. 8 tas inn en uttrykkelig henvisning til § 9-5 nr. 7. Nr. 8 vil da gi klageren nøyaktig de samme rettigheter, både formelt og reelt, som i dag følger av nr. 9. Sist nevnte bestemmelse vil dermed kunne oppheves.»

Det kan synes som om departementet forutsatte at alle henvendelser fra skattyter skulle behandles etter klagereglene.

Lovhistorien knyttet til det opprinnelige lovutkastet, samt forslaget fra komiteen til nr. 9, synes imidlertid å bygge på den forutsetning at det var forskjell på reglene for behandling av «klage» og «anmodning om endring.»

Alminnelig språklig forståelse, alminnelig forvaltningsrett og andre momenter

I språklig forstand er begrepet «klage» forbeholdt tilfeller hvor man klager på en feil andre har gjort, og ikke egne disposisjoner. Det er ikke vanlig å definere en forespørsel som klage når man har fått medhold i sitt opprinnelige krav. Innenfor ligningsforvaltningsretten vil et motsatt standpunkt innebære at skattyter kan klage når han selv ikke har oppfylt opplysningsplikten. Det virker lite rimelig.

1 Bed.book Page 598 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

I forarbeidene påpekes det at:

> «Departementets utkast er utformet ut fra det syn at alle endringsspørsmål i utgangspunktet bør behandles etter samme type regler uansett hvem som har reist spørsmålet, og uansett om endringen er til gunst eller skade for skattyteren.» (Ot.prp. nr. 29 (1978 – 79) s. 105.)

Uttalelsen tilsier at når det ikke foreligger feil ved ligningen etter kapittel 8, skal vurderingen av om saken skal tas opp foretas av samme organ, uavhengig av om det er skattyter, ligningskontoret, etterfølgende rettsavgjørelse eller annet som gir grunnlag for ny vurdering. Dette forutsetter at anmodning fra skattyter om endring av selvangivelse følger reglene i § 9-5.

Det samme synes forutsatt i følgende uttalelse i Ot.prp. nr. 29 (1978-79) s. 13, annen spalte:

> «I kapittel 9 i utkastet har departementet foreslått en vid adgang for ligningskontoret til å ta opp uformelle henvendelser fra skattytere, selv om det ikke foreligger formell klage.»

Det er ikke bare innenfor ligningsforvaltningen at en borger ønsker å endre tidligere krav rettet mot det offentlige. Eckhoff/Smith 1997 s. 524 behandler også forskjellen mellom klage og henvendelser fra en borger med forespørsel om å få endre sitt opprinnelige krav. I slike tilfeller behandles forespørselen etter reglene i fvl. § 35 om omgjøring uten klage.

En sondring mellom «klage» og «anmodning om endring» vil således være parallell med systemet innenfor den alminnelige forvaltningsrett.

22.2.3.4 Oppsummering av rettskildebildet

Problemstillingen som ble formulert innledningsvis, var om reglene om klage i lignl. § 9-2 nr. 1 a må avgrenses til å omfatte de tilfellene hvor det på bakgrunn av selvangivelsen og myndighetenes saksbehandling kan sies å foreligge en feil ved ligningen. Det vil si at et ønske fra skattyter om å endre selvangivelsen etter at ligningen er fastsatt, behandles som «endring uten klage» etter lignl. § 9-5.

Ingen av de gjennomgåtte rettskildene fokuserer helt presist på spørsmålet. På bakgrunn av ordlyden, ligningslovens system samt de mer eller mindre uttalte forutsetningene teorien synes å bygge på, er det nærliggende å trekke den konklusjon at visse henvendelser fra skattyter med ønske om å endre ligning følger reglene i § 9-5, og at dette gjelder de tilfellene hvor det ikke er noe å utsette på ligningen etter kapittel 8 i ligningsloven.

Henvendelser som påberoper at det har skjedd en feil ved ligningen etter kapittel 8, vil bli behandlet etter lignl. § 9-2 også når de fremsettes etter at klagefristen er utløpt, jf. lignl. § 9-2 nr. 8.

1 Bed.book Page 599 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

22.2.4 Konklusjon

Endring kan kun foretas der det foreligger en «uriktig ligning», eller der «særskilte forhold» medfører at det er sterkt urimelig at skattyter ikke får endre selvangivelsen.

Klagereglene forbeholdes de tilfellene der det foreligger feil ved ligningen etter kapittel 8, det vil si i de tilfellene det foreligger en feil fra ligningsmyndighetenes side.

Andre henvendelser fra skattyter med ønske om å endre ligningen omfattes av reglene om «endring uten klage.»

Avgjørelse om å unnlate å realitetsbehandle en for sent innkommet klage kan påklages til overordnet nemnd. Avgjørelse om ikke å ta opp en sak etter reglene om endring uten klage, kan ikke påklages. I endringssak uten klage er skattyter henvist til å anmode overordnet forvaltningsorgan om å instruere underordnet forvaltningsorgan om å realitetsbehandle saken.

Som nevnt foran i punkt 22.2.1.1, er det de som hevder at en hver henvendelse fra skattyter skal behandles som en for sent innkommet klage.

22.3 Endring til gunst – frist – 1996-212LN

Saken reiser ett formelt og ett materielt spørsmål. Sakens materielle problemstilling knyttet seg til spørsmål om fradrag i norsk skattepliktig inntekt for gjeldsrenter tilknyttet fast driftssted. Formelt sett oppsto det spørsmål om ligningen for selskapet for inntektsårene 1991-1996 kunne tas opp til endring på ovennevnte punkt. LN kom til at ligningen for inntektsårene 1994, 1995 og 1996 kunne tas opp til endring.

Det materielle spørsmålet er omtalt i kapittel 6 punkt 6.7.2 og i kapittel 21 punkt 21.4.1

Saksforholdet

Selskapets filialer var å betrakte som faste driftssteder i henhold til skatteavtale. I medhold av de respektive skatteavtaler skulle fortjeneste knyttet til fast driftssted forbeholdes beskatning i driftsstedsstaten. Fortjeneste oppebåret av selskapets filialer i utlandet var følgelig unntatt norsk beskatning.

I vedlegg til selvangivelsen for inntektsårene 1994, 1995 og 1996 hadde selskapet satt opp en avstemming som viste hvordan resultatet etter skatt fordelte seg mellom Norge og de utenlandske filialene. Årsoverskuddet ifølge næringsoppgavens post 061 inneholdt bare resultatet av den norske virksomheten. I den norske selvangivelsen var således kun medtatt de renteutgifter som var knyttet til skattyters norske virksomhet.

1 Bed.book Page 600 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Selskapet hadde ført regnskap for hver av filialene og i disse utgiftsført tilhørende rentekostnader. Rentekostnader vedrørende de utenlandske filialene fremkom av vedlegg til brev fra selskapet av desember 1997 vedrørende anmodningen om endring av ligning, som følge av at disse renteutgiftene ikke hadde kommet til fradrag i Norge. Inntekten ble anmodet nedsatt med betydelige beløp for årene 1991 til 1996.

Selskapet eide ingen faste eiendommer i utlandet. Selskapet hadde imidlertid foretatt enkelte påkostninger i leide lokaler. Påkostningen var satt til kr 0 med hensyn til formuen. For selskapets vedkommende ville dermed en gjeldsrentefordeling i henhold til sktl. 1911 § 45 annet ledd annet punktum (sktl. § 6-91) innebære at selskapets totale renteutgifter knyttet til utenlandske filialer kom til fradrag i norsk skattepliktig inntekt.

Ved ligningen for inntektsårene 1994-1996 fremsatte selskapet påstand om fradrag i norsk skattepliktig inntekt for renteutgifter tilknyttet selskapets virksomhet i Norge. Selskapet ble på dette punkt lignet etter påstand. I desember 1997 anmodet selskapet om endring av ligningen for inntektsårene 1991-1996, slik at selskapet også fikk fradrag i norsk skattepliktig inntekt for gjeldsrenter tilknyttet selskapets faste driftssteder i utlandet. For inntektsårene 1987-1990 har selskapet anmodet Oslo likningskontor om endring av ligningen.

Ligningsnemndas behandling

Problemstillingen for LN var hvorvidt ligningen for selskapet for inntektsårene 1991-1996 kunne tas opp til endring for så vidt gjaldt spørsmål om fradrag i Norge for renteutgifter tilknyttet fast driftssted i utlandet. Herunder oppsto det for det første spørsmål om den ytre ramme for endringsadgangen var tre eller ti år.

Det følger av lignl. § 9-6 nr. 1 at adgangen til å ta opp en endringssak som utgangspunkt er åpen i inntil ti år etter inntektsåret:

> «Spørsmål om endring av ligningen kan ikke tas opp mer enn ti år etter inntektsåret.»

Dette utgangspunktet modifiseres imidlertid av lignl. § 9-6 nr. 2 hvor det fremgår at fristen er tre år når endringen gjelder skjønnsmessig fastsettelse eller rettsanvendelse, og det ikke gjøres noen endring i det faktum som den eldre avgjørelse bygde på. Fra bestemmelsen siteres:

> «Fristen skal være tre år når endringen gjelder ligningsmyndighetenes skjønnsmessige fastsetting eller deres anvendelse av skattelovgivningen, og det faktiske grunnlaget for den tidligere avgjørelse ikke var uriktig eller ufullstendig.»

Tiårsfristen kommer dermed til anvendelse dersom det faktiske grunnlag for ligningen var uriktig eller ufullstendig, og det dreier seg om en endring til gunst for skattyter.

Det var på det rene at en endring av ligningen i det konkrete tilfellet ville

1 Bed.book Page 601 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

være til gunst for selskapet. Problemstillingen var om det faktiske grunnlag for ligningen for de respektive år var uriktig eller ufullstendig i forhold til anvendelsesområdet for sktl. 1911 §§ 44 og 45 (sktl. §§ 6-40 og 6-91).

I vedlegg til selskapets selvangivelse for inntektsårene 1991-1996 var det gjort rede for den skattemessige behandlingen av resultatet fra de utenlandske filialene. Av disse redegjørelsene fremgikk det at utgifter relatert til filialene ikke hadde kommet til fradrag ved ligningen i Norge. Det måtte dermed sies å fremgå klart av de respektive selvangivelsene at selskapet hadde hatt utgifter, herunder renteutgifter, tilknyttet utenlandske filialer som ikke hadde kommet til fradrag i norsk skattepliktig inntekt. Etter nemndas oppfatning trakk dette i retning av at vilkåret i lignl. § 9-6 nr. 2 om et riktig og fullstendig faktisk grunnlag for ligningen måtte sies å være til stede.

Lignl. § 9-6 nr. 2 omhandler ligningens faktiske opplysningsgrunnlag. Nemnda fant at man i vurderingen av ligningens faktiske grunnlag ikke kunne legge avgjørende vekt på at skattyter ikke hadde krevd fradrag i henhold til den rettsoppfatning som senere ble gjort gjeldende. Selv om ligningsmyndighetene faktisk ikke har kjent til den eksakte rentekostnad tilhørende de utenlandske filialer, kunne det faktiske opplysningsgrunnlag ikke anses som ufullstendig i forhold til spørsmålet om fradragsrett. Ligningsmyndighetene var kjent med at angjeldende utgifter ikke hadde kommet til fradrag i norsk skattepliktig inntekt, og man var av den oppfatning at dette hadde vært riktig. Således hadde ligningsmyndighetene hele tiden hatt tilstrekkelige opplysninger til å ta stilling til fradragsspørsmålet. Det var en oppfatning om manglende fradragsrett, både hos ligningsmyndighetene og skattyter, som var årsaken til at fradrag ikke hadde blitt innrømmet.

Etter lignl. § 9-6 nr. 2 er det tilstrekkelig at endringen gjelder anvendelsen av skattelovgivningen. Selskapets krav om endring av ligning bygde på en annen tolkning av sktl. 1911 §§ 44 og 45 (sktl. §§ 6-40 og 6-91) enn den ligningsmyndighetene tidligere hadde lagt til grunn. Det måtte således anses å være på det rene at spørsmålet gjaldt anvendelse av skattelovgivningen.

Etter dette kom LN til at treårsfristen i lignl. § 9-6 utgjorde den ytre ramme for endringsadgangen.

Dermed oppstod det spørsmål om det i henhold til lignl § 9-5 nr. 7 var grunnlag for å endre ligningen innenfor treårsfristen. For så vidt gjaldt dette spørsmålet, bemerket LN at kontoret hadde initiativkompetansen i henhold til nevnte bestemmelse. Videre bemerket nemnda at kontoret på bakgrunn av en konkret vurdering av « ... blant annet spørsmålets betydning, skattyterens forhold til sakens opplysning og den tid som er gått» var kommet til at det i henhold til lignl. § 9-5 nr. 7 var grunn til å ta ligningen for inntektsårene 1994, 1995 og 1996 opp til endring.

1 Bed.book Page 602 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

22.4 Tilførsel og nedskriving av preferansekapital – prosessuelle fristspørsmål – 1993-343LRD og 1991-301LRD

Saken gjaldt den skatterettslige behandlingen av kapitalen som selskap A og selskap B mottok fra Forretningsbankenes Sikringsfond (senere FS) og Statens Banksikringsfond (senere SB) i 1991 og 1992 i forbindelse med bankkrisen i Norge. De prosessuelle fristspørsmålene var om selskap A hadde gitt «uriktige og ufullstendige opplysninger» slik at det gjaldt en tiårsfrist for endring av ligning, og om selskap B hadde fått tilstrekkelig varsel om at saken var tatt opp innen toårsfristen for endring av ligning, jf. lign. § 9-6. LRs mindretall kom til at vilkårene for endring var oppfylt, mens flertallet ikke trengte å ta stilling til spørsmålet. Dommen er påanket og senere sluppet inn til behandling i Høyesterett.

For omtale av saksforholdet og en mer fullstendig fremstilling av saken, se kapittel 5 punkt 5.1.3. Her omtales kun mindretallets vurdering av de prosessuelle fristspørsmålene.

I forhold til A antok *mindretallet* at banken hadde gitt ufullstendige opplysninger, og at det derfor gjaldt en 10-årsfrist for endring, jf. lignl. § 9-6 nr. 3 bokstav a. Opplysningen om nedskrevet preferansekapital var etter mindretallets syn ikke tilstrekkelig til at ligningsmyndighetene hadde foranledning til å foreta en nærmere vurdering av de skatterettslige konsekvenser av en slik nedskriving. Preferansekapital var ikke noe skatterettslig kjent begrep, men et nytt virkemiddel som ble etablert i forbindelse med bankkrisen. Det kunne ikke legges til grunn at ligningskontoret var kjent med begrepet, selv om begrepet preferanseaksjekapital var omtalt i skatterettslig teori og praksis. Det ble også vist til at banken ga særdeles sparsomme opplysninger, tatt i betraktning at forholdet hadde meget stor skatterettslig betydning.

Når det gjaldt B, var det på det rene at selskapet fikk varsel om at deres ligning var tatt opp til ny vurdering innen 2-årsfristen. Det ble vist til at kontoret i et omfattende brev av 28. juli 1995 varslet banken om at ligningen ville bli tatt opp til ny vurdering.

Etter lignl. § 9-6 nr. 1 er det fristavbrytende kriterium at endring av ligning er tatt opp til vurdering av ligningsmyndighetene innen de frister som gjelder. Formålet med fristbestemmelsen tilsa etter mindretallets syn at det måtte være tilstrekkelig at skattyter på generelt grunnlag var varslet om at spørsmålet om å endre ligningen på et konkret punkt var tatt opp. Innrettelseshensynet tilsa ikke at skattyter innen fristen også måtte gjøres kjent med det juridiske grunnlaget for en eventuell endring. Mindretallet kom derfor til at varselet som ble sendt innen toårsfristen i lignl. § 9-6 nr. 3 bokstav a var fristavbrytende, også i forhold til å endre ligningen med sktl. 1911 § 42 første ledd (sktl. § 5-1 første ledd) som grunnlag.

1 Bed.book Page 603 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

22.5 Overligningsnemndas kompetanse

Ligningsloven sondrer mellom to former for endring av ligning, endring etter klage og endring uten klage, jf. lignl. § 9-2 og § 9-5. Initiativet til endring av ligning etter klage ivaretas normalt av skattyter eller skattyters representant, mens initiativet til endring av ligning uten klage normalt ivaretas av vedkommende fagkontor, dvs. enten ligningskontoret, fylkesskattekontoret eller SKD. For en nærmere omtale av forholdet mellom lignl. § 9-2 og § 9-5, se dette kapittel punkt 22.2.

Ordningen med endring av ligning uten klage omfatter ethvert endringsspørsmål som gjelder avgjørelse under ordinær ligning eller forhåndsligning, enten avgjørelsen er truffet av ligningsnemnda eller av ligningskontoret etter delegasjon, jf. lignl. § 9-5 nr. 1, a. Slike spørsmål kan tas opp enten det skyldes en revurdering av faktum, nye faktiske opplysninger, en skjønnsmessig fastsetting eller anvendelse av skattelovgivningen. Ordningen omfatter også vedtak i endringssak når det faktiske grunnlaget for vedtaket var uriktig eller ufullstendig, jf. lignl. § 9-5 nr. 1, b.

Ligningsloven sondrer mellom initiativkompetanse tillagt fagkontoret og vedtakskompetanse tillagt nemndene, jf. lignl. § 9-8. Endringsspørsmål som ligningskontoret tar opp etter lignl. § 9-5 nr. 1 og 2 avgjøres av ligningsnemnda, eventuelt av ligningskontoret etter delegasjon. Forvaltningslovens system om endring av vedtak uten klage er tilsynelatende av en noe annen karakter. Etter fvl. § 35 kan et forvaltningsorgan enten det er fagkontoret, klageinstansen eller annet overordnet organ på nærmere angitte vilkår omgjøre sitt eget vedtak uten at det er påklaget. Det er i denne sammenheng ikke noe vilkår om at initiativet må tas av fagkontoret.

Det er fra enkelte hold vært hevdet at også ligningslovens system gir adgang for klageinstansene til omgjøring av sitt eget vedtak, uten at det er tatt noe initiativ fra ligningskontoret i så henseende. Dette ble vurdert av OLN i en sak, der det materielle spørsmålet var om konvertering av fordring til aksjekapital avskar adgangen til fortsatt underskuddsfremføring.

1994-315OLN – Omgjøring

Saken gjaldt en anmodning fra selskap A til OLN om omgjøring av OLNs vedtak i en tidligere sak, til gunst for selskapet. Selskapet mente at nemndas vedtak var fattet på sviktende grunnlag med hensyn til ligningspraksis. Selskapet anførte dessuten at nemnda under enhver omstendighet ville kunne anmode SFS om å vurdere saken på nytt i lys av nytt materiale. Nemnda fant ikke grunnlag for å anmode kontoret om å ta opp saken på nytt, da de fremsatte anførslene gikk på rettsanvendelsen og ikke på faktum. Nemnda fant dessuten ikke at det forelå tilstrekkelige grunner til å ta saken opp på nytt.

1 Bed.book Page 604 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Det materielle spørsmålet i saken var om konvertering av en fordring selskap B hadde på selskap A til aksjekapital i A, avskar adgangen til underskuddsfremføring for A i henhold til sktl. 1911 § 53 første ledd femte punktum (sktl. § 14-6 tredje ledd). OLN kom til at konvertering av fordring til aksjekapital hvor aksjene ikke var verd pålydende, hadde virkninger tilsvarende de som bestemmelsen tok sikte på. Den reelle faktiske likhet med ordinære gjeldsettergivelsestilfeller var så vidt betydelig at det ut fra lovtekst, forarbeider og reelle hensyn var nærliggende å la bestemmelsen komme til anvendelse. Nemnda kunne ikke se at det forelå noen bindende ligningspraksis som trakk i retning av det motsatte. LNs vedtak om bortfall av skattemessig underskudd i A ble således fastholdt. Saken er omtalt i kapittel 14 punkt 14.8.2.1.

Som dokumentasjon for anførselen om at nemndas vedtak var truffet på sviktende grunnlag med henhold til praksis, la selskapet for det første frem tre upubliserte uttalelser fra FIN, jf. FINs brev av 18. november 1970, 9. oktober 1981 og 21. mars 1983. Samtlige uttalelser åpner for at det gis fullt underskuddsfradrag, selv om gjeld er konvertert til aksjekapital. Ingen av uttalelsene skiller mellom tilfeller hvor fordringshaver eier alle aksjer og tilfeller hvor fordringshaver ikke er eneaksjonær. For det andre la skattyter frem erklæringer fra flere skatteadvokater og revisorer hvor det fremgår at ingen av de forespurte har erfart at ligningsmyndighetene har basert seg på den lovforståelse som OLN la til grunn i sitt vedtak.

Overligningsnemndas behandling

OLN tok først stilling til anførselen om at nemnda kunne anmode kontoret om å vurdere saken på nytt.

Som nevnt foran kan ligningskontoret ta opp en sak til ny behandling, i henhold til lignl. § 9-5 nr. 1 bokstav b, dersom det faktiske grunnlag for vedtaket er uriktig eller ufullstendig. Saken skal i så fall fremmes på nytt for ligningsnemnda, slik at det korrigerte faktiske grunnlaget kan få en ny ordinær toinstansbehandling. Slik OLN så det i det konkrete tilfellet, gikk de fremsatte anførsler på rettsanvendelsen i saken og ikke på det faktiske grunnlaget. Nemnda fant derfor ikke grunnlag for å anmode kontoret om å ta saken opp på nytt.

Nemnda drøftet deretter spørsmålet om omgjøringsadgang.

Ligningsloven har ingen regler om at nemndene kan ta gyldige vedtak opp til ny vurdering. Det er i ligningsloven kapittel 9 lovfestet et detaljert system for endring av ligning med klare bestemmelser både om initiativ- og vedtakskompetanse, der initiativkompetansen er tillagt fagetaten. I samme kapittel er det gitt detaljerte fristregler tilpasset reglene om endring av ligning. I tillegg har man særskilte regler om rettslig prøving av ligningsavgjørelser i kapittel 11, samt regler om skattereduksjon i ubillighetstilfeller i lignl. § 9-12. OLN fant, dels med støtte i ligningslovens forarbeider, mye som talte for at lovgiver med dette hadde forutsatt å gi en uttømmende regulering av skattyters administrative og rettslige endringsadgang, dvs. en regulering uten rom for OLN til på eget initiativ å ta opp en tidligere avgjørelse til ny behandling.

1 Bed.book Page 605 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Nemnda fant det klart at forvaltningslovens bestemmelse om et forvaltningsorgans adgang til omgjøring av eget vedtak til gunst for noen som vedtaket retter seg mot eller direkte tilgodeser, jf. fvl. § 35, første ledd bokstav a, ikke kunne anvendes analogisk på ligningsavgjørelser. Det ble vist til lignl. § 1-2, der det klart fremgår at forvaltningsloven, med unntak for kapittel VII om forskrifter, ikke gjelder for behandling av saker som omfattes av lignl. § 1-1. Det ble imidlertid vist til at forvaltningsloven må suppleres med alminnelige forvaltningsrettslige prinsipper. Spørsmålet var om ligningslovens bestemmelser om den administrative og rettslige endringsadgang måtte suppleres med alminnelige forvaltningsrettslige prinsipper, her alminnelige forvaltningsrettslige prinsipper om omgjøringsadgang.

OLN så ikke helt bort fra at man ville kunne stå overfor forhold der ligningslovens bestemmelser måtte kunne suppleres med alminnelige forvaltningsrettslige prinsipper, men fant ikke at det forelå slike forhold i det konkrete tilfelle.

Det at en omgjøringsadgang ikke var omtalt i ligningslovens ellers ganske utførlige system, talte ifølge nemnda imot en omgjøringsadgang. Også viktige hensyn ble ansett å tale mot. Om dette ble det uttalt i vedtaket:

> «Ligningsloven legger opp til et system hvor skattyter i form av varsel fra ligningskontoret gis anledning til å uttale seg om rettslige (og faktiske) spørsmål som saken gjelder. På grunnlag av skattyters svar, og evt. ytterligere skriftveksel, skal saken tas opp til avgjørelse i nemnda. Av prosessøkonomiske grunner er det av vesentlig betydning at saken da er tilstrekkelig opplyst, rettslig og faktisk, til at en endelig avgjørelse kan treffes. Hvis nemndene legger opp til å behandle saker på nytt når skattyteren senere presenterer nytt materiale, vil dette systemet kunne bli undergravd. En omgjøringsadgang kan også skape uklare linjer hvis nemnda har fått nye medlemmer.»

På den annen side kunne ikke nemnda se at det forelå sterke reelle hensyn som talte for en generell omgjøringsadgang. I den sammenheng ble det vist til at fylkesskattekontoret kunne kreve at fylkesskattenemnda overprøvde OLNs vedtak, se lignl. § 9-5 nr. 4. En åpenbar gal avgjørelse kunne således bli endret administrativt via denne vei.

Nemnda anså det uansett ikke nødvendig å ta endelig stilling til om en slik adgang kunne etableres på ulovfestet basis, da den kom til at det under enhver omstendighet ikke forelå tilstrekkelige grunner til å ta den konkrete saken opp på nytt. Det ble vist til at saken gjaldt et vanskelig fortolkningsspørsmål, og at forholdet til praksis var blitt vurdert. Det ble lagt til grunn at skattyters senere innsendte dokumentasjon ikke kunne sies å endre nemndas vurdering av praksis. Man viste til at kontoret i en undersøkelse av ligningspraksis kom til at det ikke fantes reell praksis som gikk ut på at konvertering var blitt ansett som gjeldsettergivelse.

For å dokumentere en eventuell manglende praksis forespurte kontoret landets 19 fylkesskattekontor og 435 ligningskontor om hvorvidt de hadde behandlet saker som gjelder spørsmålet om konvertering av fordring til aksjekapital skal anses som gjeldsettergivelse. Ingen av de forespurte lignings-/

1 Bed.book Page 606 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

fylkesskattekontor svarte bekreftende på dette. En annen sak var at skattytere åpenbart hadde foretatt konverteringer uten at ligningsmyndighetene hadde tatt spørsmålet opp til nærmere vurdering.

OLN fastslo etter dette at det ikke forelå en situasjon som kunne berettige bruk av en eventuell ulovfestet omgjøringsadgang.

Kontorets vurderinger

OLN tok ikke endelig stilling til spørsmålet om det foreligger en ulovfestet omgjøringsadgang. I saksforberedelsene for nemnda kom kontoret til at det ikke foreligger en slik adgang. Tilsvarende synes å være lagt til grunn av SKD, se *Lignings-ABC* 1999 s. 289. Som OLN la kontoret i sine vurderinger avgjørende vekt på at lovgiver synes å ha forutsatt å gi en uttømmende regulering av skattyters administrative og rettslige endringsadgang i ligningsloven.

Spørsmålene om klage og omgjøring reguleres i ligningsloven kapittel 9 med utgangspunkt i vel innarbeidede systemer for endring av ligning. Ligningen kan endres etter dette kapittel når en skattyter, uansett av hvilken grunn, er uriktig lignet eller forbigått ved ligningen, og når skattelovgivningen foreskriver eller forutsetter endring i andre tilfeller, jf. lignl. § 9-1. Ligningen kan endres etter klage, jf. lignl. § 9-2, og uten klage, jf. lignl. § 9-5. Reglene om endring uten klage åpner i en viss grad for at ligningsmyndighetene kan omgjøre egne vedtak. Etter lignl. § 9-5 nr. 1 kan ligningskontoret ta opp ethvert endringsspørsmål som gjelder avgjørelse under den ordinære ligning eller forhåndsligning, eller vedtak i endringssak når det faktiske grunnlag for vedtaket var uriktig eller ufullstendig. Ligningskontoret kan altså ta opp enhver avgjørelse under den ordinære ligning eller forhåndsligning. Adgangen til å ta opp spørsmål etter vedtak i endringssak er noe mer begrenset. Slike vedtak kan kun tas opp når det faktiske grunnlag for vedtaket var uriktig eller ufullstendig. Etter lignl. § 9-5 nr. 2 skal ligningskontoret ta opp spørsmål om endring i nærmere angitte tilfeller, herunder, «Som følger av, eller forutsettes i, en domstolsavgjørelse,.»

Lignl. § 9-5 gir ligningskontoret myndighet til å ta opp en sak uten klage, men ikke til å fatte vedtak i saken. Hvilket organ som har myndighet til å fatte vedtak i sak som er tatt opp etter lignl. § 9-5 følger av lignl. § 9-8. Etter denne bestemmelsen er det ligningsnemnda som har vedtaksmyndighet, men denne kan på nærmere angitte vilkår delegeres til ligningskontoret. Etter ligningslovens system er det altså slik at ligningskontoret er tillagt initiativkompetansen i endringssaker uten klage, mens ligningsnemnda, eventuelt ligningskontoret etter fullmakt, er tillagt vedtakskompetansen.

Ligningsnemnda er etter lovens system ikke tillagt myndighet til selv å ta opp en sak om endring av ligning, og som en konsekvens av dette vil nemnda

1 Bed.book Page 607 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

heller ikke kunne omgjøre sine tidligere vedtak i endringssak på eget initiativ, selv om det faktiske grunnlaget for vedtaket var uriktig eller ufullstendig. Tilsvarende må gjelde for overligningsnemnda. Heller ikke overligningsnemnda er tillagt kompetanse til å ta opp en sak om endring av ligning.

Et spørsmål som også drøftes av OLN, er om lignl. § 9-5 jf. § 9-8 uttømmende regulerer ligningsmyndighetens initiativ- og vedtakskompetanse eller om det gjelder et ulovfestet prinsipp som går lenger enn det lovens system skulle tilsi, slik at henholdsvis lignings- og overligningsnemnda selv kan ta initiativ til å fatte vedtak i sak som gjelder omgjøring av tidligere vedtak.

Etter lignl. § 9-5 nr. 3 kan ligningskontoret kreve at overligningsnemnda overprøver vedtak truffet av ligningskontoret eller ligningsnemnda i endringssak. Dette gjelder uansett årsak. I forarbeidene er det vist til at ligningskontorets myndighet (initiativkompetanse) etter denne bestemmelsen har vesentlig betydning i tilfeller hvor det ved uhell oppstår feil i rettsanvendelsen eller skjønnsutøvelsen. Det følger av dette, sammenholdt med ordlyden i lignl. § 9-8 nr. 1 at det er overligningsnemnda som er tillagt vedtaksmyndighet i slike saker. Verken ligningskontoret og/eller ligningsnemnda har i slike saker vedtaksmyndighet og kan derfor heller ikke omgjøre sine tidligere vedtak. Dette selv om begrunnelsen for en eventuell endring skulle være en klar feil i rettsanvendelsen og avgjørelsen ville være til gunst for skattyter.

Om det å ta opp endringsspørsmål som er avgjort ved tidligere endringssak er det i forarbeidene til lignl., Ot.prp.nr. 29 (1978-79), uttalt på s. 108:

> «Når et spørsmål har vært avgjort ved en tidligere endringssak (om samme skattyters ligning for samme inntektsår) kan ligningskontoret etter nr. 1 b. reise spørsmålet på nytt hvis det var mangler ved det faktiske grunnlaget for vedtaket. Dette vil gjelde uten hensyn til hvilket organ som traff vedtaket. Nr. 1b gir derimot ikke adgang til å reise spørsmål om å endre et foreliggende vedtak i endringssak på grunn av feil ved skatterettsanvendelsen eller skjønnsutøvelsen. Disse typer endringsspørsmål må eventuelt tas opp etter nr. 3-5, av det organ som der er tillagt myndigheten.»

At det i forarbeidene er forutsatt at man ikke på eget initiativ skal kunne omgjøre tidligere vedtak, uten i de tilfeller der dette er særlig regulert, tyder blant annet følgende uttalelse på (s.109):

> «Det er på skatterettens område ligningsmyndighetene ikke skal kunne ombestemme seg eller reparere feilen uten medvirkning av overordnet myndighet.»

Det forutsettes her at ligningsmyndighetene (synes ikke å være begrenset til ligningskontoret/ ligningsnemnda) ikke skal kunne «ombestemme seg eller reparere» feil uten medvirkning fra overordnet myndighet. Dette synes også å følge av følgende sitat på s. 110:

> «Departementets forslag tar sikte på at fagetaten, og særlig fylkesskattekontoret, skal være den sentrale representant for det offentliges interesse i å rette

1 Bed.book Page 608 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

> opp feil som måtte være igjen når ligningskontoret har gjort sitt etter nr. 1 og nr. 2.»

Lovteksten i lignl. § 9-5 nr. 7 og merknadene til denne i Ot.prp. nr. 29 kan antakelig også tillegges en viss betydning. Bestemmelsen lyder :

> «Før spørsmål om endring tas opp etter nr. 1 eller nr. 3-6 skal det vurderes om det er grunn til det under hensyn til blant annet spørsmålets betydning, skattyterens forhold, sakens opplysning og den tid som er gått. Etter tilsvarende vurdering kan slik sak henlegges av den som skal treffe vedtaket.»

Av merknadene på s. 111 fremgår det at vurderingen etter nr. 7 skal foretas av den som skal ta spørsmålet opp eller la være, dvs. ligningskontoret, fylkesskattekontoret eller SKD. Også her synes forarbeidene å forutsette at nemdene ikke kan ta opp spørsmål på eget initiativ. Det er videre uttalt: «Den tilsvarende vurdering etter § 9-2 nr. 8 om mangelfulle klager er derimot lagt til den som skal treffe vedtak i saken, altså ofte en av nemndene.» På dette punkt er altså nemndenes myndighet positivt angitt, men også her vurderte departementet om vurderingen burde forbeholdes fagetaten. Man konkluderte med at nemndene burde kunne utøve vurderingen begge «veger for klager etter § 9-2 nr. 8 og ved å henlegge saker etter § 9-5 nr. 7 når de mener at en forelagt sak ikke burde vært tatt opp.»

Når det i ligningsloven kapittel 9 er utarbeidet et detaljert system for endring av ligning med klare bestemmelser om både initiativkompetanse og vedtakskompetanse og det i samme kapittel er gitt detaljerte fristregler tilpasset reglene om endring, taler dette klart mot at det i tillegg skal gjelde en omgjøringsadgang. Det er dessuten gitt særskilte regler om domstolsprøving av forvaltningsvedtak, samt nedsettelses- eller ettergivelsesbehandling i ubillighets- eller urimelighetstilfeller, jf. kapittel 11 og § 9-12. Også forarbeidene synes å forutsette at lovens system er uttømmende når det gjelder initiativ- og vedtakskompetanse.

Spørsmålet ble også vurdert i forhold til forvaltningsloven

Etter fvl. § 35 kan et forvaltningsorgan på nærmere angitte vilkår omgjøre sitt eget vedtak. Bestemmelsen lyder:

> «Et forvaltningsorgan kan omgjøre sitt eget vedtak uten at det er påklaget dersom a) endringen ikke er til skade for noen som vedtaket retter seg mot eller direkte tilgodeser eller ...»

Bestemmelsen kom inn i loven i 1977. I forarbeidene til lovendringen i 1977 (Ot.prp. nr. 3 (1976-77)) er det uttalt:

> «Etter Justisdepartementets erfaring blir det i noen utstrekning oversett at § 35 bare regulerer enkelte endringstilfelle, og at bestemmelsen må suppleres med alminnelige forvaltningsrettslige synspunkter.»

1 Bed.book Page 609 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Dette taler for at det gjaldt et alminnelig forvaltningsrettslig synspunkt om omgjøringsadgang som gikk lenger enn det lovens ordlyd skulle tilsi, noe departementet fant behov for å lovregulere.

Forvaltningsloven gjelder med unntak for kapittel VII om forskrifter, ikke behandling av saker som omfattes av lignl. §1-1, dvs. for utligning av skatt på formue, inntekter og tonnasjeskatt, etter skatteloven og trygdeavgift etter folketrygdloven. For mer utførlig omtale av forholdet mellom forvaltningsloven og ligningsloven, se Harboe m.fl. 1998 s. 42-44.

Selv om forvaltningsloven ikke gjelder direkte ved behandling av saker etter ligningsloven, kan lovens bestemmelser som uttrykk for alminnelige forvaltningsrettslige prinsipper få betydning, enten ved at de tillegges vekt ved tolkningen av ellers uklare bestemmelser eller ved at de gis analogisk anvendelse der ligningsloven er taus, se blant annet Asbjørn Kjønstads artikkel i SR 1995 på s. 127. Dette er også lagt til grunn av OLN i vedtaket omtalt foran. Betydningen av forvaltningsloven må vurderes konkret når spørsmålet oppstår. Gjelder det spørsmål på områder der det i ligningsloven er etablert særskilte ordninger, for eksempel området «Endring av ligning», vil det antakelig være mindre rom for anvendelse av forvaltningslovens bestemmelser, eventuelt ulovfestede forvaltningsrettslige prinsipper, enn på andre områder innen ligningsforvaltningsretten. Ligningslovens detaljerte system for endring og forarbeidene synes å underbygge dette.

Ved tolkning av ligningsloven, herunder vurderingen av forvaltningslovens anvendelse innen ligningsforvaltningsretten, er det verdt å merke seg de formål man hadde for øye under lovarbeidet, disse var (Ot.prp. nr. 29 (1978-79) s. 9):

> «– å legge forholdene til rette for å oppnå en mest mulig ensartet skatteligning av god kvalitet, og å motvirke skatteunndragelse,
> – å gjennomføre en ajourføring, modernisering og forenkling av ligningsforvaltningen og ligningsarbeidet, med sikte på optimal utnytting av de ressurser man utnytter på dette område,
> – å tillempe forvaltningslovens prinsipper i ligningsforvaltningen, og å sikre skattyternes rettsstilling, og
> – å sikre Stortingets kontroll med ligningsforvaltningen.»

Finanskomiteen sluttet seg i hovedsak til dette (Innst. O. nr. 44 (1978-79) s. 2), men pekte særlig på at:

> «i den mulige konfliktsituasjonen som kan oppstå mellom ønsket om forenkling av ligningsarbeidet og hensynet til skatteyternes rettssikkerhet, må hensynet til skattyternes rettssikkerhet veie tungt.»

Spørsmålet er hvilken vekt dette og andre generelle uttalelser i Ot.prp. nr. 29 om forholdet mellom ligningsloven og forvaltningsloven skal tillegges ved vurderingen av ligningsmyndighetenes omgjøringsadgang etter ligningsloven. Det kan i denne forbindelse nevnes at det på s. 135, med henvisning til forvaltningslovens bestemmelser om klage og omgjøring i §§ 28-35, er uttalt: «Disse

1 Bed.book Page 610 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

spørsmål reguleres i utkastets kapittel 9 med utgangspunkt i vel innarbeidede systemer for endring av ligning.»

Også ved vurderingen av om forvaltningslovens bestemmelser skal gis anvendelse, må det være grunn til å legge vekt på at det i ligningsloven er utarbeidet et detaljert system for endring av ligning. Det kan synes som om man har ment å gi uttømmende bestemmelser om henholdsvis fagkontorenes initiativkompetanse og klageorganenes vedtaksmyndighet. Hensynet til skattyters rettssikkerhet synes ivaretatt dels gjennom en to-instans klagebehandling, dels gjennom overordnet fagkontors myndighet til å kreve overprøving av vedtak og dels gjennom fagkontorets instruksjonsmyndighet. Det synes således å være lite «behov» for å trekke inn et ulovfestet forvaltningsrettslig prinsipp om omgjøring av egne vedtak i ligningsforvaltningsrettens system om endring av ligning. Skattyters rettssikkerhet er i stor grad sikret gjennom ligningslovens system for endring.

Om reelle hensyn skulle tilsi en annen løsning, ble også vurdert.

Der det er «klare feil» i et vedtak, enten det er rettsanvendelsen eller ligningsmyndighetenes vurdering av faktum, kan det virke ekstra urimelig for skattyter at man skal måtte gå til søksmål for å få vedtaket opphevet. Som det klart fremgår av forarbeidene til ligningsloven, har man jo nettopp tatt sikte på å unngå bestemmelser som begrenser forvaltningens adgang til å ivareta skattyternes tarv. Burde ikke da overligningsnemnda selv kunne omgjøre sitt vedtak? Til det er å bemerke at i de tilfeller der det er «klare feil» vil overligningsnemnda, eventuelt via ligningskontoret, kunne anmode SKD eventuelt FSK om å bringe saken inn for FSN. SKD/FSK vil som hovedregel følge overligningsnemndas/ligningskontorets anmodning i slike tilfeller. En ytterligere sikkerhetsventil er SKDs instruksjonsmyndighet overfor FSK. På samme måte vil skattyter på eget initiativ kunne anmode henholdsvis FSK og SKD om å bruke sin nevnte kompetanse.

Der det er «klare feil» i det faktiske grunnlaget for vedtaket, kan ligningskontoret ta opp saken til ny behandling, og dette vil normalt bli gjort. Benytter ikke ligningskontoret seg av sin adgang til gjenopptakelse, kan skattyter anmode overordnet fagkontor (FSK evt. SKD) om å benytte sin instruksjonsmyndighet overfor ligningskontoret. Er feilen «mindre klar», er sannsynligheten for at ligningskontoret tar opp saken tilsvarende mindre.

En selvstendig omgjøringsadgang for overligningsnemnda vil kunne innebære at skattyter som ikke får saken tatt opp av ligningskontoret, fremmer en anmodning overfor nemnda om endring. Slik vil man indirekte åpne for ytterligere en «klageinstans». Man vil videre åpne for omgjøringsadgang også etter at de alminnelige søksmålsfrister er utløpt. En omgjøringsadgang vil innebære merbelastning for nemndene og for ligningskontoret som sekretariat for nemndene, en merbelastning til fortrengsel for det løpende ligningsarbeidet.

En omgjøringsadgang for nemndene vil kunne rette søkelyset direkte mot dets medlemmer i større grad enn det som synes å være tilfelle i dag. Dette gjelder ikke minst etter valg av nye medlemmer i nemdene. Nemnda som sådan,

1 Bed.book Page 611 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

eventuelt medlemmene, vil kunne bli utsatt for «press» fra skattyter til å fremme saken på nytt (selv om man ikke har rett til å klage, vil man kunne anmode ligningsnemnda eller overligningsnemnda om ny behandling av saken). Omgjøringsadgang kan altså føre til at en nemnd overprøver en avgjørelse fattet av samme nemnd, men med en annen sammensetning av medlemmene.

I flere av «feiltilfellene» antar vi at det vil være i det offentliges interesse å rette opp feilen, men det er fortsatt en risiko for at overordnet myndighet ikke finner grunnlag for å ta saken opp til ny behandling. Omgjøringsadgang for nemnda vil i en slik situasjon kunne virke som et korrektiv til fagetatens saksbehandling. En avveining av de reelle hensyn synes likevel å tale mot en selvstendig adgang for overligningsnemnda til på eget initiativ å omgjøre egne vedtak.

Når da også en avveining av de reelle hensyn taler mot en omgjøringsadgang, ble konklusjonen at en slik adgang ikke foreligger.

Til slutt nevnes at enkelte uttalelser i juridisk teori kunne tale for omgjøringsadgang, uten at disse er ansett for å ha noen avgjørende betydning for spørsmålet.

I Harboe m.fl. 1998 vises det til sondringen mellom initiativkompetanse og avgjørelseskompetanse. Det vises til at lignl. § 9-8 regulerer hvem som har vedtaksmyndighet i endringsspørsmål som ligningskontoret tar opp, mens det er ligningskontoret som tar initiativet til endringen og som sørger for at spørsmålet om endring blir forelagt den som har kompetanse til å avgjøre endringsspørsmålet. Det er videre uttalt at vurderingen etter lignl. § 9-5 nr. 7 først og fremst foretas av fagetaten. Det er «fagetaten, ligningskontoret, fylkesskattekontoret og Skattedirektoratet som i første omgang skal vurdere om det er grunn til å ta opp en endringssak.»

I kommentarene til lignl. § 9-8 på s. 480 er det derimot uttalt:

> «Dersom det foreligger klage til overligningsnemnda fra skattyter, kan det oppstå tilfelle hvor ligningskontoret eller ligningsnemnda finner grunn til å ta klagen til følge. Spørsmålet blir da om ligningen kan endres til skattyters gunst uten at saken forelegges overligningsnemnda. Loven regulerer ikke direkte dette spørsmål, men etter nr. 1 er det overligningsnemnda som skal avgjøre klagen ...»

Det konkluderes med at det neppe kan være noe å innvende mot at ligningskontoret/ligningsnemnda omgjør sitt vedtak, i de saker hvor det ikke oppstår spørsmål om erstatning for saksomkostninger.

Nevnte problemstilling gjelder en noe annen innfallsvinkel til spørsmålet om omgjøringsadgang enn det som er tema i dette kapittel, nemlig hvor det foreligger en klage fra skattyter. Forfatterne tar likevel ikke noe forbehold om grunnlaget for klagen. Om man mener at ligningskontoret/ligningsnemnda må kunne omgjøre eget vedtak også dersom saken gjelder rettsanvendelsen eller skjønnsutøvelsen, eller om det forutsettes et endret faktum er uklart.

Også i Zimmer/Omholt 1993 er det lagt vekt på sondringen mellom initiativkompetanse og avgjørelseskompetanse. Det er blant annet vist til at loven byg-

1 Bed.book Page 612 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

ger på det system at nytt faktum bør behandles av ligningsnemnd / ligningskontor i første hånd. Det er videre uttalt på s. 97:

> «Bygger gjenopptakelsen på andre forhold enn feil i faktum, er det lovens system at avgjørelseskompetansen ligger et trinn høyere enn det trinn der endringsvedtaket ble fattet. Også initiativkompetansen ligger hos fagetaten på det trinn der også avgjørelseskompetansen ligger ...»

Det er dessuten uttalt på s. 98:

> «Dersom den nemnd som har avgjørelseskompetansen er uenig i en vurdering som går ut på å reise endringssak, kan organet beslutte å henlegge saken, lignl. § 9-5 nr. 7 annet punktum. Men nemndene har ikke initiativkompetanse.»

Med unntak av ovennevnte sitat fra Harboe m.fl. 1998 (kommentarene til § 9-8) er det ikke funnet uttalelser som taler for en selvstendig omgjøringsadgang for overligningsnemnda.

1996-503OLN – Henleggelse

Saken gjaldt spørsmålet om et selskap ut fra en tolkning av skatteavtaler hadde krav på godtgjørelse relatert til utbytte mottatt fra utenlandske selskaper. OLN kom til at et slikt utbytte ikke gir rett til godtgjørelse. Saken reiste også et ligningsforvaltningsrettslig spørsmål om OLNs kompetanse til å henlegge en sak. OLN kom til at den har en slik kompetanse, og at saken etter en nærmere vurdering burde henlegges.

Saksforholdet

For omtale av saksforholdet og en mer fullstendig omtale av problemstillingen, se kapittel 21 punkt 21.4.6.

Kontoret tok opp spørsmålet om å endre selskapets ligning for 1996 og 1997 i tråd med den rettsoppfatning som var lagt til grunn for A-selskapene ved ligningen for 1998, jf. lignl. § 9-5 nr. 7. LN fant ikke grunn til å henlegge saken om endring for 1996 og 1997 etter denne bestemmelsen.

Når det gjaldt endringsvedtak for tidligere år, hadde LN lagt til grunn at ligningsmyndighetene i utgangspunktet har en generell rett til å ta opp forhold ved ligningen, også der hvor forholdene som vurderes ikke tidligere har blitt ansett som uriktige. Innrettelse i tråd med myndighetenes tidligere syn antok nemnda ville være relevant ved vurderingen om endring av tidligere års ligning burde foretas, jf. lignl. § 9-5 nr. 7. LN kom til at sakene for tidligere år hadde stor praktisk og prinsipiell betydning, og at det ikke var påvist at argumentet om innrettelse burde tillegges nevneverdig vekt. LN kom derfor til at ligningen for de aktuelle årene skulle tas opp som endringssak.

1 Bed.book Page 613 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Overligningsnemndas behandling

Under klagebehandlingen for OLN oppstod det spørsmål om OLN var kompetent til å henlegge endringssakene fra tidligere års ligning etter lignl. § 9-5 nr. 7. I den forbindelse ble det blant annet drøftet om uttrykket «den som skal treffe vedtak» i paragrafen kun var myntet på LN, og ikke OLN, jf. lignl. § 9-8 nr. 2. Videre ble det vurdert om OLN bare kunne behandle klage over ligningen, og at vedtak om ikke å henlegge saken falt utenfor dette begrep. Det ble også reist spørsmål om henleggelse kunne være aktuelt i og med at LNs vedtak innebar at det forelå et vedtak i saken.

OLN la til grunn at utgangspunktet må være at OLN har samme kompetanse som LN, og at det derfor er begrensninger i dette utgangspunkt som trenger et holdepunkt. OLN kunne ikke se at det forelå noe slikt holdepunkt. Etter lignl. § 9-5 nr. 7 kan en sak henlegges «av den som skal treffe vedtak.» Når saken ble påklaget, som i dette tilfelle, var det OLN som skulle treffe vedtak. At lignl. § 9-8 nr. 2 spesielt nevner «ligningsnemnda», måtte rimeligvis forstås som en angivelse av hvilket organ som skulle treffe vedtak i første instans i endringssaken. OLN anså videre at ordlyden i lignl. § 9-2 nr. 1 b også måtte omfatte vedtak etter lignl. § 9-5 nr. 7 om ikke å henlegge saken. Heller ikke en anførsel om at det forelå et vedtak i LN, kunne tillegges vekt. LNs vedtak var ikke endelig når det var påklaget til OLN. OLN tilføyde at hensynet til at skattyteren skulle få en reell to-instansbehandling talte for at OLN hadde kompetanse til å vurdere henleggelsesspørsmålet.

OLN kom dermed til at den hadde kompetanse til å behandle henleggelsesspørsmålet.

Spørsmålet var så om saken burde henlegges. OLN fant at det sentrale trekk i bildet var at selskapet helt fra skattereformen i 1992 gjorde spørsmålet aktuelt, og frem til sommeren 1998 (i forbindelse med ligningsbehandlingen for 1997) fikk entydige signaler fra kontoret om at skatteavtalene skulle forstås slik at de aktuelle aksjeutbyttene var skattefrie. Selv om spørsmålet må ha fremstått som rettslig tvilsomt, må selskapet på denne bakgrunn hatt god grunn til å innrette seg etter denne rettsoppfatningen så lenge nye signaler ikke kom. Det var grunn til å anta at en rekke beslutninger – om konsernstruktur, utbyttepolitikk og lignende – i konsernet var fattet på basis av denne rettsoppfatningen. Hensynet til selskapet talte derfor med styrke for at tidligere ligninger ble stående, og at den endrede rettsoppfatning burde legges til grunn først fra og med inntektsåret 1998. Det ble også lagt en viss vekt på at det ikke var aldeles opplagt at den rettsoppfatning som lå til grunn for ligningene for 1996 og 1997 var gal.

Til støtte for å fremme endringssaken anførte kontoret at selskapene ikke hadde etterkommet anmodning om å gi opplysninger som kunne brukes som basis for å avgjøre hvilke kreditfradrag selskapene hadde krav på etter den rettsoppfatning som endringsvedtakene er basert på. Nemnda fant ikke å kunne legge noe større vekt på dette. Slike opplysninger kan riktignok bidra til å gi et bilde av hvilken økonomisk betydning spørsmålet har. Som foran nevnt trekker imidlertid ikke det at spørsmålet har stor økonomisk betydning entydig i ret-

1 Bed.book Page 614 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

ning av at endring bør gjennomføres i dette tilfellet. Det sentrale var etter nemndas oppfatning at selskapene med god grunn innrettet seg etter kontorets rettsoppfatning i hele den perioden det her var snakk om. Tungtveiende hensyn til skattyteren taler derfor etter nemndas oppfatning for at de opprinnelige ligningene for denne perioden ikke ble endret, selv om det skulle vise seg at selskapet hadde spart betydelige beløp på denne måten.

OLN mente på denne bakgrunn at kriteriene «skattyterens forhold, sakens opplysning og den tid som er gått» i § 9-5 nr. 7 talte for at de opprinnelige ligningene ikke ble endret og at sakene derfor ble henlagt.

OLN fant forøvrig ikke grunn til å legge noen større vekt på at selskapene ikke hadde etterkommet anmodning om å gi opplysninger som kunne brukes som basis for å avgjøre hvilke kreditfradrag selskapene hadde krav på, etter den rettsoppfatning som endringsvedtakene var basert på. Om spørsmålet hadde stor økonomisk betydning ville ikke det entydig trekke i retning av at endring burde gjennomføres i dette tilfellet. Ulempene ved en endringssak ville i såfall bli tilsvarende store for selskapet.

OLN kom etter dette til at sakene for tidligere år, herunder endringssakene for 1996 og 1997, ikke burde tas opp som endringssaker. Kontoret er ikke enig i det standpunkt OLN har inntatt og har derfor anmodet SKD om å bringe saken inn for FSN.

22.6 Dekning av sakskostnader

22.6.1 Innledning

Når OLN endrer en ligningsavgjørelse til gunst for skattyteren, skal den tilkjenne skattyteren hel eller delvis dekning for vesentlige sakskostnader når kostnadene var pådratt med god grunn og det ville være urimelig om skattyteren måtte dekke dem selv, jf. lignl. § 9-11. Med hjemmel i § 9-11 ga FIN den 26. januar 1984 veiledende retningslinjer om adgangen til å få dekket sakskostnader.

I Wilskow (red) 1997 s. 402 flg. er det gitt en nærmere redegjørelse for bestemmelsen/retningslinjene. Nedenfor omtales samtlige av OLNs og FSNs vedtak i sakskostnadssakene fra 1992 frem til i dag. Det er tatt med en henvisning til vedtakene som er en foranledning for skattyternes krav. Enkelte særtrekk ved sakskostnadssakene er omtalt i oppsummeringen i punkt 22.6.3.

22.6.2 Overlignings- og fylkesskattenemndas vedtak

Krav for inntektsåret 1992

OLN behandlet to saker for inntektsåret 1992.

1992-401OLN – Saksomkostningene utgjorde kr 8 000.

Skattyter fikk medhold i at overførte kundefordringer i et factoringtilfelle kunne tas med i beregningsgrunnlaget for sjablonmessig nedskrivning på kun-

1 Bed.book Page 615 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

defordringer hos overdrager, jf. sktl. 1911 § 50 annet ledd bokstav a fjerde avsnitt (sktl. § 14-5 fjerde ledd bokstav b, jf. a). Vedtaket er omtalt i kapittel 14 punkt 14.6. OLN anså det ikke som urimelig at selskapet selv måtte dekke kostnadene. Det ble vist til spørsmålets art og det at saksomkostningene utgjorde et relativt beskjedent beløp.

1992-402OLN – Saksomkostningene utgjorde kr 71 358.
Skattyter fikk medhold i spørsmålet om fradragsrett for tap oppstått i forbindelse med salg av et heleid datterselskap. Vedtaket er omtalt i kapittel 21 punkt 21.4.2. Kostnadene ble ansett som vesentlige, men OLN fant det ikke urimelig at selskapet selv måtte dekke kostnadene. Vedtaket ble påklaget til FSN. FSN ga skattyter medhold i sitt krav om å få dekket sakskostnader (1992-404FSN). FSN la avgjørende vekt på at skattyter hadde gitt alle de nødvendige opplysningene som kunne forventes og således ikke kunne lastes.

Krav for inntektsåret 1993
1993-401OLN – Sakskostnadene utgjorde kr 13 500.
Skattyter fikk medhold i at kreditfradrag for kildeskatt på royalty fra 1992 kunne kreves i utlignet norsk skatt for inntektsåret 1993. Vedtaket er omtalt i kapittel 16 punkt 16.1.10.

1993-402OLN – Sakskostnadene utgjorde kr 10 000.
Skattyter fikk medhold i spørsmålet om hvilke selskap som skulle regnes med til RISK-konsern med virkning for inntektsåret 1993. Vedtaket er omtalt i kapittel 10 punkt 10.7.3.5.

1993-403OLN, 1993-405OLN, – Sakskostnadene utgjorde henholdsvis kr 7 000 og kr 30 000. Skattyter fikk medhold i spørsmålet om den skattemessige behandling av valutasvingninger på kortsiktige poster. Vedtakene er to av flere saker omtalt i kapittel 14 punkt 14.2.1.1. 1993-403OLN ble påklaget til FSN (1993-402FSN).

1993-404OLN – Sakskostnadene utgjorde kr 27 000.
Skattyterne fikk medhold i spørsmålet om den skattemessige behandling av valutatap på kortsiktige valutaterminkontrakter. I tillegg fikk det ene av selskapene medhold i spørsmål om fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer i utenlandsk datterselskap. Vedtaket er omtalt i kapittel 14 punkt 14.2.1.2. og 21.4.2.

1993-406OLN – Sakskostnadene utgjorde kr 14 000.
Skattyter fikk medhold i spørsmål om endring av konsernbidrag etter at inntekten var blitt forhøyet under ligningen som følge av at fradrag for avsetning til hjemfallskostnader ble nektet. Vedtaket er omtalt i kapittel 14 punkt 14.2.1.4.

1 Bed.book Page 616 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

1993-408OLN – Sakskostnadene utgjorde kr 30 000.
Skattyter fikk medhold i spørsmålet om renteberegning på utlån til datterselskap i utlandet. Vedtaket er en av flere saker omtalt i kapittel 13 punkt 13.3.

1993-409OLN – Sakskostnadene utgjorde kr 34 000.
Skattyter fikk medhold i spørsmålet om det forelå inntektsreduksjon ved aksjesalg. Vedtaket er omtalt i kapittel 13 punkt 13.2.

1993-410OLN – Sakskostnadene utgjorde kr 9 540.
Skattyter fikk medhold i spørsmålet om fradrag i norsk skatt (kreditfradrag) for betalt kildeskatt til USA. Vedtaket er omtalt i kapittel 21 punkt 21.1.2 og nevnt i kapittel 16 punkt 16.2.9.

I samtlige av disse sakene anså OLN det ikke som urimelig at selskapet selv måtte dekke kostnadene. Det ble vist til spørsmålets art og det at saksomkostningene utgjorde et relativt beskjedent beløp. I 1993-403OLN som ble påklaget, fastholdt FSN at kostnadene ikke var å anse som vesentlige. FSN drøftet ikke de øvrige vilkårene for å tilkjenne sakskostnader.

1993-407OLN – Sakskostnadene utgjorde kr 89 000.
Skattyter fikk delvis medhold i spørsmålet om renteberegning av lån til datterselskaper. Vedtaket er omtalt som en av flere saker i kapittel 13 punkt 13.3. OLN anså kostnadene som vesentlige. Når det gjaldt spørsmålet om det var urimelig om selskapet selv måtte dekke kostnadene, viste OLN til at sakens art og ligningsmyndighetens håndtering av denne. OLN anså det ikke for urimelig at selskapet selv måtte dekke kostnadene. Vedtaket ble påklaget til FSN. FSN (1993-407FSN) var av den oppfatning at det offentlige burde dekke selskapets sakskostnader, etter noe som nemnda mente var en «endring av praksis.» Selskapet ble tilkjent sakskostnader med kr 89 000.

Krav for inntektsåret 1994
1994-401OLN – Sakskostnadene utgjorde kr 29 000.
Skattyter fikk medhold i spørsmålet om den særlige periodiseringsregel i sktl. 1911 § 50 annet ledd bokstav a tredje avsnitt (sktl. § 14-5 tredje ledd) kom til anvendelse på ett av selskapets prosjekter. Vedtaket er omtalt i kapittel 14 punkt 14.5.1. OLN kom til at det ville være urimelig om selskapet selv måtte dekke kostnadene forbundet med «en nærmere avklaring av regelens innhold». Det ble særlig vist til at det hadde vært en uklar «regelverksprosess» forut for lovens nye ordlyd i 1994. Sakskostnadene ble ansett som vesentlige og pådratt med god grunn.

1994-402OLN – Sakskostnadene utgjorde kr 25 000.
Skattyter fikk medhold i spørsmålet om sktl. 1911 § 50 tredje ledd (sktl. § 14-4 femte ledd) kom til anvendelse på oppskrivning av anleggsobligasjoner som

1 Bed.book Page 617 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

skulle beholdes frem til forfall. Vedtaket er omtalt i kapittel 14 punkt 14.3.1. I denne saken anså OLN det ikke som urimelig at selskapet selv måtte dekke kostnadene. Det ble vist til spørsmålets art. Kostnadenes størrelse er ikke kommentert.

1994-403OLN – Sakskostnadene utgjorde kr 85 000.
Skattyter fikk medhold i sine prinsipale påstander, men ble imidlertid gitt anledning til å fremlegge et korrigert regnskap for 1994, som ble lagt til grunn for ligningen. Vedtaket er omtalt i kapittel 14 punkt 14.3.2. og punkt 22.8 nedenfor. I denne saken var 3-ukersfristen oversittet. OLN ga oppreisning for fristoverskridelsen, da utsendelsen av vedtaket fant sted midt i fellesferien. Sakskostnadene ble ansett som vesentlige, men det ble ikke ansett som urimelig at selskapet selv måtte dekke kostnadene. Det ble vist til spørsmålets art, samt til at skattyter ikke fikk medhold i sitt prinsipale og subsidiære grunnlag.

1994-404OLN – Sakskostnadene utgjorde kr 22 750.
Skattyter fikk medhold i spørsmålet om renteberegning av lån til datterselskap. Vedtaket er omtalt som en av flere saker i kapittel 13 punkt 13.3. OLN anså det ikke som urimelig at selskapet selv måtte dekke kostnadene. Det ble vist til spørsmålets art og det at saksomkostningene utgjorde et relativt beskjedent beløp.

1994-405OLN – Sakskostnadene utgjorde kr 432 339.
Skattyter fikk delvis medhold i spørsmålet om renteberegning av lån til datterselskaper for inntektsåret 1993. Vedtaket er omtalt som en av flere saker i kapittel 13 punkt 13.3. For inntektsåret 1994 fikk skattyter fullt medhold.

Saken omfattet kostnader forbundet med ordinær klagebehandling for OLN, kostnader påløpt i forbindelse med etterfølgende rettssak og kostnader påløpt som følge av fornyet administrativ behandling i to instanser. Skattyters syn var at så lenge den samme overligningsnemnd nå ga skattyter medhold, burde samtlige kostnader pådratt mellom LNs første ordinære vedtak og OLNs seneste vedtak, betraktes som relevante kostnader i en vurdering etter lignl. § 9-11.

Nemnda viste til at retten til å kreve sakskostnader dekket, er begrenset til de saker som kommer opp for overligningsnemnd, fylkesskattenemnd eller Riksskattenemnd. Det ble vist til

Ot.prp. nr. 29 (1978-79) s. 120 hvor det fremgår at begrensningen til de nevnte instanser i første rekke anses påkrevd av hensyn til å begrense omfanget av slike krav. Ligningsforvaltningens system – i motsetning til forvaltningslovens system – bygger på klage i to selvstendige omganger.

I den aktuelle dommen konkluderte byretten med å oppheve ligningene og hjemvise dem til ny behandling. Retten fant at saken måtte anses dels vunnet, dels tapt, og at hver av partene måtte dekke sine omkostninger i tråd med hovedregelen i tvml. § 174 første ledd. På denne bakgrunn var det etter OLNs

1 Bed.book Page 618 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

oppfatning ved anvendelsen av lignl. § 9-11 ikke urimelig om skattyter selv måtte dekke kostnadene pådratt frem til og med hovedforhandlingen i byretten.

Det ble også vurdert om det ville være urimelig om skattyter selv måtte dekke kostnadene forbundet med den fornyede administrative behandling i LN og OLN.

I denne sammenheng ble det vist til at spørsmålet om i hvilken utstrekning sktl. 1911 § 54 første ledd (sktl. § 13-1) hjemler renteberegning av kapitaltilskudd ytet til utenlandske datterselskaper, bare i beskjeden utstrekning har vært tatt opp av ligningsmyndighetene tidligere. Det ble vist til at domstolsbehandlingen medførte ytterligere tilfang av kunnskap i forhold til de kompliserte vurderingstemaer problemstillingen reiser. Nemnda viste til at denne økte kunnskap bidro til at sakens faktaside ble ytterligere supplert og klarlagt. Dette ble antatt å trekke i retning av at det ikke var urimelig om skattyter selv må dekke kostnadene forbundet med den fornyede behandling.

Selskapets hadde blant annet kostnader for utarbeidelse av kontantstrømsanalyser. OLN anså analysene som et naturlig opplysningsgrunnlag i forhold til det syn skattyter hadde forfektet når det gjaldt spørsmålet om relevant regnskapsmateriale i lånekapasitetsvurderingen. Kostnadene pådratt i forbindelse med fremskaffelsen av et slikt opplysningsgrunnlag ville etter nemndas syn ikke kvalifisere for dekning etter lignl. § 9-11.

Ved LNs fornyede behandling la nemnda til grunn at de standpunkter retten hadde inntatt, måtte anses som bindende føringer. Dette ledet blant annet til at kun det opplysningsgrunnlag som forelå ved ordinær lignings- og klagebehandling, ble ansett for relevant. OLN ga sin tilslutning til skattyters syn om at det ved fornyet behandling må gjennomføres en ny og fullstendig ligningsbehandling. Således ble relevansen av det tidligere innsendte materiale nærmere vurdert.

Det som etter OLNs oppfatning talte for at skattyter i denne saken skulle få dekket sakskostnader, var at LN ved fornyet behandling feilaktig la byrettens standpunkter til grunn som bindende føringer, noe som blant annet resulterte i at opplysninger som OLN anså som relevante, ikke ble vurdert av LN. For å kvalifisere for dekning måtte sakskostnadene etter nemndas syn kunne knyttes til utarbeidelsen av anførsler og argumentasjon knyttet til de nye forholdene.

Deler av kravet som var fremsatt, gjaldt bistand fra advokat ved fornyet behandling vedrørende spørsmålet om hva som var det relevante opplysningsgrunnlag ved fornyet behandling, samt argumentasjon knyttet til relevansen av å legge det nye opplysningsmateriale til grunn for lånekapasitetsvurderingen. Etter en avveining av dette opp mot sakens kompleksitet og det faktum at vurderingsgrunnlaget ved fornyet behandling var mer fullstendig, kom OLN til at selskapet skulle få dekket kr 30 000 av det fremsatte krav.

Nemnda uttalte at spørsmålet om lovens betingelser er oppfylt, ofte vil måtte bero på en vurdering hvor vilkårene i § 9-11 må ses i sammenheng.

1 Bed.book Page 619 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Krav for inntektsåret 1995

1995-401OLN – Sakskostnadene utgjorde kr 31 500

Denne saken gjaldt spørsmål om dekning av sakskostnader for OLN etter klagebehandling av endringssak vedrørende inntektsåret 1995. OLN ga skattyter medhold i spørsmålet om avsetninger for returvarer var en utgift som skulle komme til fradrag i inntektsåret 1995. Utgiften var altså ikke omfattet av avsetninger etter god regnskapsskikk i henhold til sktl. 1911 § 50 femte ledd (sktl. § 14-4 tredje ledd). Vedtaket er omtalt i kapittel 14 punkt 14.2.1.7.

Når det gjaldt saksomkostningsspørsmålet, viste nemnda til FINs retningslinjer av 26. januar 1984 hvor det heter at spørsmålet om hva som er urimelig blant annet må vurderes ut fra om skattyter har presentert et fullstendig faktum. Nemnda viste til at sktl. 1911 § 50 femte ledds (sktl. § 14-4 tredje ledd) anvendelsesområde er uklart, og at selskapet fikk medhold i OLN blant annet på grunnlag av nye faktaopplysninger. Nemnda la til grunn at opplysningene ikke var nye for selskapet, og at de kunne ha blitt inngitt på et tidligere stadium. Dekning av sakskostnader ble ikke innrømmet.

Krav for inntektsårene 1996 til 1998

Det er foreløpig ikke fremmet krav om dekning av sakskostnader for inntektsårene 1996 til 1998.

22.6.3 Oppsummering

Etter OLNs praksis skal det en del til for at vilkårene for å få tilkjent sakskostnader kan anses oppfylt.

Spørsmålene som kommer opp for OLN er stort sett vanskelige fortolkningsspørsmål og spørsmål av prinsipiell karakter. OLN har i flere saker lagt til grunn at det ikke er urimelig at skattyter selv dekker kostnader for avklaring av slike spørsmål. I den ene av de to sakene der OLN tilkjenner skattyter sakskostnader, legger nemnda vekt på nettopp det urimelige i at selskapet må dekke kostnader forbundet med en nærmere avklaring av regelverket, men det er da særlig vist til at det hadde vært en «uklar regelverksprosess.»

Kravene varierer fra kr 7 000 til kr 432 000, hvorav 14 er i størrelsesorden kr 7 000 til kr 34 000, 3 i størrelsesorden kr 71 000 til kr 89 000 og ett kr 432 000. I 12 av de førstnevnte sakene er det uttalt at beløpene utgjorde relativt beskjedne beløp. Vilkåret om vesentlige sakskostnader var således ikke oppfylt. I den ene av disse ble likevel et krav på kr 29 000 ansett for vesentlig. Også i sistnevnte sak ble et beløp i denne størrelsesorden, kr 30 000 ansett for vesentlig. I denne saken uttalte nemnda at spørsmålet om lovens betingelser er oppfylt, ofte vil måtte bero på en vurdering hvor vilkårene i § 9-11 må ses i sammenheng. Kommer nemnda til at kostnadene er pådratt med god grunn og at det er urimelig at skattyter selv må dekke dem, vil altså dette kunne få betydning for nemndas vurdering av om vilkåret om vesentlige sakskostnader er oppfylt.

1 Bed.book Page 620 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

FSN har, i to av de tre sakene som er blitt påklaget, tilkjent skattyter sakskostnader. Det er noe uklart hva som er utslagsgivende for FSNs vurdering.

Om uttrykket «at det vil være urimelig om skattyter må dekke sakskostnadene selv» viste FSN i den første saken til 2. spalte 4. avsnitt i Ot.prp. nr. 29 (1979-80) s. 120, som også vist til i OLNs vedtak:

> «Rimelighetskravet betyr altså at skattyteren må ha gjort det som med rimelighet kan ventes av ham for å bistå med sakens opplysning. Dertil betyr det at skattyteren må ha vært utsatt for noe som ikke hører til dagens orden. Det behøver ikke være vilkårlighet eller klare feil, men det må være noe ekstraordinært som for eksempel et sammentreff av uheldige omstendigheter, slik at han har rimelig grunn til å føle seg forurettet over de kostnader han har blitt påført uten skyld.»

Etter FSNs syn syntes det som om OLN la mest vekt på setningen om at skattyter må ha vært utsatt for noe som ikke hører til dagens orden, herunder eksempelvis noe ekstraordinært. Det ble også vist til OLNs bemerkninger der det var uttalt at på det tidspunktet LN fattet sitt vedtak, var det atskillig uklarhet i forhold til hva som måtte anses som gjeldende rett på området. FSN viste til at bakgrunnen for at OLN innrømmet skattyteren fradrag syntes å ha vært Frostating lagmannsretts dom av 9. desember 1996.

FSN la mest vekt på at skattyter, så langt nemnda kunne se, hadde gitt alle de nødvendige opplysninger som kunne forventes av ham. I følge FSN kunne skattyter ikke lastes.

I den andre saken synes FSN å legge avgjørende vekt på det de oppfattet som en endring av praksis som fikk en vesentlig betydning for skattyter. Spørsmålet ble da om det var skattyter eller det offentlige som skulle bære kostnadene med tilknytning til klagebehandlingen i et slikt tilfelle, noe nemnda kom til at det offentlige burde dekke. Kontoret har overfor SKD gitt uttrykk for at denne avgjørelsen må anses avgjort på feil grunnlag.

22.7 Tilleggsskatt

22.7.1 Innledning

Skatteetaten, herunder SFS, har ett overordnet mål for arbeidet – å fastsette rett skatt til rett tid. En forutsetning for å nå målet, er at skattyternes selvangivelser er korrekt utfylt, og at de nødvendige opplysninger blir gitt.

Grunnvilkåret for ileggelse av tilleggsskatt, er at det skal være gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger», som har eller kunne ha ført til «for lav skatt.» Vilkåret omfatter mange ulike tilfeller, alt fra bevisste ulovlige unndragelser, tilfeller i gråsonen hvor skattyter mener innrettelsen er innenfor det akseptable, til mer eller mindre uaktsomme feil.

Bestemmelsene om tilleggsskatt står i kapittel 10 i ligningsloven av 13. juni 1980 nr. 24, §§ 10-2, 10-3, 10-4 og 10-5. De tre første bestemmelsene er de

1 Bed.book Page 621 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

mest sentrale. Lignl. § 10-2 nr. 1 inneholder grunnvilkåret – at det må være gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger.

Etter lignl. § 10-3 bokstav a og b, skal det likevel ikke fastsettes tilleggsskatt når feilen er av typen «åpenbar skrive- eller regnefeil», eller «unnskyldelig» på grunn av «årsak som ikke kan legges ham til last.» § 10-4 gir regler for hvilke satser som skal brukes. Utgangspunktet er 30 prosent. Ved forsett eller grov uaktsomhet, skal 60 prosent anvendes. Satsen er 15 prosent ved forhold som lett kan kontrolleres ved opplysninger myndighetene ellers rår over, og ved forhold som nevnt i § 10-3 bokstav b, men der hvor disse forhold ikke tilsier at tilleggsskatten helt skal falle bort.

Sakene presentert nedenfor illustrerer at det stilles krav til at skattyter kvalitetssikrer de opplysningene han gir i forbindelse med selvangivelsen og ellers i sin kontakt med ligningsmyndighetene. Det stilles krav til at skattyter har satt seg inn i skattereglene på angjeldende område, se for eksempel 1993-269LN og 1996-310OLN. Rene uteglemmelser kan kvalifisere til tilleggsskatt slik som i 1996-501LN. Likeledes vil feil grunnet manglende kommunikasjon mellom produksjonsenheten og regnskapsavdelingen i en bedrift ikke være unnskyldelig, det samme gjelder andre sviktende regnskapsrutiner, se 1993-242LN, 1996-501LN og 1998-020LN.

Nemndene ved kontoret har i flere saker oppstilt et skjerpet krav til kvaliteten på opplysningene fra store selskaper, se 1992-215LN, 1996-310OLN og 1996-501LN. I 1996-310OLN uttales det at dersom selskapet selv ikke har den nødvendige ekspertise, må det innhente bistand.

I et tilfelle uttalte LN at kravet til «åpenbar skrive- eller regnefeil» var lavere, da det kunne forventes mer av et ligningskontor som SFS sammenlignet med lokale ligningskontor (1992-215LN). Denne lovforståelsen er ikke fulgt opp videre i senere vedtak, og det er usikkert om denne uttalelsen kan legges til grunn.

Dersom det er tvil knyttet til hvordan en disposisjon skal behandles skattemessig, bør skattyter redegjøre for behandlingen for å være sikker på å unngå tilleggsskatt. Dette gjelder blant annet skjønnsmessige regler og der det ellers kan være tvil om lovforståelse eller faktum. 1993-242LN og 1993-269LN gir eksempler på slike forhold. Der selskapene kan sies å være klar over at deres forståelse av forholdet er tvilsom, bør det spille med åpne kort. Risikoen for forhøyet tilleggsskatt er ellers stor, se 1997-243LN og 1998-026OLN.

Selv om skattyter deltar i disposisjoner som først og fremst er tilrettelagt av andre, stilles det krav til en selvstendig vurdering hos skattyter, se for eksempel 1997-537OLN og 1997-533OLN.

I utgangspunktet blir tilleggsskatt ilagt på grunnlag av feil som er i skattyters favør, det vil si fører til lavere skatt, uten at det tas hensyn til at det også foreligger feil som er i skattyters disfavør. OLN har imidlertid i en sak (1996-310OLN) åpnet for at feil i favør og disfavør ses under ett ved beregningen av tilleggsskatt. Det dreide seg her om feil som hadde særlig nær tilknytning til hverandre, da begge feilene gjaldt beregningen av den samme KS-gevinsten.

1 Bed.book Page 622 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Etter *Bøhn-dommen*, Rt. 1995 s. 1278 (Utv. 1995 s. 941), har ligningsmyndighetene jevnt over ilagt tilleggsskatt ut fra hvor mye skatt som var unndratt det angjeldende inntektsår, uten å se hen til om den uriktige opplysningen kun førte til en inntekts- eller fradragsforskyvning (bruttoprinsippet). I Oslo byretts dom av 19. november 1999 ble nettoprinsippet lagt til grunn, det vil si at det ble sett hen til at den unndratte skatten ville blitt utlignet senere år. Særlig på bakgrunn av denne dommen og det forhold at staten ikke anket, fant OLN i en sak (1998-026OLN) at det kunne være grunnlag for å anvende nettoprinsippet ved utmåling av tilleggsskatt.

I denne saken hadde selskapet krevd fradrag for tap ved likvidasjon av et heleid datterselskap ett år tidligere enn det hadde krav på. 30 prosent tilleggsskatt etter bruttometoden utgjorde ca. kr 15 millioner. Nemnda trakk frem rimelighet og hensynet til forholdsmessighet mellom overtredelse og sanksjon ved vurderingen. Det ble også tillagt vekt at det ikke forelå praktiske betenkeligheter ved å foreta en nettoberegning, siden vilkårene for fradragsrett var tilfredsstilt året etter fraviksåret.

Avgjørelsen er forholdsvis konkret, men det må være riktig å si at den åpner for en ny praksis ved kontoret. Hensynet til forholdsmessighet mellom overtredelse og sanksjon vil antagelig stå sentralt i vurderingen av om, og i hvilken grad, det skal ses hen til senere utligning av skatteunndragelsen.

22.7.2 Åpenbar regne- eller skrivefeil – lignl. § 10-3 bokstav a – 1992-215LN

Selskapet hadde ikke ført inngående verdi på skjema for midlertidige forskjeller, slik at inntekten ble kr 42 220 000 for lav. Da beløpet var korrekt ført på gevinst- og tapskontoen, fant LN at forholdet var en åpenbar skrivefeil, og ila ikke tilleggsskatt.

Saksforholdet

I «Alminnelig næringsoppgave 2» for inntektsåret 1992 hadde selskapet ikke ført opp inngående verdi 1. januar 1992 på post 1175 «Negative saldoer fra tidligere år.» Den inngående verdi på kr 42 220 000 var imidlertid korrekt ført på gevinst- og tapskontoen. En korrekt føring også av inngående verdier i post 1175 innebar at post 1200 «Sum endring i forskjeller» ble endret fra kr 25 900 000 til kr 16 320 000.

Ligningsnemndas behandling

Selskapet anførte at det var urimelig å bli ilagt tilleggsskatt for en skrivefeil i et skjema som var nytt av året og som kom på toppen av en hel rekke andre tilleggsarbeider i forbindelse med skattereformen. Det ble dessuten vist til at en korrigert selvangivelse ble sendt inn så snart feilen var oppdaget (ca. 1. juli).

1 Bed.book Page 623 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Da den korrigerte selvangivelsen først ble innsendt etter at kontoret tok forholdet opp med selskapet, og heller ikke var underskrevet av revisor, så man bort fra denne ved den videre behandling.

LN fastslo at grunnvilkåret for ileggelse av tilleggsskatt var oppfylt. Videre var nemnda av den oppfatning at med bakgrunn i at det var tale om en skattyter med profesjonell regnskapsbistand, kunne merarbeid forbundet med skattereformen ikke være et forhold som gjorde det unnskyldelig at uriktige og ufullstendige opplysninger fremkom i selvangivelsen. Nemnda uttalte også at terskelen for når et unnskyldelig forhold foreligger etter lignl. § 10-3 bokstav b, burde ligge noe høyere for de profesjonelle skattytere enn for andre skattytere.

Nemnda drøftet deretter lignl. § 10-3 bokstav a, og mente at en unnlatelse av å overføre et beløp til riktig post i selvangivelsen, slik at også andre poster fremsto som uriktige, måtte kunne betegnes som en regne- eller skrivefeil.

Det ble vist til Ot.prp. nr. 29 (1978-79), hvor det fra departementets side ble gitt uttrykk for at om en regne- eller skrivefeil skulle være åpenbar, måtte den fremstå som så iøynefallende at den ikke kunne unngå å bli oppdaget ved granskning av oppgavene med alminnelig nøyaktighet. Nemnda uttalte at med bakgrunn i den ressursinnsats som forutsettes ved sentralisert ligningsbehandling, var grensene for den alminnelige nøyaktighet i relasjon til ligningsarbeidet noe videre enn ved ordinær lokal ligningsbehandling.

Nemnda konkluderte med at selskapet ikke ble ilagt tilleggsskatt.

22.7.3 Unnskyldelige forhold – 1993-201 LN

Spørsmålet var om manglende opplysninger om mottatt konsernbidrag skulle medføre tilleggsskatt. LN kom frem til at det forelå unnskyldelige forhold som gjorde at tilleggsskatt ikke burde ilegges.

Saksforholdet

I selvangivelsen for inntektsåret 1993 krevde selskap A fradrag for ytet konsernbidrag med kr 640 mill., jf. selsktl. § 1-3 (sktl. § 10-2). Konsernbidraget ble ytet til morselskapet B. Morselskapet hadde ikke ført opp noe beløp i selvangivelsen for mottatt skattepliktig konsernbidrag. I et vedlegg til selvangivelsen var det imidlertid gitt følgende opplysning:

> «Maksimalt konsernbidrag med fradrag for A og tillegg for B utgjør i henhold til skatteberegningen ca. kr 459 mill. slik at det må foretas tilbakeføring av ca. kr 181 mill. med virkning for ligningen og samordnet for begge selskapene.»

Tilsvarende opplysning var ikke gitt i tilknytning til selvangivelsen for A. Det ble heller ikke ved avholdte møter og sporadisk telefonkontakt gitt slike utfyllende opplysninger i ettertid.

Da den skattepliktige del av mottatt konsernbidrag på kr 459 mill. ikke var

1 Bed.book Page 624 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

ført opp i morselskapets selvangivelse post 10, fremsto selskapets inntekt i post 20 som tilsvarende for lav. Dette hadde imidlertid selskapet kompensert for i post 21 ved kun å føre opp den andel av det fremførbare underskuddet som oversteg det mottatte skattepliktige konsernbidrag, det vil si at selskapet kun førte opp kr 205 mill. av det totale fremførbare underskudd på kr 664 mill. På denne måten ble det skattepliktige konsernbidrag avregnet mot det fremførbare underskuddet, men det hele fant sted utenfor selvangivelsens s. 2. Fremgangsmåten morselskapet valgte, ga det samme resultat som om skattepliktig konsernbidrag på kr 459 mill. hadde vært ført i post 10 og med et tilsvarende større underskudd til fremføring i post 21.

Ligningsnemndas behandling

Etter lignl. § 10-2 nr. 1 skal en skattyter ilegges tilleggsskatt dersom det til ligningsmyndighetene er inngitt uriktige eller ufullstendige opplysninger som har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt.

Det følger av lignl. § 4-1 nr. 1 at den opplysningsplikten kapittel 4 hviler på, skal bidra til at skatteplikten i rett tid blir klarlagt og oppfylt. I forhold til vurderingen av om A hadde inngitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, tilsa ligningsadministrative hensyn langt på vei at det var irrelevant hvilke opplysninger som fremkommer i et annet selskaps selvangivelse. Ellers ville skattyters opplysningsplikt i ligningslovens kapittel 4 om egne forhold, ikke innebære noen realitet. Det forhold at hele konsernet ble lignet sentralt, burde etter LNs syn ikke redusere innholdet av det enkelte selskaps opplysningsplikt.

LN mente det kunne stilles spørsmål ved om A i tilstrekkelig grad hadde bidratt med de nødvendige opplysninger for å fastslå omfanget av egen skatteplikt, jf. lignl. § 4-1. Selskapet hadde verken i tilknytning til innleveringen av sin selvangivelse eller på et senere tidspunkt inngitt alle relevante opplysninger til ligningsmyndighetene når det gjaldt størrelsen av fradragsberettiget konsernbidrag. De opplysninger som var gitt, kunne fremstå som mangelfulle og kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt. Etter nemndas syn var vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt derfor i utgangspunktet oppfylt, jf. lignl. § 10-2.

I vedlegget til sin selvangivelse gjorde morselskapet B oppmerksom på at deler av konsernbidraget måtte tilbakeføres, og at ligningsmessige korrigeringer måtte finne sted i giverselskapet A. Med bakgrunn i at konsernet var undergitt sentral ligningsbehandling, gikk A ut fra at opplysningsplikten var oppfylt gjennom morselskapets opplysninger. LN hadde en viss forståelse for at A – i det første år konsernet var undergitt sentral ligningsbehandling – kunne trekke en slik slutning. Dette sammenholdt med at morselskapet i vedlegget til sin selvangivelse ba om en ligningsmessig korreksjon i A, representerte forhold som etter LNs syn tilsa at tilleggsskatt kunne unnlates.

Nemnda viste også til finanskomiteens signaler om at ordningen med tilleggsskatt måtte praktiseres med varsomhet, og fant under tvil at det forelå tilstrekkelig unnskyldende forhold som gjorde at tilleggsskatt ikke ble fastsatt i denne saken.

1 Bed.book Page 625 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

22.7.4 Uriktige eller ufullstendige opplysninger – 1993-241LN

Spørsmålet var om selskap A skulle ilegges tilleggsskatt med bakgrunn i synspunktet om at det var gitt ufullstendige og uriktige opplysninger relatert til fusjonsprosessen med selskap B. LN kom til at vilkårene for å ilegge tilleggsskatt ikke var oppfylt.

Saksforholdet

Som tilleggsinformasjon til selvangivelsen opplyste A i brev av 24. mars 1994 at B var innfusjonert i A i 1993, og at underskuddene i det innfusjonerte selskap var tatt hensyn til i selvangivelsen. I brev av 7. april 1994 ba kontoret om nærmere informasjon om datoen for fusjonen, hvilken type virksomhet det innfusjonerte selskap drev og i hvilken grad denne virksomheten var videreført i A. Ved svarbrev av 20. april 1994 ga selskapet nærmere opplysninger omkring disse forhold. Når det gjaldt tidspunktet for fusjonen, ble det vist til fusjonsavtalen datert 3. september 1993, hvor det fremgikk at fusjonen ble å gjennomføre med regnskapsmessig virkning fra 1. januar 1993.

Ved brev av 25. mai 1994 ble selskapet varslet om at kontoret overveide å fravike selskapets selvangivelse, idet fusjonen ble ansett hovedsakelig skattemessig motivert. I selskapets tilsvar av 7. juni 1994 ble det opplyst at fusjonen formelt sett ikke var gjennomført. Grunnet formfeil hadde Foretaksregisteret returnert meldingen om fusjon. Denne avvisning ble anket, men også anken ble avvist. Det opplyses at avvisningen av anken kom til uttrykk i brev fra Foretaksregisteret datert 13. april 1994.

På tidspunktet for besvarelsen av kontorets henvendelse av 7. april 1994, var A klar over at Foretaksregisteret hadde avvist anken vedrørende nektelsen av fusjonsmeldingen. Foretaksregisterets brev var datert 13. april 1994, mens svarbrevet til kontoret var datert 20. april 1994. Til tross for dette ble ikke Foretaksregisterets avvisning nevnt. Først etter at selskapet var blitt varslet om fravik av selvangivelsen, ga selskapet opplysningene om Foretaksregisterets avvisning som satte en foreløpig stopper for fusjonsplanene.

Det var kontorets oppfatning at A i sitt svarbrev av 20. april 1994 hadde inngitt ufullstendige opplysninger som kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt. Vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt syntes da å være oppfylt, jf. lignl. § 10-2 nr. 1. I forhold til valg av sats var kontorets syn at inngivelsen av de ufullstendige opplysninger muligens måtte kunne betraktes som en grov uaktsom handling, jf. lignl. § 10-4 nr. 1.

Selskapet hevdet at vilkårene for å ilegge tilleggsskatt ikke var oppfylt. Når det gjaldt spørsmålet om det var gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, ble det vist til at problemstillingen måtte være om det var utelatt opplysninger som ville hatt betydning for den skattemessige vurdering av fusjonen. Foretaksregisterets nektelse av å registrere meldingen om oppløsningen av B, kunne

1 Bed.book Page 626 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

i denne sammenheng ikke regnes som noen relevant opplysning. Fusjonen kunne fortsatt ha vært gjennomført dersom selskapet hadde sendt inn melding på nytt, og vedlagt en styre- og revisorerklæring som var datert etter utløpet av kreditorvarslingsfristen. Det samme gjaldt Foretaksregisterets senere avvisning av klagen over registreringsnektelsen; også etter dette tidspunkt kunne fusjonen ha vært gjennomført.

I følge A måtte det avgjørende i forhold til spørsmålet om det var gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, være når beslutningen om ikke å gjennomføre fusjonen ble tatt. Før beslutningen om ikke å gjennomføre fusjonen ble tatt, kunne det ikke representere uriktige eller ufullstendige opplysninger når A ikke nevnte at fusjonen ikke ville bli gjennomført. I og med at beslutningen ble truffet etter at kontorets brev av 25. mai 1994 forelå – og som direkte følge av dette – lå det i det at A ikke hadde gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger.

Ligningsnemndas behandling

Normalt vil de faktiske forhold som ligger til grunn for en skattyters opplysninger til ligningsmyndighetene, være endelige og irreversible etter at selvangivelsespapirene er utferdiget og innlevert. Denne konkrete saken viste at prosessen med etterfølgende nødvendige formalhandlinger kan lede til at et annet faktum enn det selvangivelsen bygger på, må bli å legge til grunn. Det sentrale spørsmål i relasjon til løsningen av denne saken ble hvilket tidspunktet som skulle legges til grunn i forhold til vurderingen av om det var inngitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene.

LN viste til at da A mottok kontorets varsel om fravik av selvangivelsen datert 25. mai 1995, var det fortsatt mulig for selskapet å gjennomføre fusjonen ved å utstede en ny kreditorerklæring. Denne mulighet var imidlertid ikke selskapet klar over på dette tidspunkt. Med bakgrunn i varselet om fravikelse av selvangivelsen ble beslutningen om å omgjøre fusjonen og i stedet gjennomføre en avvikling av selskapet fattet. Den formelle beslutning om dette ble fattet ved ekstraordinært styremøte den 14. juni 1994.

Det forhold at selskapet fortsatt hadde mulighet til å gjennomføre fusjonen på det tidspunkt beslutning om å avvikle selskapet ble truffet, måtte etter LNs syn lede til at man ikke kunne si at selskapet verken i selvangivelsen, i svarbrevet til kontoret datert 20. april 1994 eller på et senere tidspunkt hadde inngitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene. Et grunnvilkår for ileggelse av tilleggsskatt var dermed ikke oppfylt.

22.7.5 Utgiftsføring av ikke fradragsberettigede og aktiveringspliktige kostnader – 1993-242LN

Selskapet var enig i en inntektsøkning som følge av en bokettersynsrapport. I forhold til tilleggsskatten henviste selskapet til misforståelse av

1 Bed.book Page 627 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

regelverket, at reglene var skjønnspregede samt svikt i regnskapsrutiner. LN ila tilleggsskatt på 30 prosent.

Saksforholdet
Ved bokettersyn ble det avdekket at selskapet hadde utgiftsført ikke fradragsberettigede utgifter til gaver og representasjon, en aktiveringspliktig utgift til et fasekompenseringsanlegg, garantikostnader som skulle ha vært ført mot tidligere avsetning og kontingenter som oversteg 4 promille av utbetalt lønn, jf. daværende sktl. 1911 § 44 fjerde ledd (senere endret). Selskapet var enig i inntektsforhøyelsen.

Ligningsnemndas behandling
Vedrørende spørsmålet om tilleggsskatt, forklarte selskapet at feilføringen av gaver skyldtes de utpregede skjønnsmessige reglene. Manglende aktivering berodde på en misforståelse mellom de sakkyndige i fabrikasjonsområdet og regnskapsavdelingen. Utgiftsføringen av garantikostnadene kom av at vedkommende saksbehandler ikke var klar over reglene og derfor ikke tok de nødvendige kopier til regnskapsfører av regelverket. Utgiftsføringen av kontingentene skyldtes en misforståelse av reglene.

LN fant ingen av forholdene unnskyldelige, og ila tilleggsskatt med 30 prosent.

22.7.6 Utgiftsføring av aktiveringspliktige driftsmidler, PC og gravemaskin – 1993-269LN

Selskapet var enig i en inntektsforhøyelse, men mente at det i forhold til tilleggsskatten forelå unnskyldelige forhold. For PCenes vedkommende hadde selskapet forholdt seg til en melding fra SKD, mens feilføringen av gravemaskinkjøpet var en unnskyldelig feilvurdering. Nemnda ila tilleggsskatt med 30 prosent.

Saksforholdet
Selskapets inntekt ble forhøyet med om lag kr 400 000 på bakgrunn av en bokettersynsrapport. Begrunnelsen var at selskapet hadde utgiftsført aktiveringspliktige driftsmidler, PCer og en gravemaskin. PCene var av selskapet vurdert som utrangerte etter tre år, mens kjøp av gravemaskin ble ansett som vedlikeholdskostnader. Selskapet var enig i inntektsforhøyelsen.

Ligningsnemndas behandling
Vedrørende tilleggsskatten anførte selskapet at deres oppfatning vedrørende

1 Bed.book Page 628 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

PCer var i tråd med SKDs, jf. Sk.meld. nr. 19/1984 (Utv. 1985 s. 42 flg.). En skattyter som foretok en vurdering i overensstemmelse med den vurderingen, skulle i det minste ikke bli belastet med tilleggsskatt. I tilknytning til gravemaskinen viste selskapet til at posten «reparasjon og vedlikehold» varierte fra kr 20 mill. til kr 30 mill. fra ett år til et annet, og at det feilførte beløpet, ca. kr 400 000, derfor var et relativt lite beløp. Selskapet viste til at bokettersynsrapporten hadde få kommentarer til regnskapet, og at revisor ikke hadde avdekket forhold som svekket tilliten til regnskapet.

Nemnda la til grunn at det skulle være rimelig klart at kostnader til innkjøp av gravemaskin var aktiveringspliktig, og at kostnader til PC var et avklart spørsmål i de angjeldende inntektsår for så vidt gjaldt normaltilfellene. Nemnda viste her til at *Lignings-ABC* siden 1989 hadde gitt uttrykk for at datamaskiner normalt måtte anses å ha en levetid på over tre år. Nemnda ila deretter selskapet tilleggsskatt med 30 prosent.

22.7.7 Mangelfulle opplysninger ved krav om tapsfradrag – 1994-306OLN

Spørsmålet var om et selskap A skulle innrømmes fradrag for tap på aksjer og fordringer ved likvidasjon av selskap B, eller om fradrag skulle nektes med hjemmel i den ulovfestede omgåelsesregelen. OLN kom til at man hadde hjemmel i den ulovfestede omgåelsesregelen til å nekte fradrag for det tap som oppsto på aksjer og fordringer ved likvidasjonen av B. Saken gjaldt også spørsmål om tilleggsskatt.

For omtale av saksforholdet og en mer fullstendig fremstilling av saken. se kapittel 20 punkt 20.2.

Overligningsnemndas behandling

OLN fastholdt ligningen også vedrørende spørsmålet om tilleggsskatt. Kravet om tapsfradrag ved realisasjon av aksjene og tap på fordringene fremkom ikke i ligningspapirene på ordinær måte, men var ført under post 770, «andre driftskostnader», i næringsoppgaven. Denne posten var ikke spesifisert i ligningspapirene. Det ble anført av selskapet at den reduksjonen i næringsoppgavens post 161 «aksjer og andeler i datterselskaper» var så betydelig at selv en overfladisk gjennomgang av selvangivelsen ville gi leseren informasjon om at aksjer var avhendet. OLN påpekte at denne reduksjonen ikke behøvde å ha sin årsak i salg av aksjer, men tvert om kunne ha sitt grunnlag i en regnskapsmessig nedskrivning av aksjers/andelers verdi. En reduksjon av en balansepost kunne ikke være tilstrekkelig til at skattyter måtte anses å ha gitt fullstendige opplysninger om realisasjon av en aksjepost. Ligningspapirene ga således ingen informasjon om at aksjene var realisert.

1 Bed.book Page 629 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Nemnda bemerket i tillegg at det generelt må stilles strenge profesjonalitetskrav til en skattyter som A, med hensyn til kvalitetssikring av ligningspapirer. I tillegg burde tapsfradraget ha fremstått som tvilsomt for skattyter. Dette forhold burde gitt skattyter en særlig oppfordring til å opplyse om saken.

22.7.8 Gaver til ansatte – 1994-231LN

Saken gjaldt spørsmålet om fradragsrett for utgifter til gaver til ansatte i form av klokker, jf. sktl. 1911 § 44 første ledd (sktl. § 6-1). Videre gjaldt saken spørsmålet om tilleggsskatt, jf. lignl. §§ 10-2 flg. Saken hadde sitt utspring i en bokettersynsrapport. LN kom til at vilkårene for tilleggsskatt var oppfylt.

Saksforholdet
Selskap A var varslet om fravik fra selvangivelsen. A var enig i deler av fraviket. Det springende punkt i saken for så vidt gjaldt fradragsspørsmålet, var behandling av utgifter til klokker, gitt til selskapets ansatte. LN kom til at A måtte få fradrag for utgiftene til klokker, i samme utstrekning som for lønnsutgifter.

Ligningsnemndas behandling
For deler av fraviket som A var enig i, viste A til at det her dreide seg om en ren feilføring og at internkontrollen var forbedret på dette punkt slik at tilsvarende feil ikke vil oppstå for fremtiden. LN var av den oppfatning at vilkårene i § 10-2 for ileggelse av tilleggsskatt var oppfylt. Likeledes stilte det seg med de øvrige forhold hvor skattyter hadde sagt seg enig i inntektskorrigeringen. Nemnda kunne ikke se at det forelå fritaksgrunner etter lignl. § 10-3. I henhold til lignl. § 10-4 nr. 1 første punktum ble det ilagt tilleggsskatt etter den alminnelige satsen på 30 prosent.

22.7.9 Konsernbidrag – 1994-303OLN\BRD\LRD

Saken gjaldt ileggelse av tilleggsskatt på grunn av uriktig fradragsføring av konsernbidrag. Selskapet var klar over at konsernbidraget ikke var fradragsberettiget, men på grunn av en feil i regnskapsprogrammet ble det likevel ført til fradrag. I OLN ble selskapet ilagt tilleggsskatt på 30 prosent. Selskapet brakte saken inn for domstolene, og BR opprettholdt OLNs vedtak. LR kom derimot frem til at det skulle benyttes 15 prosent tilleggsskatt.

1 Bed.book Page 630 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Saksforholdet
Et selskap benyttet et regnskapsprogram til utarbeidelse av regnskapsskjema og selvangivelse. Dette programmet hentet automatisk konsernbidrag i regnskapsskjemaet og overførte det til selvangivelsen. Dette medførte at det ikke ble vurdert om konsernbidraget var fradragsberettiget. Etter at selskapet hadde levert ligningspapirene ble denne programfeilen oppdaget og endret, men uten at selskapet ble informert. Under ligningsbehandlingen oppdaget kontoret at selskapet hadde krevd fradrag for et konsernbidrag som ikke var fradragsberettiget. Selskapet fikk dermed økt sin inntekt, samt at det ble ilagt 30 prosent tilleggsskatt.

Overligningsnemndas behandling
OLN fant det klart at grunnvilkåret for tilleggsskatt i lignl. § 10-2 nr. 1 var oppfylt. Spørsmålet var om noen av unntakene i lignl. § 10-3 kom til anvendelse. For at det skal dreie seg om en åpenbar regne- eller skrivefeil etter lignl. § 10-3 bokstav a, må den, ifølge forarbeidene, være så iøynefallende at ligningsmyndighetene når de gransker oppgavene med alminnelig nøyaktighet ikke kan unngå å oppdage den. For at feilen skulle oppdages i dette tilfellet måtte konsernbidraget sjekkes opp mot selskapets skatteberegning i næringsoppgaven. Etter OLNs mening var dette dermed ikke en åpenbar feil. Det var heller ikke andre forhold som tilsa at tilleggsskatten burde frafalles. OLN påpekte at det må stilles strenge profesjonalitetskrav til så store selskaper.

Selskapet brakte saken inn for byretten.

Byrettens behandling – dom av 4. juni 1997
I vurderingen av om lignl. § 10-3 bokstav a kom til anvendelse tok BR utgangspunkt i at oppgavene skal granskes med «alminnelig nøyaktighet». Dette måtte vurderes objektivt, men likevel i relasjon til de aktuelle forholdene. BR la således til grunn at det måtte kreves grundigere granskning i dette tilfellet enn vanlig, basert på selskapets størrelse og at SFS ikke var et vanlig ligningskontor. Retten la vekt på at SFS raskt ville oppdage at det var uoverensstemmelser mellom selvangivelsen og næringsoppgaven. Videre ble det også trukket frem at SFS hadde morselskapets selvangivelse for hånden. Ut i fra et vedlegg mente retten at en her kunne lett se at det aktuelle selskapet ikke skulle ha krevd fradrag for konsernbidraget. På denne bakgrunn kom retten til at lignl. § 10-3 bokstav a kom til anvendelse, og tilleggsskatt skulle således ikke fastsettes.

Staten v/SFS anket saken inn for lagmannsretten.

Lagmannsrettens behandling – dom av 4. november 1998
LR konkluderte med at feilen ikke var åpenbar, jf. lignl. § 10-3 bokstav a. De aktuelle opplysningene i skjemaene, som ikke direkte viste hvilken feil som var gjort, kunne ikke være avgjørende for saken. Posten «betalbar skatt» og «skattekostnad» i næringsoppgaven var ikke av betydning for ligningsmyn-

1 Bed.book Page 631 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

dighetenes behandling av ligningen. Det var naturlig at saksbehandleren ikke festet nevneverdig oppmerksomhet på slike poster. Heller ikke feil i RISK-skjemaet var relevant, da skjemaet ikke ble ansett for å ha noen saklig forbindelse med spørsmålet om konsernbidrag. LR påpekte at det var særdeles viktig med etterfølgende kontroll ved bruk av dataprogram under utarbeidelsen av selvangivelsen. Retten anså det som klart uaktsomt av revisjonsmedarbeideren ikke å kontrollere bruken av dataprogrammet, og foretok identifikasjon av selskapet og revisjonsfirmaet. Unntaket i lignl. § 10-3 bokstav b var således heller ikke anvendelig.

Ved fastsettelsen av tilleggsskattesatsen delte retten seg i et flertall på to, og et mindretall på én. *Flertallet* mente at satsen burde settes til 15 prosent i medhold av lignl. § 10-4 nr. 1 tredje punktum, siste alternativ. Det ble lagt vekt på at det var nærliggende for kontoret å få fastslått berettigelsen av det oppførte fradraget for konsernbidrag. I den forbindelse ga RISK-skjemaet et naturlig utgangspunkt for den kontroll som skulle utføres. Flertallet viste også til at det ikke var vedlagt oppgave over fradragsberettiget konsernbidrag etter lignl. § 4-4 nr. 5.

Mindretallet fant ikke grunn til å gjøre unntak fra hovedregelen om 30 prosent tilleggsskatt. Feilen var ikke så iøynefallende at ligningsmyndighetene med alminnelig nøyaktighet ikke kunne unngå å oppdage den. Andre opplysninger kontoret rådde over ga heller ikke grunnlag for lett å kontrollere om konsernbidraget var fradragsberettiget.

Etter at dommen ble rettskraftig, måtte saken behandles på nytt av LN.

Ligningsnemndas behandling

LN bemerket at behandlingen av endringssaken var en følge av at Borgarting lagmannsrett hadde opphevet vedtaket om tilleggsskatt for inntektsåret 1994. Saken ble fremmet med hjemmel i lignl. § 9-5 nr. 2 bokstav a, og behandlet av LN i henhold til lignl. § 9-8 nr. 2, jf. § 9-8 nr. 3 bokstav a. Retten ga en klar anvisning på hva resultatet av den nye behandlingen skulle bli, og det var derfor unødvendig for LN å foreta noen ny selvstendig vurdering av forholdet. I henhold til LRs dom ble tilleggsskattesatsen fastsatt til 15 prosent.

22.7.10 Feil beregning av gevinst ved salg av KS-andel – selsktl. §§ 6-3 og 6-7 – 1996-310OLN

Et større allmennaksjeselskap hadde flere feil ved beregningen av gevinst ved salg av KS-andel. Disse slo ut både i favør og disfavør for selskapet. OLN så feilene under ett, og opprettholdt LNs vedtak om 30 prosent tilleggsskatt på «netto»-unndragelsen.

1 Bed.book Page 632 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Saksforholdet
Ved salg av KS-andeler, hadde selskapet ikke medregnet forholdsmessig resultat i salgsåret, jf. selsktl. § 6-3, tredje punktum (sktl. § 10-41 tredje punktum). Videre var det anvendt ligningsmessige formuesverdier ved gevinstberegningen, i stedet for skattemessig verdi. I skattyters disfavør var verdien heller ikke justert for nettoinnbetalinger til selskapet.

Selskapet ble ilagt 30 prosent tilleggsskatt i LN.

Overligningsnemndas behandling
I klagen til OLN argumenterte selskapet for at satsen skulle nedsettes til 15 prosent, da selskapet mente at feilen var unnskyldelig, men at forholdet ikke tilsa at tilleggsskatten skulle falle helt bort, jf. lignl. § 10-4 nr. 2, jf. § 10-3 b.

Selskapet hevdet at «uerfaren» i lovbestemmelsen måtte relateres til det aktuelle spesialområdet og dette områdets krav til blant annet faglig dyktighet og ekspertise. Selskapet viste til at reglene på området var vanskelige, og at selskapet var uten erfaring med denne type transaksjon.

Innledningsvis uttalte OLN at selv om tilleggsskatt i utgangspunktet kun beregnes ut fra feilene som kan føre til for lav skatt, var det her så nær sammenheng mellom feilene til gunst og ugunst, at nemnda så feilene under ett.

Vedrørende skattyters argumenter, uttalte OLN at det stilles strenge profesjonalitetskrav til en skattyter som her. Slike selskaper måtte antas å ha den nødvendige ekspertise, eventuelt måtte det forventes at selskapet innhentet bistand.

Nemnda mente at unnlatelsen av å beregne resultat i eiertid, ikke kunne bunne i de tolkningsproblemene selskapet hadde vist til, da problemet ikke hadde betydning for spørsmålet om det skulle beregnes en forholdsmessig andel av selskapets resultat ut ifra eiertid. Uansett mente nemnda at feilen ikke var oppstått på grunn av tilstrekkelig unnskyldelig uerfarenhet eller annen årsak som ikke kunne legges selskapet til last.

Til anvendelsen av ligningsmessig formuesverdi i stedet for skattemessig verdi, uttalte nemnda at det fremgår klart både av lovteksten og det skjema som benyttes (ved fastsettelsen av deltagerens formue og inntekt i et KS), at det er de skattemessige verdier som skal benyttes. OLN fant ikke feilen unnskyldelig, men anså feilen heller som et resultat av manglende kvalitetssikring under utarbeidelsen av ligningspapirene.

OLN fastholdt LNs vedtak om 30 prosent tilleggsskatt.

22.7.11 Manglende opplysninger om skattepliktig gevinst ved salg av aksjer – selsktl. § 5-2, jf. § 5-3, jf. § 10-2 – 1997-527LN

Skattyter opplyste ikke om en aksjegevinst på kr 20 mill., selv om selskapet var klar over at gevinsten ved aksjesalget etter all sannsynlighet utløste skatteplikt. Skattyter ble ilagt tilleggsskatt på 60 prosent da forholdet ble ansett som grovt uaktsomt. Vedtaket er påklaget til OLN.

1 Bed.book Page 633 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Saksforholdet

Selskapet D hadde to eiere, personen A og selskapet B. Selskap D ble fisjonert i to selskaper, D og E, ved nyemisjon og etterfølgende nedskriving av aksjekapitalen innenfor rammen av nyemisjonen. Deretter solgte A sine aksjer i selskapet D til B, mens B solgte sine aksjer i selskapet E til A.

Nyemitterte aksjer fikk inngangsverdi lik kostpris. Dette ga en skattemessig gevinst for B ved salget av de nyemitterte aksjene i selskapet E på ca. kr 20 mill. Tapet ved salget av «de gamle» aksjene i selskapet E ville følge regelen i selsktl. § 10-2, hvorpå tapet ikke ville kommet til fradrag. Selger A havnet i en tilsvarende situasjon ved salget av aksjene i selskap D. A henvendte seg til sitt lokale ligningskontor med anmodning om å få lagt til grunn at emisjonen skjedde ved en fondsemisjon, noe som ville medført en fordeling av inngangsverdien på aksjene, og kr 0 i skattemessig gevinst. Ligningskontoret konkluderte i en forhåndsuttalelse med at det ville foreligge skatteplikt.

Rederiet C kjøpte deretter selskapene B og D, og innfusjonerte disse. Transaksjonene skjedde i samme inntektsår.

Rederiet oppga ikke gevinsten til beskatning. Det var ikke utfylt RF-skjema for realisasjon av aksjer, eller gitt noen redegjørelser for problemstillingen. Forholdet ble oppdaget av kontoret gjennom en kontrollmelding fra et annet likningskontor, der aksjesalget fremkom indirekte.

Ligningsnemndas behandling

Spørsmålet var om det forelå ufullstendige opplysninger i selvangivelsen til C, jf. lignl. § 10-2 nr. 1.

Selskapet viser til at gevinsten ville vært unngått dersom emisjonen hadde vært foretatt ved en fondsemisjon, og at opplysningsplikten var ivaretatt ved Bs korrespondanse med dets lokale ligningskontor.

Nemnda la til grunn at der det er tvil om faktum eller lovforståelsen, må dette gjøres rede for – noe som normalt vil føre til at skattyter likevel har gitt riktige opplysninger i ligningslovens forstand. Videre bemerket nemnda at det er en forutsetning at opplysningene blir gitt til kompetent ligningskontor. Siden selvangivelsen var sendt til SFS, la nemnda til grunn at skattyter var innforstått med at SFS var rett organ. Det ble også vist til høyesterettsdom inntatt i Rt. 1996 s. 681 (Utv. 1996 s. 1029).

På denne bakgrunn konkluderte LN med at det var gitt ufullstendige opplysninger.

Dernest drøftet LN om det var grunnlag for ileggelse av forhøyet tilleggsskatt på grunn av grov uaktsomhet eller forsett, jf. lignl. § 10-4 nr. 1 annet punktum.

Selskapet var klar over korrespondansen mellom B og dets ligningskontor, herunder forhåndsuttalelsen. Selskapet hadde også lagt frem et internt notat som konkluderte med at sannsynligheten for å måtte skatte av aksjegevinsten var stor.

Nemnda uttalte at det ikke var av betydning om hensikten var å unndra skatt

1 Bed.book Page 634 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

eller ei, men at det er selve opplysningsplikten som sanksjoneres. Videre uttalte nemnda at alvorlighetsgraden er proporsjonal med mulige skattemessige virkninger. Forsett krevde etter nemndas oppfatning at skattyter positivt kjente til feilen og mulige skattemessige virkninger. Grov uaktsomhet ville etter nemndas syn foreligge når skattyter sterkt kan klandres, sett i forhold til feilens art og størrelse, hva som kan forventes av vanlige pliktoppfyllende skattytere, og i forhold til eventuelle personlige kvalifikasjoner hos skattyteren.

I dette tilfellet la nemnda til grunn at skattyter var klar over den skattemessige problemstillingen ved innleveringen av selvangivelsen, og at det sannsynligvis ville bli gevinstbeskatning. Nemnda trakk frem at det var kontrolltiltak som avdekket feilen, videre at beløpet – nærmere 20 millioner – var betydelig.

LN fant at det minst var utvist grov uaktsomhet, og ila 60 prosent tilleggsskatt.

22.7.12 Uriktig opplysning ved beregning av korreksjonsinntekt – selsktl. § 1-6 – 1996-501LN

Selskap A hadde anvendt innbetalt aksjekapital eksklusiv overkurs ved beregningen av korreksjonsinntekt i 1996 og 1997. Riktig beregning medførte korreksjonsskatt på til sammen ca. kr 17 mill. for de to inntektsårene. LN ila tilleggsskatt med 30 prosent. Vedtaket er påklaget til OLN.

Saksforholdet

På side tre i selvangivelsen foretas beregningen av selskapenes korreksjonsinntektsposisjon. I beregningen (post 301 i selvangivelsen) inngår innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, jf. selsktl. § 1-6 nr. 2 (sktl. § 10-5 annet ledd). I selvangivelsen for 1996 og 1997 hadde selskapet kun ført opp innbetalt aksjekapital, eksklusive overkurs. For 1995 var posten korrekt utfylt. Riktig beløp ville gitt til sammen ca. kr 17 mill. i korreksjonsskatt for årene 1996 og 1997.

Ligningsnemndas behandling

Selskapet hevdet at uteglemmelsen var unnskyldelig på grunn av annen årsak som ikke kunne legges selskapet til last, jf. lignl. § 10-3 bokstav b. Overkursen var uteglemt i forbindelse med omorganisering internt i konsernet. Selskapet skiftet blant annet navn, fikk ny plassering i organisasjonsstrukturen, og det ble skiftet ansvarlig person for regnskaps- og selvangivelsesrapportering.

OLN la til grunn at forglemmelser av ansatte, manglende rutiner ved omorganisering eller lignende, ikke kan anses unnskyldelig. Nemnda mente at selskapet i dette tilfellet måtte ha en foranledning til å passe særlig godt på, i og med de endringene som ble foretatt i selskapet. Det ble også vist til Utv. 1999 s. 551, hvor manglende kvalitetssikring ikke fritok for tilleggsskatt. Nemnda konkluderte med at feilen ikke var unnskyldelig.

1 Bed.book Page 635 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Selskapet hevdet at siden overkursen var medregnet i 1995, måtte feilen regnes som en åpenbar skrivefeil, jf. lignl. § 10-3 bokstav a. Dessuten påpekte selskapet at ligningsmyndighetene ved å følge interne rutiner, ville oppdaget feilen ved å sjekke mot fjorårets selvangivelse. Selskapet mente at dette i hvert fall måtte kvalifisere til reduksjon av tilleggsskatten til 15 prosent, jf. lignl. § 10-4 nr. 1 tredje punktum.

OLN fant at det ikke var tilstrekkelig at beløpet var korrekt tidligere år. Feilen kunne heller ikke anses som åpenbar, siden den ikke kunne avdekkes ved en normal gjennomgang av selvangivelsen. Nemnda pekte på at ligningsmyndighetene ikke hadde noen mulighet til å kontrollere hvor mye av av egenkapitalen i selskapet som var innbetalt, da dette ikke er en spesifisert post verken i næringsoppgaven, selvangivelsen eller andre pliktige vedlegg. Myndighetene var således avhengige av at selskapet selv holdt rede på innbetalt aksjekapital, herunder overkurs.

Det ble vist til at det derfor heller ikke ut fra en sammenligning med selvangivelsen for 1995 var mulig å konstatere annet enn at beløpene var forskjellige. Det ville ikke gitt noe svar på spørsmålet om hvilket beløp som var riktig, eventuelt årsaken til at beløpene var ulike. Ligningsmyndighetene måtte derfor uansett ha innhentet ytterligere opplysninger fra skattyter. På denne bakgrunn fant nemnda at forholdet ikke var lett kontrollerbart.

Selskapet ble deretter ilagt tilleggsskatt med 30 prosent av korreksjonsskatten.

22.7.13 Uberettiget krav om godtgjørelse på utbytte – selsktl. § 3-4 – 1997-537OLN og 1997-533OLN

Selskapene kjøpte formelt aksjer fra utenlandske aksjonærer rett før utbyttedato med avtale om tilbakesalg få dager senere. Selskapene krevde godtgjørelse på utbyttet. OLN fant at selskapene ikke var eiere, og ikke hadde krav på godtgjørelse. Selskapene ble ilagt tilleggsskatt på henholdsvis 45 og 30 prosent. Søksmålsfristen er i skrivende stund ikke utløpt.

Saksforholdet

1997-537OLN omhandlet et selskap som ved 12 tilfeller i 1997 kjøpte aksjer fra utenlandsk aksjonær rett før utbyttedato. Kjøpene var koblet med tilbakekjøpsavtaler. Transaksjonene medførte at utbyttet ble utdelt til det norske selskapet. Det ble derfor ikke beregnet kildeskatt på utbyttet. Den underliggende økonomiske realiteten i transaksjonene viste seg å være at den norske og utenlandske aksjonær delte den sparte kildeskatten mellom seg. Samlet utbytte utgjorde ca. kr 33 mill., som selskapet krevde godtgjørelse for.

Selskapet deltok i samme type transaksjoner i 1998 også, men hadde ikke

1 Bed.book Page 636 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

krevd godtgjørelse for utbyttet i selvangivelsen. I en senere henvendelse til kontoret anmodet selskapet om å få beregnet godtgjørelse. Godtgjørelse ble ikke innrømmet. Det ble derfor ikke beregnet tilleggsskatt i tilknytning til transaksjonene i 1998.

1997-533OLN omhandlet et selskap som ved ett tilfelle foretok en tilsvarende transaksjon som beskrevet ovenfor. Utbyttet var på kr 900 000. Selskapet krevde også her godtgjørelse på utbyttet.

LN fant at selskapenes opptreden i det minste innebar grov uaktsomhet, slik at begge selskapene ble ilagt tilleggsskatt med 45 prosent.

Overligningsnemndas behandling

1997-537OLN

OLN la til grunn ut i fra transaksjonskjedene at selskapet ikke kunne anses som skattemessig eier av aksjene. Realiteten var at de utenlandske aksjonærene fortsatt var aksjonær på utbyttetidspunktet.

I forhold til tilleggsskatten konkluderte OLN med at grunnvilkåret i lignl. § 10-2 nr. 1 var oppfylt. Selskapet hadde ikke gitt opplysninger om opsjonsavtalene m.m., og selskapet hadde heller ikke gitt øvrige opplysninger om aksjesalget. Forholdet kunne derfor ikke ha vært avdekket ved en normal gjennomgang av selvangivelsen.

Ved valg av sats tok OLN utgangspunkt i hovedregelen om 30 prosent i lignl. § 10-4 nr. 1 første punktum. Det var ikke grunnlag for å anvende en lavere sats da ligningsmyndighetene måtte ha bedt om ytterligere opplysninger fra selskapet for å få kjennskap til de aktuelle transaksjonene, jf. Utv. 1988 s. 438.

Spørsmålet var om det forelå grov uaktsomhet eller forsett som kunne medføre at tilleggsskatten ble satt til inntil 60 prosent. Grov uaktsomhet foreligger når skattyter kan sterkt klandres, slik at han ikke har noen unnskyldning for at han overså opplysningsfeilen og/eller dens mulige skattemessige virkninger. Bedømmelsen må skje etter en helhetsvurdering hvor det legges vekt på en rekke momenter. Nemnda viste til Utv. 1988 s. 449.

Selskapet hadde gjennom en rekke transaksjoner, og tilsynelatende uten nevneverdig risiko, oppnådd en betydelig gevinst i løpet av få dager. På denne bakgrunn mente OLN at selskapet i det minste burde hatt mistanke om at det kunne dreie seg om et opplegg som var tvilsomt i forhold til skattereglene, og hvor en fullstendig vurdering bare kunne skje med bakgrunn i det fullstendige avtaleverket. Dette ble underbygd av den korte løpetiden på opsjonene, og av at den sparte kildeskatten var delt krone for krone mellom selskapet, megler og de utenlandske aksjonærene. Selskapet burde således i vedlegg til selvangivelsen ha opplyst om opsjonsavtalen m.m., slik at ligningsmyndighetene kunne ta stilling til den skattemessig klassifiseringen av transaksjonene. OLN pekte på at dersom selskapet var i tvil om hvorvidt transaksjonene gjorde selskapet til reell eier av aksjene, og dermed med rett til utbytte med godtgjørelse, burde selskapet åpent gjort rede for transaksjonene i ligningspapirene. Dette var ikke gjort.

Selskapet fremhevet at det kun hadde handlet med norske meglere, og der-

1 Bed.book Page 637 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

med ikke hadde hatt kjennskap til transaksjonene som utenlandske aksjonærer sto bak. Etter nemndas oppfatning kunne dette ikke tillegges vekt i foreliggende sak, og viste til at dette ikke fritok for ansvar den som hadde handlet med slike instrumenter.

På denne bakgrunn fant OLN at selskapets opptreden innebar minst grov uaktsomhet. Nemnda kunne ikke se at det var andre forhold av betydning, og kom etter dette til at selskapet måtte ilegges tilleggsskatt med 45 prosent. I likhet med LN var OLN av den oppfatning at tilleggsskatten i foreliggende sak måtte beregnes av det beløp som selskapet hadde krevd i godtgjørelsesfradrag.

1997-533OLN

Som i saken ovenfor tok OLN utgangspunkt i at selskapet ikke hadde vært eier av aksjene på utbyttetidspunktet, slik at godtgjørelse ikke kunne innrømmes.

Ved vurderingen av tilleggsskatt hadde selskapet innrømmet å gitt uriktige opplysninger ved at inntekten var oppført med kr 900 000 for lite. OLN fant det derfor klart at grunnvilkåret for å ilegge tilleggsskatt var oppfylt, jf. lignl. § 10-2 nr. 1.

Spørsmålet for OLN ble dernest om det forelå omstendigheter som kunne føre til at tilleggsskatt ikke skulle fastsettes i henhold til lignl. § 10-3. Det alternativet som var påberopt, var lignl. § 10-3 bokstav b om unnskyldelige forhold. Selskapet viste til at feilen oppstod fordi selskapet hadde misforstått selsktl. § 5-3 nr. 4 (sktl. § 10-32 fjerde ledd) Dette var den gang en ganske ny bestemmelse som først kom inn i loven i 1996. OLN antok imidlertid at når selskapet aldri hadde vært eier av aksjene, skulle det ikke foretas noe gevinstoppgjør. En eventuell misforståelse av selsktl. § 5-3 nr. 4 var derfor irrelevant for vurderingen. Nemnda fant etter dette ikke grunnlag for å frafalle tilleggsskatten.

Det ble dermed spørsmål om hvilken sats tilleggsskatten skulle fastsettes med etter lignl. § 10-4. LN kom til at selskapet hadde opptrådt grovt uaktsomt, og fastsatte derfor tilleggsskatt til 45 prosent. Det ble blant annet vist til at selskapet tilsynelatende uten nevneverdig risiko fikk en betydelig gevinst i løpet av få dager, og derfor i det minste burde hatt mistanke om at det var tale om illojal omgåelse av skattereglene. Til håndteringen av beløpet som ble omklassifiserte, mente LN at behandlingen i seg selv måtte karakteriseres som i høy grad klanderverdig.

OLN bemerket at det måtte sondres mellom på den ene siden spart kildeskatt for den utenlandske aksjonæren, og på den annen side selskapets egen skatt. Formålet med de gjennomførte transaksjoner syntes utelukkende å ha vært å spare kildeskatt for den utenlandske aksjonæren. Urettmessig innsparing av kildeskatt for denne, kunne etter OLNs mening ikke sanksjoneres med tilleggsskatt for det norske selskapet, men kunne eventuelt straffes i medhold av lignl. kapittel 12. Temaet var derimot selskapets egen skatt. OLNs vurdering var at forholdet ikke kunne bedømmes som forsettlig eller grovt uaktsomt. Det var derfor ikke grunnlag for høyere tilleggsskatt enn 30 prosent.

OLN fant heller ikke grunnlag for å benytte lavere sats. Spesielt ble det be-

1 Bed.book Page 638 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

merket at lignl. § 10-4 nr. 2 ikke kunne antas å medføre nedsettelse, se bemerkningene foran vedrørende ligningsloven § 10-3 bokstav b om unnskyldelige forhold.

Bakgrunnen for at tilleggsskattesatsen ble satt forskjellig i disse to sakene var nok for det første at i 1997-537OLN dreide det seg om 14 transaksjoner, mens i 1997-533 var det kun én. Videre hadde selskapet i 1997-533 opplyst at årsaken til feilen var en misforståelse av selsktl. § 5-3 nr. 4 (sktl. § 10-32 fjerde ledd). Selskapet hadde unnlatt å foreta korrigering etter selsktl. § 5-3 nr. 4 ved alle transaksjoner i 1997, ikke bare i forhold til den foreliggende saken. Dermed ble det antatt at det ikke lå noe illojalt bak. Hvis selskapet hadde foretatt denne korrigeringen, ville resultatet totalt sett ikke medført noen skatteunndragelse. I 1997-537 var det ikke opplyst fra selskapet hvorfor det ikke var foretatt noen korrigering etter selsktl. § 5-3 nr. 4.

22.7.14 Uriktige opplysninger om regnskapsmessig og skattemessig tap på salg av aksjer – 1998-020LN

I selvangivelsen var regnskapsmessig tap på aksjer oppgitt til kr 134 mill., mens skattemessig tap var oppgitt til kr 62,8 mill. Dette ga fradrag på kr 72,1 mill. Det viste seg at det var gjort feil ved tilbakeføringen av det regnskapsmessige tapet på side 4 i selvangivelsen, og ved føringen av det skattemessige tapet. Selskapet gikk med underskudd, og de nye opplysningene medførte et inntektstillegg på kr 77 mill. som reduserte underskuddet tilsvarende. Tilleggsskatt ble beregnet på inntektstillegget, og ilagt med 30 prosent. Det ble vedtatt at tilleggsskatten skulle komme til betaling det år underskuddet kommer til fradrag.

Saksforholdet

Selskapet ble tilskrevet i forbindelse med en rekke feil og uklarheter i selvangivelsen for 1998. Blant annet var det en differanse på kr 72,1 mill. mellom regnskapsmessig og skattemessig tap ved realisasjon av aksjer, som var ført til fradrag. Differansen lot seg ikke forklare verken ved realisasjons-RISK, jf. selsktl. § 5-3 nr. 1 til 3, utbyttekorrigeringer, jf. selsktl. § 5-3 nr. 4 og 5, eller regnskapsmessige nedskrivninger. Disse utgjorde før ny regnskapslov normalt forskjellen på skattemessig og regnskapsmessig gevinst/ tap.

I svarbrevet opplyste selskapet at de hadde gjort feil både ved tilbakeføringen av det regnskapsmessige tapet på s. 4 i selvangivelsen og ved føringen av det skattemessige tapet. Årsaken til feilen var at selskapet hadde beregnet det regnskapsmessige tapet for lavt, samt at enkelte av porteføljene ikke var tatt med i beregningen av det skattemessige tapet. Regnskapsmessig tap ble oppgitt til kr 357 mill., mens det skattemessige tapet var kr 352 mill. Dette ga en differanse på kr 5 mill, som skulle tas til inntekt. De nye opplysningene medførte et

1 Bed.book Page 639 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

inntektstillegg på kr 77 mill. (det fradragsførte beløpet på kr 72 mill. og den korrekte differansen på kr 5 mill. som skulle tas til inntekt).

Selskapet ble på denne bakgrunn varslet om at spørsmålet om ileggelse av tilleggsskatt ville bli fremlagt for LN.

Ligningsnemndas behandling

Nemnda anså det som klart at opplysningene om selskapets regnskapsmessige og skattemessige tap på aksjer for inntektsåret 1998 var «uriktige», jf. lignl. § 10-2 nr. 1. Videre antok nemnda at vilkåret «kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt» var oppfylt, når uriktige opplysninger fører til fastsetting av for stort underskudd til fremføring og fradrag i senere års inntekt, jf. høyesterettsdommen inntatt i Rt. 1997 s. 1117 (Utv. 1997 s. 943) *Schultz*. Dette var heller ikke bestridt fra skattyters side.

Selskapet hevdet imidlertid at de begåtte feil var åpenbare og at det således ikke skulle beregnes tilleggsskatt, jf. lignl. § 10-3 bokstav a. Det ble anført at det var «opplagt at det må foreligge *en feil* i forbindelse med beregning av skattemessig resultat ved realisasjon av aksjer og verdipapirer» (nemndas understrekning). Nemnda bemerket at det må trekkes en grense mellom situasjoner hvor det er åpenbart hva en feil består i og hva som er de inntektsmessige konsekvenser av denne, og det å forstå at «noe» må være feil uten å kjenne verken feilkilden eller inntektsmessige konsekvenser. Det siste tilfellet kunne etter nemndas syn ikke sies å tilfredsstille det kravet til «åpenbar» som oppstilles i § 10-3 bokstav a. Det ble vist til herredsrettsdom referert i Utv. 1995 s. 1002, hvor det på s. 1004 uttales:

> «Granskningen innebar at differansen mellom beløpet i As selvangivelse og beløpet arbeidsgiveren hadde oppgitt, måtte bli oppdaget. Derimot ville det ikke uten nærmere undersøkelser som gikk utover en alminnelig granskning, fremgå hvordan avviket var oppstått. Retten kan derfor ikke se at det dreier seg om en åpenbar skrivefeil.»

Nemnda bemerket at det ikke var mulig å finne feilen uten å foreta tilleggsundersøkelser, noe som den antok lå utenfor det å granske oppgavene med «alminnelig nøyaktighet.» LN fant at unntaket i lignl. § 10-3 bokstav a ikke kom til anvendelse.

Selskapet hevdet også at tilleggsskatt ikke skulle anvendes da det forelå unnskyldelige forhold, jf. lignl. § 10-3 bokstav b. Disse forholdene besto ifølge selskapet i at det i 1997 og 1998 hadde vært gjennom en vanskelig periode. Det ble opplyst at deler av toppledelsen ble byttet ut, at flere nøkkelpersoner ble langtidssykemeldte, at finansmarkedet snudde i negativ retning samtidig med at transaksjonsvolumet økte. Videre ble forvaltningsporteføljene flyttet frem og tilbake mellom forvaltere, samt at selskapet mottok rapporter fra de eksterne forvalterne, som inneholdt feil. I november 1998 flyttet selskapet inn i nye lokaler, og i januar 1999 ble finansavdelingen outsourcet, samtidig med at man skulle utarbeide selvangivelsespapirene.

1 Bed.book Page 640 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Nemnda uttalte at terskelen for når et unnskyldelig forhold foreligger etter § 10-3 bokstav b, ligger høyere for de profesjonelle aktører enn i relasjon til andre skattytere, jf. *Schultz-dommen*.

LN mente at selv en overfladisk kontroll ville ha avslørt at selvangivelsen inneholdt en rekke feil, i tillegg til feilene knyttet til regnskapsmessig og skattemessig tap. At selskapet og dets revisor – som var innleid spesielt for å bistå med selvangivelsesarbeidet – ikke oppdaget disse feilene, var i følge nemnda en indikasjon på at kvalitetssikringen langt fra hadde vært tilfredsstillende. Nemnda vurderte forholdene dithen at det var utvist uaktsomhet ved håndteringen av de skattemessige forhold.

Selskapet påberopte seg også feil i rapporter mottatt fra sine forvaltere. Nemnda var av den oppfatning at skattyter pliktet å kontrollere riktigheten av de rapporter som dannet grunnlaget for poster i selvangivelsen. Nemnda påpekte for øvrig at feilene ikke hadde noen påvirkning på føringen av det regnskapsmessige tapet, som var det som var av størst betydning for avviket som oppstod i forbindelse med regnskapsmessig og skattemessig tap på aksjer.

LN konkluderte med at heller ikke unntaksregelen i lignl. § 10-3 bokstav b kom til anvendelse.

Da det i følge nemnda ikke var grunnlag for å hevde forsett eller grov uaktsomhet, eller halvering av prosentsatsen i § 10-4 nr. 2, ble selskapet ilagt tilleggsskatt med 30 prosent.

Når det gjelder tidspunktet for ileggelse av tilleggsskatten, la nemnda til grunn som sikker rett at tilleggsskatten først kommer til betaling det år det påståtte krav om underskudd til fremføring vil komme til fradrag. Det ble vist til *Schultz-dommen* og *Lignings-ABC* 1998 s. 973. Tilleggsskatten vil således bli avregnet og innkrevd i kommende år.

22.7.15 Uriktig opplysning om at selskapet var likvidert – selsktl. § 5-8, jf. selsktl. § 5-2 – 1998-026OLN

Et selskap krevde fradrag for tap på ca. kr 183 mill. ved realisasjon av aksjer. I oppgave over realisasjon av aksjer vedlagt selvangivelsen, var det uriktig oppført «likvidasjon, 3/12-1998.» Tilleggsskatt ble ilagt med 45 prosent. Siden selskapet ble likvidert året etter, ble begge inntektsårene sett i sammenheng ved beregningen av tilleggsskatten. Vedtaket er i skrivende stund ikke krevd overprøvd eller brakt inn for domstolene.

Saksforholdet

I «oppgave over realisasjon av aksjer» som fulgte selskapets selvangivelse for 1998, var det oppført et tap på ca. kr 183 mill. ved realisasjon av aksjene i et heleid datterselskap. I feltet for år og dato for realisasjon, var det oppgitt «Likvidasjon, 3/12-1998.»

1 Bed.book Page 641 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Gjennom senere korrespondanse med kontoret, viste det seg at datterselskapet ikke var likvidert, men at det var under avvikling. Først 30. september 1999 besluttet generalforsamlingen endelig oppløsning av datterselskapet. Datterselskapet hadde inntekter i 1999 på om lag kr 458 000. Selskapets egenkapital var per 31. desember 1998 kr 27,7 mill.

Selskapet ble nektet fradrag for tapet da LN ikke kunne se at selskapet var likvidert etter selsktl. § 5-8. Aksjene ble heller ikke ansett som totalt og definitivt verdiløse og således realisert etter selsktl. § 5-2. LN mente det var grunnlag for tilleggsskatt, da det var gitt uriktige opplysninger. En naturlig forståelse av det vedlagte realisasjonsskjemaet ga uttrykk for at selskapet var endelig likvidert den 3. desember 1998. Ved beregningen av tilleggsskatten delte nemnda seg i ulike vota.

Flertallet fant at forholdet kvalifiserte til alminnelig tilleggsskatt, samt at tilleggsskatten i tråd med Rt. 1995 s. 1278 (Utv. 1995 s. 941) *Bøhn*, skulle beregnes for det enkelte år, det vil si etter et bruttoprinsipp. Nemnda påpekte at til forskjell fra byrettsdommen av 19. november 1999 der flere år ble sett under ett ved beregningen, sto man her overfor en feil som ikke ville bli rettet automatisk. Tilleggsskatt ble ilagt med 30 prosent, i overkant av kr 15 mill.

Mindretallet mente at forholdet kvalifiserte for forhøyet tilleggsskatt på 45 prosent, men at det ved beregningen måtte ses hen til at datterselskapet ville bli likvidert året etter. Mindretallet ville benytte en nettoberegning slik at den samlede skattebesparelsen fremkom ved å se på hva selskapet ville spare ved en fremskyndelse av fradraget.

Overligningsnemndas behandling

Selskapet hevdet prinsipalt at det ikke var gitt uriktige opplysninger. Det ble anført at det hadde krav på fradrag etter selsktl. § 5-2, ved at tapet på aksjene fremsto som klart og endelig. Selskapet viste til flere avgjørelser ved SFS som innrømmet fradragsrett før den formelle likvidasjonen var gjennomført.

Subsidiært hevdet selskapet at beregningen av tilleggsskatt måtte baseres på nettobetraktninger. Det ble hevdet at det ikke krevdes aktive handlinger fra selskapets side for at fradragsrett skulle oppstå senere år, all den tid datterselskapet var oppløst i 1999 og tapet var klart.

OLN fant at vilkåret for å ilegge tilleggsskatt var oppfylt, jf. lignl. § 10-2 nr. 1, da en naturlig forståelse av opplysningene i realisasjonsskjemaet tilsa at en måtte kunne legge til grunn at selskapet var endelig oppløst på denne dato. Det forelå etter nemndas syn heller ikke noe unnskyldelig forhold etter lignl. § 10-3, all den stund klageren ikke hadde holdepunkter for fradragsrett verken i de nemndsvedtak som var nevnt eller andre rettskilder. Disse ga alle klart uttrykk for at aksjekapitalen måtte være tapt i sin helhet for at fradrag skulle være aktuelt.

OLN fant forholdet grovt uaktsomt, jf. lignl. § 10-4 nr. 1 annet punktum. Etter nemndas syn måtte selskapet forstå at de opplysninger som var gitt i realisasjonsskjemaet ga et objektivt galt inntrykk, og at dette kunne ført til fastsetting

1 Bed.book Page 642 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

av for lav skatt. Nemnda påpekte at dersom skattyter mente å påberope seg selsktl. § 5-2, måtte det ha fremkommet ved at det ble gitt særlige opplysninger om dette i selvangivelsen. Nemnda mente man kunne forutsette at skattyter var godt kjent med rettstilstanden på området, blant annet gjennom en fravikssak angående samme spørsmål for et tidligere år, som skattyter refererte til i klagen. Tilleggsskatten ble satt til 45 prosent.

Spørsmålet var så om man skulle anvende et netto- eller bruttoprinsipp ved beregningen. Nemnda fant at begge beregningsmetodene var dekket av ordlyden i lignl. § 10-2 nr. 1: «den skatt som er eller kunne vært unndratt.»

LN hadde ilagt selskapet en tilleggsskatt på kr 15 mill. etter brutto-prinsippet, i tråd med *Bøhn-dommen*. OLN la til grunn at rettstilstanden etter *Bøhn-dommen* ikke var avklart i den grad at man kunne tale om et bindende prejudikat. Det ble pekt på at Høyesteretts metode hadde vært gjenstand for kritikk, jf. Gjems-Onstad 1999 s. 1428 flg. med referanser.

OLN la til grunn at det dreide seg om en periodiseringsfeil på ett år, og at fordelen ved den skattekreditt selskapet tilegnet seg, utgjorde ca. kr 3,5 mill. Videre trakk OLN frem at staten ikke hadde anket Oslo byretts dom av 19. september 1999, hvor et nettoprinsipp ble anvendt ved ileggelse av tilleggsskatt. Nettoprinsippet hadde også blitt benyttet i flere saker ved Oljeskattenemnda. Rimelighet og hensynet til forholdsmessighet mellom overtredelse og sanksjon tilsa etter OLNs syn at et nettoprinsipp ble lagt til grunn.

Siden vilkårene for fradragsrett var tilfredsstilt året etter fraviksåret, kunne ikke nemnda se praktiske betenkeligheter ved å foreta en nettoberegning.

Ved beregningen tok nemnda utgangspunkt i at den skatt som kunne vært unndratt, ville bestått av fordelen av den skattekreditt som kunne vært oppnådd. Nemnda baserte formodningen på at fordelen ville tilsvart det tap staten kunne ha lidd i form av en forskyvning i skatteinnbetalingen. For å forenkle beregningen tok OLN utgangspunkt i den rentesats som var fastsatt ved forskrift med hjemmel i ligningslovens § 9-10 (forskrift av 15. juli 1994 nr. 679 om rentesats ved økt skatt eller avgift etter vedtak i endringssak). Rentesatsen er her satt til 7 prosent. Renten skulle kompensere for skattekreditt og ble derfor antatt å være relevant som sammenligningsgrunnlag, selv om den ikke fikk direkte anvendelse. Nemnda antok at rentesatsen var satt til et nivå som tok hensyn til at den ikke var fradragsberettiget, jf. sktl. § 6-40 fjerde ledd (sktl. 1911 § 44 sekstende ledd). Av den grunn fant nemnda at det ved fastsettelsen av beregningsgrunnlaget for tilleggsskatt ikke var behov for å ta hensyn til at eventuell fordel ville vært skattepliktig.

Beregningsgrunnlaget skulle etter OLNs syn utgjøre nettoeffekten i fraviksåret. Nemnda la til grunn at dette ville bestå av skatten som kunne ha vært unndratt ved ligningen for inntektsåret 1998, med fradrag for nåverdien av den skatt som ville blitt utlignet for inntektsåret 1999. Beregningsgrunnlaget i den foreliggende sak ble dermed utregnet slik:

1 Bed.book Page 643 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

kr 182 984 000 x 28%	=	kr 51 235 520
– kr 182 984 000 x 28% / 1 + 0,07	=	kr 47 883 663
		kr 3 351 857

Tilleggsskatten ble satt til 45 prosent av dette beløpet, kr 1 508 335.

22.7.16 Uriktig opplysning om fremførbart underskudd – 1992-021LBH

Et selskap hadde anvendt samme underskudd til fremføring to ganger. Da kontoret hadde tilgang til opplysningene i selvangivelsen for tidligere år, ble tilleggsskatt ilagt med kun 15 prosent.

Under ligningsbehandlingen ble det avdekket at et selskap hadde benyttet fremførbart underskudd fra inntektsårene 1989 og 1990 både i 1991 og 1992. Selskapet innrømmet at basert på ufullstendige utfylte ligningspapirer var bruken av underskudd fra tidligere år i 1991 ikke tatt hensyn til i 1992. Selskapet fikk således fradrag for samme underskudd to ganger.

I tillegg til at inntekten ble økt i 1992, ble det ilagt tilleggsskatt. Utgangspunktet om at tilleggsskattesatsen skal være 30 prosent, kan fravikes når ligningsmyndighetene rår over opplysninger som viser at selskapets oppgaver er uriktige, jf. lignl. § 10-4 nr. 1 tredje punktum. I dette tilfelle fremgikk opplysningene av selskapets selvangivelse for inntektsåret 1991. Tilleggsskatten ble dermed satt til 15 prosent.

22.7.17 Uriktig implementering av pensjonskostnader – 1998-041LN

Saken gjaldt spørsmålet om ileggelse av tilleggsskatt på grunn av uriktig implementering av pensjonskostnadene i 1998. Selskapet mente at feilen var lett å oppdage og at det derfor ikke burde ilegges tilleggsskatt, eventuelt kun med 15 prosent. LN var enig med kontoret i at feilen ikke var lett kontrollerbar, og ila tilleggsskatt med 30 prosent.

Saksforholdet

Et selskap implementerte NRS vedrørende pensjoner i inntektsåret 1998. Kontoret kontrollerte implementeringen nærmere ved å be om tilleggsopplysninger. Selskapet opplyste at en post var tatt med to ganger ved korreksjon av

1 Bed.book Page 644 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

IB-verdier i skjema for midlertidige forskjeller. Dette medførte at alminnelig inntekt i 1998 ble satt kr 7,5 mill. for lavt. Kontoret og selskapet var dermed enige om at inntekten for inntektsåret 1998 måtte økes med kr 7,5 mill.

I vedlegg til selvangivelsen 1998 opplyste selskapet følgende vedrørende implementering av NRS-pensjoner:

> «Vi gjør oppmerksom på at oppførte pensjonsforpliktelser i skjema RF-1217 er endret i forhold til selvangivelsen 1997. Dette skyldes implementering av NRS vedrørende pensjoner.»

Ved kontroll av selvangivelsen foretok kontoret en avstemming av endring i IB-verdier 1998 i skjema RF-1217, mot endringer i balansen i næringsoppgaven. Denne kontrollen ga ikke samsvar, og dette ble fulgt opp i korrespondanse med skattyter.

Ligningsnemndas behandling

Nemnda la til grunn at ved begrepet «uriktige opplysninger» siktes det i lovbestemmelsen til om det objektivt sett foreligger en feil opplysning – selv om den subjektivt kan oppfattes som korrekt.

Dersom det er tvil om faktum eller lovforståelse må dette redegjøres for – noe som normalt vil føre til at skattyter likevel har gitt riktige opplysninger – selv om dennes antakelser likevel skulle vise seg å være uriktige.

Ved begrepet «ufullstendige opplysninger» menes hvorvidt skattyter har gitt tilstrekkelige opplysninger om de faktiske forhold, slik at likningsmyndighetene kan danne seg et korrekt bilde. Det er ikke tilstrekkelig at de foreligger i tidligere års selvangivelser eller at de kan innhentes ved kontroll av andre kilder annet enn skattyters egen selvangivelse for det aktuelle inntektsår. Herunder kommer opplysninger som må innhentes fra andre skattytere og/eller likningskontor.

I vedlegg til selvangivelsen hadde skattyter gjort kontoret oppmerksom på at oppførte pensjonsforpliktelser var endret i skjema for midlertidige forskjeller på grunn av implementering av NRS vedrørende pensjoner. Spørsmålet var om selskapet med dette hadde oppfylt sin opplysningsplikt.

Nemnda la til grunn at vilkårene i lignl. § 10-2 nr. 1 var oppfylt, da inntekten som var oppgitt var satt for lavt.

Det neste spørsmålet var om feilen kunne karakteriseres som åpenbar og dermed lett kontrollerbar for ligningsmyndighetene. Etter lignl. § 10-3 bokstav a, skal det ikke ilegges tilleggsskatt «... på grunnlag av åpenbare regne- eller skrivefeil ...».

Nemnda fant det hensiktsmessig å redegjøre nærmere for de kontrollhandlinger som faktisk ble utført av SFS. En spesifikasjon som viste de tallmessige endringer i skjema for midlertidige forskjeller var ikke vedlagt selvangivelsen. For å kontrollere implementeringen, måtte kontoret selv finne endringene i skjemaet. I dette tilfelle måtte IB-verdier for 1998 sammenlignes UB-verdier for 1997. For de poster hvor det forelå en differanse, måtte disse summeres for å finne totalendringen. Alle endringer måtte imidlertid antas å kunne henføres

1 Bed.book Page 645 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

til implementeringen av pensjonsstandard, siden dette var opplyst å være den eneste endringen.

I skjemaet ble det foretatt endringer fra UB-97 til IB-98 for to poster. Slike direkte endringer i IB-verdier medfører en tilsvarende direkte føring mot balansen. I vedlegget til selvangivelsen var det imidlertid ikke opplyst om de tallmessige endringene ved føring direkte mot egenkapitalen. For å kunne avstemme skatteregnskapet måtte kontoret i dette tilfellet derfor også finne frem endringene i balansen eller be om tilleggsopplysninger. De foretatte kontroller av balansen viste at beløpet ikke stemte overens med endringene i skjema for midlertidige forskjeller, slik at SFS måtte be om en nærmere forklaring.

LN mente da at når kontrollen var så omfattende for å få klarhet i hvordan implementeringen av pensjonsstandarden hadde skjedd, kunne dobbeltføringen vanskelig karakteriseres som en åpenbar skrivefeil etter lignl. § 10-3. Vilkåret for redusert sats etter lignl. § 10-4 var heller ikke oppfylt.

Nemnda kom til at tilleggsskatt måtte ilegges med 30 prosent.

22.8 Endring av regnskap

I rettspraksis har spørsmålet om endring av regnskaper/selvangivelse vært oppe i en rekke tilfeller. Dommer i Rt. 1925 s. 725 (Utv. II s. 254), Rt. 1931 s. 195 (Utv. II s. 456) og Rt. 1959 s. 1259 (Utv. 1960 s. 362) går i favør av endringsrett, mens Rt. 1926.174 (Utv. II s. 289), 1968 s. 510 (Utv. 1968 s. 398) og 1978 s. 83 (Utv. 1978 s. 208) trekker i motsatt retning.

OLN har i sak 1993-326OLN vist til at det av rettspraksis kan utledes at skattyter i alle fall i en viss utstrekning har rett til å kreve endrede regnskaper lagt til grunn ved ligningen.

Selv om skattyter ikke har krav på at endrede regnskaper legges til grunn, er det ikke noe i skattelovgivningen som forhindrer ligningsmyndighetene i å godta forandring av poster i regnskapet og/eller selvangivelsen, så fremt saken er tatt opp innen fristene i lignl. § 9-6, jf. *Lignings-ABC* 1999 s. 820. Det fremgår av *Lignings-ABC* at slike forandringer bare bør godtas i spesielle tilfeller.

Sak 1 – 1993-326OLN

Et selskap fikk under ligningsbehandlingen økt sin skattepliktige inntekt som en følge av at selskapets selvangivelse ble fraveket. Selskapet anførte prinsipalt at inntektsforhøyelsen var feilaktig. Subsidiært krevde man å få øke konsernbidraget til sitt morselskap med et tilsvarende beløp som inntektsøkningen. En eventuell økning av konsernbidraget forutsatte at selskapet ble gitt anledning til å endre regnskapet. OLN kom til at endring av regnskapet ikke kunne tillates. Man kunne da heller ikke tillate en økning av konsernbidraget, da bidraget ikke ville være lovlig etter selsktl. § 1-3 (sktl. § 10-2).

1 Bed.book Page 646 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Kontorets og nemndenes praksis vedrørende skattyters adgang til å endre konsernbidrag er omtalt i kapittel 10 punkt 10.4.

Saksforholdet
Under ligningsbehandlingen ble avskrivningssatsen på et bygg redusert fra 10 prosent, som var selskapets påstand, til 5 prosent. Selskapet aksepterte fraviket under forutsetning av at den forhøyede inntekten kunne gis som konsernbidrag til morselskapet. Kontoret aksepterte ikke en slik økning av konsernbidraget. Ligningen ble fastholdt av LN. LNs vedtak ble påklaget til OLN.

Overligningsnemndas behandling
Under behandlingen i OLN reiste det seg spørsmål om endringsadgangen for konsernbidrag, all den tid selskapet ikke hadde regnskapsmessig overskudd til å avgi et høyere konsernbidrag.

Etter asl. 1976 § 12-5 (noe endret, jf. asl./asal. § 8-1) kunne man som utbytte kun utdele årsoverskudd, udisponert overskudd fra tidligere år og frie fond. Selskapet hadde før kontorets endring delt ut maksimalt konsernbidrag i henhold til denne regel. Selskapet kunne derfor ikke få fradrag for en økning i avgitt konsernbidrag, all den tid vilkårene i selsktl. § 1-3 (sktl. § 10-2) ikke var oppfylt.

Selskapet viste til at man hadde lagt samme avskrivningssats til grunn, regnskapsmessig som skattemessig. Hvis man reduserte den regnskapsmessige avskrivning tilsvarende den reduksjon i skattemessig avskrivning som var foretatt under ligningsbehandlingen, ville regnskapsmessig overskudd øke slik at økningen i konsernbidraget ville være lovlig etter asl. 1976 § 12-4 (asl./asal. § 8-5). Man ba derfor om å få endre regnskapene med hensyn til regnskapsmessig avskrivning på bygget.

OLN viste til at skattemessige og regnskapsmessige avskrivninger følger ulike regelsett. Mens skattemessige avskrivninger følger av sktl. 1911 § 44 A (sktl. § 14-40 flg.), følger de regnskapsmessige avskrivninger av aksjelov og regnskapslov (nå kun regnskapslov). Etter asl. 1976 § 11-10 annet ledd (endret ordlyd – rskl. § 5-3) skal bygget årlig avskrives med et beløp «minst så stort som en fornuftig avskrivningsplan tilsier.» Selskapet hadde tidligere gitt uttrykk for at 10 prosent saldoavskrivning ble ansett «å samsvare med byggets reelle verdifall.» I en dom av Eidsivating lagmannsrett referert i Utv. 1991 s. 557, uttales som en oppsummering av doms- og ligningspraksis av adgangen til å kreve endrede regnskaper lagt til grunn ved ligningen:

> «Her foreligger lignings- og domstolspraksis i begge retninger ... Det er et hovedinntrykk at endret selvangivelsesgrunnlag aksepteres når endringen foranlediges av at ligningsmyndighetene fraviker selvangivelsen, slik at det blir aktuelt for skattyteren å møte en uforutsett inntektsforhøyelse med ubenyttede fradragsmuligheter.»

1 Bed.book Page 647 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

OLN bemerket at det i As tilfelle ikke gjaldt en endring av regnskaper for å nyttiggjøre seg ubenyttede fradragsmuligheter. Det gjaldt derimot en endring av regnskaper slik at man kunne skape en ny fradragsmulighet. I tillegg ble det bemerket at det for endringer som medfører et høyere regnskapsmessig nettoresultat, kan reises spørsmål om ikke endringsadgangen bør være mer begrenset enn ved andre endringer.

OLN var videre uenig i selskapets anførsel om at ligningsmyndighetene i det store flertall av tilfellene aksepterer endring av regnskapene. Det ble vist til at det ikke forelå ligningspraksis som var så fast og klar at den kunne tas hensyn til. Det ble videre vist til *Lignings-ABC* 1993 s. 635 der det var gitt følgende generelle retningslinjer for adgangen til endring av selvangivelse/regnskaper:

> «Under ordinær ligningsbehandling bør ligningsmyndighetene godta forandring av poster i regnskap/selvangivelse i rimelig utstrekning når ligningsmyndighetenes økning av inntekten er betydelig og ikke følger av illojale forhold hos skattyteren. Eksempelvis kan dette gjelde skattyterens ønske om økte avskrivninger på driftsmidler og avsetning til selvassuransefond ...»

Man kom etter dette til at endring av regnskapet ikke kunne tillates, med den følge at heller ikke konsernbidraget kunne endres (økes).

Sak 2 – 1994-305OLN

Saken gjaldt spørsmål om det forelå en rett til å foreta omgjøring eller omdisponering i finansregnskapet, og få dette korrigerte regnskapet lagt til grunn ved ligningen for inntektsåret 1994. OLN kom etter en totalvurdering til at det i saken forelå en særlig grunn til at skattyter skulle få utarbeidet et nytt regnskap, som skulle legges til grunn for inntektsåret 1994. Det ble forutsatt at regnskapet ble godkjent av selskapsorganene og Kredittilsynet.

Saken gjaldt prinsipalt spørsmålet om selskap As Pensjonskasse (Pensjonskassen) skattemessig måtte inntektsføre en reduksjon i premiefondsavsetningen som følge av inndekning av underskudd oppstått i 1994. Subsidiært ble det anført at det ikke var korrekt å beskatte Pensjonskassen med tilbakeførte nedskrivninger på obligasjonene per 31. desember 1994, fordi denne ikke hadde noen egen inntekt. Det var bare når Pensjonskassen hadde egen inntekt som ikke skulle eller pliktes overført til de forsikringsberettigede, at pensjonskassen kunne få fastsatt skattepliktig inntekt. Sktl. 1911 § 50 tredje ledd (endret, se sktl. § 14-4 femte ledd) kan derfor kun få anvendelse i de tilfeller pensjonskassen har egen inntekt.

Spørsmålene om fastsettelse av skattepliktig inntekt for Pensjonskassen er omtalt i kapittel 5 punkt 5.1.1 og i kapittel 14 punkt 14.3.2. Her omtales kun spørsmålet om endring av regnskapet.

1 Bed.book Page 648 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Spørsmålet om endring ble av OLN delt i to. Først tok OLN stilling til om det i det hele tatt forelå en anledning til å fremlegge et nytt regnskap som skulle legges til grunn ved beskatningen. Dersom svaret her var ja, måtte lovligheten av de omdisponeringer som måtte foretas, vurderes nærmere. De omdisponeringer som var aktuelle i regnskapet for 1994, var anvendelse av porteføljeprinsippet ved den regnskapsmessige behandlingen av obligasjonene og aksjene.

Når det gjelder spørsmålet om fremleggelse av nytt regnskap ved beskatningen, er utgangspunktet at skattyter er bundet av den innleverte selvangivelsen. I enkelte tilfeller kan likevel skattyter få lagt endrede oppgaver til grunn ved ligningen.

OLN viste til følgende sitat fra *Lignings-ABC* 1994 s. 687:

> «Har ligningsmyndighetene under ordinær ligningsbehandling forhøyet skattyters inntekt med vesentlige beløp i forhold til selvangivelsen, kan skattyter kreve å foreta omdisponering i finansregnskapet, eller på saldoskjema, skjema for gevinst- og tapskonto mv, innen rammen av forhøyelsen. Kravet må i alminnelighet være fremsatt innen svarfristen på ligningsmyndighetenes varsel (vår uthevelse). Det er en forutsetning at skattyter ikke har handlet illojalt i forhold til skattemyndighetene.»

Under ligningsmyndighetenes anledning til å godta forandring på s. 688 siteres følgende:

> «Blir skattyters inntekt forhøyet under ordinær ligning eller endringssak, vil skattyter ikke ha krav på å få føye til nye poster eller forandre poster som ikke direkte knytter seg til inntektstillegget.»

Under samme hovedpunkt i *Lignings-ABC* 1994 fremgår det at det ikke er bestemmelser som forhindrer ligningsmyndighetene i å godta skattyters ønske om forandringer, men vanligvis bør slike forandringer kun godtas under den ordinære ligningsbehandlingen.

Det ble videre vist til rettspraksis som har fastslått at endring kan kreves i enkelte tilfeller, men at det var noe uklart hvilke typetilfeller som falt inn under endringsadgangen.

Dersom skattyter skal kunne kreve å få lagt endret regnskap til grunn ved ligningen må det foreligge en særlig grunn, som ikke var kjent for skattyter da selvangivelsen ble innlevert. Dette kan for eksempel dreie seg om nye rettskilder og ny tolkning av eldre rettskilder som ikke var nærliggende. Spørsmålet er om feil i rettsoppfatningen kan være tilstrekkelig. I enkelte tilfeller vil dette kunne være tilstrekkelig, men hvor grensen går kan være usikkert. Det som synes klart er at alminnelig rettsvillfarelse ikke er nok for å kreve at et endret regnskap legges til grunn ved ligningen.

OLN bemerket at skatteplikt for pensjonskasser hadde foreligget i mange år, men at det til tross for dette kun var et fåtall pensjonskasser som (tidligere) hadde levert selvangivelse. Etter det OLN kunne se, innleverte de fleste pensjonskassene for første gang selvangivelse for inntektsårene 1993 eller 1994. Gjen-

1 Bed.book Page 649 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

nomgangen av pensjonskassenes selvangivelser for inntektsåret 1994 viste at flere av pensjonskassene ikke hadde tatt hensyn til midlertidige forskjeller. Årsaken til dette var nok at pensjonskassene hadde vært av den oppfatning at det ikke hadde kunnet bli skattepliktig overskudd, idet premiefondsavsetningen gjorde at skattepliktig inntekt ble null. Etter pensjonskassenes oppfatning skulle det kun svares skatt ved opparbeidelse av egenkapital.

Det ble videre ansett som problematisk at Kredittilsynet i rundskriv nr. 25/94 av 31. mai 1994 beskrev en fremgangsmåte for å beregne skattepliktig overskudd i pensjonskasser. Her var verken midlertidige eller permanente forskjeller trukket inn. I rundskriv nr. 26/95 av 6. juli 1995 kom Kredittilsynet med en presisering av rundskriv nr. 25/94. Det heter her at sistnevnte rundskriv tok utgangspunkt i en situasjon hvor det verken var midlertidige eller permanente forskjeller. Denne presiseringen forelå først etter at selvangivelsen var innlevert. Det ble ansett som en klar svakhet ved rundskrivet at det ikke omtalte midlertidige og permanente forskjeller. Det ble i den forbindelse anført at pensjonskasser hadde sterke bindinger til Kredittilsynet, som førte tilsyn med pensjonskassene og utarbeidet rundskriv som disse måtte rette seg etter. Det var derfor ikke unaturlig at det omtalte rundskrivet hadde blitt tillagt vekt ved utarbeidelsen av ligningspapirene for pensjonskassene.

På den annen side mente OLN at forståelsen av sktl. 1911 § 50 tredje ledd (endret, se sktl. § 14-4 femte ledd) skulle være klar. Det skulle innen skatteretten ikke være noen tvil om virkningen av denne bestemmelsen. Det ble ansett for å være kombinasjonen pensjonskasser og sktl. 1911 § 50 tredje ledd (endret, se sktl. § 14-4 femte ledd) som hadde voldt problemer.

OLN kom etter en totalvurdering til at det i saken forelå en særlig grunn til at skattyter skulle få utarbeidet et nytt regnskap, som skulle legges til grunn for inntektsåret 1994. Det ble forutsatt at dette ble godkjent av selskapsorganene og Kredittilsynet.

Nemnda gikk deretter over til å behandle spørsmålet om hvilket regnskapsprinsipp som etter gjeldende regnskapslovgivning skulle benyttes, se omtale i kapittel 5 punkt 5.1.1 og kapittel 14 punkt 14.3.2.

Sak 3 – 1993-230LN

Saken gjaldt spørsmål om et selskaps pensjonskasses anledning til å tilbakeføre med skattemessig virkning en overførsel fra tilleggsfond til garantifond. LN var av den oppfatning at det i dette tilfelle forelå en særlig grunn til at skattyter kunne endre sitt regnskap, og få lagt dette til grunn ved ligningen.

Saksforholdet

Selskap As Pensjonskasse overførte i selvangivelsen for 1993 kr 2,7 mill. fra et tilleggsfond til ansvarlig kapital (garantifond) uten skattlegging. Bakgrun-

1 Bed.book Page 650 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

nen for overførselen var at pensjonskasser fra 1994 var pålagt å opparbeide ansvarlig kapital (garantifond). Det var gitt anledning til å påbegynne dette i regnskapet for 1993. For inntektsåret 1993 ble inntekten forhøyet med kr 2,7 mill. ved at den nevnte overførselen ble skattlagt i sin helhet.

Selskapet påklaget ligningen, og opplyste at pensjonskassen hadde tilbakeført overføringen fra tilleggsfond til garantifond. Bakgrunnen for dette var at Kredittilsynet hadde gitt uttrykk for at det ikke var anledning til å foreta den aktuelle overføringen. Ligningen for 1993 ble bedt endret i samsvar med dette.

Ligningsnemndas behandling

Kredittilsynet hadde slått fast at overføring fra tilleggsfond til den ansvarlige kapitalen ikke er tillatt, siden tilleggsfondet anses for å være en del av forsikringsfondet. Midler fra forsikringsfondet var ikke tillatt å overføre til den ansvarlige kapitalen. Videre påla Kredittilsynet pensjonskassen å avvikle den nevnte avsetningen.

Det ble vist til følgende sitat fra *Lignings-ABC* 1994 s. 686, der spørsmål om forandring av selvangivelse mv. var behandlet:

> «Skattyter har under ordinær ligningsbehandling og endringssak krav på å få korrigert direkte feil i selvangivelsen. Krav om korrigering må være fremsatt innen klagefristens utløp. Om anmodning om korrigering som settes frem senere, se nedenfor. Feil som kan kreves korrigert kan være:
>
> - feil som skyldes manglende kjennskap med hensyn til faktum, for eksempel at skattyter har tatt feil av avstand hjem – arbeidssted eller
> - feil oppfatning av skattereglene, for eksempel at skattyter har ført til inntekt en skattefri boliggevinst.»

LN bemerket at det her var foretatt en overføring som det ikke var anledning til, i henhold til gjeldende regelverk for pensjonskasser. Det forelå en direkte feil i det fremlagte regnskapet. I tillegg ble det bemerket at selskapet/pensjonskassen hadde gitt opplysninger i selvangivelsen om at det var innlevert søknad til Kredittilsynet om overføring fra tilleggsfond til ansvarlig kapital.

Nemnda var av den oppfatning at det i dette tilfelle forelå en særlig grunn til at skattyter kunne endre sitt regnskap, og få lagt dette til grunn ved ligningen.

Sak 4 – 1996-501LN

Saken gjaldt prinsipalt spørsmålet om midlertidige forskjeller oppstått ved en konsernintern overføring i 1996 skulle medtas ved beregningen av korreksjonsinntekt etter selsktl. § 1-6 nr. 2 (sktl. § 10-5 annet ledd). Subsidiært var det også et spørsmål om selskapet kunne endre regnskapsføringen med skattemessig virkning.

Det prinsipale spørsmålet er omtalt i kapittel 10 punkt 10.5.1.

1 Bed.book Page 651 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Saksforholdet

I 1996 overførte selskap A immaterielle eiendeler til det heleide datterselskapet B ved anvendelse av forskriften om konserninterne overføringer av 13. mai 1991 nr. 336 (fsfin. § 11-21). De overførte eiendelene utgjorde agentvirksomhet, operative funksjoner og teknisk management. Forskriften forutsetter at ligningsmessige inngangsverdier og avskrivningsgrunnlag videreføres, og at vederlaget tilsvarer virkelig verdi av det overførte, jf. konsernforskriften 1911 §§ 3 og 6 første ledd (endret, jf. fsfin. § 11-21-6).

Verdien på eiendelene var satt til kr 28 966 000. Vederlaget for eiendelene var kr 21 350 000, som var antatt å tilsvare virkelig verdi når det var tatt hensyn til at mottakerselskapet ikke kunne nyttiggjøre seg skatteposisjonene. Skattemessig verdi på de overførte eiendelene var tilnærmet kr 0.

Foreløpig Regnskapsstandard for skatt punkt 2.10 konkluderer med at vurdering av utsatt skatt til nåverdi ved oppkjøp, er den teoretisk riktige løsningen. I artikkelen «Regnskapsføring av interne transaksjoner i et konsern» i RR nr. 8/96 s. 369, fremholdes det at det tillates vurdering til nominell verdi av praktiske årsaker. B hadde i tråd med den foreløpige standarden ført kr 27 200 000 som immateriell eiendel, og kr 1 766 000 som goodwill, til sammen kr 28 966 000 på eiendelssiden i balansen. Goodwillen representerer nåverdiberegningen av utsatt skatt. Som motpost var det ført kr 21 350 000 i gjeld og kr 7 616 000 i utsatt skatt.

Ligningsnemndas behandling

I det prinsipale spørsmålet kom nemnda til at det ikke forelå noen spesiell grunn til, eller at det var anledning til, å unnlate å medregne den midlertidige forskjellen knyttet til den konserninterne overføringen ved beregningen av korreksjonsinntekten.

Spørsmålet var så om selskapet kunne unnlate å medregne «goodwill»-posten, som ga uttrykk for nåverdien av utsatt skatt, ved beregningen. Nemnda anså dette som en anmodning om å få endre regnskapet av skattemessige hensyn.

Selv om regnskapsrapporteringen vedrørende konserninterne overføringer ikke var endelig avklart i 1996, var det etter nemndas oppfatning ingen tvil om at selskapets regnskapsføring ikke var i strid med regnskapsreglene. Nemnda viste her til den foreløpige standarden om skatt, jf. også artikkelen i RR nr. 8/96 s. 370. Slik nemnda så det, hadde selskapet etter en konkret vurdering avlagt et regnskap som de måtte mene ga det beste uttrykk for selskapets økonomiske stilling.

Nemnda viste også til vedtak i OLN, 1993-326OLN, omtalt foran. Skattyter ønsket å endre regnskapsmessig avskrivningssats fra 10 prosent til 5 prosent for derved å øke grunnlaget for å avgi konsernbidrag. OLN bemerket at det i denne saken gjaldt en endring av regnskapet for å skape en ny fradragsmulighet i motsetning til å nyttiggjøre seg tidligere ubenyttede fradragsmuligheter. OLN kom til at endring av regnskapet ikke kunne tillates.

LN kom etter dette til at det ikke ble gitt adgang til å endre regnskapet.

1 Bed.book Page 652 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Sak 5 – 1998-019LBH

Ved ligningsbehandlingen for inntektsåret 1998 oppstod det spørsmål om et selskap hadde adgang til å endre utbytte det hadde mottatt fra et utenlandsk datterselskap med skattemessig virkning. Selskapet ble ikke gitt anledning til med skattemessig virkning å endre mottatt utbytte.

Saksforholdet

Bakgrunnen var at morselskapet før innsendelse av ligningspapirene oppdaget at beregnet kreditfradrag etter selsktl. § 1-7 (sktl. § 16-30) ikke fullt ut ville utligne norsk skatt på utbyttet.

Morselskapet besluttet i april 1999 av den grunn å tilbakebetale kr 47 mill. i utbytte. Selskapet la korrigert utbytte til grunn i selvangivelsen og beregninger for 1998.

Ligningsnemndas behandling

Saken ble lagt frem for nemnda under ligningsbehandlingen. Selskapet argumenterte blant annet med at det var en klar forutsetning for den opprinnelige beslutningen om utdeling av utbytte at utbyttebeløpet skulle tilsvare beskattet inntekt som det kunne kreves kreditfradrag for. Det ble fremhevet at formelle regler ble fulgt ved endringen av generalforsamlingsbeslutningen. Videre ble det påberopt at det dreide seg om en endring av faktiske forutsetninger og ikke om en endring som følge av feil oppfatning av skattereglene. Av den grunn ble det hevdet at uttalelse i likeartet sak fra FIN, gjengitt i Utv. 1994 s. 176, ikke var relevant.

Nemnda la til grunn at utbyttet måtte anses som skattemessig innvunnet i samsvar med FINs uttalelse fra 1994. Av den grunn ville tilbakebetaling av deler av utbyttet anses som en ny disposisjon. Skattemessige forhold hos mottaker kunne ikke være tilstrekkelig til å gjøre en slik disposisjon ikke bindende. Avgjørende måtte være om utbyttebeslutningen var lovlig etter de internrettslige regler i utlandet. I realiteten kunne man her si at det dreide seg om en omgjøring på grunn av en uventet skattemessig konsekvens for skattyter.

Nemnda kom etter dette til at det mottatte utbytte måtte anses som skattepliktig inntekt. Med andre ord ble selskapet ikke gitt anledning til med skattemessig virkning å endre mottatt utbytte. Fraviket medførte en inntektsøkning på kr 47 mill. i form av kreditberegning som ikke ga fradrag for underliggende selskapsskatt.

Sak 6 – 1998-034LN

Saken gjaldt hvorvidt endret utbytteavsetning vedtatt på ekstraordinær generalforsamling etter utlegg av ligningen skulle få virkning for beskatningen. LN kom til at endringen ikke kunne få skattemessige følger for

1 Bed.book Page 653 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

ligningen av selskapet for inntektsåret 1998. Selskapets ligning ble fastholdt uendret.

Saksforholdet
Selskapet var for inntektsåret 1998 lignet etter de særskilte rederibeskatningsreglene i sktl. § 51 A (sktl. § 8-10). Ved ligningen ble selskapet lignet etter påstand. Selskapet hadde da en negativ saldo på konto for beskattet inntekt. Selskapet hadde foretatt en utbytteavsetning på kr 10 267 200 som hadde medført fastsettelse av skattepliktig utbytteinntekt på kr 14 260 000.

Som konsekvens av et generalforsamlingsvedtak om endring av regnskapet for inntektsåret 1998, hadde selskapet sendt inn nye ligningsoppgaver hvor utbytteavsetningen var redusert fra kr 10 267 200 til kr 7 599 600. Det skattepliktige beløpet ville utgjøre et bruttobeløp, som etter at beregnet skatt av bruttobeløpet var trukket fra, tilsvarte utdelingen. Spørsmålet var om selskapets nye regnskap for 1998 skulle legges til grunn skattemessig, slik at skattepliktig utbytteinntekt ble redusert fra kr 14 260 000 til kr 10 555 000 (7 599 600/0,72).

Ligningsnemndas behandling
Etter lignl. § 9-2 nr. 4 var klagen (anmodning om endring) innlevert for sent. Etter samme bestemmelse punkt 8 kan imidlertid den som skal treffe vedtak i saken likevel ta saken opp etter en vurdering av de hensyn som fremkommer i § 9-5 nr. 7. Spørsmålet om endring er blant annet avhengig av spørsmålets betydning, skattyterens forhold, sakens opplysning og den tid som er gått. Etter en helhetsvurdering fant LN grunn til å realitetsbehandle klagen.

LN pekte på at de innsendte oppgaver over resultat og balanse som var lagt til grunn for ligningen av selskapet, ga et korrekt uttrykk for selskapets regnskapsmessige stilling for inntektsåret 1998. Det ble derfor fra nemndas side lagt til grunn at senere endring av regnskapet i utgangspunktet må behandles som egne disposisjoner som ikke påvirker ligningen av selskapet for inntektsåret 1998. Dette måtte også gjelde størrelsen av avsatt utbytte.

Saken ble påklaget til OLN.

Overligningsnemndas behandling
OLN tok utgangspunkt i at selskapet i en ekstraordinær generalforsamling hadde redusert utbytteavsetningen med sikte på å redusere den dobbeltbeskatning som oppstår som konsekvens av anvendelsen av kreditreglene. Spørsmålet var om dette skulle legges til grunn ved ligningen.

OLN pekte på at etter ligningspraksis har ligningsmyndighetene en viss adgang til å godta forandringer i helt spesielle tilfeller. Denne praksisen er i *Ligningsens ABC* 1999 s. 820, punkt 5, «generelt om ligningsmyndighetenes anledning til å godta forandringer», beskrevet slik:

1 Bed.book Page 654 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

> «Selv om skattyteren ikke har krav på å føye til nye poster eller forandre poster i regnskap og/eller selvangivelse, inneholder ikke skattelovgivningen bestemmelser som forhindrer ligningsmyndighetene i å godta skattyters ønske om en slik forandring, så fremt saken er tatt opp innen fristene i lignl. § 9-6.
>
> Generelt bør slike forandringer bare godtas i spesielle tilfeller. Ved vurderingen bør det bl.a. legges vekt på hvor mye arbeid dette vil medføre for ligningsmyndighetene, spørsmålets økonomiske betydning for skattyteren og om han har opptrådt klanderverdig, sml. lignl. § 9-5 nr. 7. Vanligvis bør slike forandringer bare godtas under ordinær ligningsbehandling.»

Problemet som selskapet hadde kommet opp i og som endret utbytteavsetning skulle bidra til å lindre, hadde sin bakgrunn i et ganske komplekst samspill mellom kreditregler og rederibeskatningsregler, altså regelsett som hver for seg er kompliserte. For OLN var det lett å forstå at det kunne være vanskelig å skaffe seg oversikt over de samlede virkninger av slike regelsett. Selskapet hadde opplyst at det først var i juli 1999 at det ble klar over kontorets standpunkt til hvordan ligning skulle gjennomføres. På bakgrunn av denne helt spesielle situasjon fant nemnda å kunne gi skattyter medhold i at den endrede utbytteavsetningen skulle legges til grunn ved ligningen.

Sak 7 – Kontorvedtak 99/536

> Selskapet hadde overført virksomheter til datterselskaper. Dette medførte opphør av virksomhet, og selskapet ba om å få tilbakeført underskudd til tidligere år hva gjaldt den overførte virksomheten. Kontoret oppfattet det slik at alt underskuddet som oppsto i opphørsåret kunne tilbakeføres. Den gjenværende virksomheten i morselskapet kunne ikke anses som egen virksomhet før omorganiseringen.

For omtale av saksforholdet og en mer fullstendig fremstilling, se kapittel 14 punkt 14.8.3.

Kontorets løsning gjorde at selskapet ønsket å øke inntektsføringen fra positiv gevinst- og tapskonto, slik at underskuddet ble redusert til å tilsvare overskuddet for 1996 og 1997. Dette ble selskapet gitt anledning til.

1 Bed.book Page 655 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Presentasjon av forfatterne

Frode Gløer Aarum
Er født 1969, cand. jur. 1994. Han har praksis fra avgiftsavdelingen ved Østfold fylkesskattekontor. Fra 1997 har han vært ansatt ved Sentralskattekontoret for storbedrifter, hvor han nå arbeider som rådgiver.

Fred-Ove Almvik
Er født 1964, cand. jur. 1990. Han har praksis fra Skattedirektoratet og som advokat i Coopers & Lybrand DA, nå Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers DA. Fra 1998 har han vært ansatt ved Sentralskattekontoret for storbedrifter, hvor han arbeider som seniorrådgiver i stab. Fra januar 2001 tiltrer han som advokat i Advokatfirmaet Harboe, Eidem & Co.

Olav Gram Andersen
Er født i 1964, cand. jur. 1989. Han har praksis fra Finansdepartementet, Skattelovavdelingen. Fra 1994 har han vært ansatt ved Sentralskattekontoret for storbedrifter, hvor han nå arbeider som seniorrådgiver. Den 1. januar 2001 tiltrer han stilling som advokatfullmektig i Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers DA.

John Harald Berger
Er født 1950, cand. jur. 1975. Han har vært dommerfullmektig i perioden 1981-83, saksbehandler i avgifts- og skatteavdelingen ved Østfold fylkesskattekontor 1976-85 og avdelingssjef avgift samme sted 1985-92. Fra 1992 har han vært ansatt ved Sentralskattekontoret for storbedrifter, hvor han nå arbeider som seniorrådgiver.

Petter Breivik
Er født 1973, cand. jur. 1999. Fra 1999 har han vært ansatt ved Sentralskattekontoret for storbedrifter, hvor han arbeider som førstekonsulent.

Ove Jenssen
Er født 1959, cand. jur. 1985. Han har praksis blant annet fra Selvaag Eiendom AS, som advokatfullmektig ved advokat Hermund Sundes kontor og som advokat ved Advokathuset i Oslo. Fra 1998 har han vært ansatt ved Sentralskattekontoret for storbedrifter, hvor han nå arbeider som seniorrådgiver.

1 Bed.book Page 656 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Vegard Kristiansen
Er født 1969, cand. jur. 1997, diplomøkonom BI 1991. Fra 1998 har han vært ansatt ved Sentralskattekontoret for storbedrifter, hvor han nå arbeider som rådgiver.

Solveig I. Lindemark
Er født 1967, cand. jur. 1997. Fra 1998 har hun vært ansatt ved Sentralskattekontoret for storbedrifter, hvor hun nå arbeider som rådgiver.

Anders Myklebust
Er født 1973, cand. jur. 1998. Fra 1998 har han vært ansatt ved Sentralskattekontoret for storbedrifter, hvor han nå arbeider som rådgiver.

Sten-Frode Olsen
Er født 1970, cand. jur. 1994. Han har praksis fra Skattefogden i Troms, og tre år som politiadjutant ved Sør-Varanger politidistrikt. Han har vært ansatt ved Sentralskattekontoret for storbedrifter siden 1998, hvor han arbeider som førstekonsulent.

Lisbeth Delbæk Roer
Er født 1972, utdannet revisor 1994. Hun har praksis fra både Hedmark og Østfold fylkesskattekontor. Fra 1997 har hun vært ansatt ved Sentralskattekontoret for storbedrifter, hvor hun nå arbeider som spesialrevisor.

Jorunn Myrmo Røvik
Er født 1968, siviløkonom Handelshøyskolen BI 1993. Hun har praksis fra Riksrevisjonen. Fra 1996 har hun vært ansatt ved Sentralskattekontoret for storbedrifter, hvor hun nå arbeider som spesialrevisor. Fra 1. februar 2001 tiltrer hun som skatterådgiver i Ernst & Young.

Gunvor Stenberg
Er født 1972, siviløkonom fra Handelshøyskolen BI 1997. Fra 1998 har hun vært ansatt ved Sentralskattekontoret, hvor hun arbeider som førstekonsulent.

1 Bed.book Page 657 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Forkortelser

asktl.	–	lov om særregler for skattlegging av aksjeselskaper og aksjonærer av 19. juni 1969 nr. 71 (opphevet)
agsktl.	–	lov om gevinstbeskatning ved avhendelse av aksjer av 10. desember 1971 (opphevet)
asl.1976	–	lov om aksjeselskaper av 4. juni 1976 nr. 59
asl.	–	lov om aksjeselskaper av 13. juni 1997 nr. 44 (aksjeloven)
asal.	–	lov om allmennaksjeselskaper av 13. juni 1997 nr. 45 (allmennaksjeloven)
BR	–	Byretten
BRD	–	Byrettsdom
DnR	–	Den norske Revisorforening
FIN	–	Finansdepartementet
fsfin.	–	forskrift 19.11.1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14
FSK	–	Fylkesskattekontor
FSN	–	Fylkesskattenemnd
FSNØ	–	Fylkesskattenemnda i Østfold
ftrl.	–	lov om folketrygd (folketrygdloven) av 28. februar 1997 nr. 19
fvl.	–	lov om behandlingsmåten i forvaltningssaker (forvaltningsloven) 10. februar 1967
Grl.	–	Kongeriket Norges Grundlov av 17. mai 1814
GRS	–	Anbefalinger til god regnskapsskikk
HR	–	Høyesterett
HRD	–	Høyesterettsdom
Innst.O.	–	Innstilling fra en stortingskomité til Odelstinget
Innst.S.	–	Innstilling fra en stortingskomité til Stortinget
Kgl.res.	–	Kongelig resolusjon
lignl.	–	Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven) av 13. juni 1980 nr. 24
LN	–	Ligningsnemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter
LR	–	Lagmannsretten
LRD	–	Lagmannsrettsdom
NRS	–	Norsk RegnskapsStandard
OED	–	Olje- og energidepartementet
OLN	–	Overligningsnemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter
Ot.prp.	–	Proposisjon fra Regjeringen til Stortinget

1 Bed.book Page 658 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

petrsktl.	–	Lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. av 13. juni 1975 nr. 35
PØF	–	Praktisk økonomi & finans
RSN	–	Riksskattenemnda
rskl. 1977	–	Lov om regnskapsplikt m.v. 13. mai 1977 nr. 35 (regnskapsloven av 1977)
rskl.	–	Lov om årsregnskap m.v.17. juni 1998 nr. 56 (regnskapsloven)
RR	–	Revisjon og Regnskap
Rt.	–	Norsk Retstidende
sel.	–	Lov om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper av. 21. juni 1985 nr. 83 (selskapsloven)
selsktl.	–	Lov om særregler for beskatning av selskaper og selskapsdeltakere av 20. juli 1991 nr. 65 (selskapsskatteloven)
SFS	–	Sentralskattekontoret for storbedrifter
SFU	–	Sentralskattekontoret for utenlandssaker
sktbl.	–	Lov om betaling og innkreving av skatt av 21. november 1952 nr. 2 (skattebetalingsloven)
SKD	–	Skattedirektoratet
fssd	–	Forskrift 22.11.1999 nr. 1160 fastsatt av Skattedirektoratet til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26 mars 1999 nr. 14
sktl. 1911	–	Lov om skatt av formue og inntekt av 18. august 1911 nr. 8 (skatteloven av 1911)
sktl.	–	Lov om skatt av formue og inntekt av 26. mars 1999 nr. 14 (skatteloven)
SR	–	Skatterett. Tidsskrift for skatt og avgift
SSV	–	Stortingets skattevedtak
St.meld.	–	Melding fra Regjeringen til Stortinget
St.prp.	–	Proposisjon fra Regjeringen til Stortinget
strl.	–	Den alminnelig borgerlig straffelov av 22. mai 1902 nr. 10 (straffeloven)
TfR	–	Tidsskrift for Rettsvitenskap
Utv.	–	Dommer, uttalelser mv. i skattesaker og skattespørsmål

1 Bed.book Page 659 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Litteraturliste

Andenæs, Mads Henry (1998): *Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper.* Bergen: Grafisk hus.

Andersson, E. M.fl. (1991) *Det nordiska skatteavtalet med kommentarer*. 2. utg. Stockholm: Norsteds/TANO.

Arntzen, Terje, Trond Larsen & Nicolay Vold (1995) *Aksjebeskatning – med særlig vekt på RISK-beregning og gevinstbeskatning.* Oslo: Juridisk Forlag.

Bjelland, Unni (1999) *Skatteboken for næringsdrivende*, 4. utg. Oslo: Index Publishing AS .

Boye, Knut & Christine B. Meyer (1998) *Fusjoner og oppkjøp*. Oslo: Cappelen Akademiske Forlag.

Brudvik, Arthur J. (1999) *Skatterett for næringsdrivende*, 22. utg. Oslo: Cappelen Akademiske Forlag.

Brudvik, Arthur J. (2000) *Skatterett for næringsdrivende*, 23. utg. Oslo: Cappelen Akademiske Forlag.

Eckhoff, Torstein & Eivind Smith (1997) *Forvaltningsrett* 6. utg. Oslo: Tano Aschehoug.

Engholm Jacobsen, Jens Olav m.fl. (2000) *Skatteretten 3*. 3. utg. København: Thompson.

Falkanger, Thor (1967) *Om leie av skib.* Oslo: Arkiv for sjørett, bd. 10.

Falkanger, Thor & Hans Jacob Bull (1993) *Innføring i sjørett*. Oslo: Forsikringsakademiet.

Fagernæs, S. (1986) *Håndbok i skatterett og ligning*. Ajourført ved Einar Harboe, Ulf Werner Andersen & Trond Sanfelt. Oslo: Universitetsforlaget.

Gjems-Onstad, Ole (1984) *Avskrivninger: Avskrivningsprinsipper og avskrivbare objekter i skatteretten*. Oslo: Tanum-Norli.

Gjems-Onstad, Ole (1997) *Norsk Bedriftsskatterett 97/98*. 2. utg. Oslo: Ad Notam Gyldendal.

Gjems-Onstad, Ole (1998) *Norsk bedriftsskatterett 98/99*. 3.utg. Oslo: Ad Notam Gyldendal.

Gjems-Onstad, Ole (1999) *Norsk Bedriftsskatterett*. 4. utg. Oslo: Ad Notam Gyldendal.

Greni, Sven Rune m.fl. (1993) *Skattelovkommentaren 1993: Kommentarutgave til skatteloven (utvalgte emner) og selskapsskatteloven*. Oslo: Sem & Stenersen.

Greni, Sven Rune m.fl. 1998 *Skattelovkommentaren 1997/98: Kommentarutgave til skatteloven og selskapsskatteloven.* Oslo: Kommuneforlaget.

1 Bed.book Page 660 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Harboe, Einar, Ole Kalgaard, & Truls Leikvang (1998) *Ligningsloven med kommentarer: Lov om ligningsforvaltning.* Oslo: Tano Aschehoug.

IFA Cahiers (Vol LXXXIa, 1996) *Permanent establishment of banks, insurance companies and other financial enterprises*. Amsterdam: Kluwer Law International.

Johnsen, Atle & Erlend Kvaal (1999) *Regnskapsloven – Kommentar til lov av 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap mv.* Oslo: Cappelen Akademiske Forlag.

Liland, Anders H. (1992) *Fusjon av selskaper. En fremstilling av selskaps-, skatte- og regnskapsrettslige regler.* Oslo: Advokatfirma Bugge, Arentz-Hansen & Rasmussen.

Lødrup, Peter, Knut Kaasen & Steinar Tjomsland (red) (1999) *Karnov: Norsk kommentert lovsamling*. Oslo: Gyldendal Rettsdata.

OECD-rapporten (1984) «Transfer Pricing and Multinational Enterprises, Three Taxation Issues» I rapporten *The Taxation of Multinational Banking Enterprises*.

Ravnaas, Ernst m.fl. (1999) *Kraftverksbeskatning.* Oslo: Cappelen Akademiske Forlag.

Syversen, Jan (1991) *Skatt på petroleumsutvinning: Petroleumsskatterettslige emner.* Oslo: Sjørettsfondet.

Vogel, Klaus (1997) *Double Taxation Conventions*. 3rd. ed. London: Kluwer Law International.

Wilskow, Petter Chr. (red.) (1997) *Bedriftsbeskatning i praksis: Ligningsbehandlingen ved Sentralskattekontoret for storbedrifter 1992–1997*. Oslo: Cappelen Akademiske Forlag.

Woldbeck, Terje (2000) *Rederibeskatning i praksis*. Oslo: Den norske Revisorforenings forlag.

Zimmer, Frederik (red) (1988) *Aksjeselskapsbeskatning – Inntektsbeskatning av aksjeselskaper og aksjonærer.* Oslo: TANO.

Zimmer, Frederik (1992) *Internasjonal inntektsskatterett – En innføring*, 2. utg. Oslo: TANO.

Zimmer, Frederik (1995) *Lærebok i skatterett*, 2. utg. Oslo: TANO.

Zimmer, Frederik (1997) *Lærebok i skatterett*, 3. utg. Oslo: TANO.

Zimmer, Frederik (red) (1995) *Bedrift, selskap og skatt – Inntektsbeskatning av næringsdrivende, selskaper og selskapsdeltakere*. Oslo: TANO.

Zimmer, Frederik (red) (1998) *Bedrift, selskap og skatt – Inntektsbeskatning av næringsdrivende, selskaper og selskapsdeltakere*, 2. utg. Oslo: Tano Aschehoug.

Zimmer, Frederik & Knut Erik Omholt (1993) *Ligningsforvaltningsrett.* Oslo: Institutt for offenlig retts skriftserie.

Aarbakke, Magnus (1990) *Skatt på inntekt*, 4. utg. Oslo: Universitetsforlaget.

1 Bed.book Page 661 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Lovspeil

A. Fra skatteloven av 26. mars 1999 nr 14 til tidligere bestemmelser

Skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14	**Skatteloven av 18. august 1911 nr. 8**
KAPITTEL 1	
§ 1 - 1 (1)	Ny, jf. § 137 og § 138
§ 1 - 1 (2)	§ 138
§ 1 - 2 (1)	§ 139 nr. 2 og 3
§ 1 - 2 (2)	§ 139 nr. 2 og 3
§ 1 - 2 (3)	Grl. § 75 a
§ 1 – 3	§ 136 (1)
§ 1 – 4	§ 140
KAPITTEL 2	
§ 2 - 1 (1)	§ 15 (1) a
§ 2 - 1 (2)	§ 17 (2)
§ 2 - 1 (3)	§ 17 (1) 2 pkt.
§ 2 - 1 (4)	§ 17 (3)
§ 2 - 1 (5)	§ 17 (4)
§ 2 - 1 (6)	Lov av 18.07.1958 nr. 1 § 17 (2) 2 pkt., lov av 25.05.1951 nr. 6
§ 2 - 1 (7) 1 pkt.	§ 15 (1) 1 pkt.
§ 2 - 1 (7) 2 pkt.	§ 22 (1) 1 pkt.
§ 2 - 2 (1)	§ 15 (1) b, selskapsskatteloven § 1 - 1 nr. 1
§ 2 - 2 (2)	§ 20 (2)
§ 2 - 2 (3)	§ 20 (2) 2 pkt.
§ 2 - 2 (4)	§ 25 (2)
§ 2 - 2 (5)	Ny, kodifisering av gjeldende ulovfestet rett
§ 2 - 2 (6) 1 pkt.	§ 15 (1) 1 pkt.
§ 2 - 2 (6) 2 pkt.	§ 22 (1) 1 pkt.
§ 2 - 3 (1) a	§ 15 (1) c 2 pkt. 1 alt.
§ 2 - 3 (1) b	§ 15 (1) c 1 pkt.
§ 2 - 3 (1) c	Selskapsskatteloven § 3 – 5 1 pkt.
§ 2 - 3 (1) d	§ 15 (1) d 1 pkt.

1 Bed.book Page 662 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

§ 2 - 3 (1) e	§ 15 (1) c 2 pkt. 2 alt.
§ 2 - 3 (1) f	§ 15 (1) c 2 pkt. 2 alt.
§ 2 - 3 (1) g	Skattevedtaket (1998) § 3 - 4 (2)
§ 2 - 3 (1) h nr. 1	Lov av 17.06.1988 nr. 55 § 1 (1) 1 og 3 pkt.
§ 2 - 3 (1) h nr. 2	Lov av 17.06.1988 nr. 55 § 1 (1) 2 pkt.
§ 2 - 3 (1) h nr. 3	Lov av 17.06 1988 nr. 55 §§ 1 (2) og 5
§ 2 - 3 (2)	§ 15 (1) d 2 pkt.
§ 2 - 3 (3)	§ 15 (1) e
§ 2 – 4	Selskapsskatteloven § 7 – 1
§ 2 - 5 (1) a	§ 26 (1) c 2 og 3 pkt.
§ 2 - 5 (1) b	§ 26 (1) c 4 pkt.
§ 2 - 5 (1) c	§ 26 (3)
§ 2 - 5 (1) d	§ 26 (1) c 1 pkt.
§ 2 - 5 (2) a	§ 26 (1) c 2 - 4 pkt.
§ 2 - 5 (2) b	§ 26 (1) c 1 pkt.
§ 2 - 5 (2) b nr. 1	§ 26 (1) n
§ 2 - 5 (2) b nr. 2	§ 26 (2) 1 pkt.
§ 2 – 10	§ 16 (1)
§ 2 - 11 (1)	§ 16 (4) 1 pkt.
§ 2 - 11 (2)	Ny, jf. ligningspraksis
§ 2 - 11 (3)	§ 16 (5)
§ 2 - 11 (4)	§ 16 (6) 1 pkt.
§ 2 - 12 (a)	§ 16 (2) 1 pkt.
§ 2 - 12 (b)	§ 16 (3)
§ 2 - 13 (1)	§ 16 (9) 1 pkt.
§ 2 - 13 (2)	Ny
§ 2 - 13 (3) a	§ 16 (9) 3 pkt. i.p.
§ 2 - 13 (3) b	§ 16 (9) 3 pkt. i.f.
§ 2 - 13 (3) c	§ 16 (9) 2 pkt.
§ 2 - 13 (4)	§ 16 (9) 4 pkt.
§ 2 - 13 (5)	§ 16 (10) 1, 3 og 4 pkt.
§ 2 - 13 (6)	§ 16 (10) 2, 5, 6 og 7 pkt.
§ 2 - 13 (7)	§ 16 (11)
§ 2 - 14 (1)	§ 16 (7)
§ 2 - 14 (2)	§ 16 (8)
§ 2 - 14 (3) a	§ 16 (6) 2 pkt.
§ 2 - 14 (3) b	§ 16 (4) 2 pkt.
§ 2 - 14 (3) c	§ 16 (4) 3 pkt.

1 Bed.book Page 663 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

§ 2 - 15 (1)	§ 21 (1) 2 og 3 pkt.
§ 2 - 15 (2) 1 pkt.	§ 40 (2) 1 pkt.
§ 2 - 15 (2) 2 pkt.	§ 21 (1) 2 og 4 pkt., § 40 (2) 1 pkt. og dels kodifisering av ligningspraksis
§ 2 - 16 (1)	§ 16 (12)
§ 2 - 16 (2)	Ingen egen plassering, jf. endringslov av 17.12.1993 nr. 120
§ 2 – 20	§ 25 (1) 2 pkt.
§ 2 - 30 (1)	§ 26 (1)
§ 2 - 30 (2)	§ 26 (1) o
§ 2 - 30 (3)	§ 28
§ 2 - 31 (1) a	§ 26 (1) l
§ 2 - 31 (1) b	§ 26 (1) m
§ 2 - 31 (1) c	§ 26 (1) q
§ 2 - 31 (1) d	§ 26 (1) r 1 avsnitt
§ 2 - 31 (2)	§ 26 (1) r 2 avsnitt
§ 2 - 32 (1)	§ 26 (1) i og k 1 avsnitt
§ 2 - 32 (2)	§ 26 (1) k 2 avsnitt 1, 2, 4 og 5 pkt.
§ 2 - 32 (3)	§ 26 (1) k 2 avsnitt, 3 pkt.
§ 2 - 32 (4)	§ 26 (1) h nr. 2
§ 2 - 32 (5)	§ 27 (2)
§ 2 - 33 (1)	§ 21 (2)
§ 2 - 33 (2)	§ 40 (2) 2 pkt., jf. § 26 (1) k
§ 2 - 34 (1)	§ 23 (2) 1 pkt.
§ 2 - 34 (2)	§ 23 (2) 2 og 3 pkt.
§ 2 - 34 (3)	§ 23 (3)
§ 2 - 34 (4)	§ 23 (4)
§ 2 - 35 (1)	§ 15 (3)
§ 2 - 35 (2)	§ 15 (4)
§ 2 - 36 (1)	Selskapsskatteloven § 1 – 2 (1) 1 og 2 pkt.
§ 2 - 36 (2)	Ny
§ 2 - 36 (3)	Skattevedtak § 3 - 4 (2) 1 pkt.
§ 2 - 36 (4)	Skattevedtak § 3 - 4 (1) 1 pkt.
§ 2 - 37 (1)	Ny henvisning til lov av 28.07.1949 nr. 15
§ 2 - 37 (2)	§ 15 (2) 1 og 2 pkt.
§ 2 - 37 (3)	§ 35
§ 2 - 37 (4)	§ 22 2 og 3 pkt.
KAPITTEL 3	
§ 3 - 1 (1)	§ 17 (1) 1 pkt.
§ 3 - 1 (2)	§ 24 (1) og forskrift av 29.09.1978 nr. 1 § 6

1 Bed.book Page 664 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

§ 3 - 1 (3)	§ 16 (2) 2 pkt.
§ 3 - 1 (4)	§ 21 (1) 1 pkt.
§ 3 - 1 (5)	§ 24 (2) a
§ 3 - 1 (6)	Forskrift av 29.09.1978 nr. 1 § 2
§ 3 - 1 (7)	§ 24 (2) b
§ 3 - 1 (8)	§ 24 (3)
§ 3 - 1 (9)	§ 24 (2) c
§ 3-2	Ny
§ 3 - 3 (1)	§ 18 (1)
§ 3 - 3 (2)	§ 18 (2)
§ 3 - 3 (3)	§ 18 (8)
§ 3 - 3 (4)	§ 18 (4)
§ 3 - 3 (5)	§ 18 (5)
§ 3 - 3 (6)	§ 18 (7)
§ 3 - 3 (7)	§ 18 (6)
§ 3 - 3 (8)	§ 25 (1) 1 pkt.
§ 3 - 4 (1)	§ 23 (1)
§ 3 - 4 (2)	§ 24 (4)
§ 3 - 4 (3)	§ 23 (5)
§ 3 - 4 (4)	§ 24 (5)
§ 3 - 4 (5)	Ny, § 23 (6)

KAPITTEL 4

§ 4 - 1 (1)	§ 36 (1), (§ 37 (1) a 1 pkt.)
§ 4 - 1 (2)	§ 36 (2)
§ 4 - 2 (1) a	§ 38 a
§ 4 - 2 (1) b	§ 38 b
§ 4 - 2 (1) c	§ 38 c
§ 4 - 2 (1) d	§ 38 d
§ 4 - 2 (1) e	§ 38 e
§ 4 - 2 (1) f	Ny, jf. rettspraksis
§ 4 - 2 (1) g	Ny, jf. ligningspraksis
§ 4 - 2 (1) h	§ 37 a 1 avsnitt 4 pkt.
§ 4 - 2 (1) i	Selskapsskatteloven § 1 – 2 3 pkt.
§ 4 - 2 (1) j	§ 37 e 2 avsnitt 1 pkt.
§ 4 - 2 (1) k	§ 38 (1) f
§ 4 - 2 (2)	§ 37 e 2 avsnitt 2 pkt.
§ 4 - 3 a	§ 39 a
§ 4 - 3 b	§ 39 b

1 Bed.book Page 665 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

§ 4 - 3 c	§ 39 c
§ 4 - 3 d	§ 39 d
§ 4 - 3 e	§ 39 e 1 og 3 pkt.
§ 4 - 3 f	§ 39 e 2 pkt.
§ 4 - 10 (1)	§ 37 a 2 avsnitt
§ 4 - 10 (2)	§ 37 c 1 avsnitt 5 og 6 pkt.
§ 4 - 11 (1)	§ 37 a 1 avsnitt 3 pkt.
§ 4 - 11 (2)	§ 37 b 1 avsnitt
§ 4 - 11 (3)	§ 37 b 2 avsnitt
§ 4 - 12 (1)	§ 37 d 2 pkt. og selskapsskatteloven § 2 - 2 nr. 1 1 pkt.
§ 4 - 12 (2)	§ 37 d 2 pkt. og selskapsskatteloven § 2 - 2 nr. 1 2 pkt.
§ 4 - 12 (3)	§ 37 d 2 pkt. og selskapsskatteloven § 2 - 2 nr. 2 1 pkt.
§ 4 - 12 (4)	Selskapsskatteloven § 2 - 2 nr. 2 2 og 3 pkt.
§ 4 - 12 (5)	§ 37 d 2 pkt. og selskapsskatteloven § 2 - 2 nr. 2 (2)
§ 4 - 12 (6)	§ 37 d 3 pkt. og selskapsskatteloven § 2 - 2 nr. 1 3 pkt.
§ 4 - 12 (7)	Selskapsskatteloven § 2 - 2 nr. 1 4 pkt.
§ 4 - 13 (1)	§ 37 d 2 pkt. og selskapsskatteloven § 2 - 2 nr. 4
§ 4 - 13 (2)	§ 37 d 2 pkt. og selskapsskatteloven § 2 - 2 nr. 3
§ 4 - 14	§ 37 d 1 pkt.
§ 4 - 15	§ 37 c 1 avsnitt 1 - 4 pkt.
§ 4 - 16 (1)	§ 37 e 1 avsnitt
§ 4 - 16 (2)	§ 37 e 1 avsnitt 4 pkt.
§ 4 - 17	§ 37 a 1 avsnitt 2 pkt.
§ 4 - 18	§ 37 f
§ 4 - 20 (1) a	§ 37 c 3 avsnitt
§ 4 - 20 (1) b	§ 37 a 1 avsnitt 5 pkt.
§ 4 - 20 (2)	Ny
§ 4 - 21	§ 37 c 2 avsnitt
§ 4 - 30 (1)	§ 36 (3) 1 pkt.
§ 4 - 30 (2)	§ 36 (3) 2 pkt.
§ 4 - 30 (3)	§ 36 (3) 3 og 4 pkt.
§ 4 - 31 (1)	§ 45 (2) 1 pkt.
§ 4 - 31 (2)	§ 45 (2) 3 pkt.
§ 4 - 31 (3) 1 pkt.	§ 36 (5)
§ 4 - 31 (3) 2 pkt.	Ny, gjeldende ulovfestet rett
§ 4 - 40	Selskapsskatteloven § 6 – 2
§ 4 - 41	Selskapsskatteloven § 6 – 5
§ 4 - 50	§ 40 (1)

1 Bed.book Page 666 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

§ 4 - 51	Selskapsskatteloven § 2 - 2 nr. 5
§ 4 - 52	§ 39 (2)
§ 4 - 53 (1)	§ 36 (4) 1 pkt.
§ 4 - 53 (2)	§ 26 (2) 2 pkt.

KAPITTEL 5

§ 5 - 1 (1)	§ 42 (1) 1 pkt. første del
§ 5 - 1 (2)	§ 43 (2)
§ 5 - 2	§ 42 (1) 3 - 6 pkt.
§ 5 - 3	Ny, jf. § 41 (1) 1 pkt.
§ 5 - 10 a	Ny, jf. § 42 (1) 1 pkt., § 42 (4) 3 pkt. og § 55 (1) nr. 1 a
§ 5 - 10 b	Ny, jf. § 55 (1) nr. 1 b
§ 5 - 10 c	Ny, jf. § 55 (1) nr. 2
§ 5 - 10 d	§ 42 (1) 2 pkt. første del
§ 5 - 10 e	§ 42 (1) 2 pkt. annen del
§ 5 - 11 (1)	Ny
§ 5 - 11 (2)	Ny, jf. § 55 (1) nr. 1 c
§ 5 - 11 (3)	§ 80 (2)
§ 5 - 12 (1)	Ny
§ 5 - 12 (2)	Ny
§ 5 - 12 (3)	Ny, jf. § 80 (1)
§ 5 - 12 (4)	§ 42 c (2)
§ 5 - 12 (4) 3 pkt.	Forskrift 02.09.1977 § 4
§ 5 - 13 (1) 1 og 2 pkt.	§ 42 c (1) 1 og 2 pkt. og forskrift av 23.04.1987 nr. 333 § 1 (2) 1 pkt.
§ 5 - 13 (1) 3 pkt.	Forskrift av 23.04.1987 § 1 (2) 2 pkt.
§ 5 - 13 (2)	§ 42 c (1) 3 og 4 pkt.
§ 5 - 14 (1)	Forskrift 02.09.1977 § 3 (1) , (3) og (4)
§ 5 - 14 (2)	Forskrift 02.09.1977 § 3 (5)
§ 5 - 14 (3) a	§ 42 (13) 1 - 3 pkt.
§ 5 - 14 (3) b	§ 42 (13) 4 – 10 pkt.
§ 5 - 14 (3) c	§ 42 (14)
§ 5 - 15 (1) a	Ny, § 42 (3) h
§ 5 - 15 (1) b	§ 42 (3) c 2 avsnitt
§ 5 - 15 (1) c	Ny henvisning til lov av 19.06.1947 nr. 5 og overenskomst 13.02.1946
§ 5 - 15 (1) d	§ 42 (1) 11 og 12 pkt.
§ 5 - 15 (1) e	§ 42 (3) d, k og m
§ 5 - 15 (1) f	§ 42 (3) i og j og ligningspraksis
§ 5 - 15 (1) g	§ 42 (3) l
§ 5 - 15 (1) h nr. 1	§ 42 (3) n 1 avsnitt 4 strekpunkt

1 Bed.book Page 667 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

§ 5 - 15 (1) h nr. 2	§ 42 (3) c første avsnitt siste strekpunkt
§ 5 - 15 (1) i	Forskrift 02.09 1977 nr. 2 § 7
§ 5 - 15 (1) j nr. 1	§ 42 (4) 4 pkt. første del
§ 5 - 15 (1) j nr. 2	§ 42 (4) 4 pkt. annen del
§ 5 - 15 (1) j nr. 3	§ 42 (4) 5 pkt.
§ 5 - 15 (1) j nr. 4	§ 42 (3) b
§ 5 - 15 (1) j nr. 5	§ 42 (4) 1 pkt.
§ 5 - 15 (1) j nr. 6	§ 42 (11) 3 pkt.
§ 5 - 15 (1) j nr. 7	§ 42 (11) 2 pkt.
§ 5 - 15 (1) k	§ 42 (3) o
§ 5 - 15 (2)	§ 42 (1) 8 – 10 og 13 pkt.
§ 5 - 20 (1)	Ny, jf. 42 (1) 1 pkt.
§ 5 - 20 (2)	§ 42 (6) 3 og 4 pkt.
§ 5 – 20 (3)	§ 42 (4) 3 pkt. i.f.
§ 5 - 21 (1)	§ 42 (9) 4 pkt.
§ 5 - 21 (2)	§ 42 (6) 1 og 2 pkt.
§ 5 - 21 (3)	§ 42 (5) 1 pkt.
§ 5 - 30 (1)	Ny, jf. § 42 (1) 1 pkt. og gjeldende ulovfestet rett
§ 5 - 30 (2)	Ny
§ 5 - 30 (3)	Ny, jf. gjeldende ulovfestet rett
§ 5 - 31 a	Ny, jf. § 44A - 4 (2) 4 pkt.
§ 5 - 31 b	42 (4) 1 pkt.
§ 5 - 40 (1)	§ 42 (1) 2 pkt.
§ 5 - 40 (2)	§ 42 (6) 5 pkt.
§ 5 - 40 (3)	§ 42 (6) 6 og 7 pkt.
§ 5 - 40 (4)	§ 42 (8) 1 pkt.
§ 5 - 40 (5)	§ 42 (8) 2 pkt.
§ 5 - 40 (6)	§ 42 (8) 3 pkt.
§ 5 - 41 (1)	§ 42 (7) 1 og 2 pkt.
§ 5 - 41 (2)	§ 42 (7) 3 pkt.
§ 5 - 42 a	§ 42 (4) 3 pkt.
§ 5 - 42 b	Ny, jf. § 42 (4) 3 pkt.
§ 5 - 42 c	§ 42 (4) 3 pkt.
§ 5 - 42 d	§ 21 (2) 3 pkt.
§ 5 - 43 (1) a	§ 42 (3) a
§ 5 - 43 (1) b	§ 4 (3) f
§ 5 - 43 (1) c	Ny, jf. ligningspraksis
§ 5 - 43 (1) d	§ 42 (3) c 1 avsnitt (unntatt siste strekpunkt)

1 Bed.book Page 668 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

§ 5 - 43 (1) e	§ 42 (3) e
§ 5 - 43 (1) f	§ 42 (3) g
§ 5 – 43 (1) g	§ 42 (3) n 1 avsnitt (unntatt 4 strekpunkt)
§ 5 - 43 (2)	§ 42 (3) n 2 avsnitt
§ 5 – 43 (3)	Ny
§ 5 - 50 (1)	§ 43 (1) a og c
§ 5 - 50 (2)	§ 43 (1) b
§ 5 - 50 (3)	§ 42 (2) 1 pkt.
§ 5 – 60	§ 42 (5) 2 og 3 pkt.

KAPITTEL 6

§ 6 - 1 (1)	§ 44 (1) 1 pkt.
§ 6 - 1 (2)	§ 44 (1) a 1 pkt.
§ 6 - 2 (1)	§ 45 (1) 1 pkt.
§ 6 - 2 (2)	§ 44 (1) d
§ 6 - 3 (1)	§ 45 (1) 1 pkt.
§ 6 - 3 (2)	§ 45 (3) 2 og 3 pkt.
§ 6 - 3 (3)	§ 45 (4) 2 pkt.
§ 6 - 3 (4)	§ 44 (7) og gjeldende ulovfestet rett
§ 6 - 3 (5)	§ 45 (2) 5 pkt.
§ 6 - 10 (1)	§ 44 (1) c 1 pkt., (§ 50 (2) b 1 pkt.)
§ 6 - 10 (2)	§ 44 (1) c 1 avsnitt 2 og 3 pkt.
§ 6 - 10 (3)	§ 44 (1) c 2 avsnitt 1 og 2 pkt.
§ 6 - 10 (4)	§ 50 (2) b 2 og 3 pkt.
§ 6 - 11	§ 44 (1) b
§ 6 - 12 (1)	§ 44 (1) a 3 avsnitt 1 og 2 pkt.
§ 6 - 12 (2)	§ 44 (1) a 3 avsnitt 3 og 4 pkt.
§ 6 - 12 (3)	§ 44 (1) a 3 avsnitt 5 pkt.
§ 6 - 13 (1)	§ 44 (1) g nr. 2 1 - 5 pkt.
§ 6 - 13 (2)	§ 44 (1) a 1 avsnitt 3 pkt.
§ 6 - 13 (3)	§ 44 (1) g nr. 2 6 og 7 pkt.
§ 6 - 14	§ 44 (1) a 4 avsnitt
§ 6 - 15	§ 44 (1) f
§ 6 - 16	§ 44 (9)
§ 6 - 17	§ 47 (1)
§ 6 - 18	§ 44 (4) 1 pkt.
§ 6 - 19 (1)	§ 44 (4) nr. 2
§ 6 - 19 (2)	§ 44 (4) nr. 3 (unntatt 2 avsnitt 4 pkt.)
§ 6 - 19 (3)	§ 44 (4) nr. 3 2 avsnitt 4 pkt.

1 Bed.book Page 669 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

§ 6 - 19 (4)	§ 44 (4) nr. 4
§ 6 - 20 (1)	§ 44 (4) nr. 1 1 avsnitt
§ 6 - 20 (2)	§ 44 (4) nr. 1 2 avsnitt
§ 6 - 20 (3)	§ 44 (4) nr. 1 3 avsnitt
§ 6 - 20 (4)	§ 44 (4) nr. 1 4 avsnitt
§ 6 - 20 (5)	§ 44 (4) nr. 1 5 avsnitt
§ 6 - 20 (6)	§ 44 (4) nr. 4
§ 6 - 21	§ 44 (1) a 2 avsnitt
§ 6 - 22	§ 44 (1) a 5 avsnitt
§ 6 - 30 (1)	Ny, jf. § 44 (1) g nr. 1 1 avsnitt
§ 6 - 30 (2)	§ 44 (1) g nr. 1 2 avsnitt 6 og 7 pkt.
§ 6 - 31 (1) a	§ 44 (1) g nr. 1 2 avsnitt 1 og 3 pkt. og § 44 (1) g nr. 3 3 og 4 pkt.
§ 6 - 31 (1) b	§ 44 (1) g nr. 1 2 avsnitt 4 pkt. og § 44 (1) g nr. 3 3 pkt.
§ 6 - 31 (1) c	Forskrift av 24.11.1972 nr. 8 del I nr. 1 a og b
§ 6 - 31 (1) d	§ 44 (1) g nr. 3 2 pkt.
§ 6 - 31 (1) e	§ 44 (1) g nr. 3 5 og 6 pkt.
§ 6 - 31 (2)	Forskrift av 16.11.1979 del I
§ 6 - 32 (1)	§ 44 (1) g nr. 1 2 avsnitt 1, 2 og 5 pkt. og § 44 (1) g nr. 3 2 avsnitt, ny
§ 6 - 32 (2)	§ 44 (1) g nr. 1 3 avsnitt 1 - 3 pkt.
§ 6 - 32 (3)	§ 44 (1) g nr. 1 3 avsnitt 4 og 5 pkt.
§ 6 - 32 (4)	§ 44 (1) g nr. 1 4 avsnitt
§ 6 - 40 (1)	§ 44 (1) 1 pkt.
§ 6 - 40 (2)	§ 44 (13)
§ 6 - 40 (3)	§ 45 (5)
§ 6 - 40 (4)	§ 44 (16)
§ 6 - 40 (5)	§ 44 (14)
§ 6 - 41	§ 44 (1) e
§ 6 - 42 (1)	§ 44 (5) 1 og 2 pkt.
§ 6 - 42 (2)	§ 44 (5) 3 pkt.
§ 6 - 43	§ 44 (8)
§ 6 - 44 (1)	§ 44 (1) g nr. 4
§ 6 - 44 (2)	§ 44 (1) g nr. 4 2 pkt. og nr. 5
§ 6 - 45	§ 44 (1) a 1 avsnitt 4 pkt.
§ 6 - 46 (1)	§ 44 (1) k 1 avsnitt
§ 6 - 46 (2)	§ 44 (1) k 3 avsnitt
§ 6 - 46 (3)	§ 44 (1) k 4 avsnitt
§ 6 - 46 (4)	§ 44 (1) k 2 avsnitt og § 44 (1) k 3 avsnitt 2 pkt.
§ 6 - 47 a	§ 44 (1) h nr. 2 1 alt.

1 Bed.book Page 670 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

§ 6 - 47 b	§ 44 (1) h nr. 2 2 alt.
§ 6 - 47 c	§ 44 (2) nr. 1
§ 6 - 47 d	§ 44 (2) nr. 2
§ 6 - 47 e	§ 44 (2) nr. 3
§ 6 - 47 f	§ 44 (1) h nr. 1
§ 6 - 48 (1)	§ 44 (6) 1 - 3 pkt.
§ 6 - 48 (2)	§ 44 (6) 4 pkt.
§ 6 - 49 (1)	§ 44 (15) 1 pkt.
§ 6 - 49 (2)	§ 44 (15) 1 og 2 pkt.
§ 6 - 50	Ny
§ 6 - 60 (1)	§ 49 nr. 2. 1 pkt.
§ 6 - 60 (2)	§ 49 nr. 2 2 pkt.
§ 6 - 60 (3)	§ 49 nr. 2 3 pkt.
§ 6 - 60 (4)	§ 44 (1) a 2 pkt.
§ 6 - 61 (1)	§ 44 (17) 1 pkt.
§ 6 - 61 (2)	§ 44 (17) nr. 1
§ 6 - 61 (3)	§ 44 (17) nr. 2
§ 6 - 61 (4)	§ 44 (17) nr. 3
§ 6 - 61 (5)	§ 44 (17) nr. 4
§ 6 - 70	§ 44 (10) 3 pkt. og forskrift av 14.01.1983 nr. 18, del I
§ 6 - 80 (1)	§ 76 (1) 1 og 4 pkt.
§ 6 - 80 (2)	§ 76 (2)
§ 6 - 80 (3)	§ 76 (1) 2 og 3 pkt. og 76 (3)
§ 6 - 81 (1)	§ 77 nr. 1 1 og 2 avsnitt, 3 avsnitt 1 pkt.
§ 6 - 81 (2)	§ 77 nr. 2
§ 6 - 81 (3)	§ 77 nr. 3
§ 6 - 81 (4)	§ 77 nr. 6
§ 6 - 81 (5)	§ 77 nr. 1 (3) 2 pkt.
§ 6 - 82	Ny, § 77 nr. 4 (6)
§ 6 - 83 (1)	§ 77 nr. 4 (1)
§ 6 - 83 (2)	§ 77 nr. 4 (2) og (3)
§ 6 - 83 (3)	§ 77 nr. 4 (4)
§ 6 - 83 (4)	§ 77 nr. 4 (5)
§ 6 - 84 (1)	§ 77 nr. 5. 1 pkt.
§ 6 - 84 (2)	§ 77 nr. 5. 2 pkt.
§ 6 - 84 (3)	§ 77 nr. 5 3 og 4 pkt.
§ 6 - 84 (4)	§ 77 nr. 6
§ 6 - 85	§ 75 (5) 2 pkt.

1 Bed.book Page 671 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

§ 6 - 90 (1) a	§ 45 (3) 1 pkt.
§ 6 - 90 (1) b	§ 45 (3) 3 pkt.
§ 6 - 90 (1) c	§ 75 (7) 3 pkt.
§ 6 - 90 (1) d	§ 75 (7) 1 pkt.
§ 6 - 90 (2)	Lov av 23.03.1984 nr. 11 § 3
§ 6 - 90 (3)	§ 45 (3) 4 pkt. og § 75 (7) 2 pkt.
§ 6 - 90 (4)	§ 45 (4) 1 pkt. og § 75 (7) 4 pkt.
§ 6 - 90 (5)	§ 45 (4) 2 pkt. (jf. § 53 (4))
§ 6 - 91	§ 45 (2) 2 - 4 pkt.
§ 6 - 92	§ 44 (10) 1 pkt.

KAPITTEL 7

§ 7 - 1	§ 42 (9) 1 og 3 pkt.
§ 7- 10 (1)	§ 42 (9) 1 pkt., § 42 (10) (og forskrift 24.06.1976 nr. 8889 § 8)
§ 7- 10 (2)	§ 42 (9) 1 pkt.
§ 7- 10 (3)	§ 42 (9) 1 pkt., § 42 b nr. 7 (1) og forskriften § 6
§ 7- 10 (4)	§ 42 b nr. 7 (2) og forskriften § 7
§ 7- 10 (5)	§ 42 b nr. 6 og forskriften § 5
§ 7- 10 (6)	Forskriften § 8 1 og 2 pkt.
§ 7- 10 (7)	§ 42 (9) 2 pkt. og forskriften § 9
§ 7 - 11 a	§ 42 b nr. 1 (1)
§ 7 - 11 b	Forskriften § 8 3 pkt.
§ 7 - 11 c	§ 42 b nr. 1 (2)
§ 7 - 11 d	§ 42 b nr. 2
§ 7 - 11 e	§ 42 b nr. 3 1 pkt. og forskriften § 2
§ 7 - 11 f	§ 42 b nr. 4 og forskriften § 1 og § 3
§ 7 - 11 g	Ny
§ 7 - 12 (1)	§ 42 (10) og § 51 (6) 1 og 2 pkt.
§ 7 - 12 (2)	§ 51 (6) 1 pkt.
§ 7 - 12 (3)	§ 51 (6) 3 pkt.
§ 7 - 12 (4)	§ 51 (6) 4 og 5 pkt.
§ 7 - 12 (5)	§ 51 (7)
§ 7 - 12 (6)	§ 42 b nr. 8
§ 7 - 13	§ 42 b nr. 5 og forskriften § 4
§ 7 - 20 (1)	Forskriften § 10 (2)
§ 7 - 20 (2)	Forskriften § 10 (1)
§ 7 - 21	§ 42 b nr. 9

KAPITTEL 8

§ 8 - 1 (1) a 1 del	§ 47 (4)

1 Bed.book Page 672 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

§ 8 - 1 (1) a 2 del	§ 47 (3) 3 pkt.
§ 8 - 1 (1) a 3 del	§ 46 (2) nr. 2 2 pkt.
§ 8 - 1 (1) b	§ 49 nr. 3 (1)
§ 8 - 1 (1) c	§ 42 (4) 2 pkt. i.f.
§ 8 - 1 (1) d	§ 42 (4) 2 pkt.
§ 8 - 1 (2)	§ 44 (1) m og § 42 (12)
§ 8 - 1 (3)	§ 44 (3)
§ 8 - 1 (4)	§ 45 (1) 2 pkt. og § 53 (1) 2 pkt.
§ 8 - 1 (5)	§ 46 (3) 1 og 2 pkt.
§ 8 - 2 (1)	§ 48 (1) siste pkt.
§ 8 - 2 (2)	§ 48 (2) unntatt nr. 4
§ 8 - 2 (3)	§ 48 (6)
§ 8 - 2 (4)	§ 48 (3)
§ 8 - 2 (5)	§ 48 (4)
§ 8 - 3 (1)	Lov av 23.03.1984 nr. 11 § 1
§ 8 - 3 (2)	Lov av 23.03.1984 nr. 11 § 2 1 og 2 pkt.
§ 8 - 3 (3)	Lov av 23.03.1984 nr. 11 § 4
§ 8 - 3 (4)	Lov av 23.03.1984 nr. 11 § 5
§ 8 - 3 (5)	Lov av 23.03.1984 nr. 11 § 6
§ 8 - 3 (6)	Lov av 23.03.1984 nr. 11 § 2 3 pkt.
§ 8 - 3 (7)	Lov av 23.03.1984 nr. 11 § 7
§ 8 - 3 (8)	Lov av 23.03.1984 nr. 11 § 7 1 pkt.
§ 8 - 4	§ 44 (1) l
§ 8 - 5 (1)	§ 51 (3) 2 pkt.
§ 8 - 5 (2)	§ 51 (4) 1 og 2 pkt.
§ 8 - 5 (3)	§ 51 (4) 3 og 4 pkt.
§ 8 - 5 (4)	§ 51 (5), jf. Riksskattestyrets regler 25.01.1917
§ 8 - 5 (5)	§ 51 (5)
§ 8 - 6	§ 44 (1) i
§ 8 - 10	§ 51 A – 1
§ 8 - 11	§ 51 A – 2, ny
§ 8 - 12	§ 51 A – 3
§ 8 - 13	§ 51 A – 4
§ 8 - 14	§ 51 A – 5
§ 8 – 15 (1) – (6)	§ 51 A – 6, ny
§ 8 – 15 (7)	Ny
§ 8 - 16	§ 51 A – 7, ny
§ 8 - 17	§ 51 A – 8

1 Bed.book Page 673 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

§ 8 - 18	§ 51 A – 9
§ 8 - 19	Ny
§ 8 - 20	§ 51 A – 10

KAPITTEL 9

§ 9 - 1 a	Ny, jf. §§ 43 (2) og 45 (1)
§ 9 - 1 b	Ny, jf. § 42 (1)
§ 9 - 2 (1)	Ny, jf. § 43 (2) 1 pkt. og selskapsskatteloven § 5 - 8 nr. 1 og 2
§ 9 - 2 (2)	§ 43 (2) 1 pkt. i.f.
§ 9 - 2 (3)	Ny, jf. ligningspraksis
§ 9 - 3 (1) a	§ 43 (2) a
§ 9 - 3 (1) b	§ 43 (2) a i.f.
§ 9 - 3 (1) c	§ 43 (2) b
§ 9 - 3 (2)	§ 43 (2) d 1 avsnitt (unntatt 2 og 3 pkt.)
§ 9 - 3 (3)	§ 43 (2) d 1 avsnitt 2 og 3 pkt.
§ 9 - 3 (4)	§ 43 (2) f
§ 9 - 3 (5)	§ 43 (2) d 2 avsnitt
§ 9 - 3 (6)	§ 43 (2) c
§ 9 - 3 (7)	§ 43 (3)
§ 9 – 4 (1)	§ 45 (1) 1 pkt. 3 komma
§ 9- 4 (2)	§ 45 (2) 5 pkt.
§ 9 - 5	§ 43 (2) e 3 pkt.
§ 9 - 6	Ny, jf. lov av 20.07.1991 nr. 54 VI
§ 9 - 7	§ 42 (2) 2 og 3 pkt.
§ 9 - 8 a	Endringslov av 10.04.1992 nr. 34
§ 9 - 8 b	Endringslov av 20.07.1991 nr. 54
§ 9 - 9	§ 43 (4)
§ 9 - 10 (1)	§ 43 A – 1 1 pkt.
§ 9 - 10 (2)	§ 43 A (2)
§ 9 - 10 (3)	§ 43 A – 2
§ 9 - 10 (4)	§ 43 A – 3
§ 9 - 10 (5)	§ 43 A – 4
§ 9 - 10 (6)	§ 43 A – 5
§ 9 - 10 (7)	§ 43 A (3)

KAPITTEL 10

§ 10 - 1	Selskapsskatteloven § 1 - 1
§ 10 - 2	Selskapsskatteloven § 1 - 3
§ 10 - 3	Selskapsskatteloven § 1 - 4
§ 10 - 4	Selskapsskatteloven § 1 - 5

1 Bed.book Page 674 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

§ 10 - 5	Selskapsskatteloven § 1 - 6
§ 10 - 6	Selskapsskatteloven § 1 - 10
§ 10 - 10	Selskapsskatteloven § 3 - 1
§ 10 - 11 (1)	Selskapsskatteloven § 3 - 2 nr. 1
§ 10 - 11 (2)	Selskapsskatteloven § 3 - 2 nr. 2
§ 10 - 11 (3)	Selskapsskatteloven § 3 - 2 nr. 3
§ 10 - 11 (4)	Selskapsskatteloven § 3 - 2 nr. 4
§ 10 - 11 (5)	Selskapsskatteloven § 3 - 2 nr. 5
§ 10 - 11 (6)	Selskapsskatteloven § 3 - 2 nr. 6
§ 10 - 11 (7)	Selskapsskatteloven § 3 - 2 nr. 7
§ 10 -12 (1)	Selskapsskatteloven § 3 - 3
§ 10 -12 (2)	Selskapsskatteloven § 3 - 4 (1)
§ 10 -12 (3)	Selskapsskatteloven § 3 - 4 (2)
§ 10 -12 (4)	Selskapsskatteloven § 3 - 4 (3)
§ 10 - 13	Selskapsskatteloven § 3 - 5
§ 10 - 20	Selskapsskatteloven § 4 - 1
§ 10 - 21	Selskapsskatteloven § 4 - 2
§ 10 - 22	Selskapsskatteloven § 4 - 3
§ 10 - 23	Selskapsskatteloven § 4 - 4
§ 10 - 24	Selskapsskatteloven § 4 - 5
§ 10 - 25	Selskapsskatteloven § 4 - 6
§ 10 - 30	Selskapsskatteloven § 5 - 1
§ 10 - 31	Selskapsskatteloven § 5 - 2
§ 10 - 32	Selskapsskatteloven § 5 - 3
§ 10 - 33	Selskapsskatteloven § 5 - 4
§ 10 - 34	Selskapsskatteloven § 5 – 5, ny
§ 10 - 35	Selskapsskatteloven § 5 – 6
§ 10 - 36	Selskapsskatteloven § 5 – 7, ny
§ 10 - 37	Selskapsskatteloven § 5 – 8
§ 10 - 40	Selskapsskatteloven § 6 – 1
§ 10 - 41	Selskapsskatteloven § 6 – 3
§ 10 - 42	Selskapsskatteloven § 6 – 4
§ 10 - 43	Selskapsskatteloven § 6 - 6
§ 10 – 44 (1)-(4)	Selskapsskatteloven § 6 - 7
§ 10 – 44 (5)	Selskapsskatteloven § 10-3 nr. 5 og 6
§ 10 - 45	Selskapsskatteloven § 6 – 9
§ 10 - 50 (1) 1 - 3 pkt.	Skatteloven § 52 – 1
§ 10 - 50 (1) 4 pkt.	Skatteloven § 52 – 5 1 pkt.

1 Bed.book Page 675 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

§ 10 - 50 (2)	Skatteloven § 52 – 2
§ 10 - 50 (3)	Skatteloven § 52 – 3
§ 10 - 50 (4)	Skatteloven § 52 – 4
§ 10 - 50 (5)	Skatteloven § 52 – 5 2 pkt.
§ 10 - 51	Skatteloven § 52 – 6
§ 10 - 60	Selskapsskatteloven § 7 - 1
§ 10 - 61	Selskapsskatteloven § 7 - 2
§ 10 - 62	Selskapsskatteloven § 7 - 3
§ 10 - 63	Selskapsskatteloven § 7 - 4
§ 10 - 64	Selskapsskatteloven § 7 - 5
§ 10 - 65	Selskapsskatteloven § 7 - 6
§ 10 - 66	Selskapsskatteloven § 7 - 7
§ 10 - 67	Selskapsskatteloven § 7 - 8
§ 10 - 68	Selskapsskatteloven § 7 - 9
§ 10 - 70	Selskapsskatteloven § 9 - 2

KAPITTEL 11

§ 11 - 1	Selskapsskatteloven § 8 - 1
§ 11 - 2	Selskapsskatteloven § 8 - 2
§ 11 - 3	Selskapsskatteloven § 8 - 3
§ 11 - 4	Selskapsskatteloven § 8 - 4
§ 11 - 5	Selskapsskatteloven § 8 - 5
§ 11 - 6	Selskapsskatteloven § 8 - 6
§ 11 - 7	Selskapsskatteloven § 8 - 7
§ 11 - 8	Selskapsskatteloven § 8 - 8
§ 11 - 9	Selskapsskatteloven § 8 - 9
§ 11 - 10	Selskapsskatteloven § 8 - 10
§ 11 - 11	Skatteloven § 54 (2)
§ 11 - 20	Omdannelsesloven (09.06.1961 nr. 16) avsnitt I § 1
§ 11 - 21	Omdannelsesloven (09.06.1961 nr. 16) avsnitt I § 2, ny
§ 11 - 22	Omdannelsesloven (09.06.1961 nr. 16) avsnitt II

KAPITTEL 12

§ 12 - 1	Ny
§ 12 - 2 a	§ 55 (1) nr. 1 a, b, c, e og § 55 (1) nr. 2
§ 12 - 2 b	§ 55 (1) nr. 1 d 1 og 3 pkt.
§ 12 - 2 c	Ny
§ 12 - 2 d	§ 55 (1) nr. 1 d 2 pkt.
§ 12 - 2 e	§ 55 (1) nr. 4 i.f.
§ 12 - 2 f	§ 55 (1) nr. 3, 4 første alternativ og 5

1 Bed.book Page 676 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

§ 12 - 3	§ 55 (4)
§ 12 - 10 (1)	§ 56, 57 (1) og 58 (1)
§ 12 - 10 (2)	Forskrift av 08.12.1995 (Delingsforskriften) § 1 – 1
§ 12 - 10 (3)	§ 58 (2)
§ 12 - 11	§ 59, ny
§ 12 - 12 (1)	§ 60 (1) 1 pkt.
§ 12 - 12 (2) a	§ 60 (1) 1 pkt. og gjeldende ulovfestet rett
§ 12 - 12 (2) b	Presisering av gjeldende rett
§ 12 - 12 (2) c	Presisering av gjeldende rett
§ 12 - 12 (2) d	Presisering av gjeldende rett
§ 12 - 12 (2) e	§ 60 (1) 2 pkt.
§ 12 - 12 (3) a	§ 60 (1) bokstav a
§ 12 - 12 (3) b	§ 60 (1) bokstav b
§ 12 - 12 (3) c	Presisering av gjeldende rett
§ 12 - 12 (3) d	Presisering av gjeldende rett
§ 12 - 12 (3) e	§ 57 (2)
§ 12 - 12 (3) f	§ 60 (1) 2 pkt.
§ 12 - 12 (3) g	§ 60 (1) 3 pkt.
§ 12 - 13 (1)	§ 60 (2) 1 pkt.
§ 12 - 13 (2)	§ 60 (2) 3 pkt. – 60 (4)
§ 12 - 13 (3)	§ 60 (2) 2 pkt.
§ 12 - 14	§ 57 (3) og § 58 (3)
§ 12 - 15 (1) - (4)	§ 60 (5)
§ 12 - 15 (5)	Delingsforskriften § 6 - 4 (3)
§ 12 - 16 (1)	§ 55 (2)
§ 12 - 16 (2)	Ny, presisering av gjeldende rett
§ 12 - 16 (3)	Delingsforskriften § 4 – 1
§ 12 - 17 (1)	§ 61 nr. 1 og 2
§ 12 - 17 (2)	§ 61 nr. 3
§ 12 - 20	§ 55 (5)
KAPITTEL 13	
§ 13 - 1 (1)	§ 54 (1) 1 pkt.
§ 13 - 1 (2)	§ 54 (1) 2 pkt.
§ 13 - 1 (3)	§ 54 (1) 3 pkt.
KAPITTEL 14	
§ 14 - 1 (1)	§ 41 (1) 1 pkt.
§ 14 - 1 (2)	§ 41 (1) 2 pkt.
§ 14 - 1 (3)	§ 41 (2)

1 Bed.book Page 677 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

§ 14 - 1 (4)	§ 41 (3)
§ 14 - 1 (5)	§ 41 (4)
§ 14 - 2 (1)	§ 41 (7) 1 og 2 pkt.
§ 14 - 2 (2)	§ 41 (10) 1 pkt.
§ 14 - 3 (1)	§ 41 (7) 4 pkt.
§ 14 - 3 (2)	§ 41 (7) 4 pkt.
§ 14 - 3 (3)	§ 41 (10) 3 pkt.
§ 14 - 3 (4) a	§ 41 (7) 6 pkt.
§ 14 - 3 (4) b	§ 41 (7) 5 pkt.
§ 14 - 3 (4) c	§ 41 (7) 7 pkt.
§ 14 - 3 (4) d	§ 41 (10) 4 og 5 pkt.
§ 14 - 3 (5) 1 pkt.	§ 41 (7) 8 pkt.
§ 14 - 3 (5) a	§ 41 (7) 9 pkt.
§ 14 - 3 (5) b	§ 41 (7) 10 pkt.
§ 14 - 4 (1)	Ny, jf. § 50 (1)
§ 14 - 4 (2)	§ 50 (2) 1 og 2 pkt.
§ 14 - 4 (3)	§ 50 (5)
§ 14 - 4 (4)	Ny, kodifisering av gjeldende ulovfestet rett
§ 14 – 4 (5)	§ 50 (3)
§ 14 – 4 (6)	§ 50 (6)
§ 14 – 4 (7)	§ 50 (7)
§ 14 - 5 (1)	Ny, jf. § 50 (1)
§ 14 - 5 (2) a	§ 50 (2) a 1 - 3 pkt.
§ 14 - 5 (2) b	§ 50 (2) a 4 pkt.
§ 14 - 5 (2) c	§ 50 (2) a 2 avsnitt 1 pkt.
§ 14 - 5 (2) d	§ 50 (2) a 2 avsnitt 2 pkt. og § 50 (2) a 8 avsnitt
§ 14 - 5 (3)	§ 50 (2) a 3 avsnitt
§ 14 - 5 (4) a	§ 50 (2) a 2 avsnitt 1 pkt.
§ 14 - 5 (4) b	§ 50 (2) a 4 avsnitt 1 pkt.
§ 14 - 5 (4) c	§ 50 (2) a 4 avsnitt 3 pkt.
§ 14 - 5 (4) d	§ 50 (2) a 5 avsnitt 1 pkt.
§ 14 - 5 (4) e	§ 50 (2) a 6 avsnitt
§ 14 - 5 (4) f	§ 50 (2) a 7 avsnitt 1 pkt.
§ 14 - 5 (4) g	§ 50 (2) a 7 avsnitt 2 pkt.
§ 14 - 5 (4) h	§ 50 (2) a 5 avsnitt 2 pkt. og § 50 (2) a 8 avsnitt
§ 14 - 5 (5) a 1	§ 50 (4) a
§ 14 - 5 (5) a 2	§ 50 (4) b
§ 14 - 5 (5) a 3	§ 50 (4) c

1 Bed.book Page 678 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

§ 14 - 5 (5) b	§ 50 (4) d
§ 14 - 5 (6)	§ 50 (2) 3 pkt.
§ 14 - 6 (1)	§ 53 (1) 1 og 3 pkt. og § 53 (3)
§ 14 - 6 (2)	§ 53 (1) 4 pkt. og § 53 (2) 1 pkt.
§ 14 - 6 (3)	§ 53 (1) 5 pkt.
§ 14 - 6 (4)	§ 53 (1) 6 pkt.
§ 14 - 6 (5)	§ 53 (3)
§ 14 - 7 (1)	§ 53 (2) 1 og 2 pkt.
§ 14 - 7 (2)	§ 53 (2) 3 pkt.
§ 14 - 7 (3)	§ 53 (3)
§ 14 - 8 (1)	Forskrift av 08.12.1995 (delingsforskriften) § 3 - 1 (3) 1 pkt.
§ 14 - 8 (2)	Forskrift av 08.12.1995 (delingsforskriften) § 3 - 1 (3) 2 pkt.
§ 14 - 9	§ 41 (9)
§ 14 - 20 (1)	Forskrift av 24.06.1992 § 1 (2)
§ 14 - 20 (2) a 1	Forskrift av 24.06.1992 § 4 (1)
§ 14 - 20 (2) a 2	Forskrift av 24.06.1992 § 4 (2)
§ 14 - 20 (2) b 1	Forskrift av 24.06.1992 § 2
§ 14 - 20 (2) b 2	Forskrift av 24.06.1992 § 3
§ 14 - 20 (2) c	Forskrift av 24.06.1992 § 5
§ 14 - 20 (3)	Skatteloven § 41 (10) 3 pkt.
§ 14 - 21	§ 41 (6)
§ 14 - 22	§ 47 (3) 1 og 2 pkt.
§ 14 - 23 (1)	§ 41 (8) 1 pkt.
§ 14 - 23 (2)	§ 41 (8) 2 pkt.
§ 14 - 23 (3)	§ 41 (8) 3 pkt.
§ 14 - 30	§ 44 A – 3
§ 14 - 40 (1)	§ 44 A - 1 (1) 1 og 3 pkt. (2) og (3)
§ 14 - 40 (2)	Ny, jf. gjeldende ulovfestet rett
§ 14 - 40 (3)	Ny, jf. gjeldende ulovfestet rett
§ 14 - 41 (1)	§ 44 A - 2 (1)
§ 14 - 41 (2)	§ 44 A - 2 (2)
§ 14 - 41 (3)	§ 44 A - 2 (3)
§ 14 - 41 (4)	§ 44 A - 2 (4)
§ 14 - 42 (1)	§ 44 A - 4 (1)
§ 14 - 42 (2)	§ 44 A - 4 (2) og (3)
§ 14 - 42 (3)	§ 44 A - 4 (4)
§ 14 - 43 (1)	§ 44 A - 5 (1)
§ 14 - 43 (2)	§ 44 A - 5 (2) og forskrift av 15.05.1992 nr. 325

1 Bed.book Page 679 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

§ 14 - 44 (1)	§ 44 A - 6 (1)
§ 14 - 44 (2)	§ 44 A - 6 (2)
§ 14 - 44 (3)	§ 44 A - 6 (3)
§ 14 - 44 (4)	§ 44 A - 6 (4)
§ 14 - 44 (5)	§ 44 A - 6 (5)
§ 14 - 44 (6)	§ 46 (3) 3 pkt.
§ 14 - 45 (1)	§ 44 A - 7 (1)
§ 14 - 45 (2)	§ 44 A - 7 (2)
§ 14 - 45 (3)	§ 44 A - 7 (3)
§ 14 - 45 (4)	§ 44 A - 7 (4)
§ 14 - 46	§ 44 A – 8
§ 14 - 47	§ 44 A – 9
§ 14 - 48	§ 44 A – 10
§ 14 - 50	§ 44 (1) c 2 avsnitt 2 og 3 pkt.
§ 14 - 51	§ 47 (2)
§ 14 - 52	§ 45 (7)
§ 14 - 60	§ 44 B – 1
§ 14 - 61	§ 44 B – 2
§ 14 - 62	§ 44 B – 3
§ 14 - 63	§ 44 B – 4
§ 14 - 64	§ 44 B – 5
§ 14 - 65	§ 44 B – 6
§ 14 - 66	§ 44 B – 7
§ 14 - 70 (1)	§ 45 (7) a 1 og 2 pkt.
§ 14 - 70 (2)	§ 45 (7) b, 1 - 4 pkt.
§ 14 - 70 (3)	§ 45 (7) b 5 og 6 pkt.
§ 14 - 70 (4)	§ 45 (7) c, 44 A - 6 (4) 1 pkt.
§ 14 - 70 (5)	§ 45 (7) d 1 pkt.
§ 14 - 70 (6)	§ 45 (7) d 2 pkt.
§ 14 - 70 (7)	§ 45 (7) a 3 - 5 pkt.
§ 14 – 70 (8)	§ 45 (7) e
§ 14 - 71 (1)	§ 45 (8) 1 pkt.
§ 14 - 71 (2)	§ 45 (8) 2 pkt.
§ 14 - 80	§ 53 (5) 1 - 3 pkt.
§ 14 - 81 (1) a	§ 48 (1) 1 pkt.
§ 14 - 81 (1) b	§ 48 (1) 4 pkt.
§ 14 - 81 (1) c	§ 48 (1) 5 og 6 pkt.
§ 14 - 81 (1) d	§ 48 (1) 3 pkt.

1 Bed.book Page 680 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

§ 14 - 81 (2)	§ 48 (1) 2 pkt.
§ 14 - 81 (3)	§ 48 (5)
§ 14 - 81 (4) a	§ 48 (8)
§ 14 - 81 (4) b	§ 48 (6) 1 pkt.
§ 14 - 81 (5)	§ 48 (9)
§ 14 - 81 (6)	§ 48 (7)
§ 14 - 82 (1) a	§ 46 (2) nr. 1
§ 14 - 82 (1) b	§ 46 (2) nr. 2 1 og 3 pkt.
§ 14 - 82 (1) c	§ 46 (2) nr. 3
§ 14 - 82 (2)	§ 46 (2) nr. 4
§ 14 - 82 (3)	§ 46 (2) nr. 5
§ 14 - 83	§ 44 (3) 2 pkt.

KAPITTEL 15

§ 15 - 1	Ny, jf. Grl. 75 a
§ 15 - 2	§ 73 (1), § 72 og delvis ny
§ 15 - 3 (1)	§ 139 nr. 2 og forskrift av 29.05.1970 nr. 7 pkt. 1 og 2
§ 15 - 3 (2)	§ 139 nr. 2 2 pkt. i.f. og forskrift av 29.05.1970 nr. 7 pkt. 3
§ 15 - 3 (3)	§ 139 nr. 3
§ 15 - 4 (1)	§ 75 (1)
§ 15 - 4 (2)	§ 75 (2) 1 og 2 pkt.
§ 15 - 4 (3)	§ 75 (2) 3 pkt.
§ 15 - 4 (4)	§ 75 (3)
§ 15 - 4 (5)	§ 75 (4)
§ 15 - 4 (6)	§ 75 (8)
§ 15 - 4 (7)	§ 75 (6) 2 pkt.
§ 15 - 4 (8)	§ 75 (5) 1 og 3 pkt.
§ 15 - 5	Lov av 17.12.1982 nr. 78

KAPITTEL 16

§ 16 - 1 (1)	Lov av 10.12.1976 nr. 90 § 1
§ 16 - 1 (2)	Lov av 10.12.1976 nr. 90 § 2
§ 16 - 1 (3)	Lov av 10.12.1976 nr. 90 § 3
§ 16 - 1 (4)	Lov av 10.12.1976 nr. 90 § 4
§ 16 - 1 (5)	Lov av 10.12.1976 nr. 90 § 5 (3)
§ 16 - 1 (6)	Lov av 10.12.1976 nr. 90 § 6
§ 16 - 10 (1)	§ 44 (11) nr. 1 a 1 og 3 pkt. og nr. 1 b 5 pkt.
§ 16 - 10 (2)	§ 44 (11) nr. 1 a 1 pkt. og § 44 (12) 2 pkt.
§ 16 - 10 (3)	§ 44 (11) nr. 1 b 1 - 4 pkt.
§ 16 - 10 (4)	§ 44 (12) 1 pkt.

1 Bed.book Page 681 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

§ 16 - 10 (5)	§ 44 (11) nr. 1 c
§ 16 - 10 (6)	§ 44 (11) nr. 1 b siste pkt.
§ 16 - 10 (7)	§ 44 (11) nr. 1 b 6 pkt.
§ 16 - 10 (8)	§ 44 (11) nr. 3
§ 16 - 11 (1)	§ 44 (11) nr. 2 d
§ 16 - 11 (2)	§ 44 (11) nr. 2 b
§ 16 - 11 (3)	§ 44 (11) nr. 3
§ 16 - 20 (1)	§ 22 A - 1 nr. 1
§ 16 - 20 (2)	§ 22 A - 1 nr. 2
§ 16 – 21	§ 22 A – 2
§ 16 – 22	§ 22 A – 3
§ 16 – 23	§ 22 A – 4
§ 16 – 24	§ 22 A – 5
§ 16 – 25	§ 22 A – 6
§ 16 – 26	§ 22 A – 7
§ 16 – 27	§ 22 A – 8
§ 16 – 28 (1)	§ 22 A – 9
§ 16 – 28 (2)	Ny
§ 16 - 30 (1)	Selskapsskatteloven § 1 - 7 nr. 1
§ 16 - 30 (2)	Selskapsskatteloven § 1 - 7 nr. 2
§ 16 - 30 (3)	Selskapsskatteloven § 1 - 7 nr. 3
§ 16 - 30 (4)	Selskapsskatteloven § 1 - 7 nr. 4
§ 16 - 30 (5)	Selskapsskatteloven § 1 - 7 nr. 5
§ 16 - 30 (6)	Selskapsskatteloven § 1 - 7 nr. 6
§ 16 - 30 (7)	Selskapsskatteloven § 1 - 7 nr. 7
§ 16 - 30 (8)	Selskapsskatteloven § 1 - 7 nr. 8
§ 16- 30 (9)	Selskapsskatteloven § 9 – 2
§ 16 - 31	Selskapsskatteloven § 1 – 8
§ 16 - 32	Selskapsskatteloven § 1 - 9 nr. 1
§ 16 - 33	Selskapsskatteloven § 1- 9 nr. 2
§ 16 - 40	Skatteloven § 31 (5)

KAPITTEL 17

§ 17 - 1 (1)	§ 78 nr. 1 1 - 4 pkt.
§ 17 - 1 (2)	§ 78 nr. 1 5 pkt. og forskrift av 08.12.1989 nr. 1223 § 5
§ 17 - 1 (3)	§ 78 nr. 1 6 pkt. og forskrift av 08.12.1989 nr. 1223 § 3
§ 17 - 1 (4)	Forskrift av 08.12.1989 § 8
§ 17 - 2 (1)	Forskrift av 08.12.1989 § 4 1 pkt. og § 6
§ 17 - 2 (2)	Forskrift av 08.12.1989 § 4 2 pkt.

1 Bed.book Page 682 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

§ 17 - 3	Forskrift av 08.12.1989 § 7
§ 17 - 4 (1)	Skatteloven § 78 nr. 2
§ 17 - 4 (2)	Forskrift av 08.12.1989 § 10 (1) 2 pkt. og (2)
§ 17 - 4 (3)	Forskrift av 08.12.1989 § 10 (3)
§ 17 - 4 (4)	Forskrift av 08.12.1989 § 11
§ 17 - 5	§ 78 nr. 3
§ 17 - 10 (1)	Skattevedtaket § 5 - 1 (1)
§ 17 - 10 (2)	Skattevedtaket § 5 - 1 (2) 1 og 2 pkt.
§ 17 - 10 (3)	Skattevedtaket § 5 – 2
§ 17 - 10 (4)	Skattevedtaket § 5 – 2
§ 17 - 10 (5)	Skattevedtaket § 5 – 4
§ 17 - 11	Skattevedtaket § 5 – 3
KAPITTEL 18	
§ 18 - 1 (1)	Ny
§ 18 - 1 (2)	Ny
§ 18 - 2	§ 19 A - 2 og § 19 A – 3
§ 18 - 3	§ 19 A – 4
§ 18 - 4	§ 19 A – 1
§ 18 - 5	§ 37 a 3 - 6 avsnitt
§ 18 - 6	§ 44 A – 11
§ 18 - 7 (1)	§ 19 b (1) og (2) nr. 1 – 3
§ 18 - 7 (2)	§ 19 b (3) og (4)
§ 18 - 7 (3)	§ 19 c 1 og 2 pkt.
§ 18 - 7 (4)	§ 19 c 3, 4 og 5 pkt.
§ 18 - 7 (5)	§ 19 d
§ 18 - 7 (6)	§ 19 e (1)
§ 18 - 7 (7)	§ 19 e (2)
§ 18 - 7 (8)	§ 19 f

[1] Dersom ikke annet er angitt, gjelder paragrafhenvisningen skatteloven av 1911.

1 Bed.book Page 683 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

B. Fra skatteloven av 1911 til skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14

Skatteloven av 1911	**Skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14**
§ 15 (1) 1 pkt.	§ 2 - 1 (7) 1 pkt.
§ 15 (1) 1 pkt.	§ 2 - 2 (6) 1 pkt.
§ 15 (1) a	§ 2 - 1 (1)
§ 15 (1) b (og selskapsskatteloven § 1 - 1 nr. 1)	§ 2 - 2 (1)
§ 15 (1) c 1 pkt.	§ 2 - 3 (1) b
§ 15 (1) c 2 pkt. 1 alt.	§ 2 - 3 (1) a
§ 15 (1) c 2 pkt. 2 alt.	§ 2 - 3 (1) e
§ 15 (1) c 2 pkt. 2 alt.	§ 2 - 3 (1) f
§ 15 (1) d 1 pkt.	§ 2 - 3 (1) d
§ 15 (1) d 2 pkt.	§ 2 - 3 (2)
§ 15 (1) e	§ 2 - 3 (3)
§ 15 (2) 1 og 2 pkt.	§ 2 - 37 (2)
§ 15 (3)	§ 2 - 35 (1)
§ 15 (4) 1 - 3 pkt.	§ 2 - 35 (2)
§ 16 (1)	§ 2 – 10
§ 16 (2) 1 pkt.	§ 2 - 12 (a)
§ 16 (2) 2 pkt.	§ 3 - 1 (3)
§ 16 (3)	§ 2 - 12 (b)
§ 16 (4) 1 pkt.	§ 2 - 11 (1)
§ 16 (4) 2 pkt.	§ 2 - 14 (3) b
§ 16 (4) 3 pkt.	§ 2 - 14 (3) c
§ 16 (5)	§ 2 - 11 (3)
§ 16 (6) 1 pkt.	§ 2 - 11 (4)
§ 16 (6) 2 pkt.	§ 2 - 14 (3) a
§ 16 (7)	§ 2 - 14 (1)
§ 16 (8)	§ 2 - 14 (2)
§ 16 (9) 1 pkt.	§ 2 - 13 (1)
§ 16 (9) 2 pkt.	§ 2 - 13 (3) c
§ 16 (9) 3 pkt.	§ 2 - 13 (3) a
§ 16 (9) 3 pkt. i.f.	§ 2 - 13 (3) b
§ 16 (9) 4 pkt.	§ 2 - 13 (4)
§ 16 (10) 1, 3 og 4 pkt.	§ 2 - 13 (5)
§ 16 (10) 2, 5, 6 og 7 pkt.	§ 2 - 13 (6)
§ 16 (11)	§ 2 - 13 (7)

1 Bed.book Page 684 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

§ 16 (12)	§ 2 - 16 (1)
§ 17 (1) 1 pkt. [Lov av 29.11.1996 nr. 69 § 3]	§ 3 - 1 (1)
§ 17 (1) 2 pkt.	§ 2 - 1 (3)
§ 17 (2)	§ 2 - 1 (2)
§ 17 (3)	§ 2 - 1 (4)
§ 17 (4)	§ 2 - 1 (5)
§ 18 (1)	§ 3 - 3 (1)
§ 18 (2)	§ 3 - 3 (2)
§ 18 (3)	Opph.
§ 18 (4)	§ 3 – 3 (4)
§ 18 (5)	§ 3 – 3 (5)
§ 18 (6)	§ 3 – 3 (7)
§ 18 (7)	§ 3 – 3 (6)
§ 18 (8)	§ 3 – 3 (3)
§ 19 b (1) og (2) nr. 1 – 3	§ 18 - 7 (1)
§ 19 b (3) og (4)	§ 18 - 7 (2)
§ 19 c	§ 18 - 7 (3) og (4)
§ 19 d	§ 18 - 7 (5)
§ 19 e (1) nr. 1 og 2	§ 18 - 7 (6)
§ 19 e (2)	§ 18 - 7 (7)
§ 19 f	§ 18 - 7 (8)
§ 19 A – 1	§ 18 – 4
§ 19 A – 2	§ 18 – 2
§ 19 A – 3	§ 18 – 2
§ 19 A – 4	§ 18 – 3
§ 20 (1)	Opph.
§ 20 (2)	§ 2 - 2 (2)
§ 20 (2) 2 pkt.	§ 2 - 2 (3)
§ 21 (1) 1 pkt.	§ 3 - 1 (4)
§ 21 (1) 2 og 3 pkt.	§ 2 - 15 (1)
§ 21 (1) 2 og 4 pkt. (§ 40 (2) 1 pkt. og ligningspraksis)	§ 2 - 15 (2) 2 pkt.
§ 21 (2)	§ 2 - 33 (1)
§ 21 (2) 3 pkt.	§ 5 - 42 d
§ 22 1 pkt.	§ 2 - 2 (6) 2 pkt.
§ 22 1 pkt.	§ 2 - 1 (7) 2 pkt.
§ 22 2 og 3 pkt.	§ 2 - 37 (4)
§ 22 A - 1 nr. 1	§ 16 - 20 (1)
§ 22 A - 1 nr. 2	§ 16 - 20 (2)

1 Bed.book Page 685 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

§ 22 A - 2	§ 16 – 21
§ 22 A - 3	§ 16 – 22
§ 22 A - 4	§ 16 – 23
§ 22 A - 5	§ 16 – 24
§ 22 A - 6	§ 16 – 25
§ 22 A - 7	§ 16 – 26
§ 22 A - 8	§ 16 – 27
§ 22 A - 9	§ 16 – 28
§ 23 (1)	§ 3 – 4 (1)
§ 23 (2) 1 pkt.	§ 2 – 34 (1)
§ 23 (2) 2 og 3 pkt.	§ 2 – 34 (2)
§ 23 (3)	§ 2 – 34 (3)
§ 23 (4)	§ 2 – 34 (4)
§ 23 (5)	§ 3 – 4 (3)
§ 23 (6)	§ 3 – 4 (5)
§ 24 (1) og forskrift av 29.09.1978 nr. 1 § 6	§ 3 - 1 (2)
§ 24 (2) a	§ 3 - 1 (5)
Forskrift av 29.09.1978 nr. 1 § 2	§ 3 - 1 (6)
§ 24 (2) b	§ 3 - 1 (7)
§ 24 (2) c	§ 3 - 1 (9)
§ 24 (3)	§ 3 - 1 (8)
§ 24 (4)	§ 3 - 4 (2)
§ 24 (5)	§ 3 – 4 (4)
§ 25 (1) 1 pkt.	§ 3 – 3 (8)
§ 25 (1) 2 pkt.	§ 2 – 20
§ 25 (2)	§ 2 – 2 (4)
§ 26 (1)	§ 2 – 30 (1)
§ 26 (1) c 1 pkt.	§ 2 – 5 (1) d
§ 26 (1) c 1 pkt.	§ 2 – 5 (2) b
§ 26 (1) c 2 - 4 pkt.	§ 2 - 5 (2) a
§ 26 (1) c 2 og 3 pkt.	§ 2 - 5 (1) a
§ 26 (1) c 4 pkt.	§ 2 - 5 (1) b
§ 26 (1) h nr. 2	§ 2 - 32 (4)
§ 26 (1) i og k 1 avsnitt	§ 2 - 32 (1)
§ 26 (1) k 2 avsnitt 1, 2, 4 og 5 pkt.	§ 2 - 32 (2)
§ 26 (1) k 2 avsnitt, 3 pkt.	§ 2 - 32 (3)
§ 26 (1) l	§ 2 - 31 (1) a
§ 26 (1) m	§ 2 - 31 (1) b

1 Bed.book Page 686 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

§ 26 (1) n	§ 2 - 5 (2) b nr. 1
§ 26 (1) o	§ 2 - 30 (2)
§ 26 (1) q	§ 2 - 31 (1) c
§ 26 (1) r 1 avsnitt	§ 2 - 31 (1) d
§ 26 (1) r 2 avsnitt	§ 2 - 31 (2)
§ 26 (2) 1 pkt.	§ 2 - 5 (2) b nr. 2
§ 26 (2) 2 pkt.	§ 4 - 53 (2)
§ 26 (3)	§ 2 - 5 (1) c
§ 27 (1)	Opph.
§ 27 (2)	§ 2 - 32 (5)
§ 28	§ 2 - 30 (3)
§ 31 (1)	(Skattebetalingsloven) § 37 nr. 4
§ 31 (2)	(Skattebetalingsloven) § 37 nr. 3
§ 31 (3)	(Skattebetalingsloven) § 37 nr. 5
§ 31 (4)	(Skattebetalingsloven) § 37 nr. 6
§ 31 (5)	(Skattebetalingsloven) § 48 a nr. 3
§ 31 (5)	§ 16 – 40
§ 32 (1)	(Skattebetalingsloven) § 37 nr. 7
§ 32 (2)	(Skattebetalingsloven) § 37 nr. 8
§ 32 (3)	(Skattebetalingsloven) § 37 nr. 9
§ 32 (4)	(Skattebetalingsloven) § 37 nr. 10
§ 35	§ 2 - 37 (3)
§ 36 (1), (§ 37 a 1 pkt.)	§ 4 - 1 (1)
§ 36 (2)	§ 4 - 1 (2)
§ 36 (3) 1 pkt.	§ 4 - 30 (1)
§ 36 (3) 2 pkt.	§ 4 - 30 (2)
§ 36 (3) 3 og 4 pkt.	§ 4 - 30 (3)
§ 36 (4) 1 pkt.	§ 4 - 53 (1)
§ 36 (5)	§ 4 - 31 (3)
§ 37 a 1 avsnitt 1 pkt. (§ 36 (1))	§ 4 - 1 (1)
§ 37 a 1 avsnitt 2 pkt.	§ 4 – 17
§ 37 a 1 avsnitt 3 pkt.	§ 4 - 11 (1)
§ 37 a 1 avsnitt 4 pkt.	§ 4 - 2 (1) h
§ 37 a 1 avsnitt 5 pkt.	§ 4 - 20 (1) b
§ 37 a 2 avsnitt	§ 4 - 10 (1)
§ 37 a 3 - 6 avsnitt	§ 18 – 5
§ 37 b 1 avsnitt	§ 4 - 11 (2)
§ 37 b 2 avsnitt	§ 4 - 11 (3)

1 Bed.book Page 687 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

§ 37 c 1 avsnitt 1 - 4 pkt.	§ 4 – 15
§ 37 c 1 avsnitt 5 og 6 pkt.	§ 4 - 10 (2)
§ 37 c 2 avsnitt	§ 4 – 21
§ 37 c 3 avsnitt	§ 4 - 20 (1) a
§ 37 d 1 pkt.	§ 4 – 14
§ 37 d 2 pkt. (og selskapsskatteloven § 2 - 2 nr. 1 1 pkt.)	§ 4 - 12 (1)
§ 37 d 2 pkt. (og selskapsskatteloven § 2 - 2 nr. 1 2 pkt.)	§ 4 - 12 (2)
§ 37 d 2 pkt. (og selskapsskatteloven § 2 - 2 nr. 2 (2))	§ 4 - 12 (5)
§ 37 d 2 pkt. (og selskapsskatteloven § 2 - 2 nr. 2 1 pkt.)	§ 4 - 12 (3)
§ 37 d 2 pkt. (og selskapsskatteloven § 2 - 2 nr. 3)	§ 4 - 13 (2)
§ 37 d 2 pkt. (og selskapsskatteloven § 2 - 2 nr. 4)	§ 4 - 13 (1)
§ 37 d 3 pkt. (og selskapsskatteloven § 2 - 2 nr. 1 3 pkt.)	§ 4 - 12 (6)
§ 37 e 1 avsnitt 1 - 3 pkt.	§ 4 - 16 (1)
§ 37 e 1 avsnitt 4 pkt.	§ 4 - 16 (2)
§ 37 e 2 avsnitt 1 pkt.	§ 4 - 2 (1) j
§ 37 e 2 avsnitt 2 pkt.	§ 4 - 2 (2)
§ 37 f	§ 4 – 18
§ 38 a	§ 4 - 2 (1) a
§ 38 b	§ 4 - 2 (1) b
§ 38 c	§ 4 - 2 (1) c
§ 38 d	§ 4 - 2 (1) d
§ 38 e	§ 4 - 2 (1) e
§ 38 f	§ 4 - 2 (1) k
§ 39 a	§ 4 - 3 a
§ 39 b	§ 4 - 3 b
§ 39 c	§ 4 - 3 c
§ 39 d	§ 4 - 3 d
§ 39 e 1 pkt.	§ 4 - 3 e
§ 39 e 2 pkt.	§ 4 - 3 f
§ 39 (2)	§ 4 – 52
§ 40 (1)	§ 4 – 50
§ 40 (2) 1 pkt.	§ 2 - 15 (2) 1 pkt.
§ 40 (2) 1 pkt. (og § 21 (1) 2 og 4 pkt. og ligningspraksis)	§ 2 - 15 (2) 2 pkt.
§ 40 (2) 2 pkt., jf § 26 (1) k	§ 2 - 33 (2)
§ 41 (1) 1 pkt.	§ 14 - 1 (1)
§ 41 (1) 2 pkt.	§ 14 - 1 (2)
§ 41 (2)	§ 14 - 1 (3)
§ 41 (3)	§ 14 - 1 (4)

1 Bed.book Page 688 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

§ 41 (4)
§ 41 (6)
§ 41 (7) 1 og 2 pkt.
§ 41 (7) 4 pkt.
§ 41 (7) 4 pkt.
§ 41 (7) 5 pkt.
§ 41 (7) 6 pkt.
§ 41 (7) 7 pkt.
§ 41 (7) 8 pkt.
§ 41 (7) 9 pkt.
§ 41 (7) 10 pkt.
§ 41 (8) 1 pkt.
§ 41 (8) 2 pkt.
§ 41 (8) 3 pkt.
§ 41 (9)
§ 41 (10) 1 pkt.
§ 41 (10) 3 pkt.
§ 41 (10) 3 pkt.
§ 41 (10) 4 og 5 pkt.
§ 42 (1) 1 pkt. første del
§ 42 (1) 2 pkt.
§ 42 (1) 2 pkt. første del
§ 42 (1) 2 pkt. annen del
§ 42 (1) 3 - 6 pkt.
§ 42 (1) 8 - 10 pkt.
§ 42 (1) 11 og 12 pkt.
§ 42 (1) 13 pkt.
§ 42 (2) 1 pkt.
§ 42 (2) 2 og 3 pkt.
§ 42 (3) a
§ 42 (3) b
§ 42 (3) c 1 avsnitt
§ 42 (3) c 1 siste strekpunkt
§ 42 (3) c 2 avsnitt
§ 42 (3) e
§ 42 (3) g
§ 42 (3) h
§ 42 (3) i og j og ligningspraksis

§ 14 - 1 (5)
§ 14 – 21
§ 14 - 2 (1)
§ 14 - 3 (1)
§ 14 - 3 (2)
§ 14 - 3 (4) b
§ 14 - 3 (4) a
§ 14 - 3 (4) c
§ 14 - 3 (5) 1 pkt.
§ 14 - 3 (5) a
§ 14 - 3 (5) b
§ 14 - 23 (1)
§ 14 - 23 (2)
§ 14 - 23 (3)
§ 14 – 9
§ 14 - 2 (2)
§ 14 - 3 (3)
§ 14 - 20 (3)
§ 14 - 3 (4) d
§ 5 - 1 (1)
§ 5 - 40 (1)
§ 5 - 10 d
§ 5 - 10 e
§ 5 – 2
§ 5 - 15 (2)
§ 5 - 15 (1) d
§ 5 – 15 (2)
§ 5 - 50 (3)
§ 9 – 7
§ 5 - 43 (1) a
§ 5 - 15 (1) j nr. 4
§ 5 - 43 (1) c
§ 5 - 15 (1) h nr. 2
§ 5 - 15 (1) b
§ 5 - 43 (1) d
§ 5 - 43 (1) e
§ 5 - 15 (1) a
§ 5 - 15 (1) f

1 Bed.book Page 689 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

§ 42 (3) l	§ 5 - 15 (1) g
§ 42 (3) m, d og k	§ 5 - 15 (1) e
§ 42 (3) n 1 avsnitt (unntatt 4 strekpunkt)	§ 5 – 43 (1) g
§ 42 (3) n 1 avsnitt 4 strekpunkt	§ 5 – 15 (1) h nr. 1
§ 42 (3) n 2 avsnitt	§ 5 – 43 (2)
§ 42 (3) o	§ 5 – 15 (1) k
§ 42 (4) 1 pkt.	§ 5 – 15 (1) j nr. 5
§ 42 (4) 1 pkt.	§ 5 – 31 b
§ 42 (4) 2 pkt.	§ 8 - 1 (1) d
§ 42 (4) 2 pkt. i.f.	§ 8 - 1 (1) c
§ 42 (4) 3 pkt. i.f.	§ 5 – 20 (3)
§ 42 (4) 3 pkt.	§ 5 - 42 a
§ 42 (4) 3 pkt.	§ 5 - 42 c
§ 42 (4) 4 pkt. første del	§ 5 - 15 (1) j nr. 1
§ 42 (4) 4 pkt. annen del	§ 5 - 15 (1) j nr. 2
§ 42 (4) 5 pkt.	§ 5 - 15 (1) j nr. 3
§ 42 (5) 1 pkt.	§ 5 - 21 (3)
§ 42 (5) 2 og 3 pkt.	§ 5 – 60
§ 42 (6) 1 og 2 pkt.	§ 5 - 21 (2)
§ 42 (6) 3 og 4 pkt.	§ 5 - 20 (2)
§ 42 (6) 5 pkt.	§ 5 - 40 (2)
§ 42 (6) 6 og 7 pkt.	§ 5 - 40 (3)
§ 42 (7) 1 og 2 pkt.	§ 5 - 41 (1)
§ 42 (7) 3 pkt.	§ 5 - 41 (2)
§ 42 (8) 1 pkt.	§ 5 - 40 (4)
§ 42 (8) 2 pkt.	§ 5 - 40 (5)
§ 42 (8) 3 pkt.	§ 5 - 40 (6)
§ 42 (9) 1 pkt.	§ 7- 10 (2)
§ 42 (9) 1 og 3 pkt.	§ 7 – 1
§ 42 (9) 1 pkt., § 42 (10) og forskrift 24.06.1976 § 8	§ 7- 10 (1)
§ 42 (9) 1 pkt., § 42 b nr. 7 (1) og forskriften § 6	§ 7- 10 (3)
§ 42 (9) 2 pkt. og forskriften § 9	§ 7- 10 (7)
§ 42 (9) 4 pkt.	§ 5 - 21 (1)
§ 42 (10) og § 51 (6) 1 og 2 pkt.	§ 7 - 12 (1)
§ 42 (11) 2 pkt.	§ 5 - 15 (1) j nr. 7
§ 42 (11) 3 pkt.	§ 5 - 15 (1) j nr. 6
§ 42 (13) 1 - 3 pkt.	§ 5 - 14 (3) a
§ 42 (13) 4 - 10 pkt.	§ 5 - 14 (3) b

1 Bed.book Page 690 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

§ 42 (14)
§ 42 b nr. 1 (1)
§ 42 b nr. 1 (2)
§ 42 b nr. 2
§ 42 b nr. 3 1 pkt. og forskrift 24.06.1976 § 2
§ 42 b nr. 4 og forskriften §§ 1 og 3
§ 42 b nr. 5 og forskriften § 4
§ 42 b nr. 6 og forskriften § 5
§ 42 b nr. 7 (1) (§ 42 (9) 1 pkt. og forskriften § 6)
§ 42 b nr. 7 (2) og forskriften § 7
§ 42 b nr. 8
§ 42 b nr. 9
§ 42 c (1) 1 og 2 pkt. og forskrift av 23.04.1987 § 1 (2) 1 pkt.
§ 42 c (1) 3 og 4 pkt.
§ 42 c (2)
§ 43 (1) a og c
§ 43 (1) b
§ 43 (2)
§ 43 (2) 1 pkt. i.f.
§ 43 (2) a
§ 43 (2) a i.f.
§ 43 (2) b
§ 43 (2) c
§ 43 (2) d 1 avsnitt 2 og 3 pkt.
§ 43 (2) d 1 avsnitt (unntatt 2 og 3 pkt.)
§ 43 (2) d 2 avsnitt
§ 43 (2) e 3 pkt.
§ 43 (2) f
§ 43 (3)
§ 43 (4)
§ 43 A (2)
§ 43 A (3)
§ 43 A – 1 1 pkt.
§ 43 A – 2
§ 43 A – 3
§ 43 A – 4
§ 43 A – 5
§ 44 (1) 1 pkt.
§ 5 - 14 (3) c
§ 7 - 11 a
§ 7 - 11 c
§ 7 - 11 d
§ 7 - 11 e
§ 7 - 11 f
§ 7 – 13
§ 7 - 10 (5)
§ 7 - 10 (3)
§ 7 - 10 (4)
§ 7 - 12 (6)
§ 7 - 21
§ 5 - 13 (1)
§ 5 - 13 (2)
§ 5 - 12 (4)
§ 5 - 50 (1)
§ 5 - 50 (2)
§ 5 - 1 (2)
§ 9 - 2 (2)
§ 9 - 3 (1) a
§ 9 - 3 (1) b
§ 9 - 3 (1) c
§ 9 - 3 (6)
§ 9 - 3 (3)
§ 9 - 3 (2)
§ 9 - 3 (5)
§ 9 - 5
§ 9 - 3 (4)
§ 9 - 3 (7)
§ 9 - 9
§ 9 - 10 (2)
§ 9 - 10 (7)
§ 9 - 10 (1)
§ 9 - 10 (3)
§ 9 - 10 (4)
§ 9 - 10 (5)
§ 9 - 10 (6)
§ 6 - 1 (1)

1 Bed.book Page 691 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

§ 44 (1) 1 pkt.	§ 6 - 40 (1)
§ 44 (1) a 1 avsnitt 1 pkt.	§ 6 - 1 (2)
§ 44 (1) a 1 avsnitt 2 pkt.	§ 6 - 60 (4)
§ 44 (1) a 1 avsnitt 3 pkt.	§ 6 - 13 (2)
§ 44 (1) a 1 avsnitt 4 pkt.	§ 6 - 45
§ 44 (1) a 2 avsnitt	§ 6 – 21
§ 44 (1) a 3 avsnitt 1 og 2 pkt.	§ 6 - 12 (1)
§ 44 (1) a 3 avsnitt 3 og 4 pkt.	§ 6 - 12 (2)
§ 44 (1) a 3 avsnitt 5 pkt.	§ 6 - 12 (3)
§ 44 (1) a 4 avsnitt	§ 6 – 14
§ 44 (1) a 5 avsnitt	§ 6 – 22
§ 44 (1) b	§ 6 – 11
§ 44 (1) c 1 avsnitt 1 pkt. (§ 50 (2) b 1 pkt.)	§ 6 - 10 (1)
§ 44 (1) c 1 avsnitt 2 og 3 pkt.	§ 6 - 10 (2)
§ 44 (1) c 2 avsnitt 1 og 2 pkt.	§ 6 - 10 (3)
§ 44 (1) c 2 avsnitt 2 og 3 pkt.	§ 14 – 50
§ 44 (1) d	§ 6 - 2 (2)
§ 44 (1) e	§ 6 – 41
§ 44 (1) f	§ 6 – 15
§ 44 (1) g nr. 1 2 avsnitt 1, 2 og 5 pkt. og § 44 (1) g nr. 3 2 avsnitt	§ 6 - 32 (1)
§ 44 (1) g nr. 1 2 avsnitt 6 og 7 pkt.	§ 6 - 30 (2)
§ 44 (1) g nr. 1 3 avsnitt 1 - 3 pkt.	§ 6 - 32 (2)
§ 44 (1) g nr. 1 3 avsnitt 4 og 5 pkt.	§ 6 - 32 (3)
§ 44 (1) g nr. 1 4 avsnitt	§ 6 - 32 (4)
§ 44 (1) g nr. 2 1 - 5 pkt.	§ 6 - 13 (1)
§ 44 (1) g nr. 2 6 og 7 pkt.	§ 6 - 13 (3)
§ 44 (1) g nr. 3 2 pkt.	§ 6 - 31 (1) d
§ 44 (1) g nr. 3 3 pkt. og § 44 (1) g nr. 1 2 avsnitt 4 pkt.	§ 6 - 31 (1) b
§ 44 (1) g nr. 3 3 og 4 pkt. og § 44 (1) g nr. 1 2 avsnitt 3 pkt.	§ 6 - 31 (1) a
§ 44 (1) g nr. 3 5 og 6 pkt.	§ 6 - 31 (1) e
§ 44 (1) g nr. 4 1 pkt.	§ 6 - 44 (1)
§ 44 (1) g nr. 4 2 pkt. og nr. 5	§ 6 - 44 (2)
§ 44 (1) h nr. 1	§ 6 - 47 f
§ 44 (1) h nr. 2 1 alt.	§ 6 - 47 a
§ 44 (1) h nr. 2 2 alt.	§ 6 - 47 b
§ 44 (1) i	§ 8 – 6
§ 44 (1) k 1 avsnitt	§ 6 - 46 (1)
§ 44 (1) k 2 avsnitt og § 44 (1) k 3 avsnitt 2 pkt.	§ 6 - 46 (4)

1 Bed.book Page 692 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

§ 44 (1) k 3 avsnitt	§ 6 - 46 (2)
§ 44 (1) k 4 avsnitt	§ 6 - 46 (3)
§ 44 (1) l	§ 8 – 4
§ 44 (1) m og § 42 (12)	§ 8 - 1 (2)
§ 44 (2) nr. 1	§ 6 - 47 c
§ 44 (2) nr. 2	§ 6 - 47 d
§ 44 (2) nr. 3	§ 6 - 47 e
§ 44 (3)	§ 8 - 1 (3)
§ 44 (3) 2 pkt.	§ 14 – 83
§ 44 (4) 1 pkt.	§ 6 – 18
§ 44 (4) nr. 1 1 avsnitt	§ 6 - 20 (1)
§ 44 (4) nr. 1 2 avsnitt	§ 6 - 20 (2)
§ 44 (4) nr. 1 3 avsnitt	§ 6 - 20 (3)
§ 44 (4) nr. 1 4 avsnitt	§ 6 - 20 (4)
§ 44 (4) nr. 1 5 avsnitt	§ 6 - 20 (5)
§ 44 (4) nr. 2	§ 6 - 19 (1)
§ 44 (4) nr. 3 (unntatt 2 avsnitt 4 pkt.)	§ 6 - 19 (2)
§ 44 (4) nr. 3 annet avsnitt 4 pkt.	§ 6 - 19 (3)
§ 44 (4) nr. 4	§ 6 - 19 (4)
§ 44 (4) nr. 4	§ 6 - 20 (6)
§ 44 (5) 1 og 2 pkt.	§ 6 - 42 (1)
§ 44 (5) 3 pkt.	§ 6 - 42 (2)
§ 44 (6) 1 - 3 pkt.	§ 6 - 48 (1)
§ 44 (6) 4 pkt.	§ 6 - 48 (2)
§ 44 (7) og gjeldende ulovfestet rett	§ 6 - 3 (4)
§ 44 (8)	§ 6 – 43
§ 44 (9)	§ 6 – 16
§ 44 (10) 1 pkt.	§ 6 – 92
§ 44 (10) 3 pkt. og forskrift av 14.01.1983 nr. 18	§ 6 – 70
§ 44 (11) nr. 2 a 3 og 4 pkt.	§ 16 - 11 (2)
§ 44 (11) nr. 1 a 1 og 3 pkt. og nr. 1 b 5 pkt.	§ 16 - 10 (1)
§ 44 (11) nr. 1 a 1 pkt. og § 44 (12) 2 pkt.	§ 16 - 10 (2)
§ 44 (11) nr. 1 b 1 – 4 pkt.	§ 16 - 10 (3)
§ 44 (11) nr. 1 b 6 pkt.	§ 16 - 10 (7)
§ 44 (11) nr. 1 b siste pkt.	§ 16 - 10 (6)
§ 44 (11) nr. 1 c	§ 16 - 10 (5)
§ 44 (11) nr. 2 a 1 og 2 pkt. og § 44 (12) 2 pkt.	§ 16 - 11 (1)
§ 44 (11) nr. 2 a siste pkt.	§ 16 - 11 (4)

1 Bed.book Page 693 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

§ 44 (11) nr. 2 b
§ 44 (11) nr. 2 c
§ 44 (11) nr. 2 d
§ 44 (11) nr. 3
§ 44 (11) nr. 3
§ 44 (12) 1 pkt.
§ 44 (12) 1 pkt.
§ 44 (12) 2 pkt.
§ 44 (13)
§ 44 (14)
§ 44 (15) (1) pkt.
§ 44 (15) 1 og 2 pkt.
§ 44 (16)
§ 44 (17) 1 pkt.
§ 44 (17) nr. 1
§ 44 (17) nr. 2
§ 44 (17) nr. 3
§ 44 (17) nr. 4
§ 44 A - 1 (1) 1 og 3 pkt. (2) og (3)
§ 44 A - 2 (1)
§ 44 A - 2 (2)
§ 44 A - 2 (3)
§ 44 A - 2 (4)
§ 44 A – 3
§ 44 A - 4 (1)
§ 44 A - 4 (2) og (3)
§ 44 A - 4 (4)
§ 44 A - 5 (1)
§ 44 A - 5 (2) og forskrift av 15.05.1992 nr. 325
§ 44 A - 6 (1)
§ 44 A - 6 (2)
§ 44 A - 6 (3)
§ 44 A - 6 (4)
§ 44 A - 6 (5)
§ 44 A - 7 (1)
§ 44 A - 7 (2)
§ 44 A - 7 (3)
§ 44 A - 7 (4)

§ 16 - 11 (7)
§ 16 - 11 (6)
§ 16 - 11 (5)
§ 16 - 10 (8)
§ 16 - 11 (8)
§ 16 - 10 (4)
§ 16 - 11 (3)
§ 16 - 10 (2) og 16 - 11 (1)
§ 6 - 40 (2)
§ 6 - 40 (5)
§ 6 - 49 (1)
§ 6 - 49 (2)
§ 6 - 40 (4)
§ 6 - 61 (1)
§ 6 - 61 (2)
§ 6 - 61 (3)
§ 6 - 61 (4)
§ 6 - 61 (5)
§ 14 - 40 (1)
§ 14 - 41 (1)
§ 14 - 41 (2)
§ 14 - 41 (3)
§ 14 - 41 (4)
§ 14 – 30
§ 14 - 42 (1)
§ 14 - 42 (2)
§ 14 - 42 (3)
§ 14 - 43 (1)
§ 14 - 43 (2)
§ 14 - 44 (1)
§ 14 - 44 (2)
§ 14 - 44 (3)
§ 14 - 44 (4)
§ 14 - 44 (5)
§ 14 - 45 (1)
§ 14 - 45 (2)
§ 14 - 45 (3)
§ 14 - 45 (4)

1 Bed.book Page 694 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

§ 44 A – 8
§ 44 A – 9
§ 44 A – 10
§ 44 A – 11
§ 44 B – 1
§ 44 B – 2
§ 44 B – 3
§ 44 B – 4
§ 44 B – 5
§ 44 B – 6
§ 44 B – 7
§ 45 (1) 1 pkt.
§ 45 (1) 1 pkt.
§ 45 (1) 1 pkt. 3 komma
§ 45 (1) 2 pkt. og § 53 (1) 2 pkt.
§ 45 (2) 1 pkt.
§ 45 (2) 2 - 4 pkt.
§ 45 (2) 3 pkt.
§ 45 (2) 4 og 5 pkt.
§ 45 (3) 1 pkt.
§ 45 (3) 2 og 3 pkt.
§ 45 (3) 3 pkt.
§ 45 (3) 4 pkt. og § 75 (7) 2 pkt.
§ 45 (4) 1 pkt. og § 75 (7) 4 pkt.
§ 45 (4) 2 pkt.
§ 45 (4) 2 pkt. (jf. § 53 (4))
§ 45 (5)
§ 45 (6)
§ 45 (7) a 1 og 2 pkt.
§ 45 (7) a 3 - 5 pkt.
§ 45 (7) b
§ 45 (7) c, 44 A - 6 (4) 1 pkt.
§ 45 (7) d 1 pkt.
§ 45 (7) d 2 pkt.
§ 45 (7) e
§ 45 (8) 1 pkt.
§ 45 (8) 2 pkt.
§ 46 (2) nr. 1
§ 14 – 46
§ 14 – 47
§ 14 – 48
§ 18 – 6
§ 14 – 60
§ 14 – 61
§ 14 – 62
§ 14 – 63
§ 14 – 64
§ 14 – 65
§ 14 – 66
§ 6 - 2 (1) a
§ 6 - 3 (1)
§ 9 – 4
§ 8 - 1 (4)
§ 4 - 31 (1)
§ 6 – 91
§ 4 - 31 (2)
§ 6 - 3 (5)
§ 6 - 90 (1) a
§ 6 - 3 (2)
§ 6 - 90 (1) b
§ 6 - 90 (3)
§ 6 - 90 (4)
§ 6 - 3 (3)
§ 6 - 90 (5)
§ 6 - 40 (3)
§ 14 – 52
§ 14 – 70 (1)
§ 14 – 70 (7)
§ 14 – 70 (3)
§ 14 - 70 (4)
§ 14 - 70 (5)
§ 14 - 70 (6)
§ 14 - 70 (8)
§ 14 - 71 (1)
§ 14 - 71 (2)
§ 14 - 82 (1) a

1 Bed.book Page 695 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

§ 46 (2) nr. 2 1 og 3 pkt.	§ 14 - 82 (1) b
§ 46 (2) nr. 2 2 pkt.	§ 8 - 1 (1) a 3
§ 46 (2) nr. 3	§ 14 - 82 (1) c
§ 46 (2) nr. 4	§ 14 - 82 (2)
§ 46 (2) nr. 5	§ 14 - 82 (3)
§ 46 (3) 1 og 2 pkt.	§ 8 - 1 (5)
§ 46 (3) 3 pkt.	§ 14 - 44 (6)
§ 47 (1)	§ 6 – 17
§ 47 (2)	§ 14 – 51
§ 47 (3) 1 og 2 pkt.	§ 14 – 22
§ 47 (3) 3 pkt.	§ 8 - 1 (1) a 2
§ 47 (4)	§ 8 - 1 (1) a1
§ 48 (1) 1 pkt.	§ 14 - 81 (1) a
§ 48 (1) 2 pkt.	§ 14 - 81 (2)
§ 48 (1) 3 pkt.	§ 14 - 81 (1) d
§ 48 (1) 4 pkt.	§ 14 - 81 (1) b
§ 48 (1) 5 og 6 pkt.	§ 14 - 81 (1) c
§ 48 (1) siste pkt.	§ 8 - 2 (1)
§ 48 (2) unntatt nr. 4	§ 8 - 2 (2)
§ 48 (3)	§ 8 - 2 (4)
§ 48 (4)	§ 8 - 2 (5)
§ 48 (5)	§ 14 - 81 (3)
§ 48 (6)	§ 8 - 2 (3)
§ 48 (6) 1 pkt.	§ 14 - 81 (4) b
§ 48 (7)	§ 14 - 81 (6)
§ 48 (8)	§ 14 - 81 (4) a
§ 48 (9)	§ 14 - 81 (5)
§ 49 nr. 2 1 pkt.	§ 6 - 60 (1)
§ 49 nr. 2 2 pkt.	§ 6 - 60 (2)
§ 49 nr. 2 3 pkt.	§ 6 - 60 (3)
§ 49 nr. 3 (1)	§ 8 - 1 (1) b
§ 50 (2) 1 og 2 pkt.	§ 14 - 4 (2)
§ 50 (2) 3 pkt.	§ 14 - 5 (6)
§ 50 (2) a 1 - 3 pkt.	§ 14 - 5 (2) a
§ 50 (2) a 4 pkt.	§ 14 - 5 (2) b
§ 50 (2) a 2 avsnitt 1 pkt.	§ 14 - 5 (2) c
§ 50 (2) a 2 avsnitt 1 pkt.	§ 14 - 5 (4) a
§ 50 (2) a 2 avsnitt 2 pkt. og § 50 (2) a 8 avsnitt	§ 14 - 5 (2) d

1 Bed.book Page 696 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

§ 50 (2) a 3 avsnitt
§ 50 (2) a 4 avsnitt 1 pkt.
§ 50 (2) a 4 avsnitt 3 pkt.
§ 50 (2) a 5 avsnitt 1 pkt.
§ 50 (2) a 5 avsnitt 2 pkt. og § 50 (2) a 8 avsnitt
§ 50 (2) a 6 avsnitt
§ 50 (2) a 7 avsnitt 1 pkt.
§ 50 (2) a 7 avsnitt 2 pkt.
§ 50 (2) a 8 avsnitt (og § 50 (2) a 2 avsnitt 2 pkt.)
§ 50 (2) b 1 pkt.
§ 50 (2) b 2 og 3 pkt.
§ 50 (3)
§ 50 (4) a
§ 50 (4) b
§ 50 (4) c
§ 50 (4) d
§ 50 (5)
§ 50 (6)
§ 50 (7)
§ 50 (8)
§ 51 (3) 2 pkt.
§ 51 (4) 1 og 2 pkt.
§ 51 (4) 3 og 4 pkt.
§ 51 (5)
§ 51 (5), jf. Riksskattestyrets regler 25.01.1917
§ 51 (6) 1 pkt.
§ 51 (6) 1 og 2 pkt. (og § 42 (10))
§ 51 (6) 3 pkt.
§ 51 (6) 4 og 5 pkt.
§ 51 (7)
§ 51 A – 1
§ 51 A – 2
§ 51 A – 3
§ 51 A – 4
§ 51 A – 5
§ 51 A – 6
§ 51 A – 7
§ 51 A – 8
§ 14 - 5 (3)
§ 14 - 5 (4) b
§ 14 - 5 (4) c
§ 14 - 5 (4) d
§ 14 - 5 (4) h
§ 14 - 5 (4) e
§ 14 - 5 (4) f
§ 14 - 5 (4) g
§ 14 - 5 (2) d
§ 6 - 10 (1)
§ 6 - 10 (4)
§ 14 - 4 (5)
§ 14 - 5 (5) a 1
§ 14 - 5 (5) a 2
§ 14 - 5 (5) a 3
§ 14 - 5 (5) b
§ 14 - 4 (3) a
§ 14 – 4 (6)
§ 14 – 4 (7)
§ 14 – 4 (1) 2 pkt.
§ 8 - 5 (1)
§ 8 - 5 (2)
§ 8 - 5 (3)
§ 8 - 5 (5)
§ 8 - 5 (4)
§ 7 - 12 (2)
§ 7 - 12 (1)
§ 7 - 12 (3)
§ 7 - 12 (4)
§ 7 - 12 (5)
§ 8 – 10
§ 8 – 11
§ 8 – 12
§ 8 – 13
§ 8 – 14
§ 8 – 15
§ 8 – 16
§ 8 – 17

1 Bed.book Page 697 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

§ 51 A – 9
§ 51 A – 10
§ 52 – 1
§ 52 – 2
§ 52 – 3
§ 52 – 4
§ 52 – 5 1 pkt.
§ 52 – 5 2 pkt.
§ 52 – 6
§ 53 (1) 1 og 3 pkt. og § 53 (3)
§ 53 (1) 2 pkt.
§ 53 (1) 4 pkt. og § 53 (2) 1 pkt.
§ 53 (1) 5 pkt.
§ 53 (1) 6 pkt.
§ 53 (2) 1 og 2 pkt.
§ 53 (2) 3 pkt.
§ 53 (3)
§ 53 (3)
§ 53 (5) 1 - 3 pkt.
§ 54 (1) 1 pkt.
§ 54 (1) 2 pkt.
§ 54 (1) 3 pkt.
§ 54 (2)
§ 55 (1) nr. 1 a, b, c, e og § 55 (1) nr. 2
§ 55 (1) nr. 1 d 1 og 3 pkt.
§ 55 (1) nr. 1 d 2 pkt.
§ 55 (1) nr. 3, 4 første alternativ og 5
§ 55 (1) nr. 4 i.f.
§ 55 (2)
§ 55 (4)
§ 55 (5)
§ 56, 57 (1) og 58 (1)
§ 57 (2)
§ 57 (3) og § 58 (3)
§ 58 (2)
§ 59
§ 60 (1) 1 pkt.
§ 60 (1) 1 pkt. og gjeldende ulovfestet rett
§ 8 – 18
§ 8 – 20
§ 10 - 50 (1) 1 – 3 pkt.
§ 10 - 50 (2)
§ 10 - 50 (3)
§ 10 - 50 (4)
§ 10 - 50 (1) 4 pkt.
§ 10 - 50 (5)
§ 10 – 51
§ 14 - 6 (1)
§ 8 - 1 (4)
§ 14 - 6 (2)
§ 14 - 6 (3)
§ 14 - 6 (4)
§ 14 - 7 (1)
§ 14 - 7 (2)
§ 14 - 6 (5)
§ 14 - 7 (3)
§ 14 – 80
§ 13 - 1 (1)
§ 13 - 1 (2)
§ 13 - 1 (3)
§ 11 – 11
§ 12 - 2 a
§ 12 - 2 b
§ 12 - 2 d
§ 12 - 2 f
§ 12 - 2 e
§ 12 - 16 (1)
§ 12 – 3
§ 12 – 20
§ 12 - 10 (1)
§ 12 - 12 (3) e
§ 12 – 14
§ 12 - 10 (3)
§ 12 – 11
§ 12 - 12 (1)
§ 12 - 12 (2) a

1 Bed.book Page 698 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

§ 60 (1) 2 pkt.
§ 60 (1) 2 pkt.
§ 60 (1) 3 pkt.
§ 60 (1) bokstav a
§ 60 (1) bokstav b
§ 60 (2) 1 pkt.
§ 60 (2) 2 pkt.
§ 60 (2) 3 pkt. - 60 (4)
§ 60 (5)
§ 61 nr. 1 og 2
§ 61 nr. 3
§ 73 (1), § 72 og delvis ny
§ 73 (2)
§ 75 (1)
§ 75 (2) 1 og 2 pkt.
§ 75 (2) 3 pkt.
§ 75 (3)
§ 75 (4)
§ 75 (5) 1 og 3 pkt.
§ 75 (5) 2 pkt.
§ 75 (6) 2 pkt.
§ 75 (7) 1 pkt.
§ 75 (7) 2 pkt.
§ 75 (7) 3 pkt.
§ 75 (7) 4 pkt.
§ 75 (8)
§ 76 (1) 1 og 4 pkt.
§ 76 (1) 2 og 3 pkt. og 76 (3)
§ 76 (2)
§ 77 nr. 1 1 og 2 avsnitt, 3 avsnitt 1 pkt.
§ 77 nr. 1 (3) 2 pkt.
§ 77 nr. 2
§ 77 nr. 3
§ 77 nr. 4 (1)
§ 77 nr. 4 (2) og (3)
§ 77 nr. 4 (4)
§ 77 nr. 4 (5)
§ 77 nr. 4 (6)
§ 12 - 12 (2) e
§ 12 - 12 (3) f
§ 12 - 12 (3) g
§ 12 - 12 (3) a
§ 12 - 12 (3) b
§ 12 - 13 (1)
§ 12 - 13 (3)
§ 12 - 13 (2)
§ 12 - 15 (1) - (4)
§ 12 - 17 (1)
§ 12 - 17 (2)
§ 15 - 2 (1)
§ 15 - 2 (2)
§ 15 - 4 (1)
§ 15 - 4 (2)
§ 15 - 4 (3)
§ 15 - 4 (4)
§ 15 - 4 (5)
§ 15 - 4 (8)
§ 6 – 85
§ 15 - 4 (7)
§ 6 - 90 (1) d
§ 6 - 90 (3)
§ 6 - 90 (1) c
§ 6 - 90 (4)
§ 15 - 4 (6)
§ 6 - 80 (1)
§ 6 - 80 (3)
§ 6 - 80 (2)
§ 6 - 81 (1)
§ 6 - 81 (5)
§ 6 - 81 (2)
§ 6 - 81 (3)
§ 6 - 83 (1)
§ 6 - 83 (2)
§ 6 - 83 (3)
§ 6 - 83 (4)
§ 6 – 82

1 Bed.book Page 699 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

§ 77 nr. 5 1 pkt.	§ 6 - 84 (1)
§ 77 nr. 5 2 pkt.	§ 6 - 84 (2)
§ 77 nr. 5 3 og 4 pkt.	§ 6 - 84 (3)
§ 77 nr. 6	§ 6 - 81 (4)
§ 77 nr. 6	§ 6 - 84 (4)
§ 78 nr. 1 1 - 4 pkt.	§ 17 - 1 (1)
§ 78 nr. 1 5 pkt. og forskrift av 08.12.1989 nr. 1223 § 5	§ 17 - 1 (2)
§ 78 nr. 1 6 pkt. og forskrift av 08.12.1989 nr. 1223 § 3	§ 17 - 1 (3)
§ 78 nr. 2	§ 17 - 4 (1)
§ 78 nr. 3	§ 17 – 5
§ 80 (2)	§ 5 - 11 (3)
§ 136	§ 1 – 3
§ 138	§ 1 - 1 (2)
§ 139 nr. 2 og 3	§ 1 - 2 (1)
§ 139 nr. 2 og 3	§ 1 - 2 (2)
§ 139 nr. 2 og forskrift av 29.05.1970 nr. 7 pkt. 1 og 2	§ 15 - 3 (1)
§ 139 nr. 2 2 pkt. i.f. og forskrift av 29.05.1970 nr. 7 pkt. 3	§ 15 - 3 (2)
§ 139 nr. 3	§ 15 - 3 (3)
§ 140	§ 1 – 4

1 Bed.book Page 700 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

1 Bed.book Page 701 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Liste over sidehenvisninger til gammel skattelov

§ 15 30
§ 15 første ledd første punktum 435
§ 15 første ledd bokstav a 29, 227
§ 15 første ledd bokstav b 29 flg., 178, 227, 236, 254, 269, 282, 361, 517, 543, 548, 575
§ 15 første ledd bokstav c 34 flg., 171, 227, 424, 435, 543
§ 17 39
§ 18 39
§ 19 A-1 508 flg.
§ 19 A-2 nr. 4 494
§ 19 A-3 467 flg.
§ 19 A-4 200
§ 19 A-4 nr. 1 505
§ 19 A-4 nr. 2 489
§ 19 A-4 nr. 3 494 flg.
§ 20 39
§ 20 annet ledd 29, 118 flg., 572
§ 20 annet ledd annet punktum 30
§ 22 131
§ 22 A 157, 176, 435, 436, 444 flg., 543, 575, 579
§ 22 A-1 nr. 1 438 flg.
§ 22 A-1 nr. 2 439
§ 22 A-2 205, 439 flg.
§ 22 A-2 nr. 3 439
§ 22 A-3 446
§ 22 A-4 464
§ 22 A-5 445, 446, 457
§ 22 A-6 447
§ 22 A-7 436
§ 22 tredje ledd 545
§ 22 fjerde ledd 545
§ 25 første ledd annet punktum 36
§ 26 første ledd bokstav b og c 508
§ 31 tredje ledd 182
§ 31 femte ledd 200
§ 32 annet og tredje ledd 182
§ 37 496
§ 37 bokstav a tredje avsnitt 495
§ 37 bokstav d annet punktum 41, 42
§ 41 tiende ledd 507
§ 42 57, 63, 64, 143, 202
§ 42 første ledd 50 flg., 200, 201, 265, 475, 517, 602
§ 42 første ledd første punktum 45, 202
§ 42 første ledd første punktum første del 143
§ 42 første ledd tredje punktum 54, 56, 57
§ 42 første ledd, tredje til sjette punktum 113
§ 42 første ledd femte punktum 54, 55, 57
§ 43 46, 145, 265
§ 43 annet ledd 85, 146, 242
§ 43 annet ledd bokstav b 143, 148
§ 43 tredje ledd 46
§ 44 61, 68, 143, 411, 491, 493
§ 44 første ledd 59 flg., 146, 147, 194, 195, 198, 410, 507, 568
§ 44 første ledd første punktum 64, 70 flg., 129, 408, 411, 475, 483, 491, 493, 502, 562, 568
§ 44 første ledd bokstav a første avsnitt tredje punktum 125, 126
§ 44 første ledd bokstav c 122, 482, 484
§ 44 første ledd bokstav c annet avsnitt 403, 407, 409
§ 44 første ledd bokstav c fjerde og femte punktum 507

1 Bed.book Page 702 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

§ 44 første ledd bokstav d 65, 66, 100 flg., 147, 148, 345, 359, 403, 524, 571
§ 44 første ledd bokstav f 124, 125, 440, 442, 448, 464, 544, 548
§ 44 første ledd bokstav k 125, 126
§ 44 sekstende ledd 642
§ 44 A 406, 413, 575, 646
§ 44 A-1 393, 394
§ 44 A-1 første ledd 394
§ 44 A-1 første ledd tredje punktum 395
§ 44 A-2 281
§ 44 A-2 første ledd bokstav b 402
§ 44 A-3 393, 395
§ 44 A-5 403
§ 44 A-6 406
§ 44 A-10 228
§ 44 A-10 tredje ledd 36
§ 44 A-11 nr. 1 482
§ 44 A-11 nr. 1 bokstav a 487
§ 44 B 36, 413, 415, 431, 574
§ 44 B-1 nr. 3 415
§ 44 B-2 413
§ 44 B-3 nr. 2 414, 575
§ 44 B-5 141, 228, 413, 414, 575
§ 44 B-6 414
§ 44 B-6 nr. 2 første punktum 414
§ 45 60, 120, 143
§ 45 første ledd 109, 147
§ 45 annet ledd 43, 130, 436, 569, 571
§ 45 annet ledd første og annet punktum 568
§ 45 annet ledd annet punktum 129 flg., 569, 600
§ 45 annet ledd, annet til fjerde punktum 43
§ 45 annet ledd femte punktum 60, 570
§ 45 annet ledd siste punktum 65, 111, 117 flg., 569 flg.
§ 45 tredje ledd 126 flg.
§ 45 åttende ledd 115, 116
§ 45 åttende ledd bokstav e 36
§ 45 femte ledd 130
§ 45 sjette ledd 361
§ 45 syvende ledd 281
§ 50 68
§ 50 annet ledd 74, 80, 81, 341 flg., 402 flg., 426, 428
§ 50 annet ledd første punktum 344, 362, 363, 409
§ 50 annet ledd bokstav a første avsnitt 372
§ 50 annet ledd bokstav a annet avsnitt første punktum 359
§ 50 annet ledd bokstav a tredje avsnitt 346 flg.
§ 50 annet ledd bokstav a fjerde avsnitt 377, 615
§ 50 annet ledd bokstav b annet punktum 123
§ 50 annet ledd bokstav b tredje punktum 122, 123, 124
§ 50 tredje ledd 47, 66, 359 flg., 379, 616, 647, 649
§ 50 fjerde ledd 343, 344, 378 flg.
§ 50 femte ledd 67, 69, 341 flg., 427 flg., 619
§ 50 sjette ledd annet punktum 507
§ 51 46
§ 51 tredje ledd 46, 47, 518
§ 51 tredje ledd annet punktum 46, 47
§ 51 A 110, 137, 239, 269, 285, 413, 429
§ 51 A-2 nr. 1 bokstav c 139
§ 51 A-2 nr. 1 bokstav d 139
§ 51 A-2 nr. 1 bokstav e, f og g og nr. 2 138
§ 51 A-3 141
§ 51 A-4 nr. 1 og 2 140
§ 51 A-4 nr. 3 140
§ 51 A-5 nr. 3 141
§ 51 A-6 nr. 1 142
§ 51 A-6 nr. 2 140, 142, 429
§ 51 A-6 nr. 3 142
§ 51 A-6 nr. 4 141
§ 51 A-6 nr. 6 141
§ 51 A-7 141
§ 51 A-8 240, 241, 285, 541
§ 51 A-8 nr. 1 og 2 239, 540
§ 51 A-9 nr. 4 141
§ 53 230, 272

1 Bed.book Page 703 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

§ 53 første ledd 272, 388, 392,
§ 53 første ledd første punktum 380
§ 53 første ledd fjerde punktum 383
§ 53 første ledd femte punktum 50 flg., 114, 164, 386 flg., 604
§ 53 første ledd siste punktum 384
§ 53 annet ledd 392
§ 54 første ledd 62, 63, 97, 98, 220, 295 flg., 332, 510 flg., 514, 540, 618
§ 54 første ledd første punktum 510
§ 54 første ledd annet punktum 321, 338
§ 54 første ledd tredje punktum 304, 336
§ 137 24
§ 138 24

1 Bed.book Page 704 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

1 Bed.book Page 705 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Liste over sidehenvisninger til selskapsskatteloven

§ 1-1 32, 177, 178, 253, 462
§ 1-2 440
§ 1-3 166, 623, 645
§ 1-3 nr. 1 150, 154, 157, 160, 163
§ 1-3 nr. 1 første punktum 151, 153
§ 1-3 nr. 2 155, 158
§ 1-3 nr. 4 156, 509
§ 1-4 126, 149
§ 1-4 nr. 1 127
§ 1-4 nr. 1 annet punktum 158
§ 1-4 nr. 1 150, 151, 157
§ 1-4 nr. 1 første punktum 153, 155, 157
§ 1-4 nr. 1 annet punktum 157
§ 1-4 nr. 2 158
§ 1-5 166
§ 1-5 nr. 1 77
§ 1-6 166, 247, 288, 634
§ 1-6 nr. 2 167 flg., 244, 287, 634, 650
§ 1-7 176, 444 flg., 575, 652
§ 1-7 nr. 1 462
§ 1-7 nr. 2 450
§ 1-7 nr. 2 bokstav b annet punktum 449
§ 1-7 nr. 3 452
§ 1-7 nr. 4 452
§ 1-7 nr. 4 siste punktum 459
§ 1-7 nr. 5 456
§ 1-7 nr. 6 448, 449
§ 1-8 272, 464, 545
§ 1-9 445, 457, 458, 546, 547
§ 1-9 nr. 1 445, 457
§ 1-9 nr. 2 463, 464
§ 2-2 nr. 1 42
§ 2-2 nr. 2 42
§ 2-2 nr. 2 første punktum 42
§ 2-2 nr. 3 41
§ 2-2 nr. 4 41
§ 3-1 177, 178, 575
§ 3-2 175, 192, 246, 435
§ 3-2 nr. 1 55, 169, 176, 177, 180
§ 3-2 nr. 2 55, 169 flg. 180, 244, 247, 275
§ 3-2 nr. 2 første punktum 170
§ 3-2 nr. 2 annet punktum 172, 318
§ 3-3 435
§ 3-4 176 flg., 435, 575 flg., 635
§ 3-4 nr. 1 55, 169, 172, 176
§ 3-4 nr. 1 annet punktum 177
§ 3-5 178 flg., 433
§ 3-5 første punktum 180
§ 3-5 annet punktum 182
§ 3-5 tredje punktum 169, 181
§ 5-1 nr. 3 187, 299
§ 5-2 171, 189 flg., 196, 200, 515, 632, 640 flg.
§ 5-2 nr. 1 184, 187, 255, 260 flg., 299, 565
§ 5-2 nr. 2 113, 154, 184 flg., 231, 524, 528 flg.
§ 5-3 84, 193, 197, 632
§ 5-3 nr. 1 75, 195, 196
§ 5-3 nr. 2 82 flg., 196, 200, 216
§ 5-3 nr. 3 56, 199, 200
§ 5-3 nr. 4 210, 637, 638
§ 5-4 79, 86, 87, 99
§ 5-5 228
§ 5-5 nr. 2 202 flg., 581, 582
§ 5-5 nr. 2 annet punktum 201, 202
§ 5-5 nr. 2 fjerde og femte punktum 208
§ 5-5 nr. 3 206, 210
§ 5-6 247, 275
§ 5-7 216, 272

1 Bed.book Page 706 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

§ 5-8 55, 170, 187 flg., 239, 640, 641
§ 5-8 nr. 1 187 flg., 249
§ 5-8 nr. 2 154, 171, 173
§ 6-2 42
§ 6-3 119, 631
§ 6-3, tredje punktum 242, 632
§ 6-4 228
§ 6-6 218, 220, 223, 539
§ 6-6 nr. 2 217
§ 6-7 120, 121, 631
§ 6-7 nr. 1 116, 120
§ 6-7 nr. 1 annet punktum 117, 121, 571
§ 6-7 nr. 3 120
§ 6-9 118
§ 7-1 30, 32
§ 7-2 227
§ 7-4 227
§ 7-6 228
§ 7-7 223
§ 7-7 nr. 2 218, 220, 223, 539
§ 7-8 228
§ 7-9 228
§ 8-1 230, 236 flg.
§ 8-1 nr. 2 236, 240
§ 8-2 nr. 1 240
§ 8-4 242
§ 8-7 244, 245
§ 8-7 nr. 4 380, 384
§ 8-8 nr. 1 244, 246, 248
§ 8-8 nr. 3 243
§ 8-8 nr. 4 243
§ 8-10 238
§ 9-2 nr. 1 519
§ 9-2 nr. 7 217
§ 10-2 271, 515, 520, 632, 633

1 Bed.book Page 707 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Domsregister

Rt. 1921 s. 678 69
Rt. 1922 s. 436 (Utv. II s. 177) *De Forenede Uldvarefabrikker* 232
Rt. 1923 II s. 208 (Utv. II s. 208) 425
Rt. 1923 s. 96 (Utv. II s. 184) *Sulitjelma* 484
Rt. 1925 s. 472 (Utv. II-240) *Kallevig* 181
Rt. 1925 s. 725 (Utv. II s. 254) 160, 645
Rt. 1925 s. 1009 (Utv. II s. 239) *Bergen Privatbank* 232
Rt. 1959 s. 1259 (Utv. 1960 s. 362) 160
Rt. 1926 s. 174 (Utv. II s. 289) 160, 645
Rt. 1927 s. 56 184
Rt. 1927 s. 386 (Utv. II-323) *Bryn* 181
Rt. 1927 s. 457 184
Rt. 1927 s. 490 (Utv. II s. 328) 115
Rt. 1928 s. 142 595
Rt. 1930 s. 32. 184
Rt. 1931 s. 195 (Utv. II s. 456) 160, 590, 645
Rt. 1933 s. 1287 (Utv. II s. 612) 517
Rt. 1934 s. 127 (Utv. II s. 616) 517
Rt. 1934 s. 883 (Utv. II s. 654) 68, 81
Rt. 1937 s. 271 (ikke inntatt i Utvalget) *Hazeland* 485
Rt. 1937 s. 413 (ikke publisert i Utv.) *Borthen* 537
Rt. 1937 s. 848 (Utv. II s. 752) 517
Rt. 1938 s. 215 (Utv. II s. 774) *Bergenskes Pensjonsfond* 517
Rt. 1938 s. 707 (Utv. II s. 802) *A/S Bogstadveien* 485
Rt. 1940 s. 598 (Utv. V s. 247) *Fornebo* 313
Rt. 1952 s. 122 (ikke ref. i Utv.) *Langstein* 67, 351
Rt. 1956 s. 980 (Utv. 1956. s. 442) *Løvenskiold II* 92
Rt. 1956 s. 1188 (ikke referert i Utv.) *Anth. B. Nilsen* 93
Rt. 1957 s. 929 (Utv. 1957 s. 533) *Gottlieb Jessen* 360
Rt. 1957 s. 1239 (Utv. 1958 s. 194) 246
Rt. 1958 s. 583 (Utv. 1958 s. 516) *Hagerup* 45
Rt. 1958 s. 801 (Utv. 1958 s. 619) *Meraker* 68, 351
Rt. 1959 s. 1259 (Utv. 1960 s. 362) 645
Rt. 1959 s. 1299 595
Rt. 1963 s. 478 (Utv. 1963 s. 419) *Siraco* 258, 262, 525, 534
Rt. 1965 s. 60 (Utv. 1965 s. 110) *Løvenskiold III* 484
Rt. 1965 s. 1094 (Utv. 1965 s. 549) *Thora Nielsen* 266
Rt. 1966 s. 364 (Utv. 1966 s. 192) *Knudssøn* 410
Rt. 1966 s. 1120 (ikke inntatt i Utv.) 268
Rt. 1968 s. 510 (Utv. 1968 s. 398) 160
Rt. 1971 s. 264 (Utv. 1971 s. 282) *Kielland* 532
Rt. 1972 s. 874 (Utv. 1972 s. 503) *Askim* 484
Rt. 1975 s. 992 (Utv. 1975 s. 570) *Hjelmaas-Larsen* 475
Rt. 1976 s. 302 (Utv. 1976 s. 195) 524
Rt. 1976 s. 1467 (Utv. 1977 s. 82) *Løiten Brænderi* 110, 516
Rt. 1978 s. 60 (Utv. 1978 s. 363) Smestad 264, 536
Rt. 1978 s. 83 (Utv. 1978 s. 208) 160
Rt. 1978 s. 1001 (Utv. 1978 s. 488) *VBK* 52
Rt. 1982 s. 789 (Utv. 1982 s. 565) *Torkildsen* 264

1 Bed.book Page 708 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Rt. 1982 s. 1301 (Utv. 1982 s. 572) *Unset* 410
Rt. 1983 s. 979 (Utv. 1983 s. 646) *Foss* 81, 410
Rt. 1983 s. 1462 (Utv. 1984 s. 181) *Braathen* 71, 73
Rt. 1985 s. 319 (Utv. 1985 s. 386) 518
Rt. 1988 s. 1244 (Utv. 1989 s. 113) *Osmond* 516, 566
Rt. 1989 s. 296 (Utv. 1989 s. 403) *Platou Investment* 219, 220, 539, 540
Rt. 1990 s. 958 (Utv. 1990 s. 1084) *Quatro* 49, 110, 132
Rt. 1990 s. 1143 (Utv. 1991 s. 143) *Norse* 101, 102, 359
Rt. 1990 s. 1293 (Utv. 1991 s. 153) *Ytterbøe* 132, 571
Rt. 1991 s. 34 (Utv. 1991 s. 159) 591
Rt. 1993 s. 700 (Utv. 1993 s. 1091) *Selmer* 101
Rt. 1993 s. 996 (Utv. 1993 s. 1081) *Tinfos* 516
Rt. 1993 s. 1012 (Utv. 1993 s. 1351), *Forlanddommen* 88, 89, 408
Rt. 1994 s. 132 (Utv. 1994 s. 193) *Uncle John* 560
Rt. 1994 s. 260 (s. 266) *Hatlestad* 319
Rt. 1994 s. 492 (Utv. 1994 s. 428) *Railo* 232
Rt. 1994 s. 912 (Utv. 1994 s. 645) *Hovda* 525, 529
Rt. 1995 s. 124 (Utv. 1995 s. 215) *Schlumberger* 62
Rt. 1995 s. 455 (Utv. 1995 s. 226) *Safe-Regalia* 560, 571
Rt. 1995 s. 872 (Utv. 1995 s. 915) *Eide* 181, 184, 266
Rt. 1995 s. 1278 (Utv. 1995 s. 941) *Bøhn* 622, 641
Rt. 1996 s. 681 (Utv. 1996 s. 1029) 633
Rt. 1996 s. 1193 (Utv. 1997 s. 1) *Helikopter Service* 537
Rt. 1996 s. 1256 (Utv. 1997 s. 13) *Libæk* 416
Rt. 1996 s. 1270 (Utv. 1997 s. 23) *Nopec* 416
Rt. 1997 s. 779 (Utv. 1997 s. 738) *Østbø* 538
Rt. 1997 s. 1117 (Utv. 1997 s. 943) *Schultz* 639
Rt. 1998 s. 46 (Utv. 1998 s. 298) *Scott Management* 416
Rt. 1998 s. 794 (Utv. 1998 s. 861) *B J Services* 560
Rt. 1998 s. 811 (Utv. 1999 s. 760) *Smuk* 484
Rt. 1998 s. 1425 (Utv. 1999 s. 477) *Iversen* 171, 187
Rt. 1998 s. 1764 (Utv. 1998 s. 1267) *Wisth & Finnøy* 153
Rt. 1998 s. 1771 (Utv. 1998 s. 1256) *Essem* 153
Rt. 1999 s. 946 (Utv. 1999 s. 1381) *ABB* 159, 523, 532
Rt. 1999 s. 1087 (Utv. 1999 s. 1349) 322
Rt. 1999 s. 1097 (Utv. 1999 på s. 1361) 322
Rt. 1999 s. 1347 (Utv. 1999 s. 1571) *Øverbye* 523
Rt. 1999 s. 1663 (Utv. 2000 s. 1) *Hydro* 306

1 Bed.book Page 709 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Utvalgsregister

Utv. II s. 177 232
Utv. II s. 208 425
Utv. II s. 239 232
Utv. II s. 240 181
Utv. II s. 254 160, 645
Utv. II s. 289 160, 645
Utv. II s. 323 181
Utv. II s. 328 115
Utv. II s. 456 160, 590, 645
Utv. II s. 612 517
Utv. II s. 616 517
Utv. II s. 654 68
Utv. II s. 752 517
Utv. II s. 774 517
Utv. V s. 247 313
Utv. 1931 s. 195 160
Utv. 1956 s. 442 92
Utv. 1957 s. 533 360
Utv. 1958 s. 194 246
Utv. 1958 s. 516 45
Utv. 1958 s. 619 351
Utv. 1959 s. 1259 160
Utv. 1960 s. 362 160, 645
Utv. 1963 s. 419 258, 262, 525, 534
Utv. 1965 s. 549 266
Utv. 1966 s. 192 409, 410
Utv. 1967 s. 537 590
Utv. 1968 s. 34 233
Utv. 1968 s. 398 160, 645
Utv. 1968 s. 510 160
Utv. 1969 s. 114 590
Utv. 1970 s. 79 419
Utv. 1971 s. 282 532
Utv. 1972 s. 66 233
Utv. 1972 s. 519 233
Utv. 1975 s. 809 181
Utv. 1976 s. 195 525
Utv. 1977 s. 82 110, 516
Utv. 1978 s. 83 160
Utv. 1978 s. 208 160, 591, 645
Utv. 1978 s. 363 264, 536
Utv. 1978 s. 488 52
Utv. 1982 s. 228 595
Utv. 1982 s. 384 130
Utv. 1982 s. 453 400, 401, 416, 418
Utv. 1982 s. 565 264
Utv. 1982 s. 572 410
Utv. 1983 s. 511 85
Utv. 1983 s. 646 81, 410
Utv. 1984 s. 113 434
Utv. 1984 s. 181 71, 73
Utv. 1984 s. 201 404
Utv. 1985 s. 42 404
Utv. 1985 s. 51 394
Utv. 1985 s. 268 110
Utv. 1985 s. 302 86
Utv. 1985 s. 386 518
Utv. 1986 s. 140 234, 235
Utv. 1986 s. 458 119
Utv. 1989 s. 113 516, 566
Utv. 1989 s. 403 219, 220, 539, 540
Utv. 1990 s. 546 399
Utv. 1990 s. 1084 49, 110, 132
Utv. 1991 s. 143 101, 102, 359
Utv. 1991 s. 153 132, 571
Utv. 1991 s. 159 591
Utv. 1992 s. 388 249
Utv. 1992 s. 389 55
Utv. 1992 s. 693 374, 376
Utv. 1992 s. 909 109
Utv. 1992 s. 962 130, 131
Utv. 1993 s. 231 171
Utv. 1993 s. 489 118
Utv. 1993 s. 495 86, 87

1 Bed.book Page 710 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Utv. 1993 s. 500 249
Utv. 1993 s. 506 118
Utv. 1993 s. 842 450
Utv. 1993 s. 1081 516
Utv. 1993 s. 1091 101
Utv. 1993 s. 1338 227
Utv. 1993 s. 1344 308
Utv. 1993 s. 1345 333
Utv. 1993 s. 1351 88, 89, 91, 408
Utv. 1994 s. 193 560
Utv. 1994 s. 292 118
Utv. 1994 s. 365 320
Utv. 1994 s. 370 412
Utv. 1994 s. 428 232
Utv. 1994 s. 459 410
Utv. 1994 s. 548 518
Utv. 1994 s. 645 525, 529
Utv. 1995 s. 215 62
Utv. 1995 s. 226 560, 571
Utv. 1995 s. 468 174
Utv. 1995 s. 471 71
Utv. 1995 s. 481 32, 33, 178, 254
Utv. 1995 s. 482 174, 193
Utv. 1995 s. 554 207, 209
Utv. 1995 s. 651 190, 191
Utv. 1995 s. 698 118
Utv. 1995 s. 915 181, 184, 266
Utv. 1995 s. 941 622, 641
Utv. 1995 s. 1064 112
Utv. 1995 s. 1065 308
Utv. 1995 s. 1067 318
Utv. 1995 s. 1074 76
Utv. 1995 s. 1256 225
Utv. 1995 s. 1258 159, 162, 590
Utv. 1996 s. 201 50
Utv. 1996 s. 209 62
Utv. 1996 s. 240 67
Utv. 1996 s. 242 299
Utv. 1996 s. 255 241, 541
Utv. 1996 s. 400 388
Utv. 1996 s. 402 356, 428
Utv. 1996 s. 577 108
Utv. 1996 s. 1029 633
Utv. 1996 s. 1145 462
Utv. 1997 s. 1 537
Utv. 1997 s. 13 416
Utv. 1997 s. 23 416
Utv. 1997 s. 306 50
Utv. 1997 s. 331 448
Utv. 1997 s. 337 446
Utv. 1997 s. 644 437
Utv. 1997 s. 738 538
Utv. 1997 s. 816 306 flg.
Utv. 1997 s. 882 71
Utv. 1997 s. 894 150
Utv. 1997 s. 895 308
Utv. 1997 s. 897 307
Utv. 1997 s. 899 322
Utv. 1997 s. 943 639
Utv. 1997 s. 960 120, 571
Utv. 1997 s. 1078 275
Utv. 1997 s. 1093 flg. 236
Utv. 1998 s. 229 138
Utv. 1998 s. 243 67
Utv. 1998 s. 263 445, 457
Utv. 1998 s. 298 416
Utv. 1998 s. 841 178
Utv. 1998 s. 861 560
Utv. 1998 s. 1086 210
Utv. 1998 s. 1188 253
Utv. 1998 s. 1256 153
Utv. 1998 s. 1267 153
Utv. 1999 s. 59 51
Utv. 1999 s. 216 184, 266
Utv. 1999 s. 368 50
Utv. 1999 s. 371 236
Utv. 1999 s. 377 253
Utv. 1999 s. 406 81
Utv. 1999 s. 419 191
Utv. 1999 s. 477 171, 187
Utv. 1999 s. 540 306 flg.
Utv. 1999 s. 543 312, 333, 334
Utv. 1999 s. 557 411
Utv. 1999 s. 590 410
Utv. 1999 s. 600 306
Utv. 1999 s. 605 312, 315
Utv. 1999 s. 710 250
Utv. 1999 s. 849 306 flg.

1 Bed.book Page 711 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Utv. 1999 s. 851 307 flg.
Utv. 1999 s. 858 51
Utv. 1999 s. 1291 306 flg.
Utv. 1999 s. 1301 314, 316, 319
Utv. 1999 s. 1329 249, 280
Utv. 1999 s. 1349 322
Utv. 1999 s. 1361 322, 323
Utv. 1999 s. 1381 159, 523, 532
Utv. 1999 s. 1571 523
Utv. 2000 s. 1 306
Utv. 2000 s. 319 445
Utv. 2000 s. 616 436
Utv. 2000 s. 652 457

1 Bed.book Page 712 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

1 Bed.book Page 713 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

Stikkord

A

administrasjon 255, 261, 473, 491, 559
administrasjonsvederlag 556
advokathonorarer 98
agio 221, 270, 316, 342 flg., 362
akkord 102 flg.
aksjeeiertilskudd 75, 172 flg., 192, 193, 195, 314
aksjeerverv 82 flg.,197, 516, 567
aksjegevinst 127, 184 flg., 320, 332, 515, 520 flg., 562, 565, 632
– omgåelse 254
aksjeinnskudd 41
aksjekapital 286
– eier av 212
– forhøyelse av 64, 193, 199
– formell 66
– formen 312
– innbetalt 167, 172 flg., 192, 221, 244 flg., 634
– innskudd av 51
– konvertering til 105, 114, 338, 386, 530
– nedsettelse av 170
– nedskriving av 53, 154, 633
– nominell 275
– pålydende 250
– tilføyelse av 305
– utvidelse av 95, 237
– ubetaling av 169
– var tapt 187
aksjekapitalinnskudd 52, 388
aksjeopsjoner 64
aksjerabatt 42, 75
aksjetap 113, 184, 234, 302, 515, 528 flg.
aksjonæravtale 195, 221, 269, 527
aksjonærbidrag 149, 178, 438
aksjonærnivå 230, 231, 233, 244 flg., 284
aksjonærtilskudd 172
aktivering 60, 75, 79 flg., 193, 363, 370, 393 flg., 473, 506, 626, 627
allokering 132, 295, 550 flg., 565 flg.
allokeringsprinsipp flg. 130
alminnelig skatteplikt 29
andel 217 flg.
– realisasjon av 116, 242
anlegg 43, 60, 69, 119, 351, 368, 382, 393, 403, 571
anleggsaksjer 115
anleggsmiddel 271, 334, 359, 411
– selvstendig innretning 30
ansatteaksjer 74
anskaffelsesverdi 82, 84 flg., 112, 174, 192, 193, 196, 200, 207, 216, 367, 468, 476, 478, 564
ansvarlig lån 76, 195, 220, 224, 315, 508, 509
arbeidsgiveravgift 24, 72, 366
armlengdeprinsippet 305, 336, 512, 551, 553, 573
armlengdes pris 304, 337, 563
atkomstanlegg 482 flg.
avdrag 221, 400, 511
avkastning 93, 140, 222, 305, 313, 332, 359, 520, 555
avsetning
– etter god regnskapsskikk 342 flg., 428
– forsikringstekniske 62
– til erstatningsutbetaling 69
– til fremtidig vedlikehold 67, 81
– til førtidspensjoner 125
– til nedleggingskostnader 305
– til premiefond 46, 647
– til reservefond 173

1 Bed.book Page 714 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

– til tap 557
– til tap på fordring 102, 107
– til utbytte 168, 287, 652
avskrivning 121 flg., 393 flg.
– degressiv 141
avvikende regnskapsår 438
avvikling
– av banker 51
– av selskap 626
– formell 187
– kostnader til 115
– offentlig 108
– selskapsrettslig 240
avviklingsprosess 382

B
bare boat 34, 400
begrenset skatteplikt 30
bensinstasjon 403
betinget skattefritak 288
betydelig aksjesalg 232
bosatt 29
bruttometoden 117, 413, 572, 622
bruttosameiesynspunkt 119, 572
bygg 403, 486, 646
– under oppføring 393

C
Canada 125, 447
captive 61 flg.
Cayman Island 32
certeparti 34, 400, 429
container 139, 428
containerskip 220
cross border leasing 341, 420 flg.

D
dagskursprinsipp 342, 359, 365, 380
– modifisert 342
datautstyr 396
datterdatterselskap 80, 99, 193, 214, 231, 332, 383, 448, 534, 573
datterdatterselskapsskatt 451 flg.
debitorskifte 240, 270
derivater 364
differansesaldo 271 flg.
direkte utgiftsføring 81, 89, 93, 395, 408
direktefisjon 242
disagio 221, 270, 316, 342 flg., 362, 379
diskontinuitet 231
dobbeltbeskatning 37, 63, 125, 158, 197, 208, 214, 333, 414
– juridisk 309, 435, 543
– økonomisk 166, 309, 435, 543
dokumentasjon 221, 259, 303, 333, 346, 373, 464, 469, 526, 552, 583, 604
– krav 449 flg.
– plikten 438 flg.
driftsmidler i kraftanlegg 476
driftstilskudd 70
due diligence 79
dødsbo 39

E
edb-utstyr 396
egenforsikringsselskap, se captive
– innskudd 320
– tilskudd 71, 219, 305, 314, 340
eid i næring
– aksjer 110, 115, 516, 519, 566
– fordring 111
– obligasjoner 148
eiendomsskatten 41
eierkrav
– gjennomgående RISK 213
– konsernbidrag 149
– konsernforskrift 264
– kredittfradrag 448, 458 flg.
eierstilling
– opphør av 205, 232, 582
Elfensbenkysten 548
endring
– av konsernbidrag 158
– av ligning 198, 587
– av regnskap 645 flg.
– til gunst flg. 536
endelig konstatert tap 100 flg., 345
erstatningskrav 69, 346

1 Bed.book Page 715 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

ervervet forretningsverdi, se goodwill
ervervstidspunkt 244, 272, 303, 395, 515

F
factoring 614
factoringavtale 377
faktisk ledelsen på styrenivå 31
falleiendommer 472 flg.
fallrettigheter 476
fast driftssted
– allokering til 550 flg.
– vilkår for 548 flg.
FIFU-prinsippet 200, 216, 272
filial, se fast driftssted
finansaktiva 139, 248
finansiell leasing 416 flg.
finansielle instrumenter 74, 271, 359 flg.
finansieringskostnad 79, 83, 95 flg., 400
finansinntekt 140
fisjon 41, 192, 201, 207, 210, 241 flg., 273, 279, 633
fly 67, 81, 416, 422
flycontainer 355
folkerett 548, 580
fondsemisjon 170, 199, 201
fordring
– innfrielse av 48
– klart uerholdelig, se endelig konstatert tap
forhåndssamtykke 447
formuesgrunnlaget 41
formuesobjekt 85
forretningsinnretning, se fast driftssted
forretningsverdi, se goodwill
forsikring 46, 61 flg., 115, 122, 361, se også captive
forskning og utvikling 91, 341, 408, 507
fradrag i skatt, se krefittfradrag, se godtgjørelse
fradragsramme 217 flg., 228, 539
fremføring 291, 503
– adgang til 446, 458, 464
– av underskudd 50, 114, 230, 380 flg, se også næring/virksomhet
friinntekt 424, 469, 477, 484
fullført kontraktsmetode 346
fullmakter 32
fusjon 229, 380
føring av underskudd 272

G
gevinstbeskatning 35
– av aksjer, se kap. 10
gjeld 50, 378
gjeldsettergivelse 49, 101 flg., 114, 164, 224, 386 flg.
gjeldsinstans 539
gjeldsinstrument 50, 218 flg., 305
gjeldskonvertering 386
gjeldsrentebegrensningsregelen 508 flg.
gjeldsrentefordeling 43, 129, 436, 568
gjeldsrentefradrag 37, 43
gjeldsrenter 305, 555, 568, 573
gjenanskaffelseskostnad 480
gjenanskaffelsesverdi 468 flg.
gjennomgående RISK 201, 211 flg.
gjennomskjæring, se omgåelse
globalinntektsprinsippet 29, 435 flg., 543
god regnskapsskikk 315, 342 flg.
godtgjørelse 155, 169 flg., 176, 435 flg., 575
goodwill 121, 168, 402, 478
gratis kraft 472 flg.
grunnerverv 473 flg.
grunnkapitaltilskudd
– til stiftelse 70
grus-/pukkanlegg 398

H
helikopterkostnad 469
historisk kost 468 flg.
historisk kostpris 515
hjemfall 68, 350 flg.
hjemmehørende 29 flg., 31 flg.
– i lavskatteland 30
– i Norge 30
hjemvise 33
horisontal fisjon, se fisjon

1 Bed.book Page 716 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

I
identifikasjon 48, 631
ikke-avskrivbare driftsmidler 472 flg.
ikke-børsnotert aksje 41
immaterielle eiendeler 121, 168
«indirekte eide» aksjer 42
indirekte fordeling 444
inngangsverdi 75, 87 flg., 100, 192, 195, 198, 199, 250, 515
innløsning 64
– av enkeltaksjer 170 flg., 248
innmatingskostnad 498, 501 flg.
innmatingspunkt 498 flg., 501
innvinning 45 flg., 144, 146, 184, 231 flg., 266
innvinningstid 300
interessefellesskap 61, 97, 295 flg.308, 510, 513
interkommunale selskaper 29
interne kostnader 82, 94
interne prosjekter 90
internpris 337
internprising 309, 436
investering 59, 73, 84, 284, 318, 330, 419, 520
– i datterselskap 76
– i kapitalobjektet 92
– i kraftverk 468
– i miljø 394
– i russisk joint venture 65
– i skip 91
– i utenlandske verdipapir 362
– i utlandet 226
investeringsaktivitet 563
investeringsincitament 205
Irland 463, 553
Italia 443

J
joint venture 65, 76, 220
justeringsfaktor 208, 209

K
kabelkostnad 497
kapitalavkastning 467, 518
kapitalgevinst 143 flg., 173, 361, 564
kapitalinnskudd 64, 65, 111, 169
kapitalforhøyelse, se (forhøyelse av) aksjekapital
kapitalnedsettelse, se (nedsettelse av) aksjekapital
kildeinntektsprinsippet 435
kildeskatt 56, 170, 178, 182, 199, 203, 205, 244, 433, 456, 464, 544, 546, 581, 635
kildestatprinsippet 543
klassifisering 218
kommandittist 85, 116, 217, 419
komplementar 116
konkurs 107, 115, 175, 188, 204, 326, 334, 381, 426
konsernbidrag 77, 126, 141
– endring av 158
– fradrag for 149 flg.
– sirkel 150
– skatteplikt for 156 flg.
konsernfusjon 280, se trekantfusjon
konserninterne overføringer 167, 215, 241, 251 flg.
konsernligning 452
konserntilknytning 279 flg.
konsesjonskraft 502
konsesjonsvilkår 186, 350
kontinuitetsgjennomskjæring 41
kontinuitetsprinsipp 41
konvertering 76, 144 flg.
– av fordring 110, 195 flg.
– av lån til aksjer 114 flg., 386
konvertibelt lån 112, 321
konvertibelt obligasjonslån 144 flg., 148
korreksjonsinntekt 166 flg., 229, 244, 287 flg., 634, 650
korreksjonsskatt 56
korresponderende retting 309, 333, 573
korrigert netto globalinntekt 441
kort levetid 404

1 Bed.book Page 717 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

kortsiktige valutaposter 342 flg.
kostnadsføring 60, 79 flg., 353, 473, 475, 506
kostpris 85 flg., 193 flg., 271, 276, 365 flg., 393 flg., 515, 525
kraftanlegg 467, 473
kraftutvekslingsavtale 489
kraftverk 68, 291, 350, 467 flg.
kreditfradrag 131, 157, 203 flg., 436 flg., 543 flg., 652
kreditmetoden 414, 435 flg., 543 flg.
kreditorfrist 57, 238, 263

L
langsiktig fordring 379
langsiktig kontrakt 489 flg.
langsiktige tilvirkningskontrakter 346, 366
lavskatteland 226 flg.
leasing
– finansiell 417
– operasjonell 417
– regnskapsmessig behandling 417
leasingselskap 116, 415 flg.
legalitetsprinsippet 120, 235, 312, 390, 544
leiekostnader 370 flg.
lempingsvedtak 291
leteutgifter 98
«letter of awareness» 334
levetid 394, 403, 420, 487, 628
LIFO-prinsippet 329
ligningsforvaltningsrett 585 flg.
likvidasjon 106, 169 flg., 184 flg., 228, 231 flg., 238 flg., 524, 540, 628, 640
likvidasjonsbeskatning 36
likvidasjonsutbytte 187, 237
lånefinansiering 331 flg., 553
lånekapasitet 308, 318 flg., 574

M
maksimalt kreditfradrag 205, 439 flg.
managementselskap 34
manøvreringsreglement 506
mengdegjeldsbrev 143 flg.
midlertidig forskjell 167 flg., 363, 622, 644, 650
– negativ 361
– positiv 167, 287
miljøinvesteringer 394
minoritetsaksjonærene 208
monteringsarbeid 549

N
naturalia
– utbytte 199
– utdeling 55
naturressursskatt 291, 467 flg.
nedskrivning
– fast eiendom 122
negativ ligningspraksis 80, 95
netto globalinntekt 441 flg.
nettoligning 119
New Zealand 438
NIBOR 338, 513, 514
NOKUS 29, 63, 176, 218, 226 flg., 539
normrente 141, 508 flg.
norsk beskatningsområde 36
næring, se også virksomhet
– opphør av 231, 272
nærstående 514

O
obligasjoner 144, 379
– opp- og nedskrivning 47, 359 flg., 647
OECD 320 flg., 514, 549 flg.
– mønsteravtale 309, 549 flg.
offentlig akkord 386 flg.
offentlige tilskudd 52
oljevirksomhet 312, 332, 447
ombytting av verdier 59, 84
omdannelseslov 249 flg., 459, 503
omfordeling 192, 199, 206, 248
omgåelse 153, 159, 180, 312, 523 flg., 628, 637
omgåelsessituasjon 260
omklassifisering 307 flg., 539, 573
omløpsmidler 271, 359

1 Bed.book Page 718 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

omorganisering 96, 215, 229 flg., 392, 476 flg., 528, 582
omsetningsselskap 478, 508
omvendt bevisbyrde 183, 311
omvurderingskonto 378 flg.
oppgrossing 448 flg.
oppkjøpskostnader 78 flg.
opplysningsplikt 309, 327, 449, 597, 624 flg.
oppløsning av selskap 117, 184 flg., 224, 239 flg., 540
oppofrelse 59 flg., 146, 419
oppregulering 515 flg.
oppskrivning 123, 360, 477
opsjon 64, 179, 195, 399, 415 flg., 536, 636
opsjonskostnader 64

P
Panama 220
PC-utstyr 396
pengemarkedsrente 336
pensjon 125, 366, 643
pensjonskasse 46, 359 flg., 516, 647
periodisering, se tidfesting
periodisk vedlikehold av fly 67
porteføljeprinsippet 380, 648
preferanseaksjekapital 602
preferansekapital 49 flg., 391, 602
preklusiv
– frist 445, 457, 547
pro forma 523
produksjonsanlegg 65
produksjonsavgift 492 flg.
produksjonslønn 365 flg.
produksjonsselskap 476, 492
prosessutgifter 92
prosjekteringskostnader 88
påkostninger 60 flg., 412
påslagsfaktor 472

R
realisasjonsbegrep 154, 184 flg., 231, 529
realitetsdoktrinen 154, 314
rederi 137 flg.
renseanlegg 394
renteberegning 305 flg.
rentedekningsgrad 335
renteelement 360, 409, 553
rentefritt lån 305 flg.
rentenivå 336
renteswap 99, 145, 193
resultatansvar 367 flg.
returvarer 354
rigger 140
risikooverføring 62
RISK 200 flg.
«Risk Letters» 556
rørledningsanlegg 88

S
sakskostnader 614 flg.
sale- and leaseback 415 flg.
sammenstillingsprinsippet 67, 146, 356 flg.
seismiske data 406
sikkerhetsstillelse
– for skatt 255, 285
sikringsbokføring 345, 362
Singapore 220
skatteavtaler 543 flg.
skattefri innretning 72, 517
skattefrie inntekter 203
skattefrie overføringer 229 flg.
skattelempe 263, 447, 464
spleis og splitt av aksje 192
spot-pris 489, 502
stedbunden skattlegging 37, 39
stiftelse 70
stiftelseskostnader 79, 95
Storbritannia 456, 555, 570, 573
subkommandittselskap 250
«supplementary capital» 175
symmetriprinsippet 232, 571

T
tap på fordring 100 flg.
tapsavsetning 107, 557

1 Bed.book Page 719 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM

«tax credit» 456
«tax sparing» 203 flg., 463, 581
terskler 473
tidfesting 341 flg.
tilbakeholdt skattlagt kapital (TSK) 204, 581
tilknytningskrav 51, 71, 82, 492, 498, 503
tilleggsskatt 620 flg.
tilordning
– indirekte 438, 444
tilsidesettelse 262, 425, 512, 533
tilvirkningskontrakter 366 flg.
tilvirkningsverdi 370
tingsinnskudd 65, 185, 237, 249, 273 flg.
tjenesteoppdrag 369
transaksjonsprinsippet 244, 274
trekantfusjon 209, 280
trust 30
Tsjekkia 550
tunneller 469, 486
tynn kapitalisering 176, 312 flg., 508

U

ubetingede aksjeeiertilskudd 75, 172, 192
ulovfestet gjennomskjæring, se omgåelse
underhåndsakkord 386 flg.
underliggende selskapsskatt 448 flg.
underskuddsfremføring, se fremføring (av underskudd)
unntaksmetode 129, 202, 413, 435 flg., 543 flg.
upersonlige skattytere 39
urealisert gevinst 379
urealisert valutagevinst, se agio
urealisert valutatap, se disagio
utbytte
– skattlegging av 169 flg.
utenlandsinntekt 437 flg.
utmatingskostnad 500
utsatt inntektsføring 350, 355 flg., 428
uttak 54 flg., 475

V

valutarisiko 364
valutasikring 563
valutaterminkontrakter 345, 379
vannkraft 467 flg.
vannkraftanlegg 473
vannkraftinntekt flg. 494
varelager 122, 366, 371
varemerke 111, 122, 402
varig verdi 60, 66, 84, 91, 407
vedlikehold 60 flg., 350 flg., 371, 398 flg., 473, 482 flg.
vedtakskompetanse 603
vedtektsendring 33
veier 471, 482 flg.
verdipapir 359, 379, 563
verdsettelse 41, 54, 185, 304, 366, 468 flg.
– av aksje 41
vetorett 33
virksomhet, se også næring
– opphør av 380 flg.

1 Bed.book Page 720 Thursday, January 4, 2001 8:34 AM