



Skattenytt 6/2014

Ansvarlig utgiver:

Adm. dir. Karine Ugland Virik (kuv)

Redaksjonen:

Fagsjef Rolf Lothe (RLO) - Redaktør

Advokat (H), dr. juris Jan Syversen (SYV) – referent

Redaksjonen i Skattenytt



Rolf Lothe
Fagsjef, Skattebetalerforeningen



Karine Ugland Virik,
Administrerende direktør,
Skattebetalerforeningen



Jan Syversen,
dr. juris Advokat (H),
SIMONSEN Advokatfirma DA

Innholdsfortegnelse

LAGMANNSRETTSDOMMER	1
SkN 14-065 Fremføring av underskudd.	1
SkN 14-066 Fradrag for tap på fordring	11
SkN 14-067 Korreksjonsinntekt	34
UTTALELSER FINANSDEPARTEMENTET	45
SkN 14-068 Tolkingsuttalelse, gjeldsrenter i interesse-felleskap	45
UTTALELSER SKATTEDIREKTORATET	50
SkN 14-069 Rentenivå ved lån fra selskap til aksjonær	50
SkN 14-070 Etterbetaling fra samvirkeforetak	51
SkN 14-071 Skog som virksomhet	55
SkN 14-072 Krav til originalbidrag oppheves mv.	56
SkN 14-073 Konsernbidrag – endringsadgang	69
SkN 14-074 Saldoavskrivninger - ett eller flere driftsmidler	73
BINDENDE FORHÅNDSUTTALELSER	79
SkN 14-075 Fisjon – ulovfestet gjennomskjæring.	79
LOVENDRINGER	88
SkN 14-076 Tilpasninger til a-ordningen	88
SkN 14-077 Endringer i skatteloven § 8-15 og § 9-7.	91
SkN 14-078 Endringer i ligningsloven § 2-1 og § 8-8.	91
SkN 14-079 Endringer i skattebetalingsloven § 10-51 og § 11-5	92
SkN 14-080 Endringer i folketrygdloven § 23-2	93
FORSKRIFTSENDRINGER	95
SkN 14-081 Endringer i skattebetalingsforskriften § 5-6-11	95

SkN 14-082 Endringer i skattebetalingsforskriften § 11-5-2	96
SkN 14-083 Endringer i skattebetalingsforskriften § 11-6-1	97
SkN 14-084 Endring i samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt	97
DIVERSE	128
SkN 14-085 Endring i vedtak om avgifter til folketrygden, 2014	128

Lagmannsrettsdommer

SKN 14-065 Fremføring av underskudd.

Lovstoff: Skatteloven § 14-90.

Hålogaland lagmannsrett: Dom av 23. april 2014, **sak nr.:** LH-2013-194341

Dommere: Lagdommer Tonje Fisknes, lagdommer Aksel-Bernhard Berggren, ekstraordinær lagdommer Gunnar Lind. **Saksgang:** Salten tingrett TSALT-2012-200025 - Hålogaland lagmannsrett LH-2013-194341 (13-194341ASD-HALO).

Ankende part: Gildeskål Forskningsstasjon AS (advokat Bjørn Andreas Krane).

Ankemotpart: Staten v/Skatt Nord (advokat Thomas Benson).

Sammendrag: Saken gjelder gyldigheten av vedtak om bortfall av fremførbart underskudd etter skatteloven § 14-90. Gildeskål Forskningsstasjon AS hadde kjøpt selskapet Gigante Seafood AS, som hadde et underskudd til fremføring på ca. 32,5 mill. kroner. Tingretten la til grunn at utnyttelse av skatteposisjonen var det overveiende motivet for kjøpet, jf. skatteloven § 14-90, og skatteklagenemndas vedtak om å avskjære framføring av underskudd og ileggelse av tilleggsskatt på 30 prosent ble stadfestet av tingretten. Lagmannsretten forkastet anken og stadfestet tingrettens dom.

Saken gjelder gyldigheten av vedtak om bortfall av fremførbart underskudd etter skatteloven § 14-90.

Gildeskål Forskningsstasjon AS (Gifas) har i mange år hatt to forskningskonsesjoner og drevet produksjon av og forskning på laks. I 2006 var Gifas 66 % eid av holdingselskapet Gigante Havbruk AS. Gigante Havbruk AS eide videre 100 % av Gigante Seafood AS, senere Sundsfjord Smolt AS, og 80 % av Fish Farm International AS. Kjell Lorentsen var daglig leder i Gigante Havbruk AS og styreleder i Gigante Seafood AS og i Gifas. Etter satsing og tap i Russland var det i 2005/2006 ingen drift i Gigante Seafood AS.

Etter nedgangstider i oppdrettsnæringen var det i 2005/2006 vanskelig å få tak i smolt, som Gifas trengte. Fra 2005 arbeidet derfor Kjell Lorentsen og Bjørnar Storholm med å etablere et smoltanlegg i Sundsfjord i Gildeskål kommune. Arbeidet ble utført for Gigante Seafood AS, mens Lorentsen og Storholm var ansatt i og lønnet av henholdsvis Gigante Havbruk AS og Fish Farm International AS. I 2006 arbeidet de med å sikre vannrettigheter og tomteareal til smoltanlegget. Lorentsen var i april og juni 2006 i kontakt med Sweco Grøner AS v/Lars Petter Risholt og Salten Kraftsamband AS/Sjøfossen Næringsutvikling AS v/Odd Henriksen. Lorentsen utarbeidet utkast til avtale om vannforsyning mellom Gigante Seafood AS og Sjøfossen Energi AS, som han oversendte Henriksen ved e-post av 27. juni 2006. Avtalen ble ikke undertegnet. Fish Farm International AS utarbeidet i løpet av 2006 utkast til «Forprosjekt for Sundsfjord Smolt AS», sist revidert 4. desember 2006.

Smoltprosjektet ble overført til Gifas gjennom avtale med Gigante Havbruk AS om kjøp av aksjene i Gigante Seafood AS. Av styreprotokoll i Gifas av 18. august 2006 fremgår at styret i den forbindelse godkjente en avtale og en tilleggsavtale. Kjøpesummen for aksjene var 7,5 millioner kroner, hvorav en tredjedel forfalt til betaling 15. september i 2007, 2008 og 2009. Gigante Seafood AS hadde et fremførbart underskudd pr. 31. desember 2005 på ca. 32,5 millioner kroner. Etter oppkjøpet endret Gigante Seafood AS navn til Sundsfjord Smolt AS. Gifas og Sundsfjord Smolt AS fusjonerte 4. september 2007. Som avtalt betalte Gifas første avdrag av kjøpesummen i 2007. Resterende beløp ble oppgjort i 2008.

Parallelt med Lorentsens og Storholms planlegging av smoltanlegg, arbeidet Marine Harvest AS med et tilsvarende, større anlegg i Sundsfjorden. Dette prosjektet ble overtatt av Nova Sea AS høsten 2006. Lorentsen stanset videre arbeid med eget smoltanlegg høsten 2006. Våren 2007 kjøpte Gifas seg inn i Nova Sea AS med en eierandel på 5% og skrinla eget smoltprosjekt. Gifas har fått smolt fra Nova Sea AS sitt anlegg siden 2009.

I forbindelse med etterforskning av Kjell Lorentsen i 2008 for mistanke om skattekriminalitet, en sak som senere ble henlagt, ble det tatt beslutning i pc'er som medførte at skattekontoret stilte spørsmål ved konsernets skatteforhold. Gifas ble samme år varslet om mulig endringssak. Skattekontoret traff 11. februar 2009 vedtak om endring av ligningen for Gifas for 2005, 2006 og 2007 og ileggelse av 60 % tilleggsatt. Etter klage fra Gifas traff Skatteklagenemnda Skatt Nord 8. juni 2012 vedtak med slikt resultat, etter behandling i utvidet avdeling og på bakgrunn av lang saksbehandlingstid i skatteetaten:

*Skattekontorets vedtak om bortfall av fremførbart underskudd fastholdes.
I dette tilfellet finner nemnda at tilleggsatt kan settes ned til 30 %.*

Gifas tok 6. desember 2012 ut stevning mot staten v/Skatt Nord, med påstand om at skatteklagenemndas vedtak er ugyldig. Staten v/Skatt Nord påsto seg frifunnet.

Salten tingrett avsa 7. oktober 2013 dom med slik domsslutning:

- 1. Staten ved Skatt Nord frifinnes.*
- 2. Gildeskål Forskningsstasjon AS dømmes til å betale sakskostnader til Staten ved Skatt Nord med kr 77 271 innen to uker fra dommens forkynning.*

Gildeskål Forskningsstasjon AS har anket dommen. Staten v/Skatt Nord har tatt til motmæle. Ankeforhandling ble holdt i Bodø 3. og 4. april 2014. For Gildeskål Forskningsstasjon AS møtte Kjell Lorentsen og ga forklaring. For staten v/Skatt Nord møtte Nina Vorland. Det ble hørt tre vitner, hvorav ett på telefon, og foretatt slik dokumentasjon som rettsboken viser. For lagmannsretten er 30 % tilleggsatt ikke bestridt dersom bortfallet av det fremførbare underskuddet er gyldig.

Gildeskål Forskningsstasjon AS har i hovedsak anført:

Spørsmålet i saken er om vilkåret «det overveiende motiv» i skatteloven § 14-90 er oppfylt. Partene er enige om at bestemmelsens øvrige vilkår for anvendelse er til stede. Domstolene har full prøvingskompetanse over skatteetatens avgjørelser etter likningsloven § 8-1.

Det anføres at ordet «overveiende» innebærer et kvalifisert vilkår, slik at utnyttelse av skatteposisjonen må utgjøre betydelig mer enn 50 % av motivet for transaksjonen for at bortfall kan skje. Det vises til Ot.prp.nr.1 (2004-2005) pkt. 6.5.7.4, Prop.78 L (2010-2011) pkt. 14.5, Ot.prp.nr.71 (1995-1996) pkt. 8.2 med merknader til § 8-7, Gjems-Onstad: Norsk Bedriftsskatterett, 8. utgave, s. 1102-1103, Frederik Zimmer: Bedrift, selskap og skatt, 5. utgave, s. 56 og Agder lagmannsretts dom i sak LA-2013-74540. Spørsmålet må anses uavklart og den tolkning som anføres har de beste grunner for seg.

Av Ot.prp.nr.1 (2004-2005) pkt. 6.5.7.4 følger at det med ordet «motiv» menes det som objektivt sett fremstår som det sannsynlige overveiende motiv for transaksjonen. Både Borgarting lagmannsretts dom i sak LB-2011-46255 og Agder lagmannsretts dom i sak LA-2013-74540 trekker i retning av at det avgjørende er hva en tredjemann ville ha tenkt i situasjonen. Det vises også til Oslo tingretts dom i sak TOSLO-2007-180130. Skattyters subjektive motiv er i liten grad relevant.

Skatteklagenemnda har lagt til grunn at verdien av det fremførbare underskuddet var på ca. 9,2 millioner kroner. Dette er feil, noe skatteetaten har erkjent. Det er enighet om at det må foretas neddiskontering. Det er helt urealistisk at underskuddet kunne ha vært utnyttet fullt ut over en treårsperiode. Det vises til forklaringen til KPMGs Anders Olsen, Gifas' eget underskudd på 25 millioner kroner og at konsernets anslag om et årsoverskudd på 10-20 millioner i 2006 kroner viste seg å slå til. Ivar Martinsen har for skatteetaten vist til at det kan ha foreligget andre planer i konsernet. Dette må det ses bort fra, idet det ikke er pekt på noen konkrete planer og ulike konsernplaner ville gjøre hele oppkjøpet meningsløst. Det vil være unaturlig ikke å se hen til faktisk utnyttelse av underskuddet, som ikke kunne begynne før i 2010. Også Olsens andre betraktningssmåte med å se hen til normalinntjening stemmer godt overens med det som faktisk ble resultatet.

KPMGs vurdering av diskonteringsrente er basert på nyeste teori på området. Deres rapport er det beste vi har når det gjelder neddiskontering av skatteposisjonen og det må legges til grunn at verdien var på 3,5-3,8 millioner kroner. Skatteetaten har ikke gjort noe forsøk på å tilbakevise metoden som er brukt, og har selv lagt til grunn skattyters subjektive og urealistiske oppfatning i 2006 om utnyttelse over en treårsperiode.

Når det gjelder selskapets forretningsmessige verdi, forelå det i 2006 beviselig et smoltprosjekt i regi av Gigante Seafood AS. Det vises til utkast til avtale mellom Gigante Seafood AS og Sjøfossen Energi AS og til Gifas' styreprotokoll av 18. august 2006, som i hovedsak dreier seg om forretningsmessige forhold. Odd Strøm har bekreftet at det var dette styret var opptatt av. Det vises også til at prosjektet skiftet eier etter oppkjøpet av Gigante Seafood AS. At Gigante Havbruk AS ble oppgitt som fakturamottaker til Sweco Grøner AS, skyldes kredittsituasjonen i Gigante Seafood AS. Når prosjektet først var lagt i dette selskapet, var det ikke mulig uten videre å flytte det. Lorentsens og Storholms kompetanse innebar at prosjektet utvilsomt hadde en verdi. Så lenge disse to arbeidet for Gigante Seafood AS, senere Sundsfjord Smolt AS, lønnet eller ikke,

lå det know-how i selskapet. Endring av oppdragsgiver på forprosjektet viser at det fortsatt ble jobbet med prosjektet i desember 2006.

Det har formodningen mot seg at Gifas ville kjøpe kun en skatteposisjon til en så høy pris som her ble fastsatt. Partene anslo smoltprosjektets verdi til 7,5 millioner kroner i 2006. Den faktiske utviklingen viser at dette ikke var helt galt. Dokumentet «Utnyttelse av skatteposisjoner Gigante Havbruk konsern», datert 9. august 2006, er ikke laget for å sendes til skattemyndighetene. Det er tiltenkt intern bruk. Også her fremgår at prosjektet anses å ha en verdi på 7,5 millioner kroner. Kjell Lorentsen har forklart at han ikke ville fått være med i Nova Sea AS' prosjekt hvis han ikke hadde hatt et eget. Det er ingen bevis i saken som sier noe annet. Det er heller ingen bevis i saken som tyder på at styret i Gifas i 2006 hadde opplysninger om at Gifas kunne kjøpe seg inn i Nova Sea AS' prosjekt uavhengig av Gigante Seafood AS' prosjekt. Anders Olsen har bekreftet at det er vanlig i bransjen å bruke enkle beregninger av overskudd. Det må legges til grunn at prosjektet var verdt 7,5 millioner kroner. Rettighetene var klare til signering. Det er dermed sannsynlig at prosjektet ville ha blitt realisert hvis Gifas ikke hadde valgt å gå inn i Nova Sea AS.

Av øvrige objektive motivasjonsfaktorer spilte Gifas' behov for forskning en rolle. Uten forskningsmuligheter ville selskapet miste sine forskningsmuligheter. Smoltprosjektet hørte naturlig hjemme under Gifas og Gifas hadde helt andre muskler enn Gigante Seafood AS til å fullføre prosjektet.

Subjektive motivasjonsfaktorer er rettslig sett lite relevante. De subjektive motivene besto her både av skattemessige og forretningsmessige elementer og gir uansett ikke grunnlag for å fastslå at skattemessige forhold var det overveiende motivet for aksjeoppkjøpet.

Den forretningsmessige verdien av Gigante Seafood AS på 7,5 millioner kroner var dobbelt så stor som den skattemessige verdien på maksimalt 3,8 millioner kroner. Utnyttelse av skatteposisjonen var ikke det overveiende motiv for transaksjonen.

Det er lagt ned slik påstand:

- 1. Skatteklagenemndas vedtak av 08.06.2012 er ugyldig.*
- 2. Staten ved Skatt nord betaler til Gildeskål Forskningsstasjon AS saksomkostningene for tingrett og lagmannsrett med betaling innen 14 dager med tillegg av lovens forsinkelsesrenter fra forfall til betaling skjer.*

Staten v/Skatt Nord har i hovedsak anført:

Spørsmålet i saken er om vilkåret «det overveiende motiv» i skatteloven § 14-90 er oppfylt. Ingen av bestemmelsens øvrige vilkår er bestridt. Det er heller ikke lenger bestridt at det er grunnlag for tilleggsskatt dersom skatteklagenemndas vedtak for øvrig er gyldig. Det fremgår av Prop.78 L (2010-2011) pkt. 14.5 at skatteloven § 14-90 har «en noe lavere terskel for bruk» enn den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Praksis etter den ulovfestede regelen har dermed ikke relevans. Dette er partene enige om.

Av Ot.prp.nr.71 (1995-1996) pkt. 8.2 følger at det ved vurderingen av hva som objektivt sett fremstår som det sannsynlig overveiende motiv, er «tilstrekkelig med sannsynlighetsovervekt». Dette gjelder både i relasjon til å sannsynliggjøre motivet og til motivets betydning. Dersom det sannsynliggjøres at utnyttelse av skatteposisjon har utgjort 51% av skattyters motiv, kan vilkårene for bortfall være oppfylt.

Skatt Nord slutter seg til den rettslige vurdering som fremgår av Oslo tingretts dom i sak TOSLO-2007-180130. Dette innebærer at verken det faktiske skattemessige resultat eller hva normalinntjening ville medført er avgjørende for saken. Det vil ikke være riktig å avskjære ethvert begivenhetsnært bevis og rendyrke tredjemannsperspektivet. Det er ingen holdepunkter for en så avgrenset forståelse av loven. Som det følger av Agder lagmannsretts dom i sak LA-2013-74540 (ikke rettskraftig), må man høre hva skattyter anfører og vurdere om dette er realistisk og sannsynlig. At ting ikke ble som man hadde tenkt, er ikke avgjørende. Skatt Nord slutter seg også til vektingen i dommen av ønsket om opprydding i eierstruktur. Dommen er etter Skatt Nordts vurdering god. Det gjorde seg flere elementer gjeldende, men de ble overskygget av det skattemessige forhold.

Når det skattemessige motivet er så klart i dagen som her, og objektivt sett fremstår som hovedmotivet, kreves det særlige omstendigheter for ikke å legge avgjørende vekt på det. Det vises til Borgarting lagmannsretts dom i sak LB-2008-186462.

Neddiskontering av skattefordelen har bare betydning hvis det kan påvises en forretningsmessig verdi, jf. LA-2013-74540 og Oslo tingretts dom i sak 13-013074TVI-OTIR/04 [TOSLO-2013-13074]. Det var ingen bokførte, regnskapsmessige verdier i Gigante Seafood AS på oppkjøpstidspunktet og det var da heller ingen forretningsmessig verdi i selskapet. KPMGs beregninger bestrides. Det vises til skatteetatens beregninger og Ivar Martinsens forklaring. Uansett representerte skattefordelen en betydelig verdi.

Både Kjell Lorentsen og Odd Strøm har bekreftet at skatteposisjonen var sentral for transaksjonen. Transaksjonen medførte spart skatt og ingen andre forhold overskygger dette motivet. Det har ingen praktisk betydning at underskuddet ikke ble utnyttet slik man opprinnelig hadde tenkt. Tidsnære bevis viser hvor viktig skatteposisjonen var, jf. e-post av 21. juni 2006 fra Tor Åge Grindberg til Morten Helseth med kopi til Kjell Lorentsen, dokumentet «Utnyttelse av skatteposisjoner Gigante Havbruk konsern» av 9. august 2006 og styreprotokoll av 18. august 2006 med henvisning til fremlagt tilleggsavtale. Av tilleggsavtalen følger at det ikke skulle betales noe for aksjene i Gigante Seafood AS hvis skattefordelen som lå i selskapet ikke lot seg utnytte på grunn av omstøtelse. Det vises til sammenlikning til Oslo tingretts dom i sak TOSLO-2013-51300.

Næringsoppgave for 2006 for Sundsfjord Smolt AS viser ingen ansatte, ingen kapital og ingen drift. Det eneste som lå i selskapet var et underskudd. Forprosjektet til smoltanlegg var ikke verdt 7,5 millioner kroner. Det var ennå tidlig i planleggingen, ingen rettigheter var oppnådd, intet budsjett var utarbeidet, konsesjonssøknad var ikke sendt. Kostnadene ved prosjektet var betalt av Gigante Havbruk AS og Fish Farm International AS, som også lønnet Lorentsen og Storholm. Det er ikke fremlagt dokumentasjon knyttet til anlegget datert før 5. desember 2006. Oppkjøpet av Gigante Seafood AS hadde i realiteten null verdi. Det ga ingen synergieffekter og ingen lønnsomhet. Gifas hadde gode grunner til heller å investere i Nova Sea AS' anlegg, med økt

produksjon og redusert sykdomsrisiko. Lorentsen har forklart at oppkjøpet av Gigante Seafood AS var nødvendig for at Gifas kunne bli medeier i Nova Sea AS' prosjekt. Siden Gigante Seafood AS var et tomt selskap utenom det fremførbare underskuddet, mens Gigante Havbruk AS og Fish Farm International AS sto for kunnskapen og utgiftsdekningen, kan dette ikke legges til grunn.

Det er lagt ned slik påstand:

- 1. Anken forkastes.*
- 2. Gildeskål Forskningsstasjon AS tilpliktes å betale sakskostnader til Staten v/Skatt nord for lagmannsretten.*

Lagmannsretten bemerker:

Etter skatteloven § 14-90 bokstav a skal en generell skatteposisjon som representerer en skattefordel på nærmere fastsatte vilkår falle bort hvis utnyttelse av skatteposisjonen har vært «det overveiende motiv» for en transaksjon knyttet til selskapet som kunne ha utnyttet skatteposisjonen. Bestemmelsen er en videreføring og utvidelse av skatteloven § 11-7 fjerde ledd som gjaldt fusjoner og fisjoner.

Partene er enige om at Gifas er et selskap som omfattes av ordlyden i § 14-90 og at det fremførbare underskuddet som lå i Gigante Seafood AS er en slik skatteposisjon som bestemmelsen gjelder. Selv om det er uenighet om verdien av skattefordelen, jf. nedenfor, er det enighet om at det fremførbare underskuddet var på ca. 32,5 millioner kroner og representerte en betydelig skattefordel. Det er også enighet om at oppkjøpet av aksjene i Gigante Seafood AS er en transaksjon som omfattes av bestemmelsen. Det springende punkt er hvorvidt utnyttelse av skatteposisjonen var «det overveiende motiv» for oppkjøpet.

Av Ot.prp.nr.1 (2004-2005) Skatte- og avgiftsopplegget 2005 - lovendringer, pkt. 6.5.7.4, følger

at det ved sannsynlighetsvurderingen må tas utgangspunkt i hva som objektivt sett fremstår som det sannsynlige overveiende motiv for transaksjonen, jf. Ot.prp.nr.71 (1995-1996) side 72.

Av Ot.prp.nr.71 (1995-1996) side 72 følger videre:

Ved avveiningen skal de skattemessige virkninger vurderes mot øvrige bedriftsøkonomiske virkninger. For at skatteposisjonen skal kunne videreføres etter en ellers skattefri fusjon eller fisjon, må skattyter kunne sannsynliggjøre eksistensen og omfanget av andre motiver for selskapsorganiseringen som overskygger de skattefordeler som følger av at skatteposisjonene videreføres. Det er etter bestemmelsen tilstrekkelig med sannsynlighetsovervekt.

For at skatteposisjonen skal kunne utnyttes må altså Gifas sannsynliggjøre eksistens og omfang av andre motiver som overskygger utnyttelsen av det fremførbare underskuddet i Gigante Seafood AS på ca. 32,5 millioner kroner. Utgangspunktet er situasjonen slik den fremsto på avtaletidspunktet. Det legges til grunn at skatteloven § 14-90 gir anvisning på en bred vurdering

av alle virkningene av transaksjonen. Begivenhetsnære bevis vil være av vesentlig betydning ved vurderingen av det objektivt sett sannsynlige overveiende motiv for transaksjonen.

Som i Agder lagmannsretts dom i sak LA-2013-74540 tar lagmannsretten utgangspunkt i at det med «overveiende» menes at det skattemessige motivet må ha vært den viktigste motivasjonsfaktor, og ha hatt større betydning for at transaksjonen ble gjennomført enn andre sannsynliggjorte relevante motiv. Det er fra ankende parts side med styrke fremholdt at det skattemessige motivet ikke bare må ha hatt større betydning for transaksjonen enn andre motiv, men betydelig større betydning. Lagmannsretten finner det ikke nødvendig for resultatet i saken å drøfte dette nærmere.

Som utgangspunkt vises også til følgende fra dommen i sak LA-2013-74540:

Det avgjørende er hva skatteyder må antas å ha lagt vekt på og overveiende vekt på. Dette innebærer ikke at det som skatteyder anfører eller begrunner transaksjonen med uten videre skal legges til grunn. Det avgjørende er hva som etter en samlet vurdering av de foreliggende bevis reelt framstår å ha vært motiverende og det overveiende motiverende for skatteyder.

Bevistemaet er å vurdere de sannsynlige skattemotiv mot forretningsmessige og bedriftsøkonomiske sannsynlige motiv som ligger til grunn for transaksjonen, i dette tilfelle aksjekjøpet. Også sannsynlige ikke-økonomiske motiver som ligger til grunn for transaksjonen er relevante, når disse gjelder driften av selskapet, jf LB-2002-602.

Det synes å være enighet om at det i 2005 og 2006 ikke var noen drift i Gigante Seafood AS, utover smoltprosjektet i Sundsfjorden. Selskapet hadde ingen ansatte, ingen kapital, ingen driftsmidler. Eneste aktivum var det fremførbare underskuddet. Selskapets forretningsmessige verdi beror dermed på verdien av smoltprosjektet. Gifas har anført at smoltprosjektet hadde en verdi på 7,5 millioner kroner, som var kjøpesummen for aksjene i 2006. Det er anført at verdien av prosjektet ble satt på grunnlag av en besparelse/overskudd på 1,50 kroner pr. smolt og en produksjonskapasitet på 5 millioner smolt pr. år. Det er anført at en slik enkel beregning ikke er uvanlig i bransjen og at smoltpriser etter 2006 viser at beregningen er holdbar.

Lagmannsretten legger til grunn som sannsynliggjort at Kjell Lorentsen og Bjørnar Storholm i 2006 hadde påbegynt planlegging av et smoltanlegg i Sundsfjorden. Det vises til fremlagt e-postutveksling med Sweco Grøner AS og Sjøfossen Næringsutvikling AS, utkast til avtale om vannforsyning og utkast til forprosjekt. Lagmannsretten finner det sannsynlig at prosjektet, i regi av Gigantekonsernet og på grunnlag av kompetansen til Lorentsen og Storholm, på sikt kunne ha blitt et overskuddsprosjekt dersom det var realisert, i hvert fall hvis det hadde blitt det eneste smoltanlegget i Sundsfjorden.

Lagmannsretten kan likevel ikke se at prosjektet hadde nevneverdig verdi i august 2006. Det forelå ingen skriftlig avtale om kjøp av tomt, det forelå ingen skriftlig avtale om vannforsyning, det var ikke sendt konsesjonssøknad, det forelå ikke/er ikke fremlagt tegninger/skisse av anlegget og det forelå ikke/er ikke fremlagt driftsbudsjett. Selv om prosjektet er opplyst å ha vært i regi av Gigante Seafood AS, var tilknytningen til selskapet foreløpig løs. Til Sweco Grøner AS var Gigante Havbruk AS oppgitt som oppdragsgiver og fakturamottaker, jf. e-poster av 7. april 2006,

og lønns- og andre kostnader til forprosjekteringen var dekket av Gigante Havbruk AS og Fish Farm International AS.

Av e-post av 5. april 2006 til Odd Henriksen fremgår at Lorentsen var kjent med at Marine Harvest AS planla smoltanlegg i Sundsfjorden. Det er også opplyst at Lorentsens familieselskap hadde en eierandel i Marine Harvest AS, som igjen eide 48% av Nova Sea AS. Marine Harvest AS' prosjekt ble senere overtatt av Nova Sea AS, hvor Lorentsen satt i styret. Nova Sea AS på sin side hadde en eierandel i Gifas.

Nova Sea AS' overtakelse av Marine Harvest AS' prosjekt er ikke nærmere tidfestet enn til «høsten 2006». Kjøpet av aksjene i Gigante Seafood AS ble godkjent av styret i Gifas 18. august 2006. Lagmannsretten legger til grunn at Nova Sea AS overtok Marine Harvest AS' prosjekt omkring eller like etter dette. Lorentsen har forklart at han etter en samtale med daglig leder i Nova Sea AS «høsten 2006» stanset videre arbeid med eget smoltprosjekt i påvente av avklaring av samarbeid med Nova Sea AS, en avklaring som i praksis forelå før jul i 2006. Lagmannsretten finner det mest sannsynlig at det pr. 18. august 2006 var en reell mulighet for at Gifas ville gå inn i Marine Harvest AS/Nova Sea AS sitt prosjekt, slik resultatet også ble. Dette støttes av forklaringen til Odd Strøm om at han hele tiden oppfattet at det var snakk om ett prosjekt i Sundsfjorden. Det er fremholdt at Nova Sea AS sitt prosjekt bød på flere fordeler for Gifas i forhold til eget prosjekt, idet det var større, ga bedre muligheter for forskning, innebar risikospredning som følge av flere eiere og risikoen for sykdom ville også bli lavere med kun ett smoltanlegg i Sundsfjorden.

Alt i alt var planleggingen av smoltanlegg i Sundsfjorden i regi av Gigante Seafood AS på begynnerstadiet i august 2006. Det var usikkert om industriell partner ville bli funnet, om nødvendige rettigheter og konsesjon ville oppnås, om to smoltprosjekter ville la seg realisere parallelt i Sundsfjorden og om et anlegg i regi av Gigantekonsernet ville lønne seg fremfor å forene krefter med Nova Sea AS. Ingen verdier var foreløpig skapt på Gigante Seafood AS' hånd. Objektivt vurdert var det i august 2006 ikke sannsynlighetsovervekt for at det beskjedne arbeidet som var gjort i formell regi av Gigante Seafood AS i overskuelig fremtid ville medføre overskudd.

I tillegg kommer at størrelsen på et eventuelt driftsoverskudd er svært usikkert. Skattyters eget anslag om årlig overskudd på 7,5 millioner kroner, også første driftsår, er meget skjønnsmessig og svakt dokumentert. Det synes verken knyttet til et budsjett, et tidspunkt eller en analyse av forholdet til Nova Sea AS sitt anlegg. Det kan i august 2006 ikke ses å ha vært sannsynlighetsovervekt for at anslaget var realistisk innen rimelig tid. Den forretningsmessige verdien av Gigante Seafood AS var objektivt vurdert svært lav og atskillig nærmere null enn 7,5 millioner kroner.

Det er heller ikke sannsynliggjort at Gifas og Gigante Havbruk AS selv anså et overskudd på det foreliggende prosjektet på 7,5 millioner kroner som sannsynlig innen overskuelig fremtid. Dette styrker ytterligere at den forretningsmessige verdien av selskapet objektivt sett var lav. Av dokumentet «Utnyttelse av skatteposisjoner Gigante Havbruk konsern» datert 9. august 2006, med Kjell Lorentsen som avsender, men etter det opplyste utarbeidet av økonomisjef i konsernet Tor Åge Grindberg, fremgår:

Gigante Havbruk AS tilbyr en nedbetalingsplan for aksjekjøpet over 3 år (årlige avdrag kr 2.500.000) med betalingstidspunkt 15.09. det enkelte år. Dette sammenfaller med betalingstidspunktet for betalbar selskapsskatt. Hensikten med en slik nedbetalingsplan er å få denne til å løpe parallelt med at GIFAS får utnyttet den fremførbare skatteposisjonen.

Av dokumentet «Tilleggsavtale til avtale om salg av aksjer i Gigante Seafood AS», datert 18. august 2006, ikke signert, men godkjent i styreprotokoll i Gifas av samme dato, fremgår:

3. Delvis utnyttelse av skattefordel

Dersom den fremtidige inntjening i GIFAS ikke gir grunnlag for full utnyttelse av den beregnede skattefordel pr. 31.12.05 i Gigante Seafood AS innen utgangen av ligningsårene 2006, 2007 og 2008 med kr 2,5 mill. vært av årene, forlenges nedbetalingstiden av aksjene i takt med utnyttelsen av skattefordelen frem til kjøpesummen for aksjene er betalt. Det skal ikke beregnes renter på kjøpesummen for aksjene.

4. Omstøtelse av skattefordel

Dersom offentlige myndigheter omstøter helt eller delvis den skattefordel som ligger i Gigante Seafood AS, så skal kjøpesummen for aksjene i Gigante Seafood AS reduseres med det beløp av den beregnede skattefordel pr. 31.12.05 som ikke lar seg utnytte på grunn av denne omstøtelsen.

Det ovenfor siterte trekker klart i retning av at det var skatteposisjonen, ikke smoltprosjektet, som ble oppfattet som den reelle verdien i Gigante Seafood AS og som dannet grunnlaget for fastsettelsen av kjøpesummen. Det fremgår av dokumentene at det er lagt til grunn at det fremførbare underskuddet kan utnyttes i perioden 2006-2008. Forutsatt utnyttelse i denne perioden, har skatteetaten i utredning av 19. mars 2014 beregnet neddiskontert verdi av skattefordelen til 7,7 millioner kroner, tilnærmet lik kjøpesummen på 7,5 millioner kroner. At skatteposisjonen, ikke smoltprosjektet, ble oppfattet som den reelle verdien i selskapet understøttes ytterligere av at økonomisjef Grindberg allerede 21. juni 2006, før utkast til avtale om vannforsyning var oversendt fra Kjell Lorentsen 27. juni 2006, i e-post til Morten Helseth uttalte:

... Gildeskål Forskningsstasjon AS har 2 forskningskonsesjoner for oppdrett av laks, og eier samtidig aksjeposter i smoltprodusent (Salten Havbruk AS), oppdrett (Tysfjord Marine AS/Musken Laks AS), slakteri (Fiskekroken AS), og salg (Polar Quality AS). ... Selskapet har en egenkapital på ca. 15 mill. pr. 31.12.05, av en totalbalanse på ca. 47,2 mill. Omsetning i 2005 på ca. 43 mill. Forventet resultat for 2006 ligger på 10-20 mill. avhengig av lakseprisene til høsten.

Selskapet vil i løpet av 2006 komme i skatteposisjon. Vi arbeider derfor med en plan for å overdra aksjene i Gigante Seafood AS til Gildeskål Forskningsstasjon AS (fra Gigante Havbruk AS). Så fusjoneres selskapene i løpet av høsten 2006. Gigante Seafood AS har nå avsluttet sine prosjekter i Russland, og arbeider med et nytt prosjekt som går på utvikling av smoltproduksjon på ca. 5,0 mill. smolt i Sundsfjord (ligger i Gildeskål Kommune).

Skatteposisjonen som ligger i Gigante Seafood AS er videre interessant for Gildeskål Forskningsstasjon AS.

Partene er enige om at det fremførbare underskuddet i Gigante Seafood AS pr. 31. desember 2005 var på ca. 32,5 millioner kroner. Det er også enighet om at dette tilsvarer en skattefordel med nominell verdi på ca. 9,1 millioner kroner. Lagmannsretten er videre enig med partene i at beløpet må neddiskonteres, idet det ikke ville være mulig å benytte hele det fremførbare underskuddet første året. Det er fremlagt verdivurdering fra KPMG datert 5. mars 2014, hvor skattefordelen er verdsatt til 3,5-3,8 millioner kroner, og kommentarer fra skatteetaten datert 19. mars 2014, hvor verdien er satt til 7,7 millioner kroner. KPMG har lagt til grunn at underskuddet fra Gigante Seafood AS kunne ha vært utnyttet på et senere tidspunkt enn skatteetaten har lagt til grunn, og har anvendt en høyere diskonteringsrente. KPMG v/Anders Olsen har understreket at anslaget er skjønnsmessig. Lagmannsretten antar at neddiskontert verdi ligger et sted mellom skatteetatens og KPMGs anslag, uten at det er nødvendig for lagmannsretten å ta nærmere stilling til dette.

Lagmannsretten legger etter dette til grunn at verdien av det fremførbare underskuddet var betydelig høyere enn den forretningsmessige verdien for øvrig av Gigante Seafood AS. Når den åpenbare skattefordelen sammenholdes med de begrensede verdiene som forelå for øvrig, er det ut fra en bedriftsøkonomisk betraktning sannsynliggjort at utnyttelse av skattefordelen objektivt sett var det overveiende motivet for transaksjonen.

Selv om det legges til grunn at skattehensyn har vært hovedmotivet, er dette ikke til hinder for at andre hensyn kan ha spilt inn. Det er anført at Gifas' oppkjøp av Gigante Seafood AS ga Gifas et avgjørende forhandlingskort overfor Nova Sea AS. Ut fra den svært begrensede verdi som foreløpig lå i smoltprosjektet i Gigante Seafood AS, sammenholdt med Kjell Lorentsens roller i de ulike selskapene og den kunnskap og know-how som var tilknyttet han personlig, finner lagmannsretten det ikke sannsynlig at et eventuelt forhandlingskort var et motiv av betydning for transaksjonen. Det er videre anført at oppkjøpet la til rette for driftsforbedring og hensiktsmessig rydding i konsernets eierstruktur, med forbedrede finansieringsmuligheter for Gigante Seafood AS ved å bli datterselskap av Gifas. Det kan ikke ses at slike hensyn overskygger det skattemessige hensynet.

Som uttalt i Borgarting lagmannsretts dom i sak LB-2008-186462, legger lagmannsretten til grunn at det krever «særlige omstendigheter» for likevel ikke å anse skattehensyn som skattyters hovedmotiv for transaksjonen når det er sannsynliggjort at skattehensyn objektivt sett har vært hovedmotivet. I foreliggende sak er situasjonen den at begivenhetsnære bevis taler for at skattyter subjektivt sett tillia skatteposisjonen vesentlig vekt ved transaksjonen. Det kan dermed ikke ses å foreligge særlige omstendigheter som tilsier annet enn at skattehensyn var det sannsynlige overveiende motiv for transaksjonen.

Ileggelsen av tilleggsatt er ikke bestridt på selvstendig grunnlag for lagmannsretten. Lagmannsretten finner at skatteklagenemndas vedtak er gyldig, og anken blir å forkaste.

Staten v/Skatt Nord har vunnet saken og har etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første og andre ledd krav på erstatning for sine sakskostnader fra motparten. Lagmannsretten har vurdert, men finner ikke at tungtveiende grunner gjør det rimelig å gjøre unntak fra hovedregelen etter §

20-2 tredje ledd. Advokat Benson har inngitt kostnadsoppgave for lagmannsretten på 92 810,50 kroner, som i sin helhet gjelder salær inkl. mva. Det er ikke fremmet innvendinger mot kravet. Kravet fremstår som nødvendig og rimelig og legges til grunn, jf. tvisteloven § 20-5.

Med det resultat lagmannsretten har kommet til, er det ikke grunn til å gjøre endringer i tingrettens kostnadsavgjørelse. Dette kommer til uttrykk ved at anken forkastes.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning

- 1. Anken forkastes.*
- 2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Gildeskål Forskningsstasjon AS til staten v/Skatt Nord 92.810,50 - nittitotusenåttehundreogti50/100 - kroner, innen 2 - to – uker fra forkynnelsen av dommen.*

SKN 14-066 Fradrag for tap på fordring

Lovstoff: Skatteloven § 6-2 annet ledd.

Borgarting lagmannsrett: Dom av 3. juni 2014, **sak nr.:** LB-2013-65919

Dommere: Lagdommer Anne Magnus, lagdommer Carl August Heilmann, ekstraordinær lagdommer Leiv Robberstad. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2012-165412 - Borgarting lagmannsrett LB-2013-65919 (13-065919ASD-BORG/02).

Ankende part: Ak Norge Wic AS (advokat Harald Willumsen).

Ankemotpart: Staten v/Skatt Øst (advokat Morten Søvik).

Sammendrag: Ellipse Klinikken AS drev virksomhet i form av medisinsk og kosmetisk behandling i Norge og en rekke andre land, blant annet Storbritannia. Virksomheten i Storbritannia ble drevet gjennom et datterselskap, Ellipse Klinikken Ltd. Morselskapet lånte ut omtrent 18 millioner kroner til det britiske datterselskapet, og spørsmålet i saken var om morselskapet hadde fradragrett for tapet på fordringen. Fradrag for tap på fordring forutsetter at det er tilstrekkelig tilknytning mellom fordringen og egen virksomhet. Lagmannsretten la til grunn at virksomhetene i Norge og Storbritannia var sterkt integrert, og at det da forelå en særlig og nær tilknytning mellom fordringen og virksomheten i Ellipse Klinikken AS. Det var således grunnlag for fradrag for tapet og ligningen ble opphevet.

Saken gjelder spørsmål om oppheving av vedtak om skattelikning for inntektsåret 2008.

Oslo tingrett avsa 24. februar 2013 dom med slik slutning:

- 1 Staten v/Skatt Øst frifinnes.
- 2 AK Norge Wic AS, tidligere Ellipse Klinikken AS, dømmes til å betale sakskostnader med 171 000 - etthundreogsyttientusen - kroner innen 2 - to - uker fra dommens forkynnelser.

AK Norge Wic AS anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Ankeforhandling ble holdt 29.-30. april 2014 i Borgarting lagmannsretts hus. Det ble avhørt ett vitne. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

Sakens bakgrunn i hovedtrekk

Partene er i hovedtrekk enige om sakens faktum slik dette er beskrevet av tingretten og i skatteklagenemndas vedtak. Ettersom partenes anførsler er knyttet opp mot en rekke detaljer, finner lagmannsretten det likevel riktig og hensiktsmessig å gjengi deler av det faktum som er framkommet under bevisføringen for lagmannsretten. For øvrig vises til det som trekkes fram under lagmannsrettens bemerkninger.

Ellipse Klinikken AS ble stiftet 23. april 1998. Virksomheten skulle bestå i ikke-kirurgisk medisinsk og kosmetisk behandling, og omfattet behandling, rådgivning og salg av produkter. Gründere var Alv Birger Aronsen og Jørn Bremnes. Virksomheten startet opp i Oslo. Etter hvert ekspanderte driften, og det ble etablert klinikker i en rekke norske byer, Sverige, Danmark og London. De norske avdelingene ble i starten drevet som egne selskaper, men ble senere fusjonert inn i Ellipse Klinikken AS og drevet som avdelingskontorer. Enhetene i utlandet ble etablert som egne selskaper, Londonavdelingen fikk navnet Ellipse Klinikken Ltd og ble etablert i 2005. Aksjeinnskuddet var ett pund.

Det er begrenset med tidsnære bevis knyttet til etableringen og virksomheten i London. Mye av historikken er nedtegnet av Ellipse Klinikken AS' revisor Pricewaterhouse Coopers (PWC) etter at Skatt Øst varslet om endringssak for likningsåret 2008. Endringen refererte seg til et skattemessig fradrag på 18 519 660 kroner som gjaldt Ellipse Klinikken AS' tap på fordring mot Ellipse Klinikken Ltd.

Det er ikke uenighet om den omstridte fordrings størrelse, og at tapet er endelig konstatert ved at Ellipse Klinikken Ltd ble tatt under konkursbehandling.

Morselskapet, Ellipse Klinikken AS, tilførte Londonselskapet likviditet fortløpende. Kontoutskrift for hovedbok for perioden 1/2005 - 10/2007 og saldooversikt fram til 31. desember 2008 viser at det ble gjort en samlet overføring på 18 440 579 kroner.

I årsberetningen for 2005 for Ellipse Klinikken AS framkommer:

(...) Selskapet har i 2005 arbeidet mye med etablering av ny klinikk i London og nytt produkt som fjerner fett ved laser behandling. Disse to sakene har medført at økte kostnader i selskapet i 2005 samt at arbeidet med salget av eksisterende produkter har vært noe redusert, noe som har medført nedgang i omsetningen. Selskapets administrasjon har ikke hatt mulighet til å arbeide med alle sakene samtidig, men ser på etableringen i London og selskapets nye produkt som en vesentlig merverdi for selskapets videre utvikling i de neste årene. (...)

I årsberetningen for 2006 heter det:

Selskapet har i 2006 fortsatt arbeidet med å bygge opp klinikken i London. Vårt nye produkt som fjerner fett ved laser behandling har bidratt til konsernets omsetningsøkning. Salget av eksisterende produkter har vært noe redusert også i 2006 i f.t. 2005. Selskapet har vært gjennom en salgsfase med omstruktureringer i andre halvår som har gjort at selskapet har fått nye eiere fra 1.11.06, Ellipse Holding AS.

Det offisielle regnskapet for Ellipse Klinikken Ltd for 2006 er underskrevet av Morten Aronsen som «director».

Det ble 4. februar 2010 fra Skatt Øst varslet om forslag av endring av likningen for 2008 ved at 18 519 660 kroner ville bli tilbakeført som tap på fordring i likningen for 2008. I brev av 1. mars 2010 redegjorde PWC for skattyters innsigelser. Synspunktene er i hovedsak gjentatt i den etterfølgende korrespondanse som er gjengitt nedenfor.

Likningen ble endret ved vedtak 10. mai 2010 overensstemmende med forslaget, og vedtaket ble påklaget. I klagen anførte PWC blant annet:

Virksomheten som ble drevet i London var den samme som i de skandinaviske landene, konseptet var likt og profileringen var felles. Markedsføringen var tilnærmet lik. Det var felles hjemmesider for Ellipse Klinikken med egne sider for hvert av landene hvor klinikken var representert. Ett av slagordene som ble promotert i London var «Scandinavian beauty».

Virksomheten ble av praktiske grunner lagt i et eget datterselskap, Ellipse Klinikken Limited. Datterselskapet ble etablert som et «singel purpose» selskap uten egen administrasjon. Det var kun en leder i London, klinikksjef Morten Aronsen, sønn av Alv Birger Aronsen, som på det tidspunktet var daglig leder av virksomheten i Norge. Morselskapet (og morselskapets representanter) hadde derfor en meget aktiv rolle i denne perioden. Det var viktig for morselskapet at konseptet ble ivaretatt på best mulig måte ettersom etableringen i London var planlagt å være første trinn i etableringen av virksomheten i andre deler av Europa. Det at virksomheten var den samme som i morselskapet gjorde det ekstra viktig med en tett og aktiv oppfølging.

Ved etablering av klinikken deltok daværende klinikksjef i Oslo, Marianne Jægtvik, aktivt med innkjøp av inventar og utstyr til klinikken i London og den praktiske innredningen. Jægtvik var i London i flere uker i forbindelse med dette arbeidet og hun var i tillegg ansvarlig for opplæring av behandlerne i London. Opplæringen fant delvis sted i London ved Jægtviks besøk der og delvis ved at behandlerne i London deltok i daglig arbeid og rutiner ved klinikken i Oslo en uke hver.

Klinikken i London tilbød nøyaktig det samme behandlingstilbud som øvrige klinikker i konsernet og det var investert i eksakt samme type maskiner; UltraShape, Fraxel Laser, Ellipse Flex IPL (laser), N-lite (laser), BriteSmile (tannbleking) og samme spekter av produkter (Jan Marini) ble promotert og solgt i de ulike klinikkene.

(...)

Dette dokumenterer at driften ble aktivt styrt fra morselskapet i Norge. Morselskapet ga også likviditetstilskudd i form av lån for å dekke den løpende driften i datterselskapet. Det var blant annet representanter fra morselskapet som forhandlet frem flere av avtalene for datterselskapet og som vurderte lokaler m.v., og Alv Birger Aronsen, som var styremedlem i det norske selskapet, var en aktiv styreleder i det britiske datterselskapet. Virksomheten i London utgjorde i praksis en integrert del av Ellipse Klinikken AS' virksomhet.

Ellipse Klinikken Limited inngikk i 2006 en avtale med SG Finans AS om valuta til innkjøp av ultralydapparater som skulle brukes i virksomhet. Et av vilkårene i avtalen var at Ellipse Klinikken AS stilte en selvskyldnerkausjon. Dette er et eksempel på den faktiske tilknytningen mellom selskapene.

Staten ga under ankeforhandlingen uttrykk for at man ikke er enig i beskrivelsen om at virksomheten i London i praksis utgjorde en integrert del av Ellipse Klinikken AS' virksomhet.

Skattekontoret utarbeidet utkast til innstilling i klagesaken for Skatteklagenemnda med forslag om at endringen ble opprettholdt. Innstillingen ble sendt til uttalelse til Ellipse klinikken AS 1. april 2011. PWC skrev i sine kommentarer av 6. mai 2011 blant annet:

Formålet med etableringen

Som det fremgår av vårt brev av 1. mars 2010 var hensynet til Ellipse Klinikken AS' egen virksomhet hovedformålet med å etablere selskaper i utlandet. For å kunne ekspandere virksomheten som selskapet drev var det strategisk viktig å etablere konseptet i London. I tillegg til at London etter ledelsens vurdering hadde stort potensial skulle klinikken være et utstillingsvindu for konseptet, noe som også ville få positiv virkning for det norske selskapet og virksomheten i Skandinavia. Klinikken i London inngikk i samme modell som klinikkene i Skandinavia, og den ble ledelsesmessig fulgt opp på samme måte. Londonklinikken ble i praksis viet ekstra oppmerksomhet ettersom det var en viktig strategisk enhet for videre vekst.

Vi viser i den forbindelse til vedlagte investorpresentasjon fra Gundersen & Knudsen av 3. juni 2006.

På presentasjonens side 4 fremgår det at selskapet, for å nå målet om at Ellipse Klinikken skulle bli Nord-Europas ledende kjede innenfor ikke-kirurgiske kosmetiske behandlinger, skulle bruke Londonklinikken for å vise frem sin norske suksessoppskrift. Av planen fremgår det at selskapet blant annet skulle «bruke den suksessfulle etableringen av Londonklinikken som en modell for videre Nord-Europeisk ekspansjon». Selskapet hadde da «et mål om (å etablere) 32 klinikker i UK, Benelux og Spania i løpet av 2010».

Selskapet ønsket også å øke lønnsomheten ved å fokusere på effektiv kjededrift, jf punkt 4.

Som det videre fremgår på s. 7, punkt 5, besto Ellipse Klinikken på dette tidspunkt av 10 klinikker med plasseringer i flere norske, svenske og danske byer samt i London.

Etableringen i London ga tilgang til det store engelske og europeiske markedet. I punkt 6 går det frem at selskapet mente å ha et «stort forbedringspotensial gjennom fokus på profesjonell kjededrift og stordriftsfordeler» og at det hadde «en strategi om å vokse til 54 klinikker og en omsetning/Ebida på MNOK 470/108».

Det fremkommer på side 16 at selskapet var «Skandinavias ledende kjede innenfor ikke-kirurgisk kosmetisk behandling» med «ti klinikker i Skandinavia og London pr mai 2006».

Londonklinikken stod som en helt sentral brikke ved gjennomføringen av denne satsningen. En viktig del av selskapets strategi for å nå målet om lønnsom ekspansjon i Nord-Europa, var nettopp å satse på «høye marginer ved stordriftsfordeler, effektiv kjededrift og unike leverandøravtaler», slik det fremkommer på side 17, punkt 5 i presentasjonen. Ekspansjonen var avhengig av de erfaringene som var gjort i Norge og Norden, men også den kontakt som var opprettet med leverandører gjennom et årelangt samarbeid.

Klinikken beskrives på s. 47 som en «spydspiss for internasjonal ekspansjon». Den skulle være selskapets «europeiske hovedsenter, blant annet med hensyn til kompetansebygging og opplæring» samt «Koordinering og administrasjon av internasjonale aktiviteter». Klinikken var tiltenkt en rolle som selskapets ansikt utad, og den skulle fremstå som selve «... «beviset» for at Ellipse Klinikken er kommersielt bæredyktig internasjonalt».

Dette illustreres av lokalenes beliggenhet sentralt i London, se utsnitt av kart på side 33 i presentasjonen, og underbygges av analysen av beliggenheten på påfølgende side 34. Beliggenheten var nøye planlagt av den norske ledelsen, og den skulle legge grunnlaget for publisitet og videre vekst i større byer i England og siden Nord-Europa. Vi viser i den forbindelse til ekspansjonsplan på sidene 36 og 37.

(...)

At Londonklinikken var del av en nøye planlagt strategi fremkommer tydelig på side 45 i presentasjonen. Etableringen av klinikken var en av to hovedsatsninger i 2005, og svært viktig for at Ellipse Klinikken skulle kunne markere seg som en aktør utenfor Skandinavia i årene som fulgte.

(...)

Oppfølging mv i etableringsfasen

(...)

All oppfølging i forbindelse med etablering skjedde via Ellipse Klinikken i Norge. Morten Aronsen, som nylig var ferdig med sin skolegang og som kunne språket veldig godt, ble da satt inn for å være Ellipse Klinikkens mann i London, ettersom det var mye som måtte ordnes i oppstartsfasen. Morten Aronsen bisto blant annet med å innhente nødvendige

tillatelser for å drive behandling, gjennomføre førstegangsintervjuer med ansatte osv. Aronsen ble i den første tiden lønnet av det norske morselskapet.

Økonomisjef Magne Tangen i morselskapet Ellipse Klinikken AS bisto ved å være med å bygge opp de administrative systemene og følge opp økonomien. I tillegg var Tangen med på å gjennomgå leiekontrakter, ordne med garantier og sørge for nødvendig likviditet til selskapet i London. Tangen etablerte kontakt med bankforbindelse i England, det var også Tangen som etablerte kontakt med et regnskapsbyrå i London og som hadde den løpende kontakten med byrået.

Han var i stadig kontakt med Morten Aronsen og styret vedrørende den løpende driften i datterselskapet, og det var, sett fra morselskapets side, viktig at han deltok i den aktive oppfølgingen av datterselskapet. Som ledd i dette arbeidet var Tangen i møter i London for å følge opp den lokale regnskapsføreren, og han arbeidet tett sammen med Aronsen. Tangen forhandlet også leasingkontraktene for London og ordnet med disse.

Også Alv Aronsen, som var både daglig leder og styremedlem i det norske morselskapet og styreleder i datterselskapet deltok aktivt i etableringen av virksomheten i England. Hans arbeid omfattet blant annet oppfølging av kontraktsparter, som nærmere beskrevet nedenfor, oppfølging og forhandling med leverandører, kontakt med offentlige myndigheter i samarbeid med klinikksjefen samt utforming av annonser og beslutninger vedrørende kampanjer mv.

Som det fremgår ovenfor utgjorde virksomheten i London i praksis en integrert del av Ellipse Klinikken AS' virksomhet og ble i realiteten drevet som et avdelingskontor, på samme måte som de ulike norske avdelingene. Ettersom klinikksjefen, Morten Aronsen, var nyutdannet og ikke hadde erfaring fra eller kjennskap til denne bransjen fra tidligere, var det ekstra viktig at representanter for morselskapet, som hadde omfattende erfaring, foresto aktiv oppfølging av datterselskapet. Denne oppfølgingen ble både i oppstartfasen og i en lenge periode etter oppstart utøvet av Alv Aronsen og Magne Tangen på vegne av Ellipse Klinikken AS.

Oppfølging av løpende drift etter etableringsfasen

(...)

Klinikken i London ble viet ekstra oppmerksomhet fra administrasjonen i Norge, både strategisk sett, av driftsmessige årsaker og som følge av svært svake økonomiske resultater. Frem til desember 2007 ble denne oppfølgingen i hovedsak gjort av Alv Aronsen. I mai/juni 2007 ble Sissel Engen ansatt som administrerende direktør i Ellipse Klinikken AS og Magnar Tørres tiltrådte som økonomidirektør. De deltok begge aktivt i oppfølgingen av det engelske selskapet.

Administrerende direktør Sissel Engen fungerte som daglig leder for alle juridiske enheter i konsernet. Som vedlegg 4 følger et organisasjonskart som viser ansvar og rapportering i konsernet. Back-office, med medisinsk ansvarlig, ansvarlig for kvalitet og utdanning samt

økonomidirektør var organisert i stab direkte underlagt administrerende direktør. Lederne i datterselskapene var ansatt som klinikksjefer og rapporterte alle til Engen.

(...)

Annen oppfølging i driftsfasen

(...)

Konsulentfirmaet Clarity SMC ble leiet inn på langsiktig kontrakt der oppgaven var både å avlaste klinikksjef Morten Aronsen i forbindelse med lokal markedsføring av Ellipse Klinikken sine behandlinger på den eksisterende klinikken og å etablere flere klinikker i London og Storbritannia for øvrig. Kopi av engasjementsbrev følger som vedlegg 5, og som det fremgår av brevet var det stilet til morselskapet, Ellipse Klinikken AS. Clarity rapporterte direkte til administrasjon og styre i Norge, representert ved Alv Aronsen.

Den presentasjonen det henvises til er datert 3. juni 2006 og er benevnt «Investor presentasjon». På side 49 i presentasjonen er angitt mulige stordriftsfordeler i perioden 2006-2007 med reduserte personalkostnader, bedre innkjøpsavtaler og reduserte leasingkostnader. På side 56, hvor Ellipse Klinikken kultur er presentert, heter det at man skal ha «klinikksjef med lederevner» slik: «Klinikksjef skal utover faglig styrke ha lederegenskaper og evne til å bygge kulturen på den enkelte klinikken».

I en særskilt presentasjon kalt «Investment proposal - Ellipse Klinikken» av 7. august 2006 heter det blant annet:

Business model Chain concept is a distinct advantage in a highly fragmented marketplace
(...)

Organization Headquartered in Norway with clinics in Norway (4), Sweden (2), Denmark (3) and London (1)

Very flat management structure and decentralized control within each clinic.

Organisasjonskartet er tegnet med administrerende direktør som leder med stabsfunksjoner innen kvalitet, medisinsk ansvar, markedsføring/drift/økonomi, Ellipse Norge, Ellipse Sverige, Ellipse Danmark, Ellipse UK o.s.v. som juridiske enheter på samme linje. Under hver av disse enheter ligger de forskjellige avdelingene med hver sin klinikksjef.

På forespørsel fra skattekontoret opplyste PWC blant annet i brev av 11. november 2011:

Som det fremgår av styreprotokollene foretok styret flere beslutninger i avviklingsfasen, men frem til dette tidspunktet var det få formelle beslutninger. En av årsakene var at Alv Birger Aronsen, som sto for en stor del av den aktive oppfølgingen av datterselskapet, også var styremedlem i Ellipse klinikken AS i hele perioden. I deler av perioden var han styreleder i det norske selskapet. Styret ble imidlertid jevnlig orientert om driften i de ulike klinikkene, dette fremgår blant annet av de vedlagte styreprotokollene.

Styreprotokollene for 2007 viser at driften i datterselskapene, og særlig driften i Ellipse Klinikken Ltd., ble fulgt tett av styret. Både økonomi i datterselskapet generelt, kontrakter, strategier mv. ble diskutert og vurdert av styret. Vi viser blant annet til protokoll fra styremøte 22. august 2007 (vedlegg 5.4) post 06.08.07 som omhandler tiltaksplan i London.

I styremøtene i 2008 var situasjonen i London et tilbakevendende tema. Vi viser blant annet til protokoll fra styremøte 7. februar 2008 (vedlegg 6.5) der det i punkt 04.02.08 konkluderes med at det ikke er realistisk å drive klinikken videre i Ellipse regi.

Skatt Øst sendte 11. januar 2012 utkast til innstilling til Ellipse Klinikken AS hvor det framgikk at man foreslo å opprettholde vedtaket om likningsendringen. PWC opplyste i sitt svar av 27. januar 2012 blant annet følgende:

Positive virkninger av ekspensjonen

Skattekontoret har i Forslaget lagt til grunn at det ikke er opplyst, konkretisert eller dokumentert noe om hvilke virkninger ekspensjonen skulle få, og de kan ikke se at det foreligger motiv om konkrete, direkte eller påviselige følger for virksomheten i Ellipse Klinikken AS.

Som beskrevet i vårt brev av 6. mai 2011 sto Londonklinikken som en helt sentral brikke ved gjennomføringen av denne satsningen. En viktig del av selskapets strategi for å nå målet om lønnsom ekspensjon i Nord-Europa, var nettopp å satse på «høye marginer ved stordriftsfordeler, effektiv kjededrift og unike leverandøravtaler», slik det fremkommer på side 17 punkt 5 i presentasjonen.

Skatteklagenemndas vedtak ble fattet 18. april 2012. Likningen ble fastholdt. Av begrunnelsen for vedtaket siteres:

Etablert fordring

Skatteklagenemnda forutsetter på bakgrunn av ovennevnte forhold og det skatteyter har uttalt og fremholdt i ligningssaken, at alle betalingene/transaksjonene på til sammen kr 18 440 579 er å anse som lån. Det legges til grunn i den videre drøftelse at det foreligger en fordring i skattelovens forstand.

Virksomhetskravet

(...)

Skatteklagenemnda finner at både Ellipse Klinikken AS og datterselskapet, Ellipse Klinikken Limited utøver og har utøvd virksomhet i skattelovens forstand i den relevante perioden for fradragsspørsmålet.

Realisasjonskravet

(...)

På bakgrunn av opplysninger og fremlagt dokumentasjon i saken legger skatteklagenemnda til grunn at konkursen i datterselskapet var i 2008, og at det allerede i frobindelse med innledningen av konkursbehandlingen var helt klart at morselskapets

fordring ikke kunne bli dekket. Fordringen er dermed å anse som endelig konstatert tap i 2008.

(...)

Tilknytningskravet

Gjennom rettsavgjørelser har det utviklet seg en praksis om hva som ligger i tilknytningskravet, og det er oppstilt strenge krav for tilstrekkelig næringstilknytning. Høyesterett har uttalt at det må foreligge «særlig og nær tilknytning» mellom skattyters egen virksomhet og fordringen.

I noen typetilfeller, som kundefordringer, gir selve fordringen/pengekravet næringstilknytningen. Utenfor typetilfellene, der kreditor har ytt lån eller stilt garanti for debitor, må tilknytningen vurderes helt konkret, og vurderingstema er snarere i hvilken grad debtors virksomhet har betydning for kreditors egen virksomhet, jf f.eks. Rt-2008-145 (Norsk Struts) med tvistetema om virksomheten i Norsk Struts hadde tilstrekkelig tilknytning til aksjonærenes gårdsvirksomhet.

Tilknytningen på tapstidspunktet er avgjørende.

Skattyters dominerende motiv for investeringen etter objektive kriterier avgjør om nødvendig tilknytning foreligger. Var motivet hensynet til egen virksomhet foreligger næringstilknytning med fradragsrett. Er motivet kapitalplassering eller oppstart av ny virksomhet foreligger ikke slik tilknytning, jf Rt-1993-396 (Tinfos Jernverk). Motiv som er uegnet til å gi virksomheten fordeler er ikke relevante, og man får vanskelig gjennomslag for usannsynlige og perifere motiv, f.eks. Rt-2005-1157 (Commercial Buildings) om tilførsel av økt kompetanse til morselskapet. Motivet må avgjøres konkret i hver sak, og basert på hva som er sannsynliggjort om de faktiske forhold.

Motstykket til næringstilknytning kalles gjerne «passiv kapitalplassering», som kjennetegnes ved at pengene plasseres i annen virksomhet med sikte på størst mulig avkastning. Oppstart av ny virksomhet ses i samme perspektiv. Slike investeringer skapte ikke fordeler utover avkastning i kreditors egen virksomhet og tap på slik fordring er ikke fradragsberettiget. Forventning om høy avkastning på kapitalen kan derfor tyde på kapitalplasseringsmotiv.

Aktiv deltakelse i styring og drift av debtors virksomhet er relevant i fradragsvurderingen, men dette betyr ikke i seg selv at formålet har vært å fremme egen virksomhet. I Rt-2008-145 (Norsk Struts) sa flertallet at også når investeringen åpenbart er kapitalplassering, deltar aksjonæren i mange tilfeller i ledelse og drift av selskapet. Skattyter har bevisbyrden for at fordringen har næringstilknytning, (...).

(...)

Det må tas utgangspunkt i at et aksjeselskap og aksjonærene er forskjellige skattesubjekter - noe som også gjelder i konsernforhold, jf Rt-1990-958 (Quatro), som gjaldt skatteplikt for gevinst ved aksjesalg (...) «fordel vunnet ved virksomhet» - aksjer i næring (...)

(...)

Rettspraksis vedrørende konsernforhold har imidlertid noen ganger vist at fradrag skal innrømmes på grunn av sterk integrasjon mellom debtors og kreditors virksomheter (...)

Tilknytningskravet har vært utførlig omtalt i teorien. I Fredrik Zimmer, Lærebok i skatterett 6. utgave (august 2009) side 249 uttales det bl.a. (skatteklagenemndas understrekning):

«Det er ikke tilstrekkelig at skattyteren (kreditor) er virksomhetsutøver. Det kreves i tillegg at fordringen må ha særlig og nær tilknytning til kreditors egen virksomhet, typisk ved at fordringen kommer denne virksomheten til gode eller på andre måter er sterkt integrert i denne»

I BÅHR/Fredrik Zimmer (red), Bedrift, selskap og skatt 5. utgave, side 185, er det i forhold til rettspraksis og vurderingskriteriene bl.a. uttalt (skatteklagenemndas understrekning):

«Lån fra holdingselskap til datterselskap kan ha virksomhetstilknypning dersom holdingselskapet utøver overordnede styrings- og ledelsesfunksjoner overfor datterselskapet. Det er en forutsetning at denne aktiviteten går ut over de ordinære eierbeføyelser og for øvrig har et visst omfang, samt at datterselskapet (eventuelt datterdatterselskapet mv. som midlene viderelånes til) utøver virksomhet.

(...)

Skatteklagenemnda forstår det slik at Selskapet hevder det foreligger «særlig og nær» tilknytning fordi motivet med investeringene i London var hensynet til å oppnå forretningsmessige fordeler i egen virksomhet, og at det uansett foreligger slik nødvendig tilknytning fordi virksomhetene var sterkt integrert.

Fordeler i egen virksomhet

De forretningsmessige fordeler i egen virksomhet som påberopes er i hovedsak at for å kunne ekspandere virksomheten var det viktig å etablere konseptet i London. Klinikken der skulle være et utstillingsvindu for konseptet og var viktig for den videre ekspansjonen både videre i England/UK og i Europa for øvrig. Londonklinikken skulle brukes som modell for videre Nord Europeisk ekspansjon. Utenlandsetableringen fant sted først og fremst for å utvikle denne virksomheten og styrke virksomhetens merkevarekonsept. Det fremgår at selskapet ønsket å øke lønnsomheten ved å fokusere på effektiv kjededrift.

Skatteklagenemnda viser til at det stilles samme strenge krav om særlig og nær tilknytning til egen virksomhet i konsern, og forretningskjeder er her særlig nevnt i Lignings-ABC 2011 side 1149. Skatteklagenemnda forstår dette som at det foreligger et generelt ekspansjonsmotiv, og at etableringen av Londonklinikken er ledd i dette. De fordeler som er fremhevet av skattyter er knyttet til dette motivet og er av generell karakter for konsernet. I klagen er det heller ikke opplyst, konkretisert eller dokumentert noe om hvilke positive virkninger ekspansjonen skulle få - eller fikk - for selve virksomheten i morselskapet i Norge, - utover forventning om avkastning på investert kapital og høynet lønnsomhet generelt i konsernet som følge av ekspansjonen.

(...)

Skatteklagenemnda kan ikke se at det foreligger motiv om slike konkrete, direkte og påviselige følger av den etablerte virksomheten i London, på virksomheten i Ellipse Klinikken AS. Det synes heller mer sannsynlig at det var morselskapet i Norge som aksjonær som ville nyte godt av en slik ekspansjon.

Integrert virksomhet

Det anføres at virksomheten i London må anses som integrert, og det vises til at Selskapet har drevet med virksomhet som går ut på aktiv styring av virksomheten i Ellipse Klinikken Ltd. Det fremholdes at virksomhetene i de to selskapene er lik.

Skatteklagenemnda legger, på bakgrunn av rettspraksis, til grunn at også likeartede virksomheter kan drives som selvstendige enheter, i forhold til spørsmålet om det foreligger fradragsrett for tap på fordring. Det som må vurderes er om det foreligger sterk integrasjon.

(...)

Skatteklagenemnda vil nedenfor vurdere de sentrale delene av dommen (Rt-2005-1157, Commercial Buildings AS - lagmannsrettens bemerkning) som klager anfører er sammenfallende med de faktiske forholdene i denne saken:

(...)

Bransjelikhet/tilsvarende virksomhet kan være et argument som taler for integrasjon, men kan ikke anses avgjørende.

(...)

Ellipses ekspansjonsmotiv danner etter skatteklagenemndas mening i første rekke grunnlag for oppstart av en selvstendig klinikkvirksomhet i England. I investorpresentasjonen mv. kommer klart frem at man vil utnytte det lovende markedspotensialet i Europa for ikke-kirurgiske kosmetiske inngrep. Innen 2011 så man for seg enten børsnotering eller salg til industriell/finansiell aktør. Skatteklagenemnda antar at dette først og fremst innebærer forventninger om fremtidig stor økonomisk gevinst for eierne av konsernet totalt sett, og ikke at utviklingen skulle generere fordeler for klinikkvirksomheten i Norge som sådan.

Etter skatteklagenemndas vurdering representerer etableringen i London altså først og fremst at det startes opp selvstendig virksomhet, selv om denne klinikken skulle drive med det samme som klinikken i Norge/Skandinavia. Riktignok ser skatteklagenemnda at likeartede virksomheter kan skape forventning om og grobunn for samarbeid og aktiv styring, og lettere begrunne at det foreligger integrert virksomhet i skatterettslig forstand enn helt ulike virksomheter, men dette slår etter skatteklagenemndas mening ikke til i foreliggende sak.

(...)

Skatteklagenemnda mener at realiteten i dette var at CB ikke startet opp selvstendig eller ny virksomhet i USA, men fortsatte sin egen utviklingsvirksomhet gjennom nyinvesteringer i USA. Skatteklagenemnda viser også til at Høyesterett i Norsk Strutsdommen omtaler CB-dommen som et tilfelle hvor datterselskapenes eiendomsutvikling i USA var den samme som morselskapet tidligere hadde drevet i Norge.

(...)

Etter skatteklagenemndas vurdering indikerer ikke motivet for etableringen av Ellipse i London, på samme måte som i CB-saken at selskapet aktivt skulle drive det engelske datterselskapets virksomhet. De faktiske forhold i denne saken og i CB-saken om bakgrunn for de respektive nyetableringene i utlandet er ikke sammenfallende eller sammenlignbare.

(...)

Integrasjon, styring mv.

(...) Etter skatteklagenemndas vurdering gir en slik overordnet markedsplan derfor ikke i seg selv noen presumsjon for at virksomhetene i de to selskapene er integrert i skattelovens forstand. At morselskapet utarbeider strateginotater og markedsplaner for konsernet må heller anses som en naturlig del av selskapets eierbeføyelser.

(...)

(...) Den overordnede styringen fra morselskapet må gå ut over de ordinære eierbeføyelser og for øvrig ha et visst omfang for at datterselskapets virksomhet skal anses å utgjøre en integrert del av morselskapets virksomhet.

(...)

I CB-dommen la Høyesterett altså vekt på den utvikling som hadde funnet sted innen eiendomsbransjen, ved at det nettopp ikke er uvanlig at virksomheten drives ved at morselskapet etablerer en rekke datterselskaper - «single purpose»-selskaper. En kunne ikke se bort fra denne bransjeutviklingen. Skatteklagenemnda forstår det slik at Høyesterett la vesentlig vekt på strukturen og organiseringen av «singel purpose»-selskaper i CB. En kunne ikke se bort fra denne utviklingen innenfor eiendomsbransjen og legge vekt på om man sto ovenfor en vertikal eller horisontal integrasjon. En så det slik at det ikke hadde vært noen tvil om fradragsretten, hvis eiendomsinvesteringen hadde vært foretatt direkte av morselskapet.

Vektleggingen av de særlige forholdene i eiendomsbransjen, gjør at dommen etter skatteklagenemndas mening ikke får samme overføringsverdi til andre typer bransjer, selv om virksomhet også der kan legges til egne driftsselskaper.

(...)

Skatteklagenemnda kan se at en uerfaren klinikk sjef i London kan fordre ekstra oppfølging fra styreleder, men mener at dette likevel ikke indikerer at Alv Birger Aronsen hadde en mer overordnet styring med satterselskapet enn det som følger av en styreleders oppgaver. Derimot gir det faktum at datterselskapet hadde ansatt egen daglig leder ved Morten Aronsen og egne ansatte behandlere, en presumsjon for å legge til grunn at datterselskapet må anses å ha hatt en selvstendig administrasjon og således at virksomheten ikke skulle bli styrt av morselskapet på en slik måte som var tilfellet i CB-dommen. Det ble også ansatt en ny klinikk sjef etter Morten Aronsen, noe som viser at klinikken i London skulle fortsette som en selvstendig klinikkvirksomhet med egen drift. I CB-dommen skjedde til sammenligning aktiviteten i USA i hovedsak ved innleid arbeidskraft, som nevnt over. Det er ikke opplysninger om at Ellipse Klinikken i Norge skulle ha daglig og overordnet styring med driften av klinikken i London. Til dette hadde man egen klinikk sjef og egne ansatte. Dette faktum er annerledes i CB dommen, hvor Rønning som nevnt undertegnet dokumentene ved hvert enkelt eiendomssalg og hadde daglig og overordnet styring med de innleide personene.

(...)

Oppsummering

Skatteklagenemnda kan ikke på bakgrunn av sakens opplysninger se at det foreligger en aktiv styring fra Selskapet som går ut over de ordinære eierbeføyelser. Slik Skatteklagenemnda ser det, har formålet vært at klinikken i London skulle drive selvstendig virksomhet med samme type virksomhet som i Norge, innenfor de rammer forretningskonseptet til Ellipse ga rom for. Både motivet om oppstart av virksomhet og at den faktiske styringen ikke i særlig grad går utover de vanlige eierbeføyelser, gjør at

saken skiller seg vesentlig fra forholdene i CB-saken og øvrig praksis om sterk integrasjon.

Etter dette tok Ellipse Klinikken ut stevning og saken ble behandlet i Oslo tingrett med det resultat som er gjengitt innledningsvis.

AK Norge Wic AS' anførsler i hovedtrekk

Det sentrale i saken er om tilknytningskravet er oppfylt, det vil si om det foreligger en «særlig og nær tilknytning» mellom kreditors virksomhet og fordringen. Det skal foretas en konkret helhetsvurdering basert på flere momenter som forelå på tidspunktet for realiseringen av tapet, og det er relativt strenge vilkår. Konserntilknytning vil i seg selv ikke være nok, men vil normalt gi tilstrekkelig tilknytning.

Konserntilknytningen vil ofte innebære integrasjon og fordeler for konsernet for øvrig. Det er ikke en betingelse at konsernforholdet har vært langvarig. Det er motivet for integreringen som er avgjørende, og integrasjon er nærliggende når det gjelder samme virksomhet (Rt-1983-923 - West Coast Trading Co A/S).

Tilknytningen er sterk når datterselskapet er heleid. Da vil morselskapet ha hele styringen, og dette tilsier i seg selv integrasjon. Når morselskapet i tillegg deltar i den operative drift, styrkes integrasjonen. Overfor Ellipse Klinikken Ltd er det ingen tvil om at Ellipse Klinikken AS opptrådte både som overordnet og operativt.

Fordel for egen drift er et tilknytningskriterium. I Rt-1976-1467, A/S Løiten Brænderi, la Høyesterett til grunn at det var en nær tilknytning mellom brennerivirksomheten og konservesproduksjonen i det selskap som ble overtatt, og at dette medførte en bedre ressursutnyttelse for brenneridriften. I Havtank-dommen, Rt-1977-143, vektla Høyesterett at frakt til egne skip var det dominerende og utslagsgivende motiv, og i Rt-1993-700, Selmer Anlegg A/S, ble det lagt til grunn at hovedmotivet for etableringen i Kenya var å tilføre virksomhet til eierselskapet. I Grieg-dommen, Rt-1936-390, ble det påpekt at «aksjene har vært tegnet ved nybygning og innkjøp av skib for derved at skaffe firmaet preferanse paa meglerforretningene for skibene».

Integrasjon er et viktig element i vurderingen slik dette ble påpekt blant annet i Løiten-dommen. Foreligger «samme virksomhet» vil det alltid også være tilstrekkelig tilknytning. Av Rt-2005-1157, Commercial Buildings AS, kan utledes at integrasjon foreligger med større sannsynlighet når det gjelder samme type virksomhet. Fordel for egen virksomhet kombineres ofte med integrasjon.

Momentene «fordel for egen virksomhet» og «sterk integrasjon» inngår i en samlet helhetsvurdering, og er ikke alternative vilkår for fradragsrett. Det vises om dette til mindretallets votum i Rt-2008-145, Norsk Struts, og Rt-1993-396, Tinfos Jernverk A/S, hvor henholdsvis uttrykkene «samlet sett» og «helhetsvurderingen» anvendes.

Norske Struts-dommen og Commercial Buildings AS-dommen er konsistente og overensstemmende med den praksis som har utviklet seg over tid. Det skal fortsatt foretas en helhetsvurdering.

Stikkord for Commercial Buildings AS-dommen var at det ble drevet samme virksomhet som var videreført, det gjaldt å få innpass i nye markeder, morselskapet styrte overordnet som en aktiv eier og beslutninger ble tatt i morselskapet og ble operasjonelt utført av personell i USA. Integrasjonene var alene så sterke at det ikke var påkrevet å vurdere andre kriterier.

Norsk Struts-dommen er avsagt under dissens 3-2. Strutsproduksjonen representerte ny virksomhet som ikke var integrert i aksjonærenes gårdsdrift, og som ga beskjedne fordeler for bøndernes egen virksomhet. Eiernes aktivitet lå heller ikke utenfor det som normalt forventes av aksjonærer. Det ble lagt til grunn av det ikke forelå tilstrekkelig fordel for egen virksomhet og at produksjonen ikke var sterkt integrert.

Ellipse Klinikken AS' virksomhet drev gjennom sine avdelinger og datterselskapet en samlet, felles styrt virksomhet. Tapet er oppstått i denne virksomhet, og er fradragsberettiget etter skatteloven § 6-2. Dette er ikke en passiv kapitalplassering eller en ny virksomhet som ikke gir fradragsrett.

Det er ikke avgjørende at klinikkene drives i forskjellig juridisk form, og behandlingen må nødvendigvis utføres lokalt. Klinikken var bygget over samme lest, de hadde en samordnet drift organisert gjennom en lokal leder og nødvendig personell. Klinikksjefen var samlende for den lokale virksomhet, og han rapporterte til den sentrale ledelse. Markedsføring, ledelse og all viktig styring skjedde fra morselskapet. At Morten Aronsen undertegnet regnskapet, var en formalitet som ikke er av betydning. Det avgjørende er at styret i Ellipse Klinikken AS også styrte virksomheten i London.

Etableringen i London må ses i sammenheng med ønsket om internasjonal ekspansjon utover de nordiske landene. At det ble valgt en selskapsform med begrenset ansvar, kan ikke være avgjørende. Dette var ren hensiktsmessighet. Utviklingen av London-kontoret var i tråd med Ellipse Klinikken AS' ide og formål. Dette var ingen ny virksomhet, men en fortsettelse og utvidelse av den eksisterende drift basert på de opprinnelige visjoner. Ekspansjonen ga fordeler for alle eksisterende klinikker Ellipse Klinikken AS hadde ansvar for. Dette ga bedre utnyttelse av markedsaktiviteter, muligheter for erfaringsoverføring og bedre utnytting av eneretter.

Det var ingen endring i Ellipse Klinikken AS' engasjement fra oppstarts- til driftsfasen. Det kan ikke være av betydning av aktiviteten naturlig nok var noe høyere i startfasen. Det avgjørende er at næringstilknytningen har vært til stede hele tiden. Samtidig er det et poeng at fordringen har oppstått suksessivt gjennom løpende overføringer.

Londonetableringen var en konsekvens av at tidligere nyetableringer var vellykket, og man ønsket en spydspiss inn mot det europeiske markedet. Det eksisterende konseptet skulle anvendes. Det dreide seg følgelig ikke om nye klinikker, men en videreføring og utvidelse av den eksisterende drift. Både Ellipse Klinikken AS og konsernet ville med dette få økt inntjening. Opplegget var likt det andre selskaper gjør når de etablerer seg ute.

Sett opp mot Commercial Buildings AS-dommen er det ikke grunnlag for å differensiere som følge av at det dreier seg om forskjellige bransjer. I begge tilfeller krevdes også lokal tilstedeværelse og arbeidskraft. At Ellipse Klinikken AS ville få konkrete fordeler av etableringen i London, styrker næringstilknytningen.

Nærværende sak skiller seg fra Norsk Struts-dommen ved at Ellipse Klinikken AS var eeneier med total og aktiv ledelse, og Ellipse Klinikken Ltd var fullt ut integrert i Ellipse Klinikken AS. Konsernmodellen styrker også utgangspunktet for ledelse og styring. Viktigste forskjell er likevel av det dreier seg om fullt ut samme virksomhet i datter- og morselskap.

Både dommen i Norsk Struts AS og Commercial Buildings AS gir støtte for at det foreligger næringstilknytning mellom Ellipse Klinikken AS og fordringen. At Londonavdelingen ble organisert i et eget selskap, var diktert av lokale omstendigheter, og var i forhold til tilknytningsspørsmålet tilfeldig og uten skattemessig relevans. Øvrige mindre enkeltheter i strukturen kan ikke være avgjørende for spørsmålet om fradragsrett.

Det dreide seg under ingen omstendighet om en passive kapitalplassering, og da vil kravet om næringstilknytning være oppfylt, i alle fall når det dreier seg om samme virksomhet. Saken må vurderes etter realitetene, ikke streng formalisme.

Når det gjelder sakskostnader, er Ellipse Klinikken AS delvis merverdiavgiftspliktig med en gjennomsnittlig beregnet avgift på 13 prosent.

Det er lagt ned slik påstand:

1. Ligningen for AK Norge Wic AS, tidligere Ellipse Klinikken AS, for inntektsåret 2008 oppheves.
2. AK Norge Wic AS, tidligere Ellipse Klinikken AS, tilkjennes saksomkostninger for tingrett og lagmannsrett.

Staten v/Skatt Østs anførsler i hovedtrekk

Det er ikke tilstrekkelig for fradragsrett at fordringshaveren driver virksomhet. Fordringen må ha en «særlig og nær tilknytning» til kreditors virksomhet. Hvorvidt dette er tilfellet vil bero på en konkret vurdering av flere momenter, og det stilles relativt strenge krav. Skatteyder har bevisbyrden for at vilkårene for å anvende unntaksbestemmelsen foreligger.

Det kan ikke skilles mellom tilfeller i og utenfor konsernforhold. Utgangspunktet er at hvert selskap driver sin egen virksomhet selv om de driver samme type virksomhet. Det er altså ikke slik at selskaper i samme konsern driver felles virksomhet. Det er ingen automatikk eller belegg for en påstand om at tilknytning foreligger når det er et konsernforhold, det skal uansett foretas en konkret vurdering av om det foreligger en kvalifisert tilknytning.

Det utgangspunkt Finansdepartementet tok i Utv nr 5/1989 om fradragsrett i konsernforhold er moderert kraftig gjennom senere rettspraksis. I Rt-1990-1084 [skal nok være Rt-1990-958, Lovdata anm.], A/S Quatro, uttaler Høyestrett eksplisitt at kravet om særlig og nær tilknytning gjelder like fullt i mor/datterselskapsforhold som ellers, og at det ikke gjelder noe særskilt i

konsernforhold. Dette syn er opprettholdt i Commercial Buildings-dommen. Det er redegjort nærmere for tilknytningskravet i Tinfos-dommen.

Det er to alternative vilkår for om tilknytning foreligger. Det ene er at forholdet styrker kreditors egen virksomhet, det andre er at det foreligger en sterk grad av integrasjon mellom fordringshaverens og debtors virksomhet. Det er ikke tilstrekkelig med litt motiv og litt integrasjon. Kravene må vurderes og eventuelt oppfylles hver for seg. Dette er uttalt av Skattedirektoratet i Utv nr 5/1989 side 270 som omtaler: «to momenter ... som hver for seg» (...) I Norsk Struts-dommen foretas ikke en samlet vurdering, og det kan ikke utelukkes at mindretallet bare knytter sin bemerkning til motivet. Uansett dreier det seg om to vesensforskjellige motiver som ikke naturlig vurderes samlet. Det dreier seg på den ene side om fordeler for egen virksomhet og på den andre integrasjonen i virksomhetsutøvelsen. Om det skal foretas en alternativ eller samlet vurdering, framgår ikke klart av verken Løiten-dommen eller A Holding-dommen.

Hovedmotivet om å styrke egen virksomhet er et tradisjonelt vilkår for om kvalifisert tilknytning foreligger. I nærværende sak vil dette motiv måtte knyttes opp til om hovedmotivet med å gi lån var å styrke egen virksomhet. Når fordringen er på et datterselskap, vil formålet med lånene henge sammen med formålet med etableringen av datterselskapet, jf Norsk Struts AS-dommen avsnitt 43.

Fordelene for egen virksomhet må enten bestå i driftsmessige fordeler av betydning eller økt omsetning av betydning, eksempelvis ved at det tilkommer flere kunder eller oppdrag til egen virksomhet, det skaffes varer eller tjenester til egen virksomhet eller det skaffes lokaler eller man får leid ut lokaler. Kriteriene kan blant annet utledes av Norsk Struts-, Selmer-, Havtank- og Griegdommene.

Dette til forskjell fra de tilfellene der hovedformålet er å etablere en egen lønnsom drift i et datterselskap ved å få utbytte derfra. Dette gjelder uansett om det dreier seg om samme eller annen virksomhet. Dette er kommet til uttrykk i så vel Grieg-, Løiten- og Tinfosdommene. I sistnevnte var det ikke godtgjort at forholdet var av vesentlig betydning for Tinfos' egen virksomhet. Poenget hadde vært å bygge opp en ny og selvstendig næring, og det organisasjonsmessige samarbeidet var ikke avgjørende. I Norsk Struts-dommen var det primære å starte en ny, selvstendig og lønnsom virksomhet. Kravet er da at det må påvises driftsmessige fordeler eller økt omsetning av betydning for kreditors virksomhet. Tilfellet er sammenliknbart med nærværende sak.

Utenfor faller også tilfeller der hovedformålet er å skaffe fordeler for andre selskaper i konsernet eller for konsernet som sådan. I dette ligger at det må være fordeler for det selskap som har yttet lånet og krever fradraget. Dette framgår av Løiten-, Tinfos-, Commercial Building- og Norsk Struts-dommene som alle refererer til «egen» virksomhet.

I nærværende sak er det ikke påvist fordeler for Ellipse Klinikken AS som sådan. Virksomheten i Norge var etablert, og etableringen i London ga ikke flere kunder til klinikken i Norge, og det var heller ikke målet med Londonetableringen å få lavere kostander i Norge. Stordriftsfordeler kunne nok være en konsekvens, men dette var åpenbart ikke hovedmotivet. Hovedformålet var som vist

i presentasjonene og bekreftet av PWC å viderekspendere i Europa. Dette er ikke noe som tilfredsstillende vilkårene.

Det må etter bevisføringen legges til grunn at det var et hovedmotiv å skaffe lønnsom drift i Ellipse Klinikken Ltd. Dette skulle igjen danne grunnlaget for lønnsom satsing i UK og Europa og derigjennom økonomisk utbytte.

Med dette var ikke hovedmotivet å oppnå fordeler i Ellipse Klinikken AS' virksomhet i Norge. Motivet kan da ikke underbygge en særlig og nær tilknytning, og fordringene er ikke fordringer i virksomhet.

Det sentrale spørsmålet i saken er om virksomhetene var integrert. I så fall kan det foreligge en særlig og nær tilknytning.

Utgangspunktet er at et morselskaps aktive medvirkning i oppbygning, styring og drift av et datterselskap i seg selv ikke innebærer en slik kvalifisert tilknytning. Tilsvarende gjelder for et organisasjonsmessig samarbeid, herunder er felles funksjoner som markedsføring, innkjøp, opplæring eller regnskap som er vanlige i konserner. Det må foreligge noe mer.

Det kreves en sterk integrasjon. I dette ligger at virksomhetene nærmest må drives som en virksomhet, morselskapet må ha den daglige ledelse og datteren må drives som en del av morselskapets virksomhet slik det blant annet er beskrevet i Løiten Brænderi-dommen på side 1472. I Commercial Buildings-dommen var det en svært aktiv eier mens datterselskapet bare hadde en vaktmester og en sekretær. Ellers var arbeidskraften innleid. Den administrerende satt i morselskapet. Vedkommende måtte godkjenne alle utbetalinger, sto for salg av eiendommene ved å undertegne samtlige salgsdokumenter og administrerende hadde den daglige og overordnede styringen av personalet. Datterselskapet drev i realiteten samme virksomhet som morselskapet. I Rt-2005-1171, A Holding, var den opprinnelige virksomhet splittet opp i flere enkeltelskaper. Kreditor hadde næringsinteresse i å sikre husleieinntekter og det forelå et felles eierskap, felles administrasjon, felles lokaler og felles ansatte. Den store graden av integrasjon tilsa at det forelå en tilstrekkelig tilknytning.

I Zimmers Skatterett side 267 er det trukket konsekvenser av Commercial Buildings-dommen som er tilbakevist i Norsk Struts-dommen. Zimmer hevder at aktiv styring av datterselskap er tilstrekkelig. I Norsk Struts avsnitt 46 og 47 tilbakevises dette. Det er riktig at det kan legges vekt på felles støttefunksjoner, men dette blir bare en del av vurderingen knyttet til den operative drift. Teori og praksis har fastholdt at det må foreligge en sterk integrering.

Mellom Ellipse Klinikken AS og Ellipse Klinikken Ltd forelå ikke en tilstrekkelig sterk integrasjon. Virksomhetene drev ikke sammen, de var ikke etablert på samme sted, ikke i de samme lokaler og ikke med samme arbeidskraft. Ellipse Klinikken Ltd drev egen virksomhet fra egne omfattende lokaler med egne driftsmidler. De hadde sitt eget marked og egne kunder, og de hadde egne ansatte. Som eneste enhet i systemet hadde virksomheten i London en egen fast tilsatt lege, og daglig leder var ikke operasjonell sykepleier som de øvrige klinikksjefer. De hadde også timeansatte sykepleiere og to innleide tannleger.

De tidsnære bevis viser at Morten Aronsen var en reell leder. Han var spesielt egnet med utdannelse og språkkunnskap, og han arbeidet som leder i en desentralisert modell med de forutsetninger som var tiltenkt en daglig leder. Han skrev også under årsregnskapet for 2006 som direktør. Vitnet Jægtvik bekreftet at det var Aronsen som foresto den daglige driften ved blant annet å sette opp vaktlister, kalle inn personell etter behovsvurdering, deltok i ansettelses, kjøpte inn behandlingsmidler, rapporterte ukentlig, førte telefonstatistikker og hadde oversikten over den daglige driften. Morten Aronsens rolle var etter dette noe langt mer enn å være vaktmester og sekretær; han hadde daglig kontroll og styring av de ansatte og den daglige drift.

Ellipse Klinikken Ltd var ikke en del av den ankende parts virksomhet. Ellipse klinikken AS drev selvstendig med egne lokaler, egne driftsmidler og mange egne ansatte med en egen administrerende direktør. Virksomheten var rettet mot et lokalt marked i Norge, og her var kundene. Ellipse klinikken AS drev ikke virksomheten i London. Den ble drevet av de ansatte der, ledet av Morten Aronsen med Alv Aronsen som svært aktiv styreleder. I et lite foretak er det naturlig med en aktiv styreleder, og denne funksjon fyllte Alv Aronsen til beste for og på vegne av Londonvirksomheten. At Ellipse Klinikken Ltd fikk bistand fra andre hos Ellipse klinikken AS gir langt fra noen eneledelse som det var i Commercial Buildings-dommen. Uansett er ikke deltakelse i ledelse og drift tilstrekkelig for å konstatere særlig og nær tilknytning. Om dette vises blant annet til Norsk Struts-dommen avsnitt 58, Tinfos-dommen side 99 og Quatro-dommen side 962.

Uansett må det legges til grunn at Alv Aronsens engasjement var betydelig større i innledningsfasen enn senere.

Konklusjonen er at det ikke forelå en så sterk integrasjon at det kan konstateres en særlig og nær tilknytning.

I nærværende sak var hovedmotivet å etablere en lønnsom virksomhet i London som springbrett til Europa. Dette hovedmotivet innebar i seg selv ingen integrasjon. Integrasjonen lå eventuelt i Alv Aronsens styring av Londonselskapet, men etableringen i London var ikke motivert av å skaffe beskjeftigelse for ham. Dette var annerledes i Løiten- og A Holding-dommene.

Subsidiært anføres at det uansett må være graden av integrasjon som er avgjørende. Motivene for etableringen i London kan uansett ikke tillegges vekt av betydning.

Konklusjonen er at det ikke foreligger særlig og nær tilknytning mellom fordringen og Ellipse Klinikken AS' virksomhet. Fordringen er ikke fordring i virksomhet, og det foreligger ikke fradragrett. Det var følgelig korrekt av Skatteklagenemnda å nekte fradrag.

Det er lagt ned slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakskostnader for lagmannsretten.

Lagmannsrettens bemerkninger

Det rettslige utgangspunkt for lagmannsrettens vurdering er skatteloven § 6-2 andre ledd som lyder:

Det gis også fradrag for annet tap i virksomhet, herunder endelig konstatert tap på utestående fordringer.

Det er ikke omstridt at det her dreier seg om en fordring, og at Ellipse Klinikken AS driver virksomhet i skattelovens forstand. Det er heller ikke bestridt at det dreier seg om et endelig konstatert tap, og det er enighet om tapets størrelse.

Sakens tema er om tapet på den aktuelle fordringen er fradragsberettiget i Ellipse Klinikken AS' virksomhet. Fradrag forutsetter at det er tilstrekkelig tilknytning mellom fordringen og skatteyderens egen virksomhet. Det foreligger en rekke dommer om dette vilkåret. Flere av dommene omhandler inntektsfradrag for tap på aksjeinnskudd. For disse tilfellene er fradrag ikke lenger aktuelt idet en ved skattereformen i 1992 innførte alminnelig skatteplikt for aksjegevinst og fradragsrett for aksjetap. Lagmannsretten legger til grunn at det er gjort tilsvarende vurderinger for fradragsrett for aksjetap som for tap på fordringer. Dommene som omhandler aksjetap har da direkte overføringsverdi.

Det sentrale utgangspunkt for vurderingen er formulert slik i Høyesteretts dom i Rt-1993-396 (Tinfos Jernverk A/S) som det også henvises til i Rt-1993-700 (Selmer Anlegg A/S) og som siteres i Rt-2005-1157 (Commercial Buildings AS):

Generelt gjelder at det stilles relativt strenge vilkår for at aksjer skal anses eiet i næring. Det kreves «en særlig og nær tilknytning mellom aksjeervervet og aksjonærenes egen virksomhet», se førstvoterendes uttalelse i Rt-1976-1467 (Løiten Brænderi). Dette er et utgangspunkt som også er lagt til grunn i senere rettsavgjørelser. Utenfor enkelte typetilfeller må det foretas en konkret vurdering, på grunnlag av flere momenter. Har motivet, eller det dominerende motiv, vært hensynet til egen virksomhet, er aksjene blitt ansett som eiet i næring. Se Rt-1977-143 (Hav og Havtank) og Rt-1983-923 (West Coast Trading) der det også ble lagt vekt på enkelte andre forhold. Har det dominerende motiv vært kapitalplassering eller ønsket om å starte ny virksomhet, er resultatet blitt det motsatte, se Rt-1934-347 (Jerndahl), Rt-1982-501 (Awilco) og Rt-1986-1033 (Lervik/Nesheim). I Rt-1986-58 (Asdahl) ble presisert at vurderingen av motivet fortrinnsvis må forankres i hvorledes forholdet fremtrer utad, objektivt sett, og ikke i antakelser om hvilke subjektive forestillinger den enkelte skattyter kan ha hatt. I enkelte dommer synes man å ha tatt utgangspunkt i en rent objektiv vurdering av om aksjeervervet har vært nødvendig, eller iallfall av vesentlig betydning for skattepliktiges egen virksomhet, se bl a Rt-1976-1467 (Løiten Brænderi) og Rt-1988-1244 (Osmond). Av andre forhold som er tillagt vekt, nevnes et organisasjonsmessig samarbeid mellom de to selskaper. Jeg nevner videre at det ikke skal skje noen skatterettslig identifikasjon mellom selskaper i et konsernforhold; også her gjelder kravet om «en særlig og nær tilknytning», se Rt-1990-958 (Quatro).

Høyesterett oppsummerer dette slik i Commercial Buildings-dommen, avsnitt 48:

Sitatet viser at det kreves en særlig og nær tilknytning mellom aksjeervervet - her fordringen - og skatteyderens egen næringsvirksomhet. Det tas utgangspunkt i at et aksjeselskap og aksjonærene er forskjellige skattesubjekter - noe som også gjelder i konsernforhold.

I Høyesteretts dom inntatt i Rt-2008-145 (Norsk Struts AS) er dette utgangspunkt videre uttrykt slik i avsnitt 46 og 47:

De ankende parter har vist til Rt-2005-1157 og Rt-2005-1171 og anført at disse avgjørelser innebærer en mer dynamisk tilnærming til kravet om tilknytning til egen næring. Det avgjørende er om det foreligger en passiv kapitalplassering eller en virksomhet som styres av aksjonæren eller på annen måte er integrert i aksjonærens virksomhet.

Jeg kan ikke se at dommene gir grunnlag for en slik forståelse. Tvert om tar begge avgjørelser utgangspunkt i kravet til en særlig og nær tilknytning slik dette krav har vært utviklet i tidligere rettspraksis, jf. Rt-2005-1157 avsnittene 47 og 48 og Rt-2005-1171 avsnitt 77. I den første avgjørelse fant Høyesterett at virksomheten i USA utgjorde en klart integrert del av morselskapets virksomhet. Datterselskapenes eiendomsutvikling i USA var den samme som morselskapet tidligere hadde drevet i Norge. Virksomhet ble finansiert og styrt fra Norge. Det var i dette tilfellet ikke nødvendig for å oppnå fradrag å påvise at investeringene på en eller annen måte hadde positiv effekt for aksjonærens øvrige drift. I Rt-2005-1171 ble det innrømmet fradrag for tap i næring der en tidligere samlet virksomhet ble oppdelt i flere selskaper. De enkelte selskaper hadde ikke finansielt grunnlag for å drives uavhengig av de andre. Saksforholdene er ikke sammenlignbare med forholdene i foreliggende sak.

Det sentrale spørsmål er etter dette om det forelå en slik særlig og nær tilknytning mellom fordringen Ellipse Klinikken AS hadde på Ellipse Klinikken Ltd og Ellipse Klinikken AS' egen virksomhet som gir rett til skattemessig fradrag.

Formålet med den skattemessige grensedragningen kan spores i følgende uttalelse i departementets uttalelse i Prop 1 LS «Skatter, avgifter og toll 2012» punkt 15.3 første og andre avsnitt hvor det står:

Den ulike skattemessige behandling av aksjeinntekter etter fritaksmetoden og tap på fordringer kan åpne for skattemessige tilpasninger. Selskapet kan for eksempel foreta investeringer gjennom datterselskaper som etableres med lite aksjekapital. Hoveddelen av morselskapets innskudd i datterselskapet gjøres i form av lån. Går virksomheten i datterselskapet godt, vil avkastningen på investeringen tas ut som utbytte eller gevinst ved realisasjon av aksjer. Avkastningen vil således være skattefri aksjeinntekt.

Går virksomheten i datterselskapet dårlig og datterselskapet for eksempel går konkurs, kan morselskapet, hvis de øvrige vilkårene er oppfylt, oppnå fradrag for tap på fordring. Morselskapet får på denne måten fradrag for store deler av tapet på investeringen som tap på fordring, mens det ikke-fradragberettigede tapet på aksjer begrenses.

Partene har trukket fram enkeltheter i mange dommer, og dels tolket disse elementer forskjellig. Lagmannsretten tar imidlertid utgangspunkt i det som ovenfor er sitert fra Tinfosdommen som det avgjørende. I nærværende sak vil følgelig utgangspunktet for vurderingen av fradragsretten bero på en konkret og samlet vurdering av om kreditten styrket Ellipse Klinikken AS' virksomhet og/eller om Ellipse Klinikken AS og Ellipse Klinikken Ltd var så integrert at det kvalifiserte kravet til tilknytningen er oppfylt. Med det resultat lagmannsretten er kommet fram til, er det ikke behov for å ta stilling til om disse to vilkårene er alternative eller kumulative. Det sentrale for lagmannsretten er om det forelå en tilstrekkelig integrasjon mellom virksomheten i morselskapet og datterselskapet i London.

Ellipse Klinikken Ltd var heleid av Ellipse Klinikken AS, og det forelå med dette et konsernforhold. Lagmannsretten konstaterer etter det som ovenfor er referert fra Høyesteretts praksis at et konsernforhold i seg selv ikke er tilstrekkelig for at det er etablert en slik særlig og nær tilknytning som fordres for fradrag. Det kreves noe ytterligere, noe som også kan utledes fra den formålsbetraktning som er skissert. Var konsernstrukturen i seg selv tilstrekkelig, ville dette åpne for omgåelser ved at det oppnås fradragsrett i tilfeller der dette ikke var påtenkt.

Etter bevisføringen legger lagmannsretten til grunn at etableringen av Ellipse Klinikken Ltd ikke representerte oppstart av noen ny virksomhet. Det var et sentralt motiv for Ellipse Klinikken AS å lansere sin virksomhet i Europa. London-etableringen skulle være en spydspiss i denne satsingen. Konseptet i London var tilsvarende det selskapet med hell hadde anvendt i Norge og øvrige nordiske land, og som man tenkte seg å videreføre i nye enheter i Europa etter å ha etablert London-kontoret. Blant annet ble anvendt samme profilering og tilnærmet lik markedsføring. Behandlingstilbudet og produktspekteret var så godt som likt. Lagmannsretten legger følgelig til grunn at det dreide seg om samme type virksomhet.

Arbeidet med etableringen i London ble naturlig nok styrt fra Norge ettersom virksomheten skulle baseres på den modell som allerede var benyttet med positivt resultat. Sentrale personer i Ellipse Klinikken AS sto for planlegging og iverksetting, herunder innkjøp, ansettelse og inngåelse av leiekontrakter. Dette var åpenbart nødvendig og hensiktsmessig, og en naturlig konsekvens av at det var et heleid datterselskap som skulle starte opp med samme type virksomhet som morselskapet. Forholdet kan følgelig ikke i seg selv danne grunnlag for å etablere en særlig og nær tilknytning. Som lagmannsretten kommer tilbake til, vil dette kriteriet måtte vurderes i lys av hvordan man innrettet seg med den daglige og alminnelige drift.

Lagmannsretten legger til grunn at det i dette tilfellet ikke alene dreide seg om en kapitalplassering som i seg selv ville føre til at det ikke er grunnlag for fradrag. Fordringen oppsto ved tilføring av kapital over tid, og samlet dreide det seg om betydelige midler. Ellipse Klinikken Ltd hadde ingen aksjekapital av betydning, og det må ha framstått som åpenbart at man i startfasen ville trenge likviditetstilførsel. At dette behovet vedvarte, hadde sammenheng med at Londonselskapet ikke klarte å generere tilstrekkelige inntekter og overskudd. Lagmannsretten finner at denne måten å innrette seg på indikerer at Londonselskapet var en integrert del av morselskapet. Kapitalen ble tilført uavhengig av at Londonselskapet var et særskilt rettssubjekt med begrenset ansvar. Slik sett framstår det som tilfeldig at gjelden ble bygget opp i forhold til et selvstendig selskap, ikke et alminnelig avdelingskontor hvor kapitaltilførsel ville kunne føres som direkte og fradragsberettigede utgifter. Dette forhold taler for at det foreligger en kvalifisert tilknytning.

I denne sammenheng kunne det for så vidt vært en indikasjon på en mer perifer tilknytning at selskapet i London nettopp ble etablert som er eget rettssubjekt med begrenset ansvar. Årsaken til at man valgte denne modell er ikke særlig godt belyst. Dersom formålet var å begrense det økonomiske ansvar for Ellipse Klinikken AS, ville det ikke vært naturlig fortløpende å overføre kapital i en størrelsesorden som dette. Måten gjelden ble bygget opp på, taler følgelig for at det forelå en integrasjon som tilsier en nær tilknytning.

Etter bevisføringen legger lagmannsretten til grunn at Alv Aronsen var meget aktiv med hensyn til driften av Ellipse Klinikken Ltd. Lagmannsretten har merket seg den beskrivelse av hans engasjement Marianne Jægtvik Bergan, som var klinikksjef i Oslo i seks år, ga i sin forklaring for lagmannsretten, og finner at dette overgår hva som var naturlig for en styreleder. Krav om blant annet fortløpende rapportering på detaljnivå viser en aktivitet som naturlig ville vært lagt til en stedlig ledelse. Videreføringen av det norske konseptet fordret også nærhet fra personer som hadde kunnskap om dette. Her var Alv Aronsen sentral. Ettersom det også dreide seg om en tilsvarende virksomhet, representerte Alv Aronsens engasjement en så aktiv del av den daglige styring av virksomheten i London at dette tilsier at virksomheten der utgjorde en klart integrert del av morselskapets virksomhet. Etter Sissel Engens inntreden i 2007 fortsatte denne arbeidsmåte.

At det i liten grad foreligger formelle styrebeslutninger, kan etter lagmannsrettens syn ikke tillegges vekt. Tvert om viser dette at styringen fra Ellipse Klinikken AS ble ansett som deltakelse og ivaretagelse av Londonselskapets daglige drift, noe som i seg selv tilsier en sterk integrasjon.

Alv Aronsen, og senere Sissel Engen, var aktive i det som naturlig lå under den daglige drift, og stabsfunksjonene var lagt til Ellipse Klinikken AS. Dette hadde også naturlig sammenheng med at London-kontoret ikke hadde en påvist ledelse for daglig drift og ansvar utover det som nærmest må vurderes som enkle kontorforretninger. De oppgaver som var lagt til Morten Aronsen, var ikke på et kvalifisert ledernivå, og i denne sammenheng er det ikke avgjørende at han i noen tilfeller var med på forhandlinger og annet, og at han skrev under årsregnskapet. Det sentrale for lagmannsretten er at den egentlige styring, også den daglige, ble foretatt fra Norge. Slik sett framstår London-kontoret som en avdeling tilsvarende Ellipse Klinikken AS' øvrige avdelingskontorer. Lagmannsretten kan i denne sammenheng ikke se at det er av betydning at Morten Aronsen ikke selv var aktivt behandlende sykepleier, slik andre avdelingsledere var. Som sønn av sin far er det ikke unaturlig at han fikk en rolle i Londonselskapet, han var kvalifisert som et bindeledd mellom avdelingen og de styrende i Ellipse Klinikken AS, og han hadde også språkkvalifikasjoner som virksomheten nyttiggjorde seg.

Lagmannsretten ser heller ikke at det er av betydning at Londonavdelingen hadde en egen tilsatt lege. Dette var en konsekvens av at britiske regler ikke tillot sykepleiere enkelte former for behandling. Dette framstår da mer som en tilfeldighet og innretting på et annet lands regelverk.

Staten har anført som et poeng at virksomhetene ikke var samlokalisert, at virksomhetene ikke drev sammen, ikke drev samme sted og ikke hadde samme arbeidsstokk.

Lagmannsretten finner heller ikke dette å være av avgjørende betydning. En sterk integrasjon kan foreligge uavhengig av dette, jf Commercial Buildings-dommen. I denne sammenheng vises til den nærhet som fulgte av intensiv styring, gjennomføring av samme virksomhet, heleierskapet og den løpende kreditten som ble gitt.

De påberopte stordriftsfordeler er i seg selv ikke avgjørende, men er likevel av betydning ved vurderingen av spørsmålet om det foreligger tilstrekkelig sterk integrasjon. I de sammenvevde og sammenfallende virksomheter på avdelingsnivå framstår det som en naturlig konsekvens at man kunne oppnå besparelser ved felles innkjøp, sentralisert og felles organisasjon og bemanning for øvrig. I et stort nett av avdelingskontorer med samme type konsept og virksomhet må også en systematisk rapportering ha gitt et godt grunnlag for felles overordnede veivalg og styringsprosesser.

Lagmannsretten finner etter dette og etter en samlet vurdering at det var en sterk integrasjon mellom virksomhetene. Det foreligger en særlig og nær tilknytning mellom fordringen mot Ellipse Klinikken Ltd og virksomheten til Ellipse klinikken AS. Det skal da gis fradrag for tapet. Likningen for 2008 blir etter dette å oppheve.

Dette resultat ligger etter lagmannsretten skjønn innenfor de retningslinjer som er trukket opp gjennom Høyesteretts praksis. I dommene er mange og forskjellige variabler og hensyn vektlagt. De sentrale utgangspunkt er som nevnt trukket opp i Tinfosdommen. Ettersom partene i nærværende sak i stor grad har basert seg på hva de har utledet av Commercial Buildings og Norsk Struts-dommene, kommenteres disse særskilt.

I Commercial Buildings-dommen fant Høyesterett at virksomheten i USA klart utgjorde en integrert del av morselskapets virksomhet. Datterselskapet drev samme type virksomhet og var styrt og finansiert fra morselskapet i Norge. Disse forhold er sentrale og sammenliknbare med nærværende sak.

I Norsk Struts-dommen ble det under dissens 3-2 ikke gitt fradrag. Det dreide seg om et fellesforetak etablert og driftet av flere selvstendige bønder, og foretaket representerte en ny type virksomhet som ikke var integrert i de enkelte eieres gårdsdrift. Tilfellet adskiller seg gjennom dette fra det som er situasjonen i nærværende sak.

Anken har ført fram, og ankende part har rett til å få dekket sine sakskostnader, jfr tvisteloven § 20-2 første ledd. Lagmannsretten har vurdert om det foreligger tungtveiende grunner for å fritta for ansvaret, men finner ikke at det er grunnlag for dette.

Lagmannsretten skal legge sitt resultat til grunn også for så vidt gjelder sakskostnadsansvaret for tingretten, jfr tvisteloven § 20-9 andre ledd. Heller ikke med hensyn til dette finner lagmannsretten at det foreligger tungtveiende grunner for å gjøre unntak fra hovedregelen.

Advokat Willumsen har lagt fram sakskostnadsoppgave for lagmannsretten på 261 835 kroner, hvorav advokatsalær utgjør 205 000 kroner, det resterende merverdiavgift og kopiering. I tillegg kommer ankegebyret på 23 220 kroner. For tingretten var framlagt oppgave på 238 773 kroner, hvorav 183 300 kroner utgjorde advokatsalær, det resterende kopiering til juridisk utdrag, merverdiavgift (begrenset) og rettsgebyr. Til sammenlikning var advokat Søviks salær for

lagmannsretten 147 000 kroner, for tingretten 136 800 kroner. Advokat Søvik har ikke hatt bemerkninger til advokat Willumsens kostnadsoppgave.

Lagmannsretten legger advokat Willumsens oppgave til grunn idet man finner utgiftene nødvendige, jfr tvisteloven § 20-5 første ledd.

Dommen er enstemmig.

Dommen er avsagt få dager etter fireukersfristen i tvisteloven § 19-4 femte ledd. Prosessfullmektigene er varslet om dette. Forsinkelsen skyldes stort arbeidspress med andre gjøremål.

Domsslutning:

- 1. Likningen for AK Norge Wic AS (tidligere Ellipse Klinikken AS) for inntektsåret 2008 oppheves.*
- 2. Staten v/Skatt Øst dømmes innen to uker fra dommens forkynnelser å betale AK Norge Wic AS sakskostnader for tingretten og lagmannsretten med 523.828 - femhundreogtjuetretusenåttehundreogtjueåtte - kroner.*

SKN 14-067 Korreksjonsinntekt

Lovstoff: Skatteloven § 10-5.

Gulathing lagmannsrett: Dom av 4. juni 2014, **sak nr.:** LG-2013-22662

Dommere: Lagdommer Nina Cathrine Noss, lagdommer Vigdis Bygstad, sorenskriver Per Magne Isaksen. **Saksgang:** Nordhordland tingrett TNOHO-2012-29977 - Gulathing lagmannsrett LG-2013-22662 (13-022662ASD-GULA/AVD2).

Ankende part: Staten v/ Sentralskattekontoret for storbedrifter (advokat Morten Søvik).

Ankemotpart: DOF Rederi AS (advokat Finn Backer-Grøndahl).

Sammendrag: Spørsmålet i saken var om utdeling av utbytte utløser korreksjonsinntekt. Lagmannsretten fant skatteklagenemndas vedtak ugyldig. Saken reiste rettslige spørsmål knyttet til overgangsreglene i rederiskatteordningen i skatteloven §§ 8-14, 8-15 og 8-17, samt hvilken betydning Høyesteretts plenumsdom om grunnlovstridighet i overgangsordningens bestemmelser skulle ha.

Saken gjelder gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak om endringsligning av DOF Rederi AS for inntektsåret 2008. Gyldighetsprøvingen reiser spørsmål om utdeling av utbytte utløser korreksjonsinntekt etter reglene i skatteloven § 10-5. Saken reiser i den forbindelse også rettslige spørsmål knyttet til overgangsreglene i skatteloven § 8-14, § 8-15 og § 8-17 som ble vedtatt da den gamle rederiskatteordningen fra 1996 ble opphevet med virkning fra 1. januar 2007, og hvilken betydning Høyesteretts plenumsdom av 12. februar 2010 inntatt i Rt-2010-143 om grunnlovstridighet i overgangsordningens bestemmelser skal ha. For det tilfellet at det foreligger

hjemmel for korreksjonsskatt, og vilkårene for å ilegge denne er oppfylt, er det spørsmål om det er adgang til å reversere utdelingen av utbytte. Dersom det er rettslig adgang til å fastsette korreksjonsinntekt utgjør samlet skatt kroner 94 005 772 - og dersom det ikke er slik adgang - kroner 57 198 542, noe det er enighet om.

Etter klage fra DOF Rederi AS traff Skatteklagenemnda vedtak 31. august 2011. I vedtaket fastholdt nemnda Sentralskattekontoret sitt endringsvedtak 12. august 2010 om å ilegge DOF Rederi AS korreksjonsinntekt stor kroner 335 734 900 i anledning utdeling av skattemessig utbytte stort kroner 458 millioner, og nektet samtidig rederiet skattemessig reversering av det utdelte utbytte.

DOF Rederier tok ut stevning for Nordhordland tingrett for domstolens overprøving av gyldigheten. Nordhordland tingrett avsa dom 7. desember 2012. Ved dommen ble Skatteklagenemndas endringsvedtak opphevet som ugyldig. DOF Rederi AS ble videre tilkjent sakens kostnader.

Staten ved sentralskattekontoret for storbedrifter har anket over dommen i rett tid. Anken gjelder rettsanvendelsen. Det er lagt ned påstand om frifinnelse og tilkjennelse av saks kostnader for tingrett og lagmannsrett. DOF Rederi AS har tatt til motmæle og bedt anken forkastet og saks kostnader tilstått.

Ankeforhandling ble holdt i Gulating lagmannsrett, Gulatingsplass 1, i dagene 7. - 9. april 2014. Partene møtte med sine prosessfullmektiger, men ga ikke forklaringer. Advokatene holdt hvert sitt hovedinnlegg med replikk og duplikk og lagmannsretten mottok den dokumentasjon som nærmere fremgår av rettsboken.

Advokat Søvik har på vegne av Staten ved sentralskattekontoret for storbedrifter sammenfattet anført at vilkårene for å fastsette korreksjonsinntekt er oppfylt. Som følge av utdeling av utbytte, hadde selskapet positive midlertidige forskjeller i 2008. De ubeskattede inntektene ved utgangen av 2006 var kroner 856 394 797. Av overgangsregelens femte ledd, slik den lød før lovendring 27. juni 2008 med virkning fra og med inntektsåret 2007, fulgte det uttrykkelig at disse ubeskattede inntektene skulle anses som midlertidige forskjeller i medhold av skatteloven § 10-5 annet ledd. I de først vedtatte overgangsreglene var ordlyden en litt annen i femte ledd. For den tredjedelen av de ubeskattede inntektene som var avsatt til miljøfond var det uttrykkelig sagt at denne skulle anses som midlertidig forskjell etter skatteloven § 10-5 annet ledd. For de øvrige to tredje delene som ble ført på oppgjørskontoene var dette ikke eksplisitt nevnt i overgangsbestemmelsen, men etter loven var også dette å regne som midlertidig forskjell. Det vises til forarbeider og sammenhengen i bestemmelsene der dette er forutsatt i overgangsbestemmelsens syvende ledd.

Høyesteretts plenumsdom 12. februar 2010 endrer ikke på at selskapets ubeskattede inntekter fra 1996-ordningen var positive midlertidige forskjeller etter skatteloven § 10-5 annet ledd.

De endringene i overgangsreglene som ble vedtatt ved lov 25. juni 2010 nr 41 innebærer ikke at de ubeskattede inntektene fra 1996-ordningen ikke skulle regnes som positive midlertidige forskjeller i årene 2007, 2008 og 2009. Det er ikke noe «lovtomt rom» som innebærer at skattehjemmel mangler.

Det er ikke rettslig adgang til å reversere utbytte fra 2008 med skattemessig virkning. Den klare hovedregel er at en innvunnet fordel ikke kan reverseres med virkning for beskatningen. Unntak fra dette, krever spesielle sterke grunner, og slike foreligger ikke her. Tvert om har det eksistert regler for å hindre at ubeskattet inntekt fra 1996- ordningen skal kunne disponeres utenfor ordningen. Uttreden fra ordningen har ført til beskatning på selskapets hånd og det har vært absolutt forbud mot å yte lån til skatteyttere utenfor ordningen med direkte eller indirekte eierinteresser i selskapet. Dersom reversering tillates, vil en betydelig andel av selskapets kapital være disponert utenfor ordningen over en periode på tre år. Det har aldri vært meningen. Det er ikke grunnlag for å anvende rettspraksis knyttet til reversering av konsernbidrag analogisk. Uansett er det ikke selskapsrettslig adgang til å reversere utbyttet for 2008, og da kan det heller ikke skjje noen skattemessig reversering.

Det er lagt ned påstand om frifinnelse, samt tilkjennelse av sakskostnader for tingrett og lagmannsrett.

DOF Rederi AS ved advokat Backer-Grøndahl, har i korthet bestridt at vilkårene for å beregne korreksjonsinntekt etter skatteloven § 10-5 er oppfylt for noen del av det utdelte utbyttet. Tingrettens dom er korrekt.

Etter ordlyden i bestemmelsen skal korreksjonsinntekt beregnes dersom selskapet har netto positive midlertidige forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier. Det følger av avgjørelse inntatt i Rt-2010-143 at hjemmelen for beskatning av oppgjørskontoen i overgangsregel X var grunnlovsstridig og derfor ugyldig. Det innebærer at det ikke knyttet seg noen midlertidig forskjell til oppgjørskontoen for inntektsåret 2008. Slik midlertidig forskjell foreligger bare dersom det finnes en gyldig beskatningshjemmel til den egenkapitalen som gir grunnlag for utdelingen. Ordlyden i skatteloven § 10-5 tilsier således at det ikke er grunnlag for å ilegge korreksjonsinntekt. Tolkningen av ordlyden støttes av formålet med korreksjonsskattereglene. De er ikke ment å utgjøre en primær beskatningshjemmel, men er utelukkende periodiseringsregler som fremskynder tidfestingen av en skattepliktig inntekt etter skatteloven. Dersom utdelingen i 2008 fører til beregning av korreksjonsinntekt, strider det mot ordlyden og formålet fordi reglene forserer tidfestingen av en ikke-skattepliktig inntekt. Statens syn innebærer dessuten en uberettiget innskrenking av rekkevidden av Høyesteretts plenumsdom, der det ble slått fast at overgangsregel X var grunnlovsstridig.

For det tilfellet at lagmannsretten finner at vilkårene for å beregne korreksjonsinntekt er tilstede, anføres at selskapet må gis adgang til å reversere utbyttet. Det er intet selskapsrettslig til hinder for dette. På utbyttetidspunktet stod man overfor et grunnlovsstridig lovverk, og dette utgjør en helt spesiell og kompliserende situasjon. Det følger av rettspraksis at det er adgang til dette, og det er vist til en rekke rettsavgjørelser og juridisk teori til støtte for dette syn. Det anføres at vilkårene for skattemessig reversering av utbytte, er de samme som for reversering av konsernbidrag, slik disse er oppstilt bl a i avgjørelse inntatt i Rt-2004-1331 (Aker Maritime-dommen), og disse er uansett oppfylt her.

Det er bedt om at anken forkastes og tilkjennelse av sakskostnader for lagmannsretten.

Lagmannsretten skal prøve gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak. Som ugyldighetsgrunn er det konkret anført at endringsvedtaket om fastsettelse av korreksjonsinntekt for beskatning bygger på uriktig lovanvendelse. Lagmannsrettens prøvingskompetanse omfatter rettsanvendelsen.

Partene er enige om beskatningen av utbytte etter skatteloven § 10-11 annet ledd, herunder om skattens størrelse. Tvistetema er om deler av utdelingen av utbyttet i 2008 utløser grunnlag for beregning av korreksjonsinntekt til beskatning i medhold av skatteloven § 10-5. Dersom vilkårene etter korreksjonsinntektsbestemmelsen først er oppfylt, er partene enige om beregningsgrunnlaget, størrelsen på korreksjonsinntekten og beskatningen av denne, og dette er derfor ikke tema for lagmannsretten. Lagmannsretten prøver bare om det er hjemmel for fastsettelse av korreksjonsinntekt på grunnlag av utdelingen av utbytte i 2008.

Reglene om korreksjonsinntekt ble innført i 1994, og med virkning fra 2000 stod reglene i skatteloven § 10-5. Bestemmelsen er siden opphevet med virkning fra og med 2012, men gjaldt for inntektsåret 2008. Det legislative formål var å unngå at et selskaps ubeskattete kapital ble utdelt til aksjonærene uten beskatning på selskapets hånd.

Om korreksjonsinntekt oppstod, beror på en beregning etter reglene i skatteloven § 10-5 annet ledd av om selskapet har utdelt ubeskattet kapital og om utdeling utløste skatteplikt etter skatteloven § 10-5 tredje ledd, i dette tilfellet bokstav c. Etter bestemmelsens annet ledd er ubeskattet kapital utdelt i den utstrekning selskapets regnskapsmessige egenkapital var lavere enn summen av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, og beregnet egenkapital av netto positive midlertidige forskjeller. Egenkapitalen av netto positive midlertidige forskjeller er å anse som ubeskattet kapital i lovens forstand.

Skatteloven § 10-5 første og annet ledd lød slik på aktuelle tidspunkt:

«§ 10-5. Korreksjonsinntekt

(1) Selskap som har 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.

(2) Inntektsføring skal foretas når selskapets egenkapital i henhold til balansen i årsoppgjøret er lavere enn summen av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, og en beregnet egenkapitalandel av netto positive midlertidige forskjeller mellom de verdiene som fremkommer i balansen i årsoppgjøret og selskapets skattemessige verdier. Foreslått utbytte etter aksjeloven § 8-2 eller allmennaksjeloven § 8-2 skal redusere selskapets egenkapital i forhold til forrige punktum. Den beregnede egenkapitalandelen settes til differansen mellom positive og negative midlertidige forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier, fratrukket en beregnet skatteforpliktelse som knytter seg til differansen. Ved beregningen av skatteforpliktelsen nyttes skattesatsen for alminnelig inntekt. Det tas ikke hensyn til utsatt skattefordel som knytter seg til skatt av korreksjonsinntekt for vedkommende regnskapsår.»

I 1996 ble det etablert en egen rederiskatteordning, den såkalte 1996-ordningen. Etter 1996-ordningen var skipsfartsinntekter fritatt for skatteplikt, men likevel slik at ubeskattete inntekter kom til beskatning på det tidspunkt slike midler eventuelt ble brukt til utdeling av utbytte, eller rederiet trådte ut av ordningen. Denne ordningen ble omlagt i 2007. Fra og med inntektsåret 2007 ble det innført en ny rederiskatteordning som innebar at den foreløpige skattefriheten etter 1996-ordningen ble erstattet med endelig skattefrihet for skipsfartsinntekter opptjent fra og med 2007. For slike inntekter opptjent fra og med 2007, bortfalt reglene om beskatning ved utdeling og uttreden. Etter begge ordningene var det ellers skatt på tonnasje og finansinntekter.

De rederi som var i 1996-ordningen måtte velge om de ville tre inn i 2007-ordningen, eller gå over til ny beskatning. De rederi som valgte å gå over til ordinær beskatning, ble beskattet etter 1996-ordningens regler om uttreden.

For de rederiene som valgte å gå inn i 2007-ordningen ble det vedtatt egne overgangsregler, X, som innebar at beskatning av samlet ubeskattet inntekt opptjent under 1996-ordningen frem til inntektsåret 2007 dels skulle fordeles over ti år, og dels kunne fritas for beskatning.

Overgangsreglene om fordeling av beskatning over ti år gikk ut på at minst to tredje deler av rederiets samlede ubeskattete inntekt skulle føres på en egen oppgjørskonto. Denne oppgjørskontoen skulle så fra 2007 inntektsføres lineært med minst 10 prosent per år. Disse reglene fremgikk av overgangsregelen i X annet ledd. Reglene om fritak for beskatning gjaldt inntil en tredjedel av rederiets samlede ubeskattete inntekt, gitt avsetning til miljøfond og bruk til miljøtiltak. Disse fritaksreglene stod i overgangsregel X tredje ledd. Både de ubeskattete inntektene på oppgjørskontoen og avsetningene til miljøfond var å regne som midlertidige forskjeller i relasjon til skatteloven § 10-5, slik at utdelinger av gjenværende beløp på oppgjørskontoen eller av avsetning til miljøfond utløste korreksjonsinntekt. Det fremgår av forarbeidene at lovgivers poeng med overgangsreglene var å sikre at det skulle foretas et oppgjør per 1. januar 2007 for de skipsfartsinntektene som det hadde vært utsatt skatteplikt for i 1996-ordningen, men som skatteplikten bortfalt for ved den nye 2007-ordningen.

Det er på det rene at DOF Rederi AS som var med i 1996-ordningen valgte å fortsette i denne nye 2007-ordningen. Rederiet gjorde det ved å kreve ligning etter rederibeskatningsreglene i selvangivelsen for 2007.

Den opprinnelige overgangsregelen i X lød slik:

«Ved ikrafttredelse av endringene under V §§ 8-14, 8-15 og 8-17 gjelder følgende overgangsregler:

(1) For selskaper som er lignet etter den særskilte beskatningsordningen i henhold til skatteloven § 8-10 til 8-20 for inntektsåret 2006, og som for inntektsåret 2007 fortsatt skal lignes etter den særskilte beskatningsordningen, skal det foretas et inntektsoppgjør per 1. januar 2007. Utgangsverdien ved dette inntektsoppgjøret fastsettes til summen av kostpris for selskapets finansielle eiendeler og aksjer i selskaper som nevnt i § 8-11 første ledd d og g som ville vært fritatt fra beskatning ved realisasjon etter § 2-38, skattemessig verdi av øvrige finansaktiva, og regnskapsmessig verdi per 31. desember 2006 av selskapets øvrige eiendeler, fratrukket skattemessig verdi av gjeld. Inngangsverdien fastsettes til

saldoen på kontoen for tilbakeholdt skattlagt inntekt i selskapet ved utredelsesårets begynnelse, tillagt tidligere innbetalt aksjekapital og overkurs. Departementet kan gi forskrift om justering av regnskapsmessige verdier etter annet punktum.

(2) Minst to tredjedeler av gevinst beregnet etter første ledd skal føres på en egen oppgjørskonto, som skal inntektsføres med minst 10 prosent per år, fra og med inntektsåret 2007.

(3) Inntil en tredjedel av skattebeløp knyttet til gevinst beregnet etter første ledd kan avsettes på fond for miljøtiltak mv. Gevinst knyttet til skattebeløp som ikke avsettes på fond for miljøtiltak mv. skal føres på oppgjørskontoen etter annet ledd. Departementet kan gi forskrift om hva midler på fond for miljøtiltak mv. kan brukes til, om frist for når avsetningen må være anvendt til formålet, og om beskatning når midlene på fondet ikke er anvendt som forutsatt ved fristens utløp.

(4) Tap beregnet etter første ledd kan fremføres til fradrag i fremtidig finansinntekt i den utstrekning tapet ligger innenfor fremførbart finansunderskudd per 31. desember 2006.

(5) Gevinst som er betinget skattefri etter tredje ledd skal anses som midlertidig forskjell etter skatteloven § 10-5 annet ledd. Det skal gjøres fradrag for bokført utsatt skatteforpliktelse knyttet til inntekten.

(6) Ved utreden av rederiskatteordningen skal eventuell gjenstående ubeskattet gevinst etter annet og tredje ledd tas til inntekt i utredelsesåret.

(7) For selskap som har gjenstående ubeskattet gevinst etter annet eller tredje ledd, kan inntektsføring etter skatteloven § 10-5 annet ledd unnlates innenfor et beløp lik samlet netto regnskapsmessig resultat før skatt for inntektsårene fra og med 2007. Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om beregningen av samlet netto regnskapsmessig resultat før skatt etter foregående punktum.

(8) For selskaper som ikke er lignet etter den særskilte beskatningsordningen i henhold til skatteloven §§ 8-10 til 8-20 for inntektsåret 2006, og som trer inn i ordningen med virkning fra inntektsåret 2007 eller 2008, skal det ved inntektsoppgjøret etter skatteloven § 8-14 tredje ledd legges til grunn regnskapsmessige verdier for driftsmidler og andeler i selskaper som nevnt i §§ 10-40 og 10-60. Gevinster ved salg av driftsmidler og andeler i selskaper som nevnt i §§ 10-40 og 10-60, herunder salg av driftsmidler fra underliggende selskap som nevnt i skatteloven §§ 10-40 og 10-60, skal være skattepliktige ved realisasjon innen 3 år etter inntreden. Det samme gjelder urealisert gevinst på driftsmidler og andeler i selskaper som nevnt i skatteloven §§ 10-40 og 10-60 ved utreden av rederiskatteordningen innen 3 år. Ved gevinsterberegningen skal den verdien som er lagt til grunn ved inntredenbeskatningen utgjøre inngangsverdien. Departementet kan gi forskrift om justering av regnskapsmessige verdier etter første punktum. Departementet kan også gi nærmere regler om beskatning ved realisasjon eller utreden etter annet og tredje punktum.

(9) Underskudd fastsatt etter reglene i skatteloven § 8-15 annet til fjerde ledd kommer ikke til fradrag i inntekt fastsatt etter annet, tredje og åttende ledd.

Høyesterett har i plenumsavgjørelse inntatt i Rt-2010-143 redegjort nærmere for bakgrunnen for 1996-ordningen og hovedtrekkene i denne, den nye ordningen i 2007 og overgangsreglene i forbindelse med omleggingen til den nye ordningen, se avsnitt (1) til (56), som det vises til.

Ved plenumsavgjørelsen ble det avgjort at overgangsregel X annet ledd om at selskaper som var med i 1996 ordningen nå pliktet å ta ubeskattet inntekt til beskatning over ti år uavhengig av utdeling eller uttreden, var grunnlovsstridig og dermed ugyldig.

Høyesteretts plenumsdom ledet til endringer i overgangsreglene i 2010. Overgangsreglene ble kort sammenfattet endret slik at all ubeskattet inntekt opptjent under 1996-ordningen frem til 1. januar 2007, nå skulle føres på en egen oppgjørskonto, og ikke bare to tredjedeler som etter de opprinnelige overgangsreglene. Ordningen med avsetning til miljøfond ble avskaffet, med unntak for kostnader til miljøtiltak som alt var fradragsført, eller som det var oppstått ubetinget plikt til å dekke eller inngått bindende avtale om før 26. mars 2010. For det samlede beløp på oppgjørskontoen kan rederiet velge mellom to ordninger, basisordningen som er nærmere regulert i de nye overgangsreglenes femte og sjette ledd og oppgjørsordningen som er regulert i ellefte ledd. Basisordningen er en videreføring av de regler for beskatning av ubeskattet inntekt som fulgte av 1996-ordningen, slik at beskatning etter denne ordningen skjer ved utdeling av utbytte eller ved uttreden av ordningen. Oppgjørsordningen innebærer at oppgjørskontoen gjøres opp ved at ca 23,8 prosent tas til inntekt med like store deler i løpet av de tre årene 2010, 2011 og 2012. Den skattemessige konsekvens av denne ordningen er en nominell beskatning av hele oppgjørskontoen med 5,5 prosent. Valget av ordninger måtte tas endelig ved innlevering av selvangivelsen i 2010.

Det er på det rene at DOF Rederi AS valgte oppgjørsordningen, jf vedlegg til rederiets selvangivelse i 2010.

Partene synes ikke å være uenig i hvordan utdelingen av utbyttet skattemessige ville blitt behandlet etter 1996-ordningen eller den nye overgangsordningen som gjaldt fra 2010. Uenigheten består i om det var hjemmel for fastsettelse av korreksjonsinntekt til beskatning i inntektsåret 2008. Denne uenigheten har oppstått som følge av at ingen av de to nevnte ordningene gjaldt i det inntektsåret utdelingen fant sted. Den første overgangsordningen er, i alle fall for deler, kjent grunnlovsstridig ved Høyesteretts dom av 2. desember 2010. Sentralt ved løsning av spørsmålet er derfor hvor langt grunnlovsstriden som ble fastslått i plenumsdommen rekker, noe lagmannsretten kommer tilbake til nedenfor.

For avgjørelsen av hjemmelsspørsmålet tas det ellers med henvisning til legalitetsprinsippet rettslig utgangspunkt i at det kreves klar hjemmel i lov for fastsettelse av korreksjonsinntekt. Tolkningen av loven må skje med utgangspunkt i en objektiv naturlig forståelse av ordlyden med veiledning i det som fremkommer av lovforarbeider, lovgiveruttalelser, forvaltnings- og rettspraksis, samt juridisk teori. Det kreves sterke grunner for en utvidende eller analogisk tolkning ut fra reelle hensyn, jf hensyn til forutberegnelighet for skattyter, se avgjørelse inntatt i Rt-1990-1293 om dette. Lagmannsretten antar at hensynet til forutsigbarhet for skatteyter vil være fremtredende ved forståelsen av slike tidfestingsregler om når en inntekt skal komme til

beskatning og utgifter til fradrag som denne saken omhandler, fordi disse gir skattyter grunnlag for planlegging av sine disposisjoner, skatteplikt og skatteevne. På skatterettens område kan det i tillegg få betydning ved tolkningen at skattelover ofte kommer til på kort tid, og ikke sjeldent som ledd i politiske kompromisser. Dette kan føre til at regelverket blir mindre konsistent og logisk bygd opp enn det man ideelt sett kunne ønske seg. Det kan som utgangspunkt ikke vektlegges at loven kunne vært annerledes, når lovgiver først har truffet et bevisst valg. Det vises til Zimmer: Lærebok i skatterett side 48 i flg. Klarhetskravet strekker likevel ikke så langt at enhver tvil om beskatningshjemmel uten videre kommer skattyter til gode. De generelle lovtolkningsreglene som er utviklet gjennom rettspraksis om rettskildebruk gjelder også ved tolkning av skatteregler.

Overgangsregelen i endringsloven avsnitt X er en tidfestingsregel, noe partene også er enige om. Det som skal tidfestes står i annet og femte ledd. Lagmannsretten forstår det videre slik at det er som konsekvens av denne periodiseringen i medhold av overgangsbestemmelsen at det oppstår slike midlertidige forskjeller som etter skatteloven § 10-5 kan gi grunnlag for korreksjonsinntektsbeskatning av, fordi inntekter og fradrag behandles forskjellig regnskaps- og skattemessig. Midlertidig forskjell oppstår når det er ulik tidfestingsregler regnskaps- og skattemessig.

Ved plenumsdommen er det avgjort at ordningen i X annet ledd om at rederi etter nærmere regler må innbetale deler av den latente skatten på ubeskattete inntekter opptjent under 1996-ordningen frem til 1. januar 2007 med inntil 10 prosent per år, var i strid med forbudet mot å gi lover tilbakevirkende kraft i Grunnloven § 97. Overgangsreglene innebar etter sitt innhold at det ikke lenger var opp til rederiene selv å avgjøre om og når skatteplikten under 1996-ordningen skulle inntre, enten ved utdeling av utbytte eller uttreden, fordi overgangsreglene medførte at skipsfartsinntektene uansett måtte tas til beskatning straks, fordelt over ti år, etter de nærmere anvisningene som overgangsreglene gir. Dette innebar en ny skattebyrde for tidligere opptjente inntekter, som Grunnloven § 97 var til hinder for. Det vises til førstvoterende sitt syn avsnitt (1) og (119)-(142) i plenumsdommen om dette.

Lagmannsretten er noe usikker på om grunnlovsstriden bare gjelder X annet ledd slik staten har anført, eller om den gjelder alle reglene i endringslovens avsnitt X. Angivelsen av temaet for Høyesteretts behandling i plenumsdommens første avsnitt kan etter sin ordlyd indikere det. Av førstvoterendes votum, som flertallet sluttet seg til, fremgår imidlertid innledningsvis i avsnitt (118) at:

«Eg er komen til at likningane for 2007 for reiarlaga må opphevast fordi overgangsreglane i lov 14. desember [2007] nr 107 avsnitt X er i strid med forbudet mot tilbakeverkande lover i Grunnlova § 97.»

Dette tyder på at det er alle reglene i avsnitt X som er kjent grunnlovstridig. I avsnitt (128) er også reglene i X tredje ledd om skattefritak for opp til en tredjedel av de opptjente skipsfartsinntektene så langt et beløp svarende til 28 prosent av denne blir brukt til miljøtiltak, omhandlet. Av bestemmelsene i X følger at rettsvirkningene for skatteyter er regulert i bestemmelsenes annet og tredje ledd. Det er rettsvirkningene for skattyterne som er grunnlovsstridige, se særlig avsnitt (142). Dette, sammen med den innbyrdes sammenheng i regelen om når inntekter skal tidfestes, hva som nærmere skal tidfestes og hva som kommer til

fradrag kan tilsi at det er samtlige regler i avsnitt X som er satt til side, og de senere endringene i overgangsreglene tilsier også dette.

Lagmannsretten ser at legislative og gode reelle grunner kan tilsi at man falt tilbake til reglene i 1996-ordningen når overgangsreglene i X var kjent grunnlovsstridige. Lagmannsretten forstår plenumsdommen slik at det er det nye tvungne elementet som var i strid med tilbakevirkningsforbudet i grunnloven; Nemlig skatteyters fravær av selv å kunne velge å ta de ubeskattede skipsfartsinntektene til beskatning enten gjennom utdeling av utbytte, eller uttreden av rederiskatteordningen. Ikke bare utgjorde dette en ekstra byrde for skattyterne i ordningen at disse i motsetning til tidligere, nå pliktet å ta de ubeskattede inntektene til beskatning straks etter nærmere anvisning, men det var også i konflikt med hensynet til forutsigbarhet. Disse hensynene gjør seg imidlertid ikke gjeldende ved utdeling av utbytte, som rederiet i dette tilfellet selv velger å beslutte. Det var ikke tvilsomt etter den gamle rederiskatteordningen at dette utløste korreksjonsinntektsbeskatning av den «midlertidige forskjell», og hensynet til forutsigbarhet var ivaretatt ved at den utløste skatteplikten var styrt av rederiets egne disposisjonsvalg.

Den gamle 1996-ordningen som hadde regler om korreksjonsinntektsbeskatning ved utdeling av utbytte av ubeskattede skipsfartsinntekter ble opphevet ved innføringen av overgangsreglene i endringsloven avsnitt X. Det faktum at overgangsreglene er grunnlovsstridige, kan ikke innebære at beskatningsreglene i den gamle loven vekkes til live igjen. Når den spesialregelen som bestemmer når den skattemessige tidfestingen skal skje er kjent grunnlovsstridig, kan korreksjonsinntekt ikke fastsettes for inntektsåret 2008. Dette må gjelde selv om utdeling av utbytte eventuelt innebærer en midlertidig forskjell fra og med periodiseringstidspunktet. I og med fraværet av tidfestingsregelen, er der ingen midlertidig forskjell å beregne korreksjonsinntekt av. Etter lagmannsrettens syn foreligger det derfor for inntektsåret 2008 ingen klar hjemmel for å fastsette korreksjonsinntekt til beskatning ved utdelingen av utbytte, jf det klarhetskrav som følger av legalitetsprinsippet.

Dette bør etter lagmannsrettens syn også gjelde selv om lovgivers vilje, og de legislative formål med rederiskatteordningen av 1996, tilsier en slik beskatningsplikt både etter den gamle 1996-ordningen og de nye overgangsreglene etter plenumsdommen. Dette bør etter omstendighetene videre gjelde selv om skattyteren, gitt den gamle ordningen, kunne forutse at slik utdeling innebar en midlertidig forskjell som utløste fastsettelse av korreksjonsinntekt til beskatning.

Det følger ellers av vedlegg til rederiets selvangivelse at:

«Selskapet har bestridt lovligheten av overgangsreglene for rederier som har vært omfattet av de tidligere gjeldende rederibeskatningsreglene. DOF rederi AS omfattes i utgangspunktet av disse overgangsreglene. Selskapets syn er at overgangsreglene er i strid med Grunnloven § 97.

Som det fremgår av ligningspapirene har DOF Rederi AS unnlatt å inntektsføre fra den oppgjørskonto som i henhold til dette regelsett skal etableres ved overgang fra gammel til ny rederiskatteordning. Bakgrunnen er som det fremgår selskapets syn på overgangsreglene. Ved Oslo tingretts dom av 29. juni 2009 har selskapet i hovedsak fått tilslutning til sitt syn.

Dof Rederi AS besluttet og gjennomførte i 2008 nedsettelse av overkursfondet med til sammen 1.772.116.368 ved forholdsmessig utdeling til aksjeeier. Dertil ble det i 2009 besluttet og gjennomført utdeling av utbytte med kr 227.884.000 etter fremgangsmåten i aksjeloven § 8-1 annet ledd, jf § 12-4 og § 12-6.

Med selskapets standpunkt til lovligheten av nevnte overgangsregler vil det ikke kunne oppstå korreksjonsinntekt i tilknytning til ovennevnte disposisjoner. DOF Rederi AS har således foretatt beregning av korreksjonsinntekt i selvangivelsen for inntektsåret 2008 i tråd med overnevnte syn, dvs at oppgjørskonto samt miljøfond ikke er hensyntatt i beregningen av korreksjonsinntekt.

Det antas at ligningsmyndighetene vil vurdere å iligne DOF Rederi AS inntekt fra oppgjørskontoen og korreksjonsinntekt dersom det endelige utfallet av rettssaken om grunnlovsspørsmålet skulle tilsi dette. Det antas praktisk for begge parter at et slikt eventuelt initiativ avventes til man står overfor en rettskraftig avgjørelse.»

Lagmannsretten er enig i den rettslige forståelsen som her kommer til uttrykk, gitt at overgangsreglene i avsnitt X er grunnlovsstridig, noe Høyesterett etter lagmannsrettens syn fant at de var ved plenumsdommen.

Skatteklagenemndas vedtak er derfor ugyldig, idet vedtaket om fastsettelse av korreksjonsinntekt til beskatning bygger på en uriktig anvendelse av loven. Anken blir som følge av dette å forkaste.

Med det syn lagmannsretten har på skattehjemmelsspørsmålet, er det ikke nødvendig å gå nærmere inn på det subsidiære spørsmålet om eventuell adgang til skattemessig å reversere utbytte. Det bemerkes dog at lagmannsretten i dette spørsmålet ikke uten videre er enig med tingretten i at slik adgang bør foreligge. Det rettslige utgangspunkt etter gjeldende rett er klart, at skattemessig reversjon av utbytte ikke er tillatt, annerledes for konsernbidrag.

Anken har ikke ført frem. Det påhviler staten å erstatte DOF Rederi AS dets sakskostnader i anledning ankesaken, jf hovedregelen i tvisteloven § 20-2. Det er ikke slike grunner som tvisteloven § 20-2 tredje ledd blant annet nevner, som med tyngde tilsier unntak fra sakskostnadsansvaret. Advokat Backer-Grøndahl har levert sakskostnadsoppgave stor kroner 429 471, hvorav salær utgjør 421 275 og det øvrige, utgifter til advokatens reise og opphold. Advokat Søvik har ikke hatt innvendinger til oppgaven. Sakskostnadsansvaret fastsettes i samsvar med denne, idet oppgitte beløp anses nødvendig for forsvarlig ivaretagelse av saken ut fra art og omfang, jf tvisteloven § 20-5.

Med det resultat lagmannsretten har kommet til er det ikke grunn til å endre tingrettens sakskostnadsavgjørelse, jf tvisteloven § 20-9, jf § 20-2.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning:

1. Anken forkastes.

2. Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter betaler sakskostnader til DOF Rederi AS med kroner 429.471 -firehundreogtjuenitusenfirehundreogsyttien- innen 2 - to – uker fra dommens forkynnelse.

Uttalelser Finansdepartementet

SkN 14-068 Tolkingsuttalelse, gjeldsrenter i interessefelleskap

Lovstoff: Skatteloven § 6-41.

Kort referat: Finansdepartementet avklarer i sin uttalelse enkelte forhold vedrørende reglene om begrensning av fradrag for gjeldsrenter i interessefelleskap, blant annet

- at negative pantsettelseserklæringer ikke skal anses som sikkerhetsstillelse,
- at i de tilfeller et deltakerlignet selskap har tatt opp et lå fra en ikke-nærstående part, men en nærstående deltaker har ansvar for selskapsforpliktelsene, vil vilkåret om sikkerhetsstillelse i skatteloven § 6-41 sjette ledd bokstav a være oppfylt. Rentene vil dermed kunne omklassifiseres til interne renter.
- at også renter på obligasjonslån omfattes av reglene om fradragbegrensning i interessefelleskap.

Finansdepartementet har i prinsipputtalelse av 10. juni 2014 uttalt:

Tolkningsspørsmål knyttet til reglene om begrensning av fradrag for gjeldsrenter i interessefelleskap

1. Innledning

I forbindelse med nasjonalbudsjettet for 2014 ble det vedtatt nye regler om begrensning av fradrag for renter til nærstående part, jf. skatteloven § 6-41. Reglene fikk virkning fra og med inntektsåret 2014.

Reglene innebærer at fradrag for netto rentekostnader som overstiger 30 pst. av en særskilt fastsatt resultatstørrelse, avskjæres. Det er bare fradrag for renter betalt til nærstående (interne renter) som eventuelt skal begrenses. Renter betalt til uavhengig tredjepart (eksterne renter) er ikke selv gjenstand for avskjæring, men kan fortrenge fradrag for interne renter. For å anses som nærstående part kreves direkte eller indirekte eierskap eller kontroll med minst 50 pst.

I tilfeller der en nærstående part har stilt sikkerhet for gjeld til en ikke-nærstående part, skal rentene til den ikke-nærstående parten likevel anses som interne renter, jf. skatteloven § 6-41 sjette ledd bokstav a. Begrunnelsen er at en slik sikkerhetsstillelse kan gjøre det mulig å ta opp et høyere lån hos en uavhengig långiver, og dermed få større rentefradrag enn et uavhengig selskap kunne få. Dette høyere lånet kunne ha vært tatt opp som et internt lån direkte fra det nærstående selskapet, men ikke fra en ekstern långiver uten at det nærstående selskapet stiller sikkerhet.

Et forslag til utfyllende forskrift om begrensning av fradrag for gjeldsrenter i interessefellesskap ble sendt på høring 20. desember 2013, og forskriftsbestemmelser ble vedtatt 24. april 2014, jf. skattelovforskriften § 6-41-1. Forskriften gir unntak fra bestemmelsen i skatteloven § 6-41 sjette ledd bokstav a om at renter til en ikke-nærstående part likevel skal anses som interne renter i tilfeller der en nærstående part har stilt sikkerhet for gjeld til den ikke-nærstående parten. Etter forskriften unntas tilfeller der sikkerheten er stilt av et underliggende selskap der låntakerselskapet direkte eller indirekte eier eller kontrollerer minst 50 pst. I tillegg unntas tilfeller der en nærstående part har stilt aksjer mv. i låntakerselskapet eller en fordring på låntakerselskapet som sikkerhet. Forskriftsendringen trådte i kraft fra samme tidspunkt som innføringen av reglene om fradragsbegrensning for renter, det vil si fra og med inntektsåret 2014.

2. Sekundær sikkerhetsstillelse

Som nevnt under punkt 1 er det vedtatt bestemmelser i skattelovforskriften § 6-41-1 om unntak fra bestemmelsen i skatteloven § 6-41 sjette ledd bokstav a om at renter til en ikke-nærstående part likevel skal anses som interne renter i tilfeller der en nærstående part har stilt sikkerhet for gjelden til den ikke-nærstående parten. Etter forskriftsutkastet som ble sendt på høring 20. desember 2013 skulle unntaket for tilfeller der sikkerheten er stilt av et underliggende selskap likevel ikke gjelde dersom en annen nærstående part har stilt sikkerhet til fordel for den part som har stilt den opprinnelige sikkerheten. Hensikten med dette forslaget til "unntak fra unntaket" var å hindre at et morselskap indirekte påvirker muligheten til å ta opp eksternt lån i et underliggende selskap, ved å skyte midler inn i en annen nærstående part som så igjen stiller en form for sikkerhet til fordel for låntakeren.

"Unntaket fra unntaket" skulle etter forslaget gjelde uten hensyn til om det er en sammenheng mellom på den ene siden lånet eller den opprinnelige sikkerheten (sikkerhet nr. 1) og på den andre siden sikkerheten fra en annen nærstående part til fordel for den part som har stilt den opprinnelige sikkerheten (sikkerhet nr. 2).

Formålet med "unntaket fra unntaket", det vil si å hindre at et morselskap indirekte forbedrer muligheten for å ta opp eksternt lån i et underliggende selskap, kan gjøre seg gjeldende selv om det ikke foreligger en sammenheng mellom lånet/sikkerhet nr. 1 og sikkerhet nr. 2. Etter hovedbestemmelsen om sikkerhet for eksterne lån i sktl. § 6-41 sjette ledd bokstav a vil imidlertid sikkerhetsstillelse til fordel for underliggende selskap ikke medføre omklassifisering av det underliggende selskapets eksterne lån dersom sikkerhetsstillelsen mangler sammenheng med lånet. Det kan synes ubegrunnet å behandle indirekte sikkerhetsstillelse på en mindre lempelig måte enn direkte sikkerhetsstillelse.

Departementet fant derfor etter en ny vurdering ikke grunn til å opprettholde høringsforslaget på dette punktet. Tilfeller der sikkerhet nr. 2 har sammenheng med lånet vil uansett omfattes av hovedbestemmelsen om sikkerhet for eksterne lån i skatteloven § 6-41 sjette ledd bokstav a. I tilfeller der sikkerhet nr. 2 gjelder sikkerhet nr. 1, altså en garanti overfor primærgarantisten for at låntaker innfrir sitt (latente) regressansvar, er det ikke grunn til omklassifisering av eksterne renter til interne renter, fordi slik sikkerhet ikke gir långiveren økt sikkerhet.

3. Negative pantsettelseserklæringer mv.

I Prop 1 LS (2013-2014) er det forutsatt at negative pantsettelseserklæringer, det vil si erklæringer om at eiendeler ikke skal pantsettes, kan omfattes av bestemmelsen i skatteloven § 6-

41 sjette ledd bokstav a om omklassifisering av eksterne renter til interne renter. I høringsnotatet av 20. desember 2013, jf. punkt 1 ovenfor, ble det foreslått at negativ pantsettelseserklæring fra underliggende selskap ikke skulle medføre omklassifisering av eksternt lån etter skatteloven § 6-41 sjette ledd bokstav a. Negativ pantsettelseserklæring medfører i slike tilfeller at det underliggende selskapet ikke kan ta opp lån mot pant i egne eiendeler.

Departementet legger til grunn at negative pantsettelseserklæringer bare er egnet til å gi økt sikkerhet for långiver i tilfeller der erklæringene avgis av et underliggende selskap. Sikkerhetsstillelse fra underliggende selskap er etter skattelovforskriften § 6-41-1, slik den ble vedtatt 24. april 2014, unntatt fra bestemmelsen om omklassifisering av eksternt lån.

Departementet finner ikke grunn til å opprettholde synspunktet om at negative pantsettelseserklæringer skal anses som sikkerhetsstillelse etter reglene om begrensning av rentefradrag i skatteloven § 6-41. Dette vil også fjerne usikkerhet mht. andre, lignende typer erklæringer, så som salgsforbud, forbud mot å ta opp nye lån og forbud mot å legge ned virksomhet.

4. Lån i deltakerlignet selskap, lovpålagt solidaransvar mv.

Advokatfirmaet Wiersholm har i brev av 23. januar 2014 stilt spørsmål om deltakere i et ansvarlig selskap i kraft av ansvaret som følger av selskapsformen kan anses å ha stilt sikkerhet for gjeld, slik at renter på et eksternt lån kan avskjæres, jf. skatteloven § 6-41 sjette ledd bokstav a.

Som nevnt ovenfor skal renter til en ikke-nærstående part etter reglene om begrensning av rentefradrag anses som interne renter i tilfeller der en nærstående part har stilt sikkerhet for gjeld til en ikke-nærstående part, jf. skatteloven § 6-41 sjette ledd bokstav a. Det er ikke holdepunkter i bestemmelsen for at sikkerhet på grunnlag av selskapsform er unntatt fra regelen om omklassifisering av eksterne renter til interne renter. Også formålet med reglene om fradragbegrensning tilsier at slik sikkerhetsstillelse omfattes. Dette innebærer at i tilfeller der et deltakerlignet selskap har tatt opp et lån fra en ikke-nærstående part, og en nærstående deltaker har ansvar for selskapsforpliktelsene, jf. selskapsloven § 2-4, vil vilkåret om sikkerhetsstillelse i skatteloven § 6-41 sjette ledd bokstav a være oppfylt. Renter knyttet til et deltakerlignet selskaps lån fra en ikke-nærstående part vil dermed omklassifiseres til interne renter dersom det deltakerliknede selskapet har en nærstående deltaker, og bestemmelsen i selskapsloven § 2-4 første ledd ikke er fraveket i selskapsavtalen, jf. selskapsloven § 2-4 tredje ledd.

Tilsvarende gjelder andre typer lovregulert ansvar, så langt ansvaret innebærer sikkerhet fra en nærstående part for gjeld til en ikke-nærstående part. I sin høringsuttalelse av 14. februar 2014 til departementets høringsforslag av 20. desember 2013 nevner Advokatfirmaet Wikborg, Rein og Co. DA bestemmelsene i aksjeloven § 14-11 annet og tredje ledd, som innebærer at selskapene som deltar i en fisjon hefter solidarisk for visse forpliktelser. Denne formen for sikkerhet vil omfattes av bestemmelsen i skatteloven § 6-41 sjette ledd bokstav a dersom de aktuelle selskapene er nærstående.

5. Delvis sikkerhetsstillelse mv.

Etter bestemmelsen i skatteloven § 6-41 sjette ledd bokstav a skal gjeld som er opptatt hos en part som ikke er nærstående likevel anses som opptatt hos en nærstående part "så langt" en

nærstående part har stilt sikkerhet for gjelden. Dette innebærer at dersom sikkerheten bare gjelder for en del av lånebeløpet, skal omklassifiseringen av eksterne renter til interne renter begrenses til en tilsvarende del av rentebeløpet.

Dersom vilkårene for å kunne anse renter som interne renter etter skatteloven § 6-41 bare er oppfylt for deler av et år, skal bare rentene som knytter seg til denne perioden anses som interne renter. Dette gjelder for eksempel dersom det foreligger sikkerhetsstillelse for deler av et år, jf. skatteloven § 6-41 sjette ledd bokstav a.

6. Obligasjonslån

I sin høringsuttalelse av 14. februar 2014 (jf. ovenfor) skriver advokatfirmaet Wikborg, Rein og Co. DA følgende:

"Ved utstedelse av obligasjonslån vil långiver ikke være kjent for obligasjonsutsteder. Det er en tillitsmann som ivaretar obligasjonseierens rettigheter overfor utsteder/låntaker. Obligasjoner kjøpes og selges uten at låntaker er involvert i transaksjonen og uten at låntaker er kjent med denne. Selv om obligasjonseieren/långiver skulle være nærstående i forhold til låntaker, vil dette ikke være informasjon som er tilgjengelig for låntaker. Låntakeren/utstederen kan forholde seg til tillitsmannen som representant for alle långiverne/obligasjonseierne. Når det gjelder obligasjonslån mener vi rentebegrensingsreglene ikke er anvendelige, og vi ber departementet bekrefte at denne typen lån er unntatt fra rentebegrensingsregelen i § 6-41."

Departementet skal bemerke at renter på obligasjonslån omfattes av reglene om fradragbegrensning i interessellesskap. De ordinære bestemmelsene i ligningsloven om opplysningsplikt gjelder, jf. ligningsloven §§ 4-1, 9-5 og 10-2. Skattyter har en plikt til å gi ligningsmyndighetene alle opplysninger som er nødvendige for å anvende skattereglene, og må opptre aktsomt og lojalt. Se Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 8.2.1.

Dersom skattyter er ukjent med at det foreligger et obligasjonslån fra en nærstående part, og har oppfylt ligningslovens bestemmelser om opplysningsplikt på en aktsom og lojal måte, jf. ovenfor, gjelder toårsfristen for endring av ligning etter ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a.

7. Skadesløsholdelse/"all guarantors' liabilities" mv.

Bestemmelsen i skatteloven § 6-41 sjette ledd bokstav a om omklassifisering av renter på gjeld som er opptatt hos en part som ikke er nærstående, gjelder så langt en nærstående part har stilt sikkerhet for den gjelden som rentene knytter seg til. Sikkerhet for andre, mulige krav, for eksempel for kostnader i forbindelse med lån som ikke blir benyttet, medfører ikke omklassifisering av renter på lånet.

8. Letter of comfort mv.

Det er vanlig i konsern at morselskap avgir erklæringer eller lignende om økonomisk støtte overfor datterselskaps långivere («letter of comfort» mv.). I Prop. 1 LS (2013-2014) uttalte departementet at også en slik uformell sikkerhetsstillelse etter en konkret tolkning kan regnes som sikkerhetsstillelse, og medføre at et eksternt lån anses ytet fra nærstående selskap. Begrunnelsen for dette er at også denne typen sikkerhetsstillelse kan påvirke datterselskapets lånemulighet sammenlignet med hva som kunne vært oppnådd i markedet uten sikkerhetsstillelse.

Dette innebærer at bestemmelsen i skatteloven § 6-41 sjette ledd bokstav a ikke bare gjelder rettslig bindende sikkerhetsstillelse.

Uttalelser Skattedirektoratet

SKN 14-069 Rentenivå ved lån fra selskap til aksjonær

Lovstoff: Ulovfestet rett.

Kort referat: Ved lån fra eget selskap har skattemyndighetene tidligere lagt til grunn at det ikke beregnes noen skattepliktig fordel dersom den avtalte renten minst tilsvarer normrenten som gjelder for rimelige lån i arbeidsforhold. Skattedirektoratet gir i denne uttalelsen uttrykk for en endret rettsoppfatning, ved at renten fra inntektsåret 2015 må fastsettes på alminnelige vilkår når aksjonærer låner fra selskapet. Renten må altså fastsettes som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget. Endringen vil gjelde også for låneavtaler inngått før 2015.

Skattedirektoratet har i prinsipputtalelse av 03. juni 2014 uttalt:

Rentenivå ved lån fra selskap til aksjonær

1. Bakgrunn

Det skatterettslige utgangspunktet er at alle disposisjoner mellom selskap og aksjonær skal være i henhold til armlengdeprinsippet. Transaksjoner mellom selskap og aksjonær skal ved ligningen verdsettes tilsvarende disposisjoner mellom parter uten interessefellesskap.

Lignings-ABC "Lån fra arbeidsgiver/eget selskap" har i punkt 9.1 gitt uttrykk for at størrelsen på rentefordelen skal beregnes med utgangspunkt i normrenten som gjelder for rimelige lån i arbeidsforhold. Skattedirektoratet har mottatt spørsmål om hvordan denne formuleringen skal forstås når en aksjonær låner penger fra et aksjeselskap til en rente som er lavere enn markedsrente.

2. Skattedirektoratets vurdering

Etter Skattedirektoratets syn gjelder prinsippet om at disposisjoner mellom selskap og aksjonær skal baseres på armlengdes vilkår også for selskapers lån til aksjonærer. Det må derfor foretas en vurdering av hva som er korrekt rente i det enkelte tilfellet. Sammenligningsgrunnlaget vil være hvilken rente aksjonæren måtte ha betalt hvis det ikke forelå interessefellesskap med långiver.

En annen forståelse kan lede til utilsiktede tilpasninger ved at aksjonærer kan låne penger rimelig fra selskapet og for eksempel sette pengene på konto til en høyere rente eller foreta investeringer med gunstigere finansiering enn det som ellers er tilgjengelig i markedet. Dette underbygger at renten må fastsettes på alminnelige vilkår når aksjonærer låner fra selskapet, med andre ord skal renten fastsettes som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget.

Denne uttalelsen gir uttrykk for en endret oppfatning med hensyn til hvilken rente som skal legges til grunn ved beskatningen. Skattedirektoratet vil ta inn endringen i Lignings-ABC.

3. Hvilke lån omfattes av uttalelsen?

Skattedirektoratet er kjent med at flere aksjonærer har inngått avtaler om lån fra sine selskaper, og at de på bakgrunn av beskrivelsen i Lignings-ABC har avtalt at normrente skal legges til grunn. Dette reiser spørsmål om hvordan fordelene ved rimelige lån skal beskattes for tidligere inntektsår.

Den endrede oppfatningen omfatter alle lån. Hensynet til forutsigbarhet for skattyterne tilsier imidlertid at den endrede oppfatningen først praktiseres fra og med inntektsåret 2015. Det vil fra dette tidspunktet ikke være avgjørende om låneavtalen er inngått tidligere. Hvis renten er lavere enn det som må anses som markedsrente, vil differansen være skattepliktig, se Lignings-ABC "Lån fra arbeidsgiver/eget selskap" punkt 9.2 (skattemessig behandling hos selskapet) og 9.3 (skattemessig behandling hos aksjonær).

For inntektsår før 2015 vil det etter direktoratets oppfatning ikke være aktuelt å foreta endringer av ligningen dersom normrente er avtalt. For lån der renten er lavere enn normrente, vil det for tidligere inntektsår bare være differansen opp til normrenten som beskattes.

Uttalelsen medfører ingen endring vedrørende lån til ansatte mv. som omfattes av de særlige reglene i sktl. § 5-12 (4) jf. FSFIN § 5-12 A om rentefordel ved rimelige lån i arbeidsforhold.

SKN 14-070 Etterbetaling fra samvirkeforetak

Lovstoff: Skatteloven § 10-50.

Kort referat: Det fremgår av Finansdepartementets uttalelse av 2. februar 2012 at utdeling av etterbetaling til medlemmer i samvirkeforetak som ikke er omfattet av skatteloven § 10-50, normalt skal behandles som utbytte. Tidligere er det lagt til grunn at slik etterbetaling til var virksomhetsinntekt eller personinntekt når deltakelsen i samvirkeforetaket var knyttet til medlemmets næringsvirksomhet, og skattefri når den ikke hadde en slik tilknytning. Uttalelsen fra departementet fører til at skatteetaten endrer ligningspraksis fra og med inntektsåret 2014, og nedenstående uttalelse fra Skattedirektoratet gir informasjon om hvordan endringene kan få betydning for samvirkeforetakene og medlemmene.

Skattedirektoratet har i prinsipputtalelse av 12. juni 2014 uttalt:

Etterbetaling fra samvirkeforetak – fradragsrett for samvirkeforetaket og beskatning hos medlemmene

1. Innledning

Finansdepartementet har 2. februar 2012 gitt en tolkningsuttalelse om forståelsen av uttrykket innkjøpsforetak i skatteloven § 10-50. Det fremgår av uttalelsen at utdeling av etterbetaling til

medlemmer i samvirkeforetak som ikke er omfattet av skatteloven § 10-50, skal behandles som utbytte. Dette gjelder kun etterbetalinger foretatt med hjemmel i samvirkeoven § 27 (overskuddsdisposisjoner).

Uttalelsen fører til at skatteetaten endrer ligningspraksis fra og med inntektsåret 2014. Tidligere har skatteetaten lagt til grunn at etterbetaling til medlemmer i samvirkeforetak som faller utenfor skatteloven § 10-50 annet ledd skulle vært virksomhetsinntekt eller personinntekt når deltakelsen i samvirkeforetaket er knyttet til medlemmets næringsvirksomhet, og skattefri når den ikke har en slik tilknytning til næringsvirksomhet.

Denne uttalelsen gir informasjon om hvordan endringene kan få betydning for samvirkeforetakene og medlemmene.

2. Har samvirkeforetaket krav på fradrag for etterbetaling etter skatteloven § 10-50?

I skatteloven § 10-50 annet ledd framgår det hvilke samvirkeforetak som er omfattet av den særlige regelen om skattemessig fradrag for etterbetaling. For etterbetaling som ikke omfattes av skatteloven § 10-50, foreligger det ikke rett til skattemessig fradrag.

Det er avgjørende for vurderingen av utbyttebeskatning av medlemmet å fastslå om foretaket omfattes av skatteloven § 10-50 eller ikke.

3. Samvirkeforetak som er omfattet av skatteloven § 10-50 – beskatning av etterbetaling til medlemmer

Etterbetaling fra et samvirkeforetak som er omfattet av skatteloven § 10-50 skal ikke behandles som utbytte. Dette fremgår av skatteloven § 10-11 (6).

Hvilke samvirkeforetak som omfattes av skatteloven § 10-50 fremgår av bestemmelsens annet ledd.

Etterbetaling fra:

- forbrukersamvirker
- innkjøpsforetak som fordeler forutbestilte varer blant sine medlemmer
- foretak som utelukkende eller hovedsakelig
 - kjøper inn råemner eller driftsmidler til bruk i jordbruk, skogbruk eller fiske
 - forhandler produkter fra medlemmenes jordbruks-, skogbruks eller fiskerivirksomhet, eller
 - foredler produkter fra medlemmenes jordbruks- eller fiskerivirksomhet,

skal ikke utbyttebeskattes.

Dersom medlemmet er et samvirkeforetak, aksjeselskap eller tilsvarende selskap, skal etterbetalingen behandles som virksomhetsinntekt.

Er medlemmet et enkeltpersonforetak, skal etterbetalingen tas med ved beregning av personinntekt.

4. Samvirkeforetak som ikke er omfattet av skatteloven § 10-50 – beskatning av etterbetaling til medlemmer

Etterbetaling fra samvirkeforetak som ikke er omfattet av skatteloven § 10-50, og som dermed ikke har rett til fradrag etter denne bestemmelsen, skal beskattes som utbytte hos medlemmet.

Vi gjør oppmerksom på at utbyttet ikke vil være forhåndsutfylt på medlemmets selvangivelse og at medlemmet selv må beregne og fylle inn korrekt beløp.

Nedenfor forklarer vi hvordan medlemmer i slike samvirkeforetak skal føre skattepliktig etterbetaling/utbytte i sine oppgaver. Som det fremgår er det ulik behandling av personlige medlemmer og medlemmer som er selskaper og sammenslutninger.

Personlige skattytere:

Medlemmer av samvirkeforetak som er personlige skattytere eller personlige næringsdrivende/enkeltpersonforetak skal føre etterbetaling som utbytte i sin selvangivelse, RF-1030 post 3.1.7 (annet skattepliktig utbytte fra aksjer mv. hvor RF-1088 eller RF-1059 ikke skal leveres).

Medlemmer med mer enn 3 000 kroner i andelskapital kan kreve skjermingsfradrag. Skjermingsfradraget reduserer da skattepliktig utbytte fra dette foretaket. Har et medlem andeler i flere samvirkeforetak, må det gjøres én beregning for hvert enkelt foretak.

Beregning av skattepliktig utbytte etter skjermingsfradrag når andelskapitalen f.eks. er 5 000 kr gjøres slik:

Grunnlag for beregning av skjerming: 5 000 kr

Skattepliktig etterbetaling (utbytte) i 2014:	10 000
- Skjermingsfradrag = 5000 kr x 1.1%	55
<u>= Skattepliktig utbytte som føres i selvangivelsen post 3.1.7</u>	<u>9 945</u>

Vi gjør oppmerksom på at eksempelet bruker skjermingsrenten for inntekståret 2013. Skjermingsrenten for 2014 fastsettes i januar 2015.

Upersonlige skattytere:

Samvirkeforetaksmedlemmer som er selskaper og sammenslutninger som nevnt i skatteloven § 2-2 (1) bokstav a-d, f.eks. aksjeselskap eller samvirkeforetak, er fritatt for skatt på lovlig utdelt utbytte fra aksjeselskap og samvirkeforetak, men skal inntektsføre 3% av utbytte etter skatteloven § 2-38 (6). En etterbetaling fra samvirkeforetaket vil være utbytte. Medlemmer som fyller ut næringsoppgave 1, RF 1175, skal inntektsføre beløpet i post 0415 mens medlemmer som benytter næringsoppgave 2, RF 1167, skal inntektsføre beløpet i post 0653.

Beregning av 3 % av skattefritt utbytte gjøres slik:

Skattefrie etterbetaling (utbytte) i 2014:	10 000 kr
Utbytte som skal inntektsføres i næringsoppgaven 10 000 kr x 3 % =	300 kr

Dersom alle medlemmenes andelskapital er like stor, ligger det til rette for at samvirkeforetaket kan bistå sine medlemmer ved å gjøre beregningene for medlemmene sine slik at medlemmene enkelt kan fylle ut sin selvangivelse med korrekte tall.

5. Mulighetene for å endre ligning for tidligere inntektsår

Anmodninger om å endre ligningen vedrørende etterbetaling, slik at utdelingen skattlegges i samsvar med utbyttereguleringene, må fremmes senest innen tre år etter inntektsåret, jf. ligningsloven § 9-6. Treårsfristen er absolutt. Det betyr at saker som tas opp til endring i 2014 kan endres tilbake til og med inntektsåret 2011 dersom de øvrige vilkårene for endring er oppfylt.

Hvis et medlem i et samvirkeforetak som ikke er omfattet av skatteloven § 10-50 annet ledd ønsker endring av ligningen, må medlemmet sende en anmodning om endring av ligningen for det aktuelle året til skattekontoret. Anmodningen må inneholde følgende opplysninger:

- Bakgrunnen for anmodning om endring av ligningen.
- Dokumentasjon på at det foreligger en etterbetaling og at denne ikke er omfattet av skatteloven §10-50. Vi gjør oppmerksom på at hvis betalingen er en forhåndsgarantert rabatt eller andre avregninger som ikke anses som etterbetalinger, vil den skattemessige behandlingen følge av de alminnelige reglene.
- Opplysninger om beløpets størrelse og hvordan utbetalingen ble behandlet på medlemmets hånd ved ligningen (personinntekt i enkeltpersonforetak eller som virksomhetsinntekt i andre foretaksformer).
- Opplysning om medlemmets innskutte andelskapital i samvirkeforetaket.

Skattekontoret kan unnlate å ta opp en sak om endring av ligningen for medlemmene ut fra en konkret vurdering av blant annet spørsmålet betydning, skattyterens forhold, sakens opplysning og den tid som er gått, jf. ligningsloven. § 9-5 nr. 7.

Dersom etterbetalingen klassifiseres som utbytte, medfører det at det ikke foreligger fradragrett hos samvirkeforetaket.

6. Forhåndsgaranterte rabatter mv.

Det er kun etterbetalinger som er foretatt med hjemmel i samvirkeoven § 27 (overskuddsdisposisjoner) som skal behandles som utbytte.

Forhåndsgaranterte rabatter, andre prisavregninger mv., som ikke er etterbetalinger, kan være skattepliktig som næringsinntekt etter skattelovens alminnelige regler.

SkN 14-071 Skog som virksomhet

Lovstoff: Skatteloven § 14-81.

Kort referat: Etter ligningspraksis er skog som har årlig tilvekst over 3-5 m³ ansett som virksomhet. Signaler fra bransjen tilsier at dette er for lite. Skattedirektoratet har derfor arbeidet for å utarbeide nye retningslinjer for å bringe praksis mer i samsvar med alminnelige krav til næringsvirksomhet. I revidert nasjonalbudsjett for 2014 varsler regjeringen at den vil gjennomgå beskatningen for landbruket med sikte på å gjøre regelverket enklere. Det vil være naturlig at virksomhetsklassifisering av skog blir vurdert i den sammenheng, og Skattedirektoratet har derfor stoppet arbeidet med omlegging av etablert praksis.

Skattedirektoratet har i prinsipputtalelse av 13. juni 2014 uttalt:

Skog som virksomhet

Spørsmålet om skogbruk skal anses som virksomhet skal i utgangspunktet vurderes etter de alminnelige virksomhetskriteriene slik de er formulert av Høyesterett i blant annet Ringnesdommen og gjennom langvarig ligningspraksis. Dette går fram blant annet av Lignings-ABC 201/14 pkt 1.1 side 1153.

Skatteloven § 14-81 angir metoden for gjennomsnittsligning av skogbruk. Skog som kun er tilstrekkelig til å dekke gårdens behov for brensel, gjerdematerialer og til mindre reparasjoner, anses ikke som skogbruk etter denne paragrafen, jamfør sjette ledd. I ligningspraksis har dette vært tolket slik at skogbruk over dette nivået utgjør virksomhet. I Lignings-ABC er omfanget av såkalt husbehovskog i en årrekke angitt til 3-5 m³ årlig tilvekst*. Som følge av dette er skog som har årlig tilvekst over 3-5 m³ etter ligningspraksis ansett som virksomhet.

Signaler fra både bransjen og etaten tilsier at det trengs langt større tilvekst for at skogbruk skal oppfylle aktivitetskravet og være egnet til å gå med overskudd, slik at de alminnelige kriteriene for virksomhet er til stede. På denne bakgrunnen har Skattedirektoratet arbeidet for å utarbeide nye retningslinjer for å bringe praksis mer i samsvar med alminnelige krav til næringsvirksomhet.

En omlegging av praksis kan ha innvirkning på flere særordninger innen landbruksbeskatningen. Skattedirektoratet har derfor sett behov for noen justeringer i lover og forskrifter, og har foreslått nødvendige endringer for Finansdepartementet.

I 2014 Meld. St. 2(2013-2014) (revidert nasjonalbudsjett) varsler regjeringen at den vil gjennomgå beskatningen for landbruket med sikte på å gjøre regelverket enklere og mer oversiktlig. I tråd med Sundvolden-erklæringen vil regjeringen legge bedre til rette for å drive landbruksvirksomhet ved å forenkle lover, regler og støtteordninger. Gjennomgangen legges opp slik at endringer i landbruksbeskatningen kan knyttes opp mot oppfølgingen av Scheel-utvalget, som skal vurdere endringer i selskapsskatten i sammenheng med det øvrige skattesystemet**.

Det vil være naturlig at virksomhetsklassifisering av skog blir vurdert i den sammenheng. I påvente av den bredere gjennomgangen har Skattedirektoratet derfor stoppet arbeidet med omlegging av etablert praksis.

Skattedirektoratet er kjent med klagenemndsvedtak der skog med tilvekst over 3-5 m³ etter en helhetsvurdering ikke er ansett som virksomhet. Direktoratet vil normalt ikke kreve overprøving av slike saker.

** Lignings-ABC 2013/14 1.2 side 1154 og pkt 15.3 side 1162*

*** Meld. St. 2 (2013-2014) punkt 4.3.2*

SKN 14-072 Krav til originalbidrag oppheves mv.

Lovstoff: Skattebetalingsforskriften

Kort referat: Skattedirektoratet endrer skattebetalingsforskriften, og legger til rette for at reiseregninger og utleggsoppstillinger kan behandles elektronisk fra arbeidstakers side, både på den ansattes hånd og ved bedriftens håndtering av utleggene i etterkant. Dette innebærer at kravet til originalbilag i skattebetalingsforskriften § 5-6-11 utgår, og åpner for at arbeidstaker kan sende inn reiseregninger og utleggsoppstillinger med vedlegg elektronisk, uavhengig av om "originalbilag» er papirbasert eller elektronisk.

Uttalelsen inneholder også presiseringer i forbindelse med spørsmålet om hvorvidt en elektronisk signatur oppfyller krav om underskrift i skattebetalingsforskriften § 5-6-12 (3) og (6).

I tillegg har Skattedirektoratet funnet det hensiktsmessig å tilpasse kravene til dokumentasjon ved refusjon av arbeidstakers reisekostnader og billettløse reiser i tråd med utviklingen på området. Videre er det foretatt presiseringer knyttet til dokumentasjonskravene for refusjon av arbeidstakers kostnader til bevertning.

Skattedirektoratet har den 20. juni 2014 kunngjort:

Kravet om originalbilag i skattebetalingsforskriften oppheves

Skattedirektoratet kunngjør med dette at originalitetskravet til reiseregninger og utleggsoppstillinger oppheves. Endringen legger til rette for at utlegg nå kan behandles elektronisk fra arbeidstakers side, både på den ansattes hånd og bedriftens håndtering av utleggene i etterkant. Slik elektronisk behandling vil i mange virksomheter representere en vesentlig besparelse og forenkling.

Innledning

Finansdepartementets myndighet etter skattebetalingsloven kapittel 5, med unntak av § 5-13 annet ledd og tredje ledd og § 5-13b sjette ledd, er delegert til Skattedirektoratet.

Skattedirektoratet har endret reglene om plikten til å levere originalbilag eller kvittering ved refusjon av arbeidstakerens kostnader som er pådratt i forbindelse med utførelse av arbeidet, jf. forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven § 5-6-11 (skattebetalingsforskriften).

I forbindelse med nevnte endringer finner Skattedirektoratet det hensiktsmessig å presisere kravene til signatur på reiseregninger i skattebetalingsforskriften, og hvorvidt elektronisk signatur på reiseregninger kan godtas, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-12 tredje og sjette ledd. Det er en generell oppfatning at godkjent elektronisk signatur er avgjørende for at innsendelse av reiseregninger og utleggsoppstillinger med vedlegg skjer ved hjelp av elektronisk arbeidsflyt, uten krav om utskrift av reiseregningen med evt. elektroniske vedlegg.

I tillegg har Skattedirektoratet funnet det hensiktsmessig å tilpasse kravene til dokumentasjon ved refusjon av arbeidstakers reisekostnader og billettløse reiser i tråd med utviklingen på området. Videre er det foretatt presiseringer knyttet til dokumentasjonskravene for refusjon av arbeidstakers kostnader til bevertning.

Bakgrunn for endringene

Uttalelse fra Bokføringsstandardstyret

Bakgrunnen for at direktoratet foreslår disse endringene er blant annet uttalelsen fra Bokføringsstandardstyret, delrapport II, som departementet sendte på høring høsten 2008:

Bokføringsstandardstyret mener at reglene i forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven §§ 5-6-11 til 5-6-13 bør vurderes på nytt. Dette gjelder muligheten for elektronisk innlevering av reiseregninger og utleggsoppstillinger som er signert på papir, med vedlegg.

Vi viser til nærmere bakgrunn i rapporten side 72-74.

Skattedirektoratet har i tillegg fått en rekke henvendelser fra arbeidsgivere, systemleverandører og organisasjonene vedrørende praktiseringen av disse reglene med hensyn til skanning og elektronisk oppbevaring. Det er generelt et ønske om å tilrettelegge for elektronisk behandling av dokumentasjon og reiseregninger mellom arbeidsgiver og arbeidstaker.

Behov knyttet til den kommende ordningen etter a-opplysningsloven

Endringene er vurdert opp mot den kommende ordningen etter a-opplysningsloven. Ordningen skal reguleres av lov om innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold med mer av 22. juni 2012 nr. 43 (a-opplysningsloven), og det legges opp til at arbeidsgiver skal levere opplysninger for hver kalendermåned. Ved å tilrettelegge for elektronisk behandling av dokumentasjon og reiseregninger, vil arbeidsgiver kunne innhente pliktig dokumentasjon på et tidligere tidspunkt med langt færre ressurser. Dette vil kunne medvirke til at flere arbeidsgivere tar endelig stilling

til trekkplikten og rapporteringsplikten for hver kalendermåned etter a-opplysningsloven. Dagens krav til dokumentasjon i form av originalbilag er delvis til hinder for den fleksibiliteten som tekniske løsninger for lønnsmessig behandling og rapportering legger opp til.

Det er grunn til å anta at det er den samme fleksibiliteten som gjør at oppgavegiver kan ta endelig stilling til trekkplikten og følgelig rapporteringsplikten på et mer riktig tidspunkt sett opp mot den kommende ordningen etter a-opplysningsloven.

Arbeidsgivers håndtering av utgiftsrefusjoner

Etter hovedregelen i skatteloven § 5-1 anses enhver fordel vunnet ved arbeid som skattepliktig inntekt. I skatteloven § 5-10 er det gitt en ikke uttømmende liste over hva som skal anses som fordel vunnet ved arbeid. Ifølge skattebetalingsloven § 5-6 (1) skal det med mindre annet er bestemt foretas forskuddstrekk i skattepliktig lønn og andre ytelser som omfattes av skatteloven § 5-10.

Når arbeidsgiver refunderer utgifter som arbeidstakeren har pådratt seg i forbindelse med utførelse av arbeidet, har arbeidstaker ikke oppnådd noen fordel som er skattepliktig etter skatteloven § 5-1. I slike tilfeller foreligger det heller ingen plikt for arbeidsgiver til å foreta forskuddstrekk forutsatt at vilkårene i skattebetalingsforskriften § 5-6-11 er oppfylt.

Utbetalinger fra arbeidsgiver (refusjoner) som bare dekker utgifter som arbeidstakeren har pådratt seg i forbindelse med utførelse av arbeidet behandles som driftskostnader for virksomheten. Både lønnskostnader og andre driftskostnader er fradragsberettigede utgifter for bedriften, jf. skatteloven § 6-1 (1).

Forholdet mellom utgiftsrefusjoner og lønn

Det foreligger imidlertid ulike forpliktelser avhengig av om arbeidsgiver har utbetalt lønn eller refundert utgifter som arbeidstakeren har lagt ut for. Grensedragningen mellom lønn og utgiftsrefusjoner er derfor relevant for vurderingen av om det foreligger plikt til å lønnsinnberette, gjennomføre forskuddstrekk og til å innbetale arbeidsgiveravgift.

Hvis skattemyndighetene skal kontrollere om arbeidsgiver håndterer trekkplikten mv riktig med hensyn til klassifisering av lønn og utgiftsrefusjoner, må det avholdes bokettersyn. Skattemyndighetene skal da kunne ta utgangspunkt i de fradragsførte driftsutgiftene i regnskapet og finne tilbake til dokumentasjonen for de enkelte bokførte opplysningene. Det vil på denne måten være en nær sammenheng mellom bokføringsreglene og skattemyndighetenes mulighet til å kontrollere at skattereglene og reglene om arbeidsgiveravgift er overholdt.

Reglene om dokumentasjon ved utgiftsrefusjoner i skattebetalingsforskriften

Skattebetalingsforskriften § 5-6-11 oppstiller strenge dokumentasjonskrav for at arbeidsgiver skal kunne refundere arbeidstakers utgifter i jobbsammenheng trekkfritt. Ifølge denne bestemmelsen må utgiftene dokumenteres med kvittering eller annet originalbilag som vedlegges arbeidsgiverens regnskaper.

Arbeidsgiveren kan refundere utgifter arbeidstakeren har hatt i tjeneste uten å foreta forskuddstrekk når:

- utgiftene dokumenteres med kvittering eller annet originalbilag og
- dokumentasjonen vedlegges arbeidsgiverens regnskap og
- formålet med utgiftsdekningen samt arbeidstakerens navn fremgår av bilaget eller vedlegg til dette, eventuelt av reiseregning
- Ved refusjon av reise- og oppholdsutgifter skal det også fremgå hvem utgiftene omfatter, og hvilke arrangementer den reisende har deltatt på.
- Ved refusjon av bevertningsutgifter skal formålet med bevertningen og hvem bevertningen omfatter fremgå.

Bakgrunnen for de strenge dokumentasjonsreglene i skattemessig sammenheng er at det i refusjonstilfellene er arbeidstakeren som er mottaker av faktura (arbeidstaker er debitor), ikke arbeidsgiveren. For å sikre at arbeidstakeren ikke får refundert samme utgift flere ganger er det et krav om at originalbilaget leveres til og oppbevares hos arbeidsgiver.

Trekkpliktens betydning for plikten til å beregne arbeidsgiveravgift

Trekkfrie utgiftsrefusjoner er fritatt for arbeidsgiveravgift, jf. folketrygdloven § 23-2 (3), og er unntatt fra innberetningsplikten, jf. samleforskrift 17.09.2013 nr. 1092 om tredjeparters opplysningsplikt §§ 5-2-3 og 5-2-4.

Konsekvensen av manglende oppfyllelse av dokumentasjonsreglene

Dersom dokumentasjonsreglene i skattebetalingsforskriften ikke er oppfylt, skal utbetalingen behandles som trekk- og avgiftspliktig utbetaling. Arbeidsgiver plikter da å foreta forskuddstrekk i utgiftsrefusjonen-/utgiftsgodtgjørelsen og det skal beregnes arbeidsgiveravgift.

Nærmere om hva som ligger i kravet om ”kvittering eller annet originalbilag”

Etter gjeldende rett gjelder et krav om at både kvittering og annet type bilag skal leveres i original. I dette ligger det som utgangspunkt et krav til papirform, selv om også elektroniske dokumenter vil kunne være originalbilag.

Når en faktura mottas elektronisk er det den elektroniske versjonen som er originalen. En arbeidstaker kan i disse tilfellene ikke legge frem et originalt papirbilag for arbeidsgiveren som viser at kostnaden er pådratt. Skattedirektoratet har som en praktisk ordning godtatt at arbeidstaker legger frem en utskrift av den elektroniske fakturaen sammen med kvitteringsliste eller kontoutskrift som viser at kostnaden er betalt. Det er ikke uttalt direkte at man må ha kvitteringsoblat på avtalegiro og e-fakturaer som følger med som bilag til regnskap ved refusjon av tjenesteutgifter, men kvitteringsoblat godkjennes i stedet for en kontoutskrift eller kvitteringsliste.

En skannet kvittering eller bilag anses ikke for å oppfylle vilkåret om originalitet etter gjeldende rett. I Skattedirektoratets brev til NARF datert 20.05.2010 hitsettes følgende:

For å sikre at arbeidstakeren ikke får refundert samme utgift flere ganger er det et krav om at originalbilaget leveres til og oppbevares av arbeidsgiveren. Skattedirektoratet har derfor tidligere uttalt at et skannet bilag ikke oppfyller kravet til originalitet. Denne uttalelsen knytter seg til arbeidstakers skanning av kvitteringen eller originalbilaget før innsending til arbeidsgiveren. Skattedirektoratet har imidlertid ingen innvendinger mot at arbeidsgiver skanner innsendte kvitteringer og originalbilag for elektronisk oppbevaring i tråd med bokføringsreglene.

Henvendelser fra arbeidsgivere, systemleverandører og andre berørte gir uttrykk for at hensikten med den digitale bokføringen i stor grad er redusert. Tilbakemeldingene peker på at det krever mye tid og ressurser for virksomheter å administrere en fysisk oppbevaring samtidig med elektronisk oppbevaring.

Nærmere om kravet til signatur på reiseregninger i skattebetalingsforskriften § 5-6-12 tredje og sjette ledd

Det er ved utstedelse av en reiseregning et krav om at denne blant annet skal inneholde arbeidstakerens underskrift, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-12 (3) og (6).

Skattedirektoratet har i brev av 8. juli 2004 vurdert hvorvidt elektronisk signatur på reiseregninger kan godtas. Hovedinnholdet i brevet er som følger:

Forskriften av 14. oktober 1976 utelukker ikke elektroniske løsninger. [Forskriften er opphevet. Bestemmelsen er inntatt i skattebetalingsforskriften § 5-6-12 (3) og (6)]. Det må imidlertid stilles relativt strenge krav for å sikre at hensynene bak kravet til underskrift opprettholdes.

Det fremgår av lov 15. juni 2001 nr. 81 om elektronisk signatur § 6 første punktum at kvalifiserte signaturer alltid vil fylle et formkrav om underskrift, forutsatt at disposisjonen kan gjennomføres elektronisk. Andre elektroniske signaturer kan oppfylle slike krav, jf. § 6 annet punktum. Et sentralt element i vurderingen av om en disposisjon kan gjennomføres elektronisk vil være om hensynene bak underskriftskravet i så fall blir ivaretatt.

Generelt skal underskrift dekke følgende funksjoner: Autentisering, integritets- og bevissikring, seremoniell-/varslingsfunksjon og tradisjon.

En elektronisk løsning må gi tilfredsstillende sikkerhet for at utsteder er korrekt angitt (identitetskontroll, signaturkrav) og at reiseregningen ikke er endret etter utstedelse (integritetskrav). Hvilke krav som skal settes for å likestille håndskrevet underskrift med en elektronisk løsning vil bero på en konkret vurdering, der man blant annet ser på risikoen for sikkerhetsbrudd.

Ett av formålene med regelverket er å kunne knytte ansvar for reiseregningen til en bestemt fysisk person. Løsningen må tilby sikker lagring av hvem som har undertegnet reiseregningen. Det må også være en tilfredsstillende sikring mot at uvedkommende signerer. Ulike mekanismer kan her være aktuelle for å styrke autentiseringen (tokomponents autentisering, for eksempel noe en kan og noe en har, - passordkvalitet, utleveringsrutiner). Dessuten vil krav om tidsmessig nærhet mellom signering og autentisering styrke tilliten til løsningen.

Arbeidsgiveren må vurdere om en elektronisk signatur oppfyller disse kravene, jf. ovenfor.

Nærmere om kravene til dokumentasjon ved refusjon av arbeidstakers reisekostnader

Kostnader til billett for reise med fly eller tog utover ordinær billettpris (for eksempel 1. klasse)

For at utbetaling til dekning av kostnader til billett for reise med fly eller tog ut over ordinær billettpris (for eksempel 1. klasse) skal anses trekkfri, må kostnadene legitimeres med flybillettstammen eller togbilletten, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-11 tredje ledd første punktum.

Bakgrunnen for bestemmelsen knytter seg til hendelser der arbeidstakerne bestilte flybilletter på reisebyrået og mottok faktura som dokumentasjon. På grunnlag av fakturaen som oppfylte kravet til originalbilag fikk arbeidstakerne trekkfri refusjon fra arbeidsgiver. Videre viste kontroller fra ligningsmyndighetene mot reisebyråene at arbeidstakerne deretter avbestilte billetten og fikk dermed skattefri refusjon av en utgift de ikke ble påført. For å hindre dette ble det innført krav om flybillettstamme.

Den teknologiske utviklingen med økt bruk av billettløse reiser omtalt i neste avsnitt, har medført at flyselskaper ikke lenger utsteder det som tidligere var kjent som slik flybillettstamme. Nå for tiden er det mer naturlig å omtale dette som kvittering eller annen dokumentasjon fra reiseselskap som en følge av at reisen kan bestilles på Internett, og den reisende får reisedokumenter, kvitteringer og annen dokumentasjon elektronisk.

I slike tilfeller kan ikke arbeidstaker legge frem originale reisedokumenter, kvitteringer og annen dokumentasjon for arbeidsgiveren som viser at kostnaden er pådratt. Skattedirektoratet har som en praktisk ordning godtatt at arbeidstaker legger frem en utskrift av den elektroniske dokumentasjonen.

Som nevnt over er en slik praksis til hinder for en elektronisk arbeidsflyt der arbeidstaker kan sende inn reiseregninger og utleggsoppstillinger med dokumentasjon for reisekostnader til fly og tog utover ordinær standard som er utstedt elektronisk. Henvendelser fra arbeidsgivere, systemleverandører og andre berørte peker på det er særlig innenfor dette området at det krever mye tid, ressurser og rutiner hos virksomhetene for å vedlikeholde en fysisk oppbevaring samtidig med elektronisk oppbevaring. For arbeidstakere hvor reiseaktiviteten er en grunnleggende forutsetning for utøvelsen av yrket, oppleves det som svært lite fleksibelt at det ikke legges til rette for elektronisk behandling av dokumentasjon og reiseregninger mellom arbeidsgiver og arbeidstaker.

Krav til dokumentasjon av reisekostnader for billettløse reiser

Den teknologiske utviklingen har bidratt til at de største og viktigste aktørene i reiselivsbransjen har tatt i bruk billettløse reiser. Med billettløse reiser menes en billett hvor det ikke produseres et papirdokument, men hvor all informasjon om billetten lagres elektronisk i reiseselskapets billettsystemer. Reisen kan bestilles på Internett, og billetten knyttes til kredittkort, kundekort eller QR-kode på mobiltelefon. Den reisende får reisedokumenter, kvitteringer og annen dokumentasjon digitalt.

For billettløse reiser må kostnadene legitimeres overfor arbeidsgiveren ved reisebeskrivelse fra reiseselskapet som gir opplysninger om foretatte reiser. Reisedokumenter med bekreftelse på bestilt og betalt reise er ikke tilstrekkelig dokumentasjon. Reisebeskrivelse for den foretatte reisen skal angi arbeidstakers navn og adresse, tid og sted for avreise og ankomst samt pris, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-11 tredje ledd annet punktum. Fortløpende elektronisk reisebeskrivelse bekreftes ved en årlig utskrift på papir jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-11 tredje ledd tredje punktum.

Kravet om reisebeskrivelse for den foretatte reisen

En konsekvens av at de norske flyselskapene begynte å innføre elektroniske flybilletter var at flybillettstamme ikke lenger ble aktuelt, og den gamle trekkforskriften av 14.10.76 ble endret slik at det nå måtte fremlegges reisebeskrivelse fra flyselskapet som dokumentasjon på at reisen var gjennomført.

Erfaringer viser at norske flyselskaper som SAS og Norwegian har utviklet elektroniske løsninger som gjør det enkelt å hente ut reisebeskrivelser for gjennomførte reiser. Samtidig viser erfaringen at det i mange sammenhenger er vanskelig å få reisebeskrivelse fra de utenlandske flyselskapene. Bruk av utenlandske flyselskaper er høyst vanlig for norske arbeidstakere i forbindelse med reiser som knytter seg til utøvelse av yrket i utlandet, men også som en konsekvens av økt konkurranse i luftfarten med flere utenlandske operatører som flyr fra/til Norge. Naturlig nok har det blitt reist spørsmål om arbeidsgiver skal gjennomføre forskuddstrekk og beregne arbeidsgiveravgift hvis reisebeskrivelse ikke fremlegges.

Kravet om bekreftelse av fortløpende elektronisk reisebeskrivelse ved årlig utskrift på papir

Etter Skattedirektoratets oppfatning vil legitimasjonskravene i ovennevnte forskrifts § 5-6-11 tredje ledd annet punktum være oppfylt dersom arbeidstaker i tillegg til den elektroniske reisebeskrivelsen også leverer en årlig utskrift på papir fra flyselskapet til arbeidsgiver.

Spørsmålet er om det fortsatt skal kreves årsoppgave på papir, eller om det i dag finnes tilfredsstillende former for elektronisk oversendelse som ikke lett kan manipuleres og derved godkjennes som bilag. Skattedirektoratet har tidligere gitt uttrykk for en forståelse der reisebeskrivelse som oversendes i et ikke direkte redigerbart format kan godtas som underdokumentasjon på foretatt flyreise, uten noen årsoppgave på papir.

Det finnes i dag ikke et allment tilgjengelig elektronisk verktøy som sikrer elektronisk eller skannet dokumentasjon mot redigering. Samtidig er det en større aksept for at det foreligger en generell manipulasjonsrisiko uavhengig av hvilket medium som benyttes for å lagre dokumentasjonen. Også papirdokumentasjon kan i dag, med forholdsvis enkle midler, manipuleres.

De vanligste formatene som i dag benyttes for elektronisk reisebeskrivelse er pdf og html. Slike filformat kan benyttes dersom de ikke enkelt lar seg redigere i allment kjent sluttbrukerverktøy for tekstbehandling, regneark, e-post mv. uten at endringen fremgår direkte av dokumentasjonen.

Basert på en rekke henvendelser tilsier Skattedirektoratets erfaring at flyselskapene ikke sender ut slike årsoppgaver. Videre er erfaringen at flyselskapene ikke har rutiner for å sende ut en årlig utskrift slik skattebetalingsforskriften krever.

Krav om arbeidstakers adresse på reisebeskrivelsen

Erfaringer som Skattedirektoratet har innhentet viser at flere flyselskap ikke opplyser arbeidstakerens adresse på reisebeskrivelsen. Navnet på arbeidstakeren vises i tilknytning til produktinformasjonen sammen med fly-/rutenummer, dato og tidspunkt. Imidlertid vises ikke adresseopplysninger i tilknytning til produktinformasjonen. Dialogen mellom flyselskapet og den reisende skjer elektronisk. Det er naturlig å anta at adresseopplysningene og korrektheten av disse betinger ajourhold av den reisende selv.

Kostnader til billett for reise med ordinært tog-, ferge-, buss mv

I andre tilfeller må reisekostnadene dokumenteres med underskrevet reiseregning fra arbeidstakeren som angir hvilket kommunikasjonsmiddel som er benyttet, og billettpris på strekningen, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-11 tredje ledd siste punktum. Regelverket på dette området oppleves ikke å være til hinder for en elektronisk arbeidsflyt der arbeidstaker kan sende inn reiseregninger og utleggsoppstillinger digitalt.

Nærmere om dokumentasjonskravene for refusjon av arbeidstakers kostnader til bevertning

Ved refusjon av bevertningsutgifter skal også formålet med bevertningen og hvem bevertningen omfatter fremgå, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-11 første ledd. Tilsvarende bestemmelse fremgår i forskrift 01.12.2004 nr. 1558 om bokføring (bokføringsforskriften) § 5-10.

Representasjon avgrenses mot fradragsberettigede kostnader ved at det kan gis fradrag for kostnader i form av beskjeden bevertning av kunder eller forretningsforbindelser dersom gitte betingelser er oppfylt. En av betingelsene knytter seg til at bevertningen skjer utad overfor kunder

eller forretningsforbindelser. Opplysningene om hvem bevertningen omfatter bidrar til at arbeidstakers virksomhet kan dokumentere at tiltaket skjer utad overfor kunder eller forretningsforbindelser.

Krav til at det skal fremgå formålet med bevertningen og hvem bevertningen omfatter knytter seg til forutsetninger for trekkfritaket. En slik forutsetning innebærer at utgiften er pådratt i forbindelse med utførelsen av arbeid, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-11 første ledd. Det er således en forutsetning at en kan skille mellom dekning av tjenesteutgifter og privatutgifter ved vurderingen av om det foreligger trekkplikt. Videre med betydning for vurdering av skatteplikt, plikt til å svare arbeidsgiveravgift og lønnsoppgaveplikten.

Skattedirektoratet har fått tilbakemeldinger som tyder på at opplysninger om hvem bevertningen omfatter og hva opplysningene bør omfatte, kan forstås på ulik måte. En ulik forståelse innebærer tvil om kravet er oppfylt ved å angi navn på virksomheten til forretningsforbindelsen som deltar, organisatorisk del av virksomheten hos forretningsforbindelsen eller navnet på personen som deltar.

Bokføringslovens regler om dokumentasjon av bokførte opplysninger

Krav til dokumentasjon av bokførte opplysninger reguleres av bokføringsloven § 10 og bokføringsforskriften kapittel 5. Krav til oppbevaring reguleres i lovens § 13 og forskriftens kapittel 7.

Innføringen av bokføringsloven innebar en tilpasning til den elektroniske utviklingen ved at bokføringspliktige som hovedregel kunne velge mellom å oppbevare papirbilag eller elektronisk dokumentasjon. Det ble ikke lenger stilt krav til "originale papirbilag". Formatene ble med dette likestilt. Ved endringslov 22.06.2013 nr. 35 ble dette presisert i bokføringsloven § 13 annet ledd tredje punktum:

Originalt regnskapsmateriale kan erstattes ved overføring av regnskapsinformasjon til andre media hvis muligheten til å etterprøve pliktig regnskapsrapportering i regnskapsmaterialets oppbevaringstid ikke svekkes. Departementet kan i forskrift fastsette nærmere krav til oppbevaringsmedier.

Regelen innebærer at det for en bokføringspliktig arbeidsgiver er valgfritt om papirbaserte bilag lagres elektronisk (for eksempel som en bildefil, på grunnlag av skanning) eller i papirformat.

Bokføringsforskriften § 5-9 krever imidlertid at dokumentasjon av reise- og oppholdsutgifter skal være i samsvar med aktuelle regler i skattebetalingsforskriften § 5-6-11 til 5-6-13.

Skattedirektoratet har således i brev til Finansdepartementet av 4.10.2010 gitt uttrykk for at arbeidstaker fremdeles må oppfylle vilkårene om original dokumentasjon ved krav om utgiftsrefusjon, mens arbeidsgiver senere står fritt til å lagre arbeidstakers dokumentasjon elektronisk eller i original papirformat. Skattedirektoratet har også gitt uttrykk for denne forståelsen av reglene i annen korrespondanse.

Vurdering av om originalitetskravet ved utgiftsrefusjoner bør endres

Bakgrunnen for de strenge dokumentasjonsreglene ved refusjoner er å sikre at arbeidstaker ikke får refundert samme utgift flere ganger på grunnlag av samme bilag. Originalbilaget skal derfor leveres til og oppbevares av arbeidsgiver. Et skannet bilag oppfyller i utgangspunktet ikke kravet til originalitet etter skattebetalingsforskriften.

Den teknologiske utviklingen har imidlertid ført til økt bruk av elektronisk dokumentasjonen og elektronisk arbeidsflyt. Skattedirektoratet viser i den forbindelse til det som er uttalt i NOU 2002: 20 Ny bokføringslov, punkt 9.13 (vedrørende dokumentasjon av bokførte opplysninger):

Både gammel og ny regnskapslovgivning har bestemmelser som regulerer krav til originalitet og format ved krav om papirbilag. Originale papirbilag må forventes å være et utbredt dokumentasjonsmedium for mange virksomheter i lang tid fremover, og etter gjeldende rett er papirdokumenter vurdert å ha større grad av originalitet enn elektronisk dokumentasjon. Utvalget mener imidlertid at den økende bruken av elektronisk dokumentasjon vil redusere den tradisjonelle sammenhengen mellom papirbilag og originalitet. Utviklingen kan også gjøre det tilnærmet umulig å definere originalitet på en hensiktsmessig måte. Den bokføringspliktige må selv kunne avgjøre hva som anses som dokumentasjon av de bokførte opplysningene, når identisk dokumentasjon mottas i flere formater. I dokumentasjonen av regnskapssystemet må den bokføringspliktige beskrive hva som er definert som dokumentasjon av de bokførte opplysningene, dersom dette ikke er åpenbart.

Skattedirektoratet er enig i vurderingen at den økte bruken av elektronisk dokumentasjon gjør det vanskelig å definere hva som skal tilfredsstille kravet til originalitet. Uavhengig av om underdokumentasjonen leveres på papir eller elektronisk, er det vanskelig å forhindre at en ansatt bruker flere utskrifter eller skanninger av samme bilag (kopier) for å få refusjon flere ganger. Dette må motvirkes ved at arbeidsgiver har gode kontroll- og godkjenningrutiner for reiseregninger og utleggsoppstillinger. Arbeidsgivere vil ha en økonomisk egeninteresse i å kontrollere at ikke virksomheten blir belastet med høyere refusjonskrav enn det som er reelt eller med kostnader som ikke vedrører virksomheten.

Det kan tenkes situasjoner der arbeidstaker har flere arbeidsgivere og krever refusjon for samme kostnad hos alle arbeidsgiverne. Skattedirektoratet legger imidlertid til grunn at dette ikke vil være praktisk i særlig mange tilfeller, da arbeidsgiverne stort sett vil ha god oversikt over når og hvor de ansatte er på reiser, spiser overtidsmat osv.

Skattedirektoratet har i en uttalelse lagt til grunn at arbeidsgiver kan skanne innsendte kvitteringer og originalbilag for elektronisk oppbevaring i tråd med bokføringsreglene. Dette vanskeliggjør imidlertid kontrollen av om kvittering eller annet originalbilag er levert i tråd med gjeldende skattebetalingsforskrift. Tilsvarende vil det ikke være mulig å kontrollere om en signert reiseregning er levert på papir og skannet av arbeidsgiver, eller skannet av arbeidstaker. Konsekvensen av dette er at det enten må foretas en innstramming i reglene, eller så må reglene endres slik at det også tillates at arbeidstaker leverer underdokumentasjonen elektronisk.

Vurderinger knyttet til at reiseregninger som signeres elektronisk behandles ved hjelp av digital arbeidsflyt

En opphevelse av originalitetskravet til utgiftsgodtgjørelser legger til rette for at utlegg kan behandles elektronisk både på den ansattes hånd og ved bedriftens håndtering av utleggene i etterkant. Slik elektronisk behandling vil i mange virksomheter representere en vesentlig besparelse og forenkling.

For reiseregninger er kravet til signatur oppstilt for å kunne knytte ansvaret for reiseregningen til en fysisk person. Det er ikke et krav om at reiseregningen må være på papir i skattebetalingsforskriften, men hvis kravene til elektronisk signatur ikke er oppfylt må reiseregningen leveres på papir etter gjeldende rett.

Arbeidsgiveren må vurdere om en elektronisk signatur oppfylder kravene, jf. lov 15. juni 2001 nr. 81 om elektronisk signatur § 6. Et sentralt element i vurderingen av om en disposisjon kan gjennomføres elektronisk vil være om hensynene bak underskriftskravet i så fall blir ivaretatt.

Behovet for tilpasning av kravene til dokumentasjon ved refusjon av arbeidstakers reisekostnader

Kostnader til billett for reise med fly eller tog utover ordinær billettpris (for eksempel 1. klasse)

Den teknologiske utviklingen med økt bruk av billettløse reiser, har medført at skattebetalingsforskriftens anvendelse av begrepet «flybillettstamme» må vurderes. Som en følge av den teknologiske utviklingen er det naturlig å legge til grunn at flyselskaper ikke lenger utsteder det som tidligere var kjent som slik flybillettstamme. Nå for tiden er det mer naturlig å omtale dette som kvittering eller annen dokumentasjon fra reiseselskap som en følge av at reisen kan bestilles på Internett, og den reisende får reisedokumenter, kvitteringer og annen dokumentasjon elektronisk.

Krav til dokumentasjon av reisekostnader for billettløse reiser

Kravet om reisebeskrivelse for den foretatte reisen

Skattedirektoratet har vurdert om det kan åpnes for at alternativ dokumentasjon som kvalifiserer til trekkfri refusjon av kostnader til billettløse flyreiser hos flyselskap som ikke kan gi slik reisebeskrivelse. Et alternativ vil kunne være at arbeidstakeren kan dokumentere selve betalingen av reisen. Flyreiser betalt med kredittkort vil sammen med belastning for reisen ofte forekomme med opplysninger om reisestrekning, dato og navn på den reisende. Dette antas å være tilstrekkelig dokumentasjon for at arbeidstakeren har blitt påført utgiften som kreves refundert trekkfritt.

Dersom utskrift fra kreditt- eller bankkort benyttet ved betalingen ikke inneholder opplysninger om reisestrekning mv., må det i tillegg legges ved bestillingsbekreftelse/reisedokument og

boardingkort/setekvittering. Slik dokumentasjon sett under ett anses å være tilstrekkelig dokumentasjon på lik linje med reisebeskrivelse for gjennomførte reiser.

Det bemerkes at dette aksepteres i tilfeller hvor flyselskapet ikke gir reisebeskrivelser fordi det ikke eksisterer løsninger som gjør det mulig. En slik oppmykning av kravet kan også sees sammenheng med at prisen på flybilletter har falt vesentlig som følge av økt konkurranse i markedet. Risikoen for at vesentlige beløp unndras antas ikke å være like stor lenger. Som en konsekvens av dette anses det heller ikke å være nødvendig å stille spesifikke formkrav til legitimasjonen av kostnader til fly i forhold til andre utgiftstyper.

Kravet om bekreftelse av fortløpende elektronisk reisebeskrivelse ved årlig utskrift på papir
Kravet om bekreftelse av fortløpende elektronisk reisebeskrivelse ved årlig utskrift på papir synes ikke lengre å være aktuelt. Et slikt krav har sitt utgangspunkt i en fase av den teknologiske utviklingen der dokumentasjonen ble sendt over i redigerbare formater. Formater som gjorde det enkelt å klippe ut data fra dokumentasjonen for så å kunne bearbeide den i et annet program, for deretter å kjøres ut på papir slik at den fremstår med manipulert innhold.

Dersom den elektroniske reisebeskrivelsen sendes over i filformat som enkelt lar seg redigere, må det dokumenteres at utgiften er pådratt for gjennomførte reiser eller bestilte reiser som er betalt ved bestilling. Med slik dokumentasjon menes bestillingsbekreftelse/reisedokument og boardingkort/setekvittering.

Krav om arbeidstakers adresse på reisebeskrivelsen

Ved behov for arbeidstakers adresse i forbindelse med ligningsmyndighetenes kontrollarbeid, bemerkes det at opplysningene allerede finnes i flere andre kilder som er langt mer ajourholdte enn hva flyselskapene kan gi. I de aller fleste tilfeller vil arbeidstakerens adresse fremgå av reiseregning og utleggsoppstillinger som følge av legitimasjonskravene, eventuelt også i flyselskapets salgsdokument. Adresseopplysninger herifra synes å dekke det samme behovet for opplysninger som reguleres av bestemmelsen i skattebetalingsforskriften § 5-6-11 tredje ledd annet punktum.

Vurdering av dokumentasjonskravene for refusjon av arbeidstakers kostnader til bevertning

Skattedirektoratet ser at ordlyden i skattebetalingsforskriften § 5-6-11 første ledd kan gi grunnlag for ulik forståelse av detaljeringen knyttet til hvem bevertningen omfatter.

Som en følge av opplysningen knytter seg til virksomhetens fradragsrett og trekkfritak for arbeidstakeren er det strenge krav til dokumentasjonen. Skattedirektoratet vil derfor understreke at kvitteringen eller annet bilag for utgiftene ved slik bevertning skal inneholde navn på personen såvel som navn på den virksomhet som personen representerer.

En forståelse av at kvitteringen eller annet bilag for utgiftene ved slik bevertning skal inneholde navn på personen såvel som den virksomhet som personen representerer, synes å ha

sammenfallende interesser med arbeidsgivers økonomiske egeninteresse der det kun er kostnader som vedrører virksomheten som refunderes, ikke private kostnader.

Konklusjon

Skattedirektoratet gjennomfører endringer i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften). Endringene legger til rette for at reiseregninger og utleggsoppstillinger med vedlegg kan behandles elektronisk fra arbeidstakers side, både på den ansattes hånd og ved bedriftens håndtering av utleggene i etterkant. Dette innebærer at kravet til originalbilag i skattebetalingsforskriften § 5-6-11 utgår, og åpner for at arbeidstaker kan sende inn reiseregninger og utleggsoppstillinger med vedlegg elektronisk, uavhengig av om "originalbilag" er papirbasert eller elektronisk. Noen ganger vil utleggene være adressert til den ansatte, mens andre ganger er det kontantutlegg uten adressat. Arbeidsgiver må ved mottak vurdere om dette er kostnader som vedrører virksomheten og for øvrig påse at dokumentasjonsreglene i bokføringsforskriften §§ 5-5-1, 5-9 og 5-10 følges.

I forbindelse med spørsmålet hvorvidt en elektronisk signatur oppfyller krav om underskrift i skattebetalingsforskriften § 5-6-12 (3) og (6), har Skattedirektoratet funnet det tilstrekkelig å presisere at arbeidsgiveren må vurdere om en elektronisk signatur oppfyller kravene omtalt foran under overskriften «Nærmere om kravet til signatur på reiseregning i skattebetalingsforskriften § 5-6-12 tredje og sjette ledd». Et sentralt element i vurderingen av om en disposisjon kan gjennomføres elektronisk vil være om hensynene bak underskriftskravet i så fall blir ivaretatt.

I tillegg har Skattedirektoratet funnet det hensiktsmessig å tilpasse kravene til dokumentasjon ved refusjon av arbeidstakers reisekostnader og billettløse reiser i tråd med utviklingen på området. Videre er det foretatt presiseringer knyttet til dokumentasjonskravene for refusjon av arbeidstakers kostnader til bevertning.

Endringer i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven

På bakgrunn av konklusjonen ovenfor gjennomføres følgende endringer i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven med virkningstidspunkt 1. juli 2014:

§ 5-6-11 første ledd skal lyde:

Det skal ikke foretas forskuddstrekk i utbetalinger (refusjon) som kun dekker utgifter som arbeidstakeren har pådratt seg i forbindelse med utførelse av arbeidet, når utgiftene dokumenteres med kvittering eller annet bilag som tilfredsstiller kravene i forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring kapittel 5, og dokumentasjonen vedlegges arbeidsgiverens regnskaper. Tilsvarende gjelder ved refusjon av pendlers reiseutgifter ved besøk i hjemmet, herunder refusjon av utgifter til kost og losji under reisene. Opplysninger om formålet med utgiftsdekningen og navnet på arbeidstakeren skal fremgå av bilaget eller av vedlegg til dette. Ved refusjon av reise- og oppholdsutgifter skal det også fremgå hvem utgiftene omfatter, og hvilke arrangementer den reisende har deltatt på. Ved refusjon av bevertningsutgifter skal formålet med bevertningen

fremgå, navnet på de personer som bevertningen omfatter samt navnet på den virksomhet som personen representerer. Elektronisk dokumentasjon tilfredsstiller kravet til bilag når dokumentasjonen er utstedt i et filformat som ikke enkelt lar seg redigere i allment kjent sluttbrukerverktøy for tekstbehandling, regneark, e-post mv. uten at endringen fremgår direkte av dokumentasjonen.

§ 5-6-11 tredje ledd skal lyde:

For at utbetaling til dekning av reiseutgifter med tog ut over ordinær billettpris (for eksempel 1. klasse) eller fly skal anses trekkfrie etter denne bestemmelsen, må utgiftene legitimeres ved togbillett eller kvittering eller annen dokumentasjon fra reiseselskap. For billettløse reiser må utgiftene legitimeres ved en reisebeskrivelse fra reiseselskapet som gir opplysninger om foretatte reiser, arbeidstakers navn, tid og sted for avreise og ankomst samt pris. Dersom reiseselskapet ikke kan levere en reisebeskrivelse om foretatte reiser må det dokumenteres at utgiften er pådratt for gjennomførte reiser eller bestilte reiser som er betalt ved bestilling. Refusjon til dekning av utgifter ved kjøp av billettløse reiser i form av kort som gjelder et begrenset antall reiser, må også legitimeres med faktura fra reiseselskapet. Refusjon til dekning av utgifter ved kjøp av billettløse flyreiser i form av kort som gjelder et ubegrenset antall reiser i et begrenset tidsrom, Travel Pass o.l. ordninger, skal anses trekkfrie når utgiftene legitimeres med faktura fra reiseselskapet, og arbeidstaker også sender fortløpende reisebeskrivelse over alle foretatte reiser i det tidsrommet kortet gjelder. Reisebeskrivelsen skal ha et tilsvarende innhold som etter annet punktum med unntak for opplysninger om pris. I andre tilfelle må utgiftene dokumenteres ved underskrevet reiseregning fra arbeidstakeren, jf. § 5-6-12 tredje ledd, som angir hvilket transportmiddel som er benyttet og billettpris på strekningen.

SkN 14-073 Konsernbidrag – endringsadgang

Lovstoff: Ulovfestet rett.

Kort referat: Det er på ulovfestet grunnlag adgang til å endre tidligere avgitt konsernbidrag. Skattedirektoratet legger til grunn at endringsadgangen vil kunne omfatte andre selskaper enn de som opprinnelig mottok eller avga konsernbidrag, og at det kan være aktuelt å endre for senere inntektsår enn det året endringen gjelder. Det er en forutsetning at eventuelle endringer skjer innenfor ligningslovens frister og at de alminnelige vilkårene for å yte konsernbidrag er oppfylt. Samtlige selskaper må ønske endring av ligningen og det er en forutsetning at det skjer korresponderende endringer.

Skattedirektoratet har i prinsipputtalelse av 25. juni 2014 uttalt:

Konsernbidrag - endringsadgang for andre konsernselskaper og for etterfølgende inntektsår. Betydningen av omorganiseringer

1. Innledning

Det er på ulovfestet grunnlag, på visse vilkår, adgang til å endre tidligere avgitt konsernbidrag. Endringer skjer enten ved økning eller reduksjon av tidligere avgitte bidrag. Som økning regnes også tilfeller der selskapet får avgi konsernbidrag, selv om det ved opprinnelig ligning ikke var avsatt konsernbidrag.

Skattedirektoratet har publisert en uttalelse 24. april 2013 hvor enkelte praktiske forhold knyttet til endringen tas opp.

Det er reist spørsmål om rekkevidden av endringsadgangen, både om det er begrensninger knyttet til hvilke og hvor mange selskaper endringsadgangen omfatter, og om det er adgang til å endre konsernbidrag også for etterfølgende inntektsår.

Skattedirektoratet legger til grunn at endringsadgangen vil kunne omfatte andre selskaper enn de som opprinnelig mottok eller avga konsernbidrag, og at det kan være aktuelt å endre for senere inntektsår enn det året endringen gjelder. Disse tilfellene omtales nærmere nedenfor. I tillegg beskrives konsekvenser av omorganiseringer som har medført endringer i selskapsstrukturen.

Det vil i alle tilfeller være en forutsetning at eventuelle endringer skjer innenfor ligningslovens frister og de alminnelige vilkårene for å yte konsernbidrag må være oppfylt. Samtlige selskaper må ønske endring av ligningen og det er en forutsetning at det skjer korresponderende endringer. Når disse forutsetningene er oppfylt, vil endringsadgangen bero på en vurdering i henhold til kriteriene i ligningsloven § 9-5 nr. 7.

De ytre, absolutte rammene for endringsadgangen, fremgår av fristreglene i ligningsloven. Er endringsadgangen avskåret som følge av at fristen er utløpt, gjelder dette også for endring av konsernbidrag. I utgangspunktet anser direktoratet endret beslutning om konsernbidrag som endring i faktum. Utgangspunktet er derfor at det gjelder en 10 års frist for endring.

2. Kort om endringsadgangen

Økning og reduksjon av konsernbidrag er noe ulikt rettslig forankret.

Når det gjelder økning har Høyesterett i Aker Maritime dommen inntatt i Utv 2004 s 921 (Rt 2004 s 1331) bla uttalt:

"Jeg er blitt stående ved at det bør anses å foreligge en adgang til å rette selskapets disposisjoner vedrørende konsernbidrag dersom selskapets inntekt forhøyes under ligningsbehandlingen. Det er et viktig prinsipp for skattlegging av et skattekonsern at det resultatmessig skal behandles som om det var ett selskap, og at det derfor bare er konsernets nettoinntekt som skal tas til beskatning, jf. det jeg har referert fra Ot.prp.nr.16 (1979-1980). Jeg kan vanskelig se at en slik retting er noe ligningsmyndighetene bør kunne bestemme ut fra et fritt skjønn, slik staten hevder. Ordningen må være at selskapet har krav på endring når først vilkårene er oppfylt."

Videre fremgår følgende av Finansdepartementets uttalelse, inntatt i Utv. 1995 s 1258:

"Det finnes ingen lovhjemlet adgang for et konsern til å kreve endring av konsernbidrag når et konsernselskaps inntekt blir endret under ligningsbehandlingen. På den annen side finnes det

ikke lovbestemmelser som avskjærer ligningsmyndighetene fra å etterkomme et slikt ønske, såfremt det blir fremsatt innen fristene i ligningsloven § 9-6."

Videre fremgår at:

"Etter departementets vurdering bør det gis adgang til å øke fradragberettiget konsernbidrag fra et selskap som har fått øket inntekten under ligningsbehandlingen, når bidraget benyttes til dekning av underskudd i andre konsernselskap. Departementet legger her 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 skal tillates, må være at skattyteren ikke har handlet illojalt i forhold til ligningsmyndighetene, f.eks ved å avgi uriktige eller ufullstendige opplysninger i selvangivelsen. Etter departementets vurdering bør endringsadgang også forutsette at endringene i selvangivelsen ikke er uvesentlig."

Skattyters adgang til å redusere et avgitt konsernbidrag fremgår bla. av Ot. prp. nr. 16 (1979-1980) side 11. Der fremgår at

"Departementet forutsetter imidlertid at konsernet gis anledning til å endre bidragets størrelse dersom det er nødvendig for at dobbeltbeskatning skal unngås."

Vi viser også til Skattedirektoratets uttalelse av 24. april 2013, som stiller krav til den praktiske gjennomføringen av endringene.

3. Hvilke selskaper omfatter endringsadgangen?

Når vilkårene for endring av konsernbidrag er oppfylt, kan selskapet som har fått sin inntekt forhøyet avgi konsernbidrag til andre selskap innen konsernet, selv om selskapet opprinnelig ikke har gitt konsernbidrag til disse selskapene. Endringsadgangen er ikke begrenset til bare å reversere eller øke de opprinnelig avgitte bidrag.

4. Etterfølgende inntektsår

Utgangspunktet er at Høyesterett i Aker Maritime-dommen og Finansdepartementet i uttalelsen fra 1995 bare behandler spørsmålet om rett til endring av konsernbidrag for det inntektsåret den underliggende materielle endringssaken gjelder. Så langt direktoratet erfarer er det ingen kilder knyttet til behandlingen av etterfølgende inntektsår.

For etterfølgende år vil det ikke være noen åpen sak for selskapet som har fått sin inntekt forhøyet ett år. Fristreglene i ligningsloven § 9-6 setter en ytre grense for endringsadgangen. Det må foretas en vurdering etter ligningsloven § 9-5 nr 7, der det legges vekt på spørsmålets betydning, skattyters forhold, sakens opplysning og tiden som er gått. Lignings-ABC 2014 emnet "Endringssak – endring uten klage" gir i punkt 3 anvisning på at det skal foretas en helhetsvurdering av saken, hvor alle relevante forhold tillegges vekt.

Når det gjelder momentet "sakens opplysning" vil det normalt være en forutsetning at skattyterne leverer korrigerede ligningspapirer eller annen dokumentasjon som gir skattemyndighetene tilstrekkelig grunnlag for å foreta endringene uten at det innebærer betydelig merarbeid. Hvis

skattyterne ikke leverer det nødvendige underlagsmaterialet, vil det være et moment som taler klart mot at saken tas opp til endring.

5. Sirkelkonsernbidrag

Sirkelkonsernbidrag innebærer at selskapet både mottar og avgir konsernbidrag samme år, og at mottatt konsernbidrag benyttes som grunnlag for videre utdeling. I utgangspunktet er det akseptert at det er adgang til å yte sirkelkonsernbidrag, se BFU 22/05.

Etter direktoratets vurdering er det anledning til å yte sirkelkonsernbidrag også ved endring av konsernbidrag. I SKDs uttalelse av 24. april 2013 legger direktoratet til grunn at en økning av konsernbidrag forutsetter beslutning av generalforsamlingen, og at reglene i aksjeloven/allmennaksjeloven følges. De hensyn som er beskrevet i punkt 4 ovenfor vil også være relevante ved vurdering av endring som innebærer sirkelkonsernbidrag.

6. Konsekvenser av omorganiseringer som har medført endringer i selskapsstrukturen

Når endring av ligning gjennomføres flere år etter det opprinnelige inntektsåret, kan det ha skjedd endringer i selskapsstrukturen. Etter Skattedirektoratets syn er det en betingelse for endring av konsernbidrag at selskapene eksisterte både i det inntektsåret ligningen er endret for og i det året endring av konsernbidrag besluttes. I tillegg er det en betingelse at selskapene oppfyller vilkårene som er beskrevet i uttalelsen av 24. april 2013.

Hvis det avgivende og det mottakende selskapet er fusjonert til ett selskap, vil det ikke være mulig å oppfylle vilkårene om ny selskapsrettslig beslutning. Etter Skattedirektoratets syn vil det være til hinder for at konsernbidrag for tidligere år endres.

Dersom det givende og det mottakende selskapet fremdeles eksisterer som separate selskaper kan vilkårene for å endre konsernbidrag fremdeles være oppfylt, selv om det har vært endringer i selskapsstrukturen som f.eks. fusjon eller fisjon.

Hvis det mottakende selskapet er oppløst for fusjon, og fusjonen er gjennomført med full skattemessig kontinuitet, legger Skattedirektoratet til grunn at det fusjonerte selskapet kan være mottaker av konsernbidrag, forutsatt at de øvrige vilkårene er oppfylt.

Som utgangspunkt vil det avgivende selskapet også kunne endre konsernbidrag selv om det har fusjonert med et annet selskap eller det har gjennomført en fisjon. Det er imidlertid en forutsetning at fusjonen eller fisjonen er gjennomført med full skattemessig kontinuitet, og at de øvrige vilkårene er oppfylt.

Dersom selskapet ikke ville vært i posisjon til å avgi konsernbidrag uten fusjonen, f.eks. som følge av at selskapet ikke har tilstrekkelig egenkapital, kan dette stille seg annerledes. Det må i disse tilfellene foretas en konkret vurdering av hvilken betydning en omorganisering skal få.

SkN 14-074 Saldoavskrivninger - ett eller flere driftsmidler

Lovstoff: Skatteloven § 6-10, jf. § 14-40 flg.

Kort referat: Kostnader til varige og betydelige driftsmidler skal avskrives etter saldoreglene i skatteloven § 6-10 jf. § 14-40 flg. Et objekt som fysisk og funksjonelt utgjør en enhet, regnes normalt som ett driftsmiddel. Større objekter som består av flere komponenter som ikke fysisk og funksjonelt utgjør en enhet, skal som hovedregel dekomponeres. I uttalelsen gis det en nærmere redegjørelse for kriterier som er sentrale i vurderingen av om det foreligger ett eller flere driftsmidler for avskrivningsformål. I hovedsak har uttalelsen større produksjons- og industrianlegg for øyet, men den vil også gjelde mer generelt.

Skattedirektoratet har i prinsipputtalelse av 27. juni 2014 uttalt:

Saldoavskrivninger – når foreligger det ett eller flere driftsmidler

1 Innledning

Kostnader til varige og betydelige driftsmidler skal avskrives etter saldoreglene i skatteloven § 6-10 jf. § 14-40 flg. De ulike saldogrupperne fremgår av skatteloven § 14-41 første ledd a til j, mens tilhørende avskrivningssatser er angitt i § 14-43 første ledd a til j. Et objekt som fysisk og funksjonelt utgjør en enhet, regnes normalt som ett driftsmiddel. Større objekter som består av flere komponenter som ikke fysisk og funksjonelt utgjør en enhet, skal som hovedregel dekomponeres, dvs. splittes opp i flere driftsmidler. I tilfeller hvor momentene fysisk integrasjon og funksjonell integrasjon trekker i hver sin retning, vil andre momenter, typisk brukstid og forenklingshensyn benyttes som støttemomenter i vurderingen.

Etter at man har fastslått om et objekt består av ett eller flere driftsmidler, må driftsmiddelet/driftsmidlene henføres til riktig saldogruppe. Typisk kan det være spørsmål om å anse driftsmiddelet som en "maskin" som skal avskrives i saldogruppe d med 20 %*, eller om driftsmiddelet er å anse som "anlegg" som skal avskrives i saldogruppe h med 4 %**.

Hvilken saldogruppe driftsmiddelet/driftsmidlene skal henføres til har betydning for om en senere investering i driftsmiddelet skal fradragsføres direkte (vedlikehold) eller aktiveres (ervert av nytt driftsmiddel) og avskrives.

I det følgende gis en nærmere redegjørelse for kriterier som er sentrale i vurderingen av om det foreligger ett eller flere driftsmidler for avskrivningsformål. I hovedsak har uttalelsen større produksjons- og industrianlegg for øyet, men den vil også gjelde mer generelt. Det avgrenses likevel mot driftsmidler innen informasjons- og kommunikasjonsteknologi (IKT).

2 Utgangspunkt: Det må foretas en konkret vurdering av objektet

Skattedirektoratet legger til grunn at det ved avgjørelsen av om et objekt som består av flere komponenter utgjør ett eller flere driftsmidler, må foretas en konkret vurdering hvor flere kriterier inngår. De sentrale kriteriene vil være graden av fysisk og funksjonell integrering mellom komponentene i objektet.

Det foreligger flere sentrale rettsavgjørelser når det gjelder investering i større objekter, Gasnor LRD (Gasnorddommen), Hydro Aluminium LRD (Hydrodommen) og Alcoa Norway LRD (Alcoadommen)***. I Gasnorddommen var partene enige om at det forelå ett driftsmiddel. I Hydrodommen og Alcoadommen var spørsmålet om et større aluminiumsanlegg var å anse som ett samlet driftsmiddel eller om anlegget skulle splittes opp i flere driftsmidler. Lagmannsretten kom i begge sakene til at anlegget skulle splittes opp i flere driftsmidler og i det vesentligste avskrives i saldogruppe h. Lagmannsretten foretok i begge sakene en konkret helhetsvurdering av ulike kriterier for å komme frem til om det forelå ett eller flere driftsmidler. I Alcoadommen oppsummerte lagmannsretten utgangspunktet for vurderingen på følgende måte.

"...det avgjørende ved vurderingen av hva som skal anses som ett driftsmiddel må være hva som – etter en konkret helhetsvurdering – fysisk og funksjonelt utgjør en enhet."

Avgjørelsen skal bygge på en objektiv vurdering av komponentenes fysiske og funksjonelle egenskaper. Utgangspunktet for den konkrete vurderingen vil være skattyters redegjørelse om objektets fysiske og funksjonelle beskaffenhet, herunder forklaringer om de prosesser som foregår i objektet, samt de opplysninger som skattekontoret ellers har tilgang til, jf. ligningsloven § 8-1. Både i Hydro- og Alcoasaken ble skatteklagenemnda forelagt bilder av de forskjellige komponentene i aluminiumsanleggene. Skattedirektoratet legger til grunn at skattyter også i andre saker kan fremlegge bilder for å belyse et objekts fysiske og funksjonelle beskaffenhet. Skattedirektoratet vil videre anta at et prosessdiagram kan benyttes for å belyse hvilke prosesser som finner sted i et prosess- eller industrianlegg. Med prosessdiagram menes her en skjematisk oversikt over aktivitetene innenfor et anlegg/objekt. Skattedirektoratet legger til grunn at en skattyter kan velge å fremlegge et prosessdiagram for skattemyndighetene.

3 De sentrale kriteriene for å avgjøre om det foreligger ett eller flere driftsmidler – fysisk og funksjonell integrasjon

Fysisk integrasjon vil typisk foreligge når komponenter fysisk er koblet sammen, for eksempel ved at de er montert sammen. Funksjonell integrasjon foreligger når komponenter fungerer sammen i en prosess, for eksempel ved at komponentene sammen foretar en bearbeiding av en råvare. Funksjonell integrasjon vil derimot ikke foreligge hvis den ene komponenten bearbeider råvaren, mens den andre komponenten transporterer det bearbeidede produktet. Vurderingen av om komponentene utgjør et driftsmiddel skal skje etter en samlet vurdering av komponentenes fysiske og funksjonelle integrasjon.

En konkret vurdering av graden av fysisk og funksjonell integrasjon vil for eksempel kunne medføre at en turbin og en generator i et kraftanlegg anses som to separate driftsmidler, mens en turbinator, dvs. et aggregat for små vannkraftstasjoner hvor turbin og generator er integrert i en kompakt enhet, anses som ett driftsmiddel. Det vil si at to komponenter er å anse som to driftsmidler i en sammenheng, mens samme type komponenter er å anse som ett driftsmiddel i en annen sammenheng.

Fysisk og funksjonell integrasjon vil normalt ikke foreligge dersom den enkelte komponenten anvendes flere steder. I et slikt tilfelle vil en måtte komme til at den enkelte komponenten utgjør ett selvstendig driftsmiddel.

"En herredsrettsdom publisert i Utv. 1981 s. 544 er et illustrerende eksempel. Her behandlet retten spørsmålet om en kraftoverføringsaksel og en gjødselspreder skulle vurderes som ett samlet driftsmiddel. Siden kraftoverføringsakselen kunne brukes til flere landbruksmaskiner, ikke bare den ene sprederen, ga retten skattyter medhold i at gjødselsprederen og kraftoverføringsakselen var to separate driftsmidler. Retten uttalte at dette ville kunne være annerledes dersom sprederen bare kunne bruke én spesiell aksel."

I det følgende utdypes kriteriene om fysisk og funksjonell integrasjon nærmere.

3.1 Nærmere om fysisk integrasjon

En betydelig grad av fysisk integrasjon vil typisk foreligge dersom to eller flere komponenter er så sterkt koblet sammen at man ved å skille dem fra hverandre ikke lenger har et objekt som har sin selvstendige funksjon i behold. Betydelig grad av fysisk integrasjon vil ha stor vekt i retning av å anse komponentene samlet som ett driftsmiddel. Dersom det foreligger et fysisk klart skille eller en naturlig avgrensning mellom komponenter i et objekt, vil dette på samme måte trekke i retning av at det foreligger flere driftsmidler. Svært forenklet kan dette illustreres ved at en traktor og en fôrhøster må anses som to forskjellige driftsmidler, mens en skurtresker, som utfører den samme aktiviteten som en traktor med fôrhøster, likevel må anses som ett driftsmiddel.

For større objekter som består av to eller flere komponenter vil det være av betydning om komponentene er så sterkt koblet sammen at det ikke vil være regningssvarende å demontere og skifte disse ut hver for seg. Størrelsen på demonteringskostnadene i forhold til den totale investeringen, vil kunne si noe om graden av integrering.

I Gasnorddommen var den fysiske integrasjonen mellom komponentene sterk og dekomponeringskostnadene store. Partene var enige om at gassdistributionsanlegget måtte anses som ett driftsmiddel i relasjon til avskrivingsreglene. Lagmannsretten var enig i denne vurderingen, og kom med følgende beskrivelse av den fysiske integrasjonen:

"Gassdistributionsnettet består av plastrør i ulike dimensjoner, en måle- og reguleringsstasjon samt to gassfyllestasjoner for kjøretøy. Det er forankret til Statpipeledningen på Snurrevarden i den ene enden, ledningsnettet er 70 km langt, og det er av sikkerhetsmessige grunner gravd ned en meter under bakken. Plasseringen er permanent. Rørene vil være varig forbundet med hverandre og med grunnen. Det må legges til grunn at det ikke er aktuelt, og heller ikke vil være regningssvarende, å grave rørene opp igjen for eventuell annen utnyttelse."

Sterk grad av fysisk integrasjon vil kunne tale for at flere komponenter er å anse som ett driftsmiddel selv om komponentene som sådan har selvstendige eller uensartede oppgaver. Gassdistributionsanlegget i Gasnor-saken bestod av både plastrør, måle og reguleringsstasjon samt gassfyllestasjoner, og disse komponentene må sies å ha ulike funksjoner i objektet. Objektet ble likevel vurdert som ett driftsmiddel som følge av den sterke fysiske integrasjonen.

Hvorvidt det foreligger tilstrekkelig grad av fysisk integrasjon til å anse to eller flere komponenter som ett samlet driftsmiddel, vil normalt sett ikke medføre de største utfordringene. Derimot er det spørsmålet om tilstrekkelig funksjonell integrasjon mellom komponenter som oftest volder tvil.

3.2 Nærmere om funksjonell integrasjon

Funksjonell integrasjon mellom komponenter vil typisk foreligge når disse inngår i en felles produksjonsprosess og er konstruert for å virke sammen (komponenter med prosesseringsfunksjon). Utgangspunktet for vurderingen av den funksjonelle integrasjonen mellom komponenter er den faktiske anvendelsen av komponentene i skattyters virksomhet. Det er ikke relevant hvordan komponentene kunne ha vært benyttet hos en annen skattyter eller i en helt annen sammenheng.

Inngår komponentene i en sammenhengende prosess og er konstruert slik at dersom man tar de fra hverandre, eller fjerner en av dem, så vil de ikke kunne utføre den operasjonen de felles er konstruert for å gjøre, foreligger det en sterk grad av funksjonell integrasjon. For eksempel vil et renseanlegg kunne miste sin funksjonalitet dersom elektromotoren på renseanlegget vurderes separat fra resten av anlegget. Dersom en av komponentene benyttes flere steder, vil den funksjonelle integrasjonen være svakere og komponenten kan utgjøre et selvstendig driftsmiddel, jf. for eksempel kraftoverføringsakselen nevnt foran.

Komponenter som bidrar til at en råvare/innsatsfaktor utvikles til noe annet (et bearbeidet produkt) vil samlet ha prosesseringsfunksjon, for eksempel elektrolyseceller og homogeniseringsovn i aluminiumsverket. Komponenter som samlet har en slik prosesseringsfunksjon vil være sterkt funksjonelt integrert. I noen industrianlegg vil råvaren/innsatsfaktoren bearbeides i flere omganger via flere forskjellige komponenter før det ferdige produktet foreligger. I et anlegg som har flere prosesseringskomponenter, må det vurderes om det er naturlig å anse disse som separate driftsmidler eller om komponentene er så integrert i hverandre at de funksjonelt utgjør en enhet. Sterk grad av funksjonell integrasjon må anses å foreligge der komponenter inngår i delprosesser som følger etter hverandre, og konstruksjonen forutsetter at den etterfølgende prosessen skjer umiddelbart etter den foregående. Hvis et halvfabrikat mellomlagres før neste delprosess, vil den funksjonelle integrasjonen mellom delprosessene være svakere.

Komponenter med forskjellige funksjoner som benyttes i selvstendige og ulike prosesser i produksjonen vil ikke være funksjonelt integrerte deler av prosesseringskomponentene. Eksempler kan være strømtilførsel og vanntilførsel. Tilsvarende vil det foreligge liten grad av funksjonell integrasjon dersom en av komponentene kan byttes ut uten at produksjonen for øvrig stopper opp.

Infrastruktur til anlegget vil ha en svak grad av funksjonell integrasjon til prosesseringsfunksjonene i anlegget. Med infrastruktur menes komponenter som ikke medfører noen form for bearbeiding av det ferdige produktet, men som bidrar til å bringe råvaren/innsatsfaktoren fram til prosesseringskomponenten. Eksempler kan være sjøpumpeanlegg, trykkluftanlegg, kjøleanlegg eller fremføringsveier (rørledninger).

Den funksjonelle integrasjonen mellom komponenter i selve infrastrukturen kan også være svak. For eksempel ble fremføringsveien og komponenter som bidro til fremføringen av råvaren ansett som separate driftsmidler i Hydrodommen, hvor sjøvannspumpeanlegget ble behandlet separat fra energien som skapte transporten (dvs. pumpene og elektromotorene). I Alcodommen ble råstofftilførselsystemet og rørsystemet ansett for å være separate driftsmidler.

4 Andre kriterier som kan være relevante i vurderingen

4.1 Brukstid

Et objekt av en viss fysisk størrelse vil i mange tilfeller bestå av flere komponenter med forskjellig brukstid. At avskrivningsreglene i størst mulig grad skal gjenspeile driftsmiddelets brukstid (faktisk verdifall), ble tillagt vesentlig vekt i Hydrodommen i retning av at aluminiumsverket bestod av flere driftsmidler. Skattyter hevdet at aluminiumsverket utgjorde ett samlet driftsmiddel. Lagmannsretten var ikke enig i dette, og mente at hensynet til at saldogrupperingen skulle reflektere driftsmiddelets brukstid, talte for at investeringen måtte splittes opp i flere enkeltheter.

Skattedirektoratet legger til grunn at ved større objekter som består av flere komponenter kan hensynet til at avskrivningsreglene skal gjenspeile driftsmiddelets brukstid tilsi, at objektet ikke anses som ett samlet driftsmiddel, men som selvstendige driftsmidler som eventuelt skal avskrives med ulike avskrivningssatser.

4.2 Forenklingshensyn

For mindre objekter vil ikke hensynet til driftsmiddelets faktiske verdifall ha samme vekt ved vurderingen av om den skal deles opp i flere driftsmidler eller ikke. Hensynet til et enkelt saldossystem med få saldogrupper, vil derimot tale for ikke å dele opp mindre objekter i flere driftsmidler.

"Synspunktet illustreres i BFU 12/12 hvor Skattedirektoratet kom til at en strømmåler bestående av tre komponenter, utgjorde ett samlet driftsmiddel. Som et moment for ikke å bryte investeringen ned til flere driftsmidler ble det bl.a. lagt vekt på målerens beskjedne størrelse, samt at det ville virke unødig kompliserende å bryte den ned til flere driftsmidler. Målerne ble videre ansett som en beholdning som skulle avskrives samlet som ett driftsmiddel."

Dette forenklingshensynet gjør seg også gjeldende for når oppdelingen av et i utgangspunktet større objekt, bør "stoppe opp". Selv om øvrige kriterier, for eksempel liten grad av fysisk og funksjonell integrasjon mellom komponenter (jf. pkt. 3 foran) isolert sett taler for ytterligere oppdeling, vil hensynet til et enkelt saldossystem likevel kunne tale for å stoppe dekomponeringen.

5 Det må foretas en samlet vurdering av kriteriene

Det har vært reist spørsmål om det er slik at den funksjonelle integrasjonen vil være avgjørende for om et objekt skal dekomponeres i flere driftsmidler. Skattedirektoratet legger til grunn at den funksjonelle integrasjonen må vurderes i sammenheng med andre kriterier. Finansdepartementet gir uttrykk for et tilsvarende synspunkt i et upublisert brev datert 29. august 2007 til en rekke store industrikonsern:

"... Det er ikke grunnlag for å si at departementet med telenettuttalelsen av 8. oktober 1996 har ment å gi uttrykk for en lovforståelse som innebærer at komponenter kan avskrives samlet når de funksjonelt inngår i en (integrert) produksjonsinnretning, selv om de ivaretar ulike delfunksjoner i den totale produksjonsprosessen, og selv om komponentene og/eller delfunksjonene, er uensartede. Uttalelsen kan etter departementets vurdering ikke ses som et uttrykk for en

lovforståelse om at et overordnet funksjonelt begrep skal være avgjørende og at sammensatte innretninger skal anses som ett driftsmiddel uansett størrelse, kompleksitet, og antall funksjoner og støttefunksjoner...”

I den konkrete helhetsvurderingen av om et objekt består av ett eller flere driftsmidler, må det foretas en samlet vurdering av kriteriene foran. Graden av fysisk og funksjonell integrasjon vil veie tyngst, på den måten at stor grad av fysisk og/eller funksjonell integrasjon vil trekke i retning av at komponentene anses som ett driftsmiddel, mens liten grad av fysisk og/eller funksjonell integrasjon vil trekke i retning av at komponentene anses som flere driftsmidler.

I tilfeller hvor hensynene til fysisk og funksjonell integrasjon trekker i hver sin retning kan hensynet til komponentenes brukstid og forenklingshensyn benyttes som støttemomenter i vurderingen. Komponentenes ulike brukstid vil da kunne trekke i retning av ytterligere dekomponering, mens forenklingshensyn vil trekke i retning av at ytterligere dekomponering ikke skal skje.

** Fra og med inntektsåret 2014 kan driftsmidler i saldogruppe d avskrives med til sammen 30 % i ervervsåret. Det samme gjelder påkostning på driftsmiddel i saldogruppe d. Se § 14-43, fjerde ledd.*

*** Fra og med inntektsåret 2012 kan anlegg med en forventet brukstid på 20 år eller mindre avskrives med en forhøyet sats på 10 %, jf ny § 14-43 annet ledd. Se Prop 1 LS (2011-2012) kap 17.*

**** Utv 2006 s 581 (Gasnordommen), Utv 2008 s 981 (Hydrodommen) og Utv 2011 s 1512 (Alcoadommen)*

Bindende forhåndsuttalelser

SKN 14-075 Fisjon – ulovfestet gjennomskjæring.

Lovstoff: Ulovfestet gjennomskjæring.

Sammendrag: Den bindende forhåndsuttalelsen gjelder skattemessig behandling av et planlagt aksjesalg; om salget skal anses som aksjesalg eller om det kan være grunnlag for gjennomskjæring. Eierne av et selskap var i forhandlinger med en aktør om overdragelse av deler av virksomheten i selskapet, men hadde ikke inngått kjøpsavtale. Selgerne ønsket å utfisjonere virksomheten som skulle selges i et nytt selskap, med etterfølgende salg av aksjene i det utfisjonerte selskapet. Skattedirektoratet kom til at den skisserte transaksjonsrekke ikke ga grunnlag for ulovfestet gjennomskjæring. Direktoratet henviste til Høyesterettsdommen i Rt. 2014/22, og uttalte at skattefri fisjon som mellomledd ligger innenfor de formål og tilpasningsmuligheter fisjonsreglene åpner for.

Skattefri fisjon og påfølgende aksjesalg – spørsmål om ulovfestet gjennomskjæring

Bindende forhåndsuttalelse 8/14, avgitt 3. april 2014, publisert 5. juni 2014.

Saken gjelder hvorvidt ulovfestet gjennomskjæring kommer til anvendelse på den skisserte transaksjonsrekke; fisjon av V AS med overføring av Virksomheten til et nystiftet selskap og etterfølgende salg av aksjene i dette selskapet. Eierne var i forhandlinger med en aktør om overdragelse av virksomheten i V AS, men hadde ikke inngått kjøpsavtale. Skattedirektoratet kom til at skattefri fisjon som mellomledd i foreliggende sak, ligger innenfor de formål og tilpasningsmuligheter fisjonsreglene åpner for. Skattedirektoratet konkluderte med at det ikke var grunnlag for å anvende regelen om ulovfestet gjennomskjæring på den skisserte transaksjonsrekke.

Innsenders fremstilling av faktum og jus

Anmodningen gjelder skattemessig behandling av et planlagt aksjesalg; dvs. om salget anses som aksjesalg eller om det kan være grunnlag for skattemessig gjennomskjæring.

Selskapet V AS (nedenfor benevnt som Selskapet) eies av Mor med 30 %, Søster med 30 % og Bror med 40 % (samlet benevnt som "Eierne"). Selskapet driver virksomhet X (nedenfor benevnt som "Virksomheten"). Virksomheten inkluderer driftsmidler, omløpsmidler og kortsiktige gjeldsposter. Selskapet har i tillegg enkelte investeringer og gjeld som ikke er knyttet til Virksomheten (nedenfor benevnt som "Restvirksomheten").

Det er betydelige merverdier i Virksomheten ut over de skattemessige verdiene. Restvirksomheten består av aktiva med verdi anslagsvis MNOK 21, herunder en eiendom, og passiva på ca MNOK 15.

Eierne er i forhandlinger med en større aktør (nedenfor benevnt som "Kjøper") om overdragelse av Virksomheten. Kjøper skal ikke overta Restvirksomheten.

Partene har diskutert tre ulike modeller (alternativer) for gjennomføring av salget;

1. Salg av Virksomheten fra Selskapet til Kjøper.
2. Salg av Restvirksomheten til et av Eierne nyopprettet selskap med etterfølgende salg av aksjene i Selskapet fra Eierne til Kjøper.
3. Fisjon av Selskapet med overføring av Virksomheten til et nytt selskap som stiftes ved fisjonen, med etterfølgende salg av aksjene i det utfisjonerte selskapet fra Eierne til Kjøper.

Innsender skriver at salg av Virksomheten (alternativ 1) ikke er aktuell av skattemessige hensyn. Videre skriver innsender at anmodningen gjelder den skattemessige behandlingen av alternativene 2 og 3, hvor alternativ 3 er den prefererte modellen av Kjøper og Eierne, fordi alternativ 2 vil utløse diverse kostnader i form av blant annet dokumentavgift og overdragelseskostnader. Formålet med et salg av Restvirksomheten til et nytt selskap eid av Eierne eller en fisjon, vil være å klargjøre for salg av Selskapet/et utfisjonert selskap fra Eierne til Kjøper.

Alternativ 2

Et salg av Restvirksomheten vil anses som realisasjon av denne, med tilhørende gevinstbeskatning av Selskapet i henhold til de alminnelige regler. Som det fremgår ovenfor vil et slikt salg utløse et skattemessig tap for Selskapet. Motsvarende vil kjøperselskapet få nye (lavere) skattemessige inngangsverdier på de aktiva som overtas. Salget vil ikke utløse noen uttaks- eller utbyttebeskatning av Eierne. Eierne vil bli beskattet etter de alminnelige regler for aksjegevinsten som oppstår ved det etterfølgende salget av aksjene i Selskapet til Kjøper. Gevinst vil etter gjeldende regler være skattepliktig med 27 %. Eierne må bruke en mindre andel av salgsvederlaget til å tilføre midler til det nye selskapet som har ervervet Restvirksomheten, for å sette dette selskapet i stand til å gjøre opp vederlaget for Restvirksomheten ved betaling til Selskapet. Innsender kan ikke se at transaksjonsrekken ved alternativ 2, vil være illojal/i strid med skattereglenes formål på en slik måte at den ulovfestede gjennomskjæringsregelen kommer til anvendelse.

Alternativ 3

Etter innsenders vurdering kan en fisjon av Selskapet som beskrevet i alternativ 3, gjennomføres skattefritt, forutsatt at vilkårene for skattemessig kontinuitet i skatteloven kapittel 11 oppfylles. Ved det etterfølgende salget av det utfisjonerte selskapet vil Eierne bli beskattet etter de alminnelige regler for den aksjegevinsten som oppstår. Aksjegevinsten vil etter gjeldende regler være skattepliktig med 27 %. Innsender kan ikke se at transaksjonsrekken vil være illojal/i strid

med skattereglenes formål. Utgangspunktet er at skattyterne ikke har noen plikt til å innrette seg slik at de må betale mer skatt enn nødvendig. Ved fisjonen kommer ikke Eierne i en posisjon som de ikke ellers kunne oppnådd. Ved først å selge ut Restvirksomheten (med tap), ville Eierne vært i posisjon til å selge aksjene i Selskapet til Kjøper. Innsender viser til BFU 67/05.

Innsender ble gjort oppmerksom på at anmodningen må gjelde "en konkret planlagt disposisjon", og at det kun tas stilling til ett av alternativene, jf. forskrift om bindende forhåndsuttalelser § 5 femte og sjette ledd. Innsender ba da om at alternativ 3 ble vurderet.

Videre ble innsender oppfordret til å belyse eventuelle forretningsmessig motiv ved den aktuelle transaksjonsrekken, og følgende svar ble gitt:

"Forretningsmessig begrunnelse for transaksjonen:

Som det fremgår av anmodningen bes det om en uttalelse vedrørende beskatningen av to alternative transaksjonsformer, begge som forutgående tilpasninger i forbindelse med aksjesalg til eksternt part. Fordi etaten ikke ville behandle to alternative transaksjonsmodeller samtidig, er anmodningen senere presisert til kun å gjelde det prefererte av de to alternativene; fisjon.

Grunnen til at man anser fisjon som mest hensiktsmessig er blant annet at:

- Det innebærer noe mindre transaksjonskostnader
- Kjøper prefererer en slik modell fordi det reduserer den faktiske risikoen og derved behovet for en grundig selskaps gjennomgang noe, siden man da overtar et nystiftet selskap uten primæransvar for "historikken" i Selskapet.

Etter vår vurdering innebærer dette at det prefererte fisjonsalternativet ikke er skattemessig motivert sammenlignet med den alternative transaksjonsmodellen, men motivert ut fra transaksjonskostnader og risikoforhold."

Skattedirektoratet ba innsender om en anslagsvis tallfesting av de skattefordeler den valgte fremgangsmåten (alternativ 3) innebærer, framfor salg av Virksomheten fra Selskapet til Kjøper. Innsender opplyste at gevinst for aksjonærene i alternativ 3 vil være ca MNOK 80. Med en skattebelastning på 27 % vil skatten utgjøre MNOK 21,6. Videre ble det opplyst at gevinst for Selskapet ved salg av Virksomheten, også vil være ca MNOK 80, men her antar innsender at Selskapet kan velge inntektsføring over GT konto slik at nåverdien blir noe lavere enn 27 %.

Skattedirektoratets vurderinger

Problemstilling

Skattedirektoratet skal på bakgrunn av innsenders beskrivelse av faktum, og de forutsetninger som tas, i det følgende vurdere om ulovfestet gjennomskjæring kommer til anvendelse på den skisserte transaksjonsrekke; fisjon av Selskapet med overføring av Virksomheten til et nystiftet selskap og etterfølgende salg av aksjene i dette selskapet.

Forutsetninger og avgrensninger

Skattedirektoratet legger til grunn som opplyst at Eierne er i forhandlinger med en større aktør om overdragelse av Virksomheten, men at det ikke er inngått noen form for kjøpsavtale.

Vi forutsetter at premissene som er tatt inn over er fullstendige for de spørsmål som drøftes, herunder at det ikke er forutgående eller etterfølgende transaksjoner som er av interesse for de spørsmål som behandles. Vi tar forbehold om at transaksjonene gjennomføres korrekt i forhold til selskaps- og regnskapsrettslige regler. Det tas ikke stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved de skisserte transaksjoner enn de spørsmål som er drøftet i det følgende.

Regelverket - ulovfestet gjennomskjæring

Innholdet i regelen om ulovfestet skattemessig gjennomskjæring er utviklet gjennom rettspraksis og juridisk teori. Gjennomskjæring er behandlet i en rekke høyesterettsdommer, jf. bl.a. høyesterettsdommer inntatt i Utv. 2013/1 (Dyvi), Utv. 2007/512 (Hex), Utv. 2006/1416 (Telenor), Utv. 2004/921 (Aker Maritime), Utv. 2002/ 639 (Hydro) og Rt. 2014/227 (avsagt 12.3.2014).

Gjennomskjæringsregelen består av et grunnvilkår og en totalvurdering (tilleggsvilkåret). Grunnvilkåret er at det hovedsakelige formålet med disposisjonen er å spare skatt. For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger, herunder forretningsmessig egenverdi, skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig, fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen.

Når enkeltdisposisjoner inngår i et større kompleks av disposisjoner, følger det av Høyesteretts dom inntatt i Utv. 2013/1 (Dyvi), avsnittene 38 og 39, at hele gjennomskjæringsvurderingen (grunnvilkåret og totalvurderingen) skal vurderes opp mot en samlet bedømmelse av de disposisjoner som utgjør en naturlig helhet.

Høyesterett avviste nylig bruken av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen på en fisjon med etterfølgende aksjesalg, jf. Rt. 2014/227. Saken gjaldt skattefritt salg av aksjer i et eiendomsselskap. Da det var mottatt bud på eiendommen, ble øvrige eiendeler i eiendomsselskapet utfisjonert. Deretter ble eiendommen solgt ved skattefri avhendelse av aksjene i eiendomsselskapet. Ved å velge fremgangsmåten med salg av aksjer, var aksjegevinsten skattefri for selger etter fritaksmetoden. Høyesterett kom til at grunnvilkåret var oppfylt, men at transaksjonen verken var i strid med formålet med "fritaksmodellen" eller formålet med "reglene om skattefri fisjon av aksjeselskap". Det var dermed ikke grunnlag for ulovfestet gjennomskjæring. Vi gjengir fra dommen avsnitt 52 flg.:

"(52) Ved totalvurderingen, som jeg nå går over til, må formålet med flere sentrale skatteregler trekkes inn.

(53) Isolert sett er det naturligvis i strid med formålet med den alminnelige gevinstbeskatningsregelen dersom oljeselskapets gevinst ikke kommer til beskatning. Dette er imidlertid uten interesse fordi reglene i fritaksmetoden nettopp har til hensikt å unnta slike gevinster fra beskatning.

(54) Etter fritaksmodellen unntas som nevnt selskapsaksjonærer fra beskatning av gevinst ved salg av aksjer. Den sentrale begrunnelse for å innføre denne ordningen var å forhindre at aksjeinntekter ble beskattet flere ganger, såkalt kjedebeskatning, se St.meld. nr. 29 (2003-2004) side 105 flg., Innst. S. nr. 232 (2003-2004) side 55, Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) side 52 flg. og Innst. O. nr. 10 (2004-2005) side 37. I stortingsmeldingen gis på side 108 en nærmere begrunnelse for innføring av fritaksmodellen som har interesse for vår sak:

«Etter departementets syn bør det legges betydelig vekt på å unngå kjedebeskatning av inntekt i eierkjeder med flere norske selskaper. Kjedebeskatning er uheldig fordi det vil favorisere virksomhet som er organisert i flate selskapsstrukturer, fremfor konserner med mange ledd av selskaper. ... Videre medfører kjedebeskatning at kapital til en viss grad blir låst inne i etablerte strukturer, og forhindrer at kapitalen allokeres slik at det samlede overskuddet gjøres størst mulig.

Verdiskapningen i selskapssektoren bekattes når den materialiserer seg i form av opptjente inntekter for selskapene. Skattefritak for selskapers aksjeinntekter medfører at denne verdiskapningen kan overføres til selskapsaksjonærer uten ytterligere beskatning. Derved forhindres kjedebeskatning, samtidig som kapitalmobiliteten innenfor selskapssektoren bedres sammenlignet med dagens system. Med en fritaksmetode blir aksjeinntekter først beskattet når de tas ut av selskapssektoren, i form av utbytte eller aksjegevinst som tilfaller personlige norske aksjonærer.»

(55) I Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) side 55 vises det til vurderingene i stortingsmeldingen.

(56) Jeg har vanskelig for å se at resultatet av den aktuelle transaksjonen er i strid med formålet bak fritaksmodellen slik dette er beskrevet i forarbeidene. Verdiskapningen i eiendomsselskapet er på vanlig måte beskattet i den grad den har materialisert seg i form av opptjente inntekter i dette selskapet. Skattefritaket for gevinsten ved salg av aksjene medfører at verdiskapningen i eiendomsselskapet overføres til oljeselskapet uten ytterligere beskatning. Aksjeinntekten er ikke tatt ut av selskapssektoren, og kjedebeskatning er unngått i tråd med reglens formål.

(57) Formålet med reglene om skattefritak ved fisjon av aksjeselskap er omtalt blant annet i Ot.prp. nr. 71 (1995-96) side 9 flg. Allerede før skattefritaket ved fisjon av aksjeselskaper ble lovfestet, ble det i praksis godtatt at overføring av eiendeler mellom skattesubjekter ved fusjon og fisjon kunne gjøres uten skattemessige konsekvenser. Dette bygget på en kontinuitetstankegang – eierinteressene, virksomheten og skatteposisjonene videreføres i nye former. På side 28 i proposisjonen heter det:

«Begrunnelsen for at en omorganisering bør kunne gjennomføres med skattemessig kontinuitet, er å ivareta næringslivets behov for å organisere næringsvirksomhet på den til enhver tid mest hensiktsmessige måte ut fra bedriftsøkonomiske vurderinger. Dette er hovedbegrunnelsen for å skjerme slike transaksjoner fra beskatning.»

(58) Det fremheves imidlertid at "[o]morganiseringer som i hovedsak er skattemessig motivert...", ikke bør komme inn under skattefritaket.

(59) Disse forarbeidenes understrekning av betydningen av hensiktsmessig organisering av næringslivet, og ønsket om å komme skattemotiverte omorganiseringer til livs, må etter min

mening leses i lys av den senere innførte fritaksmodellen. Blant annet som følge av fritaksmodellen overføres fast eiendom mellom næringslivsaktører ofte ved skattefritt salg av aksjer. Som jeg straks kommer tilbake til, er dette noe lovgiveren er vel klar over og må sies å ha akseptert.

(60) På denne bakgrunn må det konstateres at det i vår sak, sett fra kjøperens side, var godt forretningsmessig begrunnet å overta aksjene i eiendomsselskapet fremfor å kjøpe eiendommen. Også ut fra andre forhold kan det ha vært gunstig for kjøperen å overta et allerede etablert aksjeselskap. Fisjon for å etablere et "rent" selskap var en hensiktsmessig måte å ordne dette. For selgeren var riktignok skattebesparelse det dominerende motiv. Men jeg har vanskelig for å se at dette skulle være tilstrekkelig til å konstatere at skattefritak i vår sak ville vært i strid med formålet bak fritaksregelen for fisjon av aksjeselskap. Slik fritaksmodellen er utformet og begrunnet, er det etter mitt syn generelt ikke noe å innvende mot overføring av eiendom gjennom skattefritt salg av aksjene i et datterselskap hvis eneste eiendel er den faste eiendommen som ønskes solgt. Med dette som utgangspunkt har jeg vanskelig for å se at det skulle stille seg annerledes om denne situasjonen - som i vår sak - oppnås gjennom en fisjon.

(61) Staten legger vesentlig vekt på den tidsmessige nærhet i transaksjonene - særlig at fisjonsbeslutningen først ble tatt etter at salget var avtalt. Etter min oppfatning gir ikke tidsmomentet oljeselskapets handlemåte et illojalt preg. Jeg har allerede konstatert at det ikke kan reises innvendinger mot overdragelse av eiendom i form av skattefritt salg av aksjer i et "single purpose"- selskap, heller ikke om selskapet har fått denne egenskapen etter en fisjon. Det lar seg da vanskelig begrunne at en ellers akseptabel fremgangsmåte skal bli illojal og gjenstand for gjennomskjæring bare fordi fisjonen og salget skjer tilnærmet samtidig.

(62) Mulige tiltak mot skattemotivert valg av transaksjonsform drøftes utførlig i forarbeidene til fritaksmodellen, se blant annet Ot.prp. nr 1 (2004-2005) side 75 flg. Det uttales i proposisjonen blant annet at det kan være grunnlag for gjennomskjæring hvor valget av transaksjonsform må anses som hovedsakelig skattemessig motivert og illojalt mot formålet med skattereglene. På den annen side understrekes at aktørene ikke har plikt til å innrette seg slik at de må betale mer skatt enn nødvendig. Det fremholdes blant annet at det er legitimt om et morselskap legger betydelige eiendeler i et datterselskap. Muligheten for å lovfeste en gjennomskjæringsregel for slike situasjoner som i vår sak – realisasjon av aksjer i selskaper som eier fast eiendom mv. – vurderes særskilt på side 77 i proposisjonen. Det nevnes her at blant annet ved salg av fast eiendom "...oppnås det i gevinsttilfellene ekstra store fordeler ved å selge aksjer i selskap som eier formuesobjektet, fremfor å selge selve formuesobjektet".

(63) Forarbeidene etterlater altså ingen tvil om at lovgiveren er meget vel klar over mulighetene for skattemotiverte transaksjonsformer, herunder situasjoner som har klare felles trekk med vår sak. Det konkluderes imidlertid med at det ikke bør innføres en lovfestet gjennomskjæringsregel, se proposisjonen side 79 hvor det heter:

«Departementet fremmer ingen konkrete forslag nå, men vil vurdere behovet løpende, blant annet under hensyntaken til erfaringene fra fritaksmetoden.»

(64) Det synes på det rene at næringslivet har innrettet seg etter fritaksmetoden slik at salg av fast eiendom i atskillig utstrekning skjer ved salg av aksjer. Det heter således i Meld. St. 11 (2010-2011) «Evaluering av skattereformen 2006» side 103:

«Etter departementets syn er det grunn til å anta at fritaksmetoden påvirker hvordan virksomhet struktureres. Fritaksmetoden er trolig en medvirkende årsak til at eiendeler med lav avskrivningssats, for eksempel fast eiendom, i mange tilfeller etableres i egne selskaper.»

(65) I meldingen nevnes også at gjennomskjæringssynspunkter kan være «mer nærliggende» der selskapet omstruktureres i umiddelbar sammenheng med salget, og at transaksjonsformen «i enkelte slike tilfeller» kan «fremstå som hovedsakelig skattemessig motivert og illojal mot målet med skattereglene». Departementet uttaler imidlertid avslutningsvis at det fortsatt ikke vil lovfeste omgåelsesregler, men kan «...ikke utelukke at tiltak vil bli vurdert senere».

(66) I totalvurderingen av om gjennomskjæring skal foretas mener jeg det ikke kan ses bort fra at lovgiveren med åpne øyne har innført et regelverk som innbyr til nettopp den organisasjonsformen og fremgangsmåten som vår sak er et eksempel på. Samtidig har lovgiveren - etter utførlige vurderinger ved to anledninger - avstått fra å lovfeste regler som kunne begrense rekkevidden av skattefritaket dersom det var ønskelig. Ligningsmyndighetene, og domstolene, bør i en slik situasjon etter min oppfatning være varsomme med å anvende den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Jeg viser til det jeg tidligere har uttalt om hensynet til forutberegnelige regler på skatterettens område.

(67) Jeg konkluderer etter dette med at det ikke er grunnlag for gjennomskjæring i vår sak."

Den konkrete vurderingen

Skattedirektoratet skal, ta stilling til om ulovfestet gjennomskjæring kommer til anvendelse på den skisserte transaksjonsrekke; fisjon av Selskapet med overføring av Virksomheten til et nystiftet selskap og etterfølgende salg av aksjene i dette selskapet.

Det legges til grunn at disposisjonene i foreliggende sak utgjør en naturlig helhet. Transaksjonsrekken vil derfor bli vurdert samlet i forhold til regelen om ulovfestet gjennomskjæring.

Problemstillingen vedrørende gjennomskjæring oppstår fordi forskjellige transaksjonsformer gir ulike skattemessige løsninger. Den skisserte transaksjonsrekken vil medføre at eierne (de personlige aksjonærene) blir realisasjonsbeskattet for gevinst ved salg av aksjene i det utfisjonerte selskapet. Ved salg av Virksomheten og utbetaling av utbytte til aksjonærene, ville Selskapet blitt realisasjonsbeskattet og de personlige aksjonærene utbyttebeskattet etter skatteloven § 10-11. Innsender har opplyst at et salg av Virksomheten ikke er aktuelt av skattemessige hensyn. Det er ikke gitt opplysninger om skattebesparelsen ved at aksjonærene unngår skatt på utbytte, men Skattedirektoratet forstår det slik at dette utgjør en betydelig skattebesparelse.

Det fremgår av innsenders beskrivelse av faktum at transaksjonsrekken med skattefri fisjon, skal benyttes for å skille Virksomheten og Restvirksomheten i Selskapet fra hverandre, slik at eierne kan selge aksjer, i stedet for at Selskapet selger Virksomheten. Innsender har opplyst at formålet

med fisjonen er å klargjøre for salg av aksjene i det utfisjonerte selskapet. Vi legger til grunn at samtlige aksjer i det utfisjonerte selskapet skal selges umiddelbart etter fisjonen.

En forutsetning for at regelen om ulovfestet gjennomskjæring skal komme til anvendelse, er at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger fremstår som stridende mot formålet med reglene om skattefri fisjon, å legge de skisserte disposisjoner til grunn for beskatningen.

Det skatterettslige utgangspunktet er at overføring av verdier fra et skattesubjekt til et annet utløser beskatning etter de vanlige regler for realisasjon, utbytte eller uttak. Reglene om skattefri fisjon er unntak fra dette.

Formålet med reglene om skattefri fisjon, er å legge til rette for strukturer som samfunns- og bedriftsøkonomisk er gode, og det er i praksis akseptert en stor grad av skattefri omorganisering når det forretningsmessige formålet er mer eller mindre dominerende. Av Ot.prp. nr. 71 (1995-96) om skatteregler for fusjon og fisjon av selskaper punkt 2.1 (side 9) fremgår bl.a. at det prinsipielle utgangspunktet er at skattereglene ikke skal motvirke rasjonelle omorganiseringer av det selskapsrettslige rammeverket rundt virksomheter. Virksomhetene må kunne finne en organisasjonsstruktur som både bedrifts- og samfunnsøkonomisk er hensiktsmessig og ønskelig. På den annen side gir departementet uttrykk for at den nærmere avgrensningen må skje ut fra praktiske hensyn og for å hindre misbruk. I punkt 2.3.5.1 om gjeldende rett, strekpunktet om ulovfestet gjennomskjæring, fremgår bl.a.:

"For fusjon og fisjon vil den ulovfestede regel innebære at skattefritak og rett til videreføring av skatteposisjoner ikke gjelder dersom formålet med fusjonen eller fisjonen bare er å spare skatt, eller dette skatteformålet er helt dominerende i forhold til andre, forretningsmessige formål. Gjennomskjæringsregelen vil imidlertid vanskelig kunne anvendes i tilfeller hvor omorganiseringen har en viss egenverdi, selv om skattemotivet er enda større."

Formålet med reglene om skattefri fisjon, er omhandlet i Rt. 2014/227, som bl.a. gjaldt fisjon med etterfølgende skattefritt aksjesalg. Høyesterett tolket lovformålet slik at en skattyter kan velge mellom å selge aksjer eller eiendom. Høyesterett la til grunn at transaksjonen ikke var i strid med formålet med "fritaksmodellen" eller formålet med "reglene om skattefri fisjon av aksjeselskap", jf. sitat fra dommen ovenfor.

I foreliggende sak benytter man skattefri fisjon for å komme i posisjon til å avhende virksomhet ved salg av aksjer fra personlige aksjonærer. Skattedirektoratet legger til grunn at lovgiver har vært klar over mulighetene for skattemotiverte transaksjonsformer ved bruk av skattefri fisjon som mellomledd, for å selge aksjer i stedet for virksomhet/innmat. Høyesterett ga i Rt. 2014/227 uttrykk for at ligningsmyndighetene i lignende tilfeller bør være varsomme med å anvende den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Vi legger dermed til grunn at skattefri fisjon som mellomledd i foreliggende sak, ligger innenfor de formål og tilpasningsmuligheter fisjonsreglene åpner for.

Skattedirektoratet er etter dette kommet til at det ikke er grunnlag for å anvende regelen om ulovfestet gjennomskjæring på den skisserte transaksjonsrekke.

Konklusjon

Basert på faktum og de forutsetninger som er tatt, vil regelen om ulovfestet gjennomskjæring ikke komme til anvendelse på den skisserte transaksjonsrekke.

Lovendringer

SkN 14-076 Tilpasninger til a-ordningen

Sammendrag: Det foretas visse tilpasninger i ligningsloven, folketrygdloven, skatteloven, bokføringsloven og skattebetalingsloven som en følge av a-ordningen.

Lov om endringer i folketrygdloven og i skattelovgivningen mv. (tilpasning til a-ordningen)

I

I lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning gjøres følgende endringer:

§ 5-2 nr. 1 første punktum skal lyde:

Den som selv eller gjennom andre i løpet av en kalendermåned har utbetalt eller ytet fordel som nevnt i dette nummer, skal etter reglene i a-opplysningsloven gi opplysninger om alt som er ytet til den enkelte mottaker.

§ 5-2 nr. 1 bokstav f til k skal lyde:

- f. honorar eller annen godtgjøring som er utbetalt opphavsmann til åndsverk,
- g. reise-, diett- og representasjonsgodtgjøring, samt annen godtgjøring til dekning av utgifter ved utførelse av arbeid, oppdrag eller verv som nevnt under bokstav a til f,
- h. lott eller part ved fiske eller fangstvirksomhet,
- i. godtgjøring til medlemmer av faste arbeidslag som utfører arbeid for egen regning,
- j. godtgjøring for barnepass også når dette skjer i barnepasserens hjem som ledd i selvstendig næringsvirksomhet,
- k. vederlag til arbeidstaker i forbindelse med opphør av arbeidsforhold i henhold til avskjed, oppsigelse eller avtale med arbeidsgiver.

§ 5-2 nr. 1 bokstav l oppheves.

§ 5-9 bokstav h og ny bokstav i skal lyde:

- h. boligselskap og boligsameier som omfattes av skatteloven §§ 7-3 og 7-11 om fordeling av inntekter, kostnader, formue og gjeld mellom andelshaverne eller sameierne,
- i. den som selv eller gjennom andre har utbetalt vederlag for tjenester av teknisk, håndverksmessig, juridisk, regnskapsmessig eller annen art.

§ 5-11 nr. 3 skal lyde:

3. Skattyter skal ha kopi av opplysninger som er nevnt i dette kapittel. Det skal fremgå av kopien (årsoppgaven) at opplysninger også er sendt ligningsmyndighetene. For opplysninger som er innrapportert etter § 5-2, skal skattyter ha sammenstilt oversikt innen 1. februar i året etter inntektsåret.

§ 5-12 nr. 2 bokstav c og ny bokstav d skal lyde:

- c. gi bestemmelser om hvordan opplysninger skal gis,
- d. gi bestemmelser om innholdet i sammenstilling som nevnt i § 5-11 nr. 3 tredje punktum og bestemme at sammenstillingen oversendes skattyter i en bestemt form.

II

I lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd gjøres følgende endringer:

§ 25-1 annet ledd skal lyde:

Den som er arbeidsgiver, plikter å sende melding til arbeidstakerregisteret om inntak av en arbeidstaker og om opphør av et arbeidsforhold innen fredag i uken etter. Meldingen leveres på det stedet og på den måten som er bestemt i a-opplysningsloven § 5 med tilhørende forskrifter.

§ 25-3 skal lyde:

§ 25-3. Gebyr og tvangsmulkt ved brudd på meldeplikten til arbeidstakerregisteret mv.

Arbeids- og velferdsetaten kan ilegge en arbeidsgiver gebyr, tvangsmulkt eller begge deler når arbeidsgiveren har gitt uriktige opplysninger i strid med § 25-1 andre ledd med tilhørende forskrifter og § 25-10 med tilhørende forskrifter.

Gebyr kan ilegges når korrekte opplysninger ikke er gitt innen den frist som er fastsatt i forskrift. Gebyret skal utgjøre et halvt rettsgebyr for hver forsømmelse.

Tvangsmulkt kan ilegges etter at det er sendt purring og gitt en ny frist for å rette på forholdet. Det må samtidig gis varsel om at tvangsmulkt vil løpe dersom den nye fristen ikke overholdes. Mulkten skal utgjøre et halvt rettsgebyr for hver forsømmelse for hver dag etter utløpet av den nye fristen fram til korrekte opplysninger er levert.

Ilagt gebyr eller tvangsmulkt kan motregnes i en arbeidsgivers krav etter § 22-3 på refusjon av ytelser etter kapitlene 8, 9 og 14.

Ilagt gebyr og tvangsmulkt er tvangsgrunnlag for utlegg. Arbeids- og velferdsetatens innkrevingsentral kan innkreve gebyret og tvangsmulkten etter reglene i bidragsinnkrevingsloven.

Ilagt gebyr eller tvangsmulkt kan helt eller delvis ettergis dersom det blir gjort sannsynlig at forpliktelsen ikke er overholdt som følge av forhold utenfor den opplysningspliktiges kontroll, eller dersom særlige rimelighetsgrunner tilsier det.

Departementet gir i forskrift regler om gebyr og tvangsmulkt. Det kan herunder gis regler om

- a) hva som skal regnes som en forsømmelse
- b) forholdet mellom bruken av gebyr og tvangsmulkt i det enkelte tilfellet
- c) forholdet mellom gebyr og tvangsmulkt etter paragrafen her og a-opplysningsloven §§ 10 og 11
- d) ettergivelse av ilagt gebyr eller tvangsmulkt
- e) økt gebyr eller tvangsmulkt i gjentakelsestilfelle.

Ny § 25-3 a skal lyde: - - -

III

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt skal § 5-15 første ledd bokstav i lyde:

- i. arbeidsvederlag som ikke er virksomhetsinntekt, når beløpet er under grensen for opplysningsplikt etter forskrift gitt med hjemmel i ligningsloven § 5-12, jf. § 5-2,

IV

I lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring skal § 5 annet ledd nr. 2 lyde:

- 2. spesifisering av lønnsopplysningspliktige ytelser,

V

I lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav gjøres følgende endringer:

§ 10-10 nytt tredje ledd skal lyde:

- (3) Departementet kan i forskrift gi regler om skjerpet betaling for arbeidsgiver som har vist vesentlig forsømmelse av sine plikter etter denne loven.

VII

Folketrygdloven ny § 25-3 a trer i kraft straks. De øvrige endringene under I til V trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer [Fra 1 jan 2015 iflg. res. 26 sep 2014 nr. 1220]

Endringene under VI trer i kraft straks.

SkN 14-077 Endringer i skatteloven § 8-15 og § 9-7.

Lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

I

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjer ein følgjande endringar:

§ 8-15 andre ledd nytt fjerde og femte punktum skal lyde:

Inntekter fra aktivitet i forbindelse med solidaransvar som nevnt i skipsarbeidsloven § 2-4 tredje ledd og omsorgsplikter som nevnt i skipsarbeidsloven kapittel 8 skattlegges som finansinntekt etter dette ledd. Forrige punktum gjelder ikke inntekter fra aktivitet i forbindelse med rederiers plikter og ansvar overfor arbeidstakere og oppdragstakere i virksomhet som nevnt i § 8-13 om bord på fartøy som nevnt i § 8-11 første ledd a og b.

§ 9-7 første ledd andre punktum skal lyde:

Det samme gjelder for gjenlevende ektefelle og samboer som overtar boet uskiftet i den utstrekning boets eiendeler skal anses som arvet.

II

Endringane under I tek til å gjelde straks med verknad frå og med inntektsåret 2014.

SkN 14-078 Endringer i ligningsloven § 2-1 og § 8-8.

Lov om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)

I

I lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) gjer ein følgjande endring:

§ 2-1 nytt tredje punktum skal lyde:

Departementet kan oppnevne særskilte skattekontor for behandling av særskilte skattytergrupper.

II

I lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) gjer ein følgjande endringar:

§ 8-8 nr. 3 skal lyde:

3. Skattedirektoratet gjør skattelisten tilgjengelig på Internett til alminnelig ettersyn. Utlegging av skattelite kunngjøres. Den enkelte skattyter skal ha tilgang til opplysninger om søk foretatt på egen person.

På anmodning skal opplysninger fra skattelisten om den enkelte skattyter gis skriftlig til ham selv, ektefelle, dødsbo, konkursbo eller domstol. Slike opplysninger kan også i rimelig utstrekning gis skriftlig til andre. Når opplysninger gis til andre etter foregående punktum, skal den enkelte skattyter ha tilgang til informasjon om hvem som har fått opplysningene utlevert. Skattekontoret kan gjøre unntak fra plikten til å informere skattyter når opplysningene gis til offentlig myndighet.

III

Endringa under I tek til å gjelde straks.

Endringane under II tek til å gjelde straks, med verknad frå og med skattelite for inntektsåret 2013.

SkN 14-079 Endringer i skattebetalingsloven § 10-51 og § 11-5

Lov om endringar i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)

I

I lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) gjer ein følgjande endringar:

§ 10-51 bokstav a skal lyde:

a) Tvangsmulkt etter § 1-1 tredje ledd bokstav c

§ 10-51 bokstav g oppheves.

§ 11-5 skal lyde:

§ 11-5. Rentetillegg og rentegodtgjørelse ved skatteavregningen

- (1) Restskatt tillegges rentetillegg. Rentetillegget beregnes med rentesats etter skattebetalingsloven § 11-6 annet ledd annet punktum, redusert med 27 %. Rentetillegget beregnes fra 1. juli i inntektsåret for personlige skattytere og fra 15. mars i året etter inntektsåret for upersonlige skattytere, og fram til forfallsfristen for første termin av restskatten.
- (2) Personlige skattytere som får utbetalt overskytende forskudd på skatt etter skattebetalingsloven kapittel 7, eller som får utbetalt negativ skatt som følge av at fastsatt fradrag overstiger utlignet skatt, gis rentegodtgjørelse etter følgende regler:
 - a) For overskytende forskuddstrekk og overskytende utskrevet forskuddsskatt innbetalt innen utgangen av inntektsåret, samt negativ skatt, gis rentegodtgjørelse med rentesats etter § 11-6 annet ledd annet punktum redusert med 27 %, beregnet fra 1. juli i inntektsåret og fram til skatteoppgjøret blir sendt skattyter.
 - b) For overskytende utskrevet forskuddsskatt og tilleggsforskudd som blir innbetalt senest 31. mai i året etter inntektsåret, gis rentegodtgjørelse med rentesats etter § 11-6 annet ledd annet punktum redusert med 27 %, beregnet fra 31. mai og fram til skatteoppgjøret blir sendt skattyter.
- (3) Upersonlige skattytere som får utbetalt overskytende forskudd på skatt etter skattebetalingsloven kapittel 7, eller som får utbetalt negativ skatt som følge av at fastsatt fradrag overstiger utlignet skatt, gis rentegodtgjørelse etter følgende regler:
 - a) Når samlet forskuddsskatt innbetalt senest 31. mai i året etter inntektsåret overstiger utlignet skatt, gis rentegodtgjørelse for det overstigende beløpet med rentesats etter § 11-6 annet ledd annet punktum redusert med 27 %, beregnet fra 15. mars i året etter inntektsåret og fram til skatteoppgjøret blir sendt skattyter.
 - b) Ved avregning etter forhåndsligning gis rentegodtgjørelse etter tredje ledd bokstav a bare når avregning skjer senere enn 31. mai i året etter inntektsåret.
- (4) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om rentetillegg og rentegodtgjørelse ved skatteavregningen.

II

Endringane under I tek til å gjelde straks.

SkN 14-080 Endringer i folketrygdloven § 23-2

Lov om endring i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)

I

I lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) gjer ein følgjande endring:

§ 23-2 nest siste ledd skal lyde:

Stortinget fastsetter størrelsen på arbeidsgiveravgiften. Arbeidsgiveravgiften kan være geografisk differensiert. Det kan fastsettes særbestemmelser for foretak med virksomhet innen nærmere angitte næringer. Statsstøtte i form av redusert differensiert arbeidsgiveravgift kan offentliggjøres uten hinder av taushetsplikt. Departementet kan i forskrift fastsette nærmere bestemmelser om offentliggjøringen.

II

Endringa under I tek til å gjelde frå 1. juli 2014.

Forskriftsendringer

SKN 14-081 Endringer i skattebetalingsforskriften § 5-6-11

Forskrift om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften)

Hjemmel: Fastsatt av Skattedirektoratet 20. juni 2014 med hjemmel i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) § 5-4 og § 5-6, jf. forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 4, § 5, § 6 og § 7.

I

I forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) gjøres følgende endringer:

§ 5-6-11 første ledd første punktum skal lyde:

Det skal ikke foretas forskuddstrekk i utbetalinger (refusjon) som kun dekker utgifter som arbeidstakeren har pådratt seg i forbindelse med utførelse av arbeidet, når utgiftene dokumenteres med kvittering eller annet bilag som tilfredsstillende kravene i forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring kapittel 5, og dokumentasjonen vedlegges arbeidsgiverens regnskaper.

§ 5-6-11 første ledd femte punktum skal lyde:

Ved refusjon av bevertningsutgifter skal formålet med bevertningen fremgå, navnet på de personer som bevertningen omfatter samt navnet på den virksomhet som personen representerer.

§ 5-6-11 første ledd nytt sjette punktum skal lyde:

Elektronisk dokumentasjon tilfredsstillende kravet til bilag når dokumentasjonen er utstedt i et filformat som ikke enkelt lar seg redigere i allment kjent sluttbrukerverktøy for tekstbehandling, regneark, e-post mv. uten at endringen fremgår direkte av dokumentasjonen.

§ 5-6-11 tredje ledd første punktum skal lyde:

For at utbetaling til dekning av reiseutgifter med tog ut over ordinær billettpris (for eksempel 1. klasse) eller fly skal anses trekkfrie etter denne bestemmelsen, må utgiftene legitimeres ved togbillett eller kvittering eller annen dokumentasjon fra reiseselskap.

§ 5-6-11 tredje ledd annet punktum skal lyde:

For billettløse reiser må utgiftene legitimeres ved en reisebeskrivelse fra reiseselskapet som gir opplysninger om foretatte reiser, arbeidstakers navn, tid og sted for avreise og ankomst samt pris.

§ 5-6-11 tredje ledd tredje punktum skal lyde:

Dersom reiseselskapet ikke kan levere en reisebeskrivelse om foretatte reiser må det dokumenteres at utgiften er pådratt for gjennomførte reiser eller bestilte reiser som er betalt ved bestilling.

§ 5-6-11 tredje ledd syvende punktum skal lyde:

I andre tilfelle må utgiftene dokumenteres ved underskrevet reiseregning fra arbeidstakeren, jf. § 5-6-12 tredje ledd, som angir hvilket transportmiddel som er benyttet og billettpris på strekningen.

II

Endringene trer i kraft med virkning fra 1. juli 2014.

SkN 14-082 Endringer i skattebetalingsforskriften § 11-5-2

Forskrift om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften)

Hjemmel: Fastsatt av Finansdepartementet 26. juni 2014 med hjemmel i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) § 11-5 fjerde ledd.

I

I forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) gjøres følgende endring:

§ 11-5-2 bokstav a skal lyde:

a) Når utbetalingen skjer senere enn 1. juli i inntektsåret, godtgjøres renter med rentesats etter skattebetalingsloven § 11-6 annet ledd annet punktum, redusert med 27 pst., beregnet fra 1. juli i inntektsåret og fram til skatteoppgjøret blir sendt skattyter. Er det innbetalt tilleggsforskudd beregnes renter fra fristen for betaling av tilleggsforskudd etter § 4-7

II

Endringen trer i kraft straks.

SkN 14-083 Endringer i skattebetalingsforskriften § 11-6-1

Forskrift om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften)

Hjemmel: Fastsatt av Finansdepartementet 27. juni 2014 med hjemmel i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) § 11-7 andre ledd.

I

I forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) gjøres følgende endring:

§ 11-6-1 skal lyde:

Renten etter § 11-4-5 fastsettes til 0,7 prosent.

II

Endringen trer i kraft straks.

SkN 14-084 Endring i samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt

Forskrift om endring i samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt

Hjemmel: Fastsatt av Skattedirektoratet 23. juni 2014 med hjemmel i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 5-3, § 5-4, § 5-5 nr. 3, § 5-9 bokstav a og c og § 5-12 nr. 4, jf. § 5-11 og § 5-12 og delegeringsvedtak 8. august 2013 nr. 960.

I

I samleforskrift 17. september 2013 nr. 1092 om tredjeparters opplysningsplikt gjøres følgende endringer:

§ 5-3. Fordringer og gjeld mv.

A. Innskudd og lån i banker, forsikringsselskaper mv.

Overskriften skal lyde:

Anvendelsesområde og definisjoner

§ 5-3-1 skal lyde:

§ 5-3-1. *Anvendelsesområde*

- (1) Banker, forsikringsselskaper, hypotek- og kredittforeninger, samvirkelag, spareforeninger, verdipapirforetak (jf. lov 29. juni 2007 nr. 75 om verdipapirhandel § 2-3 første ledd), advokater, finansieringsinstitusjon (jf. lov 10. juni 1988 nr. 40 om finansieringsvirksomhet § 1-3) og andre som har penger til forvaltning, eller som driver utlånsvirksomhet eller låneformidling som næring, skal uoppfordret gi opplysninger etter reglene i § 5-3-2 til § 5-3-6.
- (2) Innbetalte beløp på sparebrev og innløste sparebrev behandles som innskudd.
- (3) Gebyrer og provisjoner knyttet til et lån, samt garantiprovisjoner til tredjemann behandles som renter.
- (4) Det skal gis opplysninger om samtlige innskudd og utlån, herunder formidlede og forvaltede innskudd og utlån.
- (5) Opplysningsplikten omfatter også innskuddskonti og lånekonti som er oppgjort i løpet av inntektsåret.
- (6) Opplysningsplikten etter denne paragraf kan begrenses av Skattedirektoratet.

Overskriften «Oppgavepliktens omfang» tas ut.

§ 5-3-2 skal lyde:

§ 5-3-2. *Definisjoner*

- (1) Med reell rettighetshaver menes fysisk person som definert i lov 6. mars 2009 nr. 11 om tiltak mot hvitvasking og terrorfinansiering mv. § 2 nr. 3.

Overskriften skal lyde:

Identifikasjonsopplysninger

§ 5-3-3 skal lyde:

§ 5-3-3. *Identifikasjonsopplysninger*

- (1) Opplysningene skal inneholde den opplysningspliktiges navn, adresse og organisasjonsnummer. Registreringspliktige etter § 5-12 B, skal i tillegg oppgi globalt identifikasjonsnummer (GIIN).
- (2) Det skal gis følgende opplysninger om innskyter, låntaker, disponent, og amerikansk reell rettighetshaver identifisert etter § 5-12 B:
 - a. navn,
 - b. adresse med landkode,
 - c. fødsels-/D-nummer eller organisasjonsnummer,
 - d. amerikansk landkode på innskyter, disponent og reell rettighetshaver identifisert etter § 5-12 B,

og
e. amerikansk identifikasjonsnummer med amerikansk landkode på innskyter, disponert og reell rettighetshaver identifisert etter § 5-12 B.

Overskriften skal lyde:

Opplysninger om innskuddskonti og lånekonti

§ 5-3-4 skal lyde:

§ 5-3-4. Innskuddskonti

(1) Opplysningene skal inneholde:

- a. innskuddets kontonummer og kontoens landkode merket etter § 5-12 B. Konti som er aktuelle i forbindelse med overføring av tilgodebeløp etter skatteavregning, skal i tillegg markeres,
- b. innstående beløp inkludert renter ved utgangen av inntektsåret, herunder kassakreditt i kredit og kredittkort med positiv saldo, og
- c. tidfestede renter siste år, jf. skatteloven § 14-2.

(2) Når innskuddskonto merket med amerikansk landkode etter § 5-12 B er oppgjort i løpet av inntektsåret, skal også saldo umiddelbart før oppgjørsdag og dato for oppgjørsdag oppgis.

Overskriften «Oppgave over lånekonti» tas ut.

Overskriften «Nærmere om oppgaven» tas ut.

§ 5-3-5 skal lyde:

§ 5-3-5. Lånekonti

(1) Opplysningene skal inneholde:

- a. lånets kontonummer,
- b. utestående beløp ved utgangen av inntektsåret, herunder renter og innskuddskonti i debet, og
- c. tidfestede renter siste år, jf. skatteloven § 14-2 .

Overskriften skal lyde:

Levering av opplysninger

§ 5-3-6 skal lyde:

§ 5-3-6. Levering av opplysninger

(1) Opplysningene skal sendes elektronisk til den mottakssentral og i det formatet som Skattedirektoratet bestemmer. Opplysninger som nevnt i § 5-3-3 til § 5-3-5 gis for hvert kontonummer hvis Skattedirektoratet ikke bestemmer noe annet. Innen rammen av § 5-3-3 til § 5-

3-5 kan Skattedirektoratet hvert år vedta avvik fra opplysningspliktens innhold tilpasset det medium opplysningene skal gis på.

(2) Skattedirektoratet kan bestemme at den opplysningspliktige skal sende følgeskriv på skjema fastsatt av Skattedirektoratet.

(3) Opplysningene skal leveres Skattedirektoratet innen 20. januar året etter inntektsåret.

(4) Skattedirektoratet kan bestemme at innskuddskonti merket med amerikansk landkode skal leveres særskilt og fastsette en annen frist enn den som følger av tredje ledd.

§ 5-3-7 og § 5-3-8 med overskrifter oppheves.

Overskriften i § 5-4 skal lyde:

§ 5-4. *Finansielle instrumenter mv.*

Overskriften i § 5-4 A skal lyde:

A. Finansielle instrumenter og andre finansielle produkter

Overskriften i § 5-4 A kapittel 1 «Anvendelsesområde» tas ut:

Ny overskrift skal lyde:

Anvendelsesområde og definisjoner

§ 5-4-1 skal lyde:

§ 5-4-1. *Anvendelsesområde*

(1) Verdipapirregistre, verdipapirforetak og andre som tar del i forvaltningen eller omsetningen av finansielle instrumenter eller andre finansielle produkter for andres regning som ledd i sin forretningsvirksomhet, herunder registerførere som nevnt i verdipapirregisterloven § 6-5, skal gi opplysninger etter reglene i § 5-4-2 til § 5-4-9.

(2) Opplysningsplikten omfatter finansielle instrumenter og andre finansielle produkter egnet for investeringsformål. Finansielle instrumenter og andre finansielle produkter omfatter blant annet omsettelige verdipapirer, verdipapirfondsandeler, pengemarkedsinstrumenter, derivater og valuta- og råvaretransaksjoner.

(3) Opplysningsplikten omfatter også konti som er avsluttet i løpet av inntektsåret.

(4) Opplysningsplikten etter denne paragraf kan begrenses av Skattedirektoratet.

(5) Opplysningsplikten etter denne paragraf for andre opplysningspliktige enn verdipapirregistre gjelder bare amerikansk investor og amerikansk reell rettighetshaver identifisert etter § 5-12 B, og med de begrensninger som følger av § 5-13-2.

§ 5-4-2 skal lyde:

§ 5-4-2. Definisjoner

(1) Med verdipapirregister menes foretak med tillatelse til å drive registrering av finansielle instrumenter, jf. verdipapirregisterloven § 1-3.

(2) Med verdipapirforetak menes foretak som yter en eller flere investeringstjenester som definert i verdipapirhandelloven § 2-1 på forretningsmessig basis, jf. lov 29. juni 2007 nr. 75 om verdipapirhandel § 2-3 første ledd.

(3) Med verdipapirnummer menes ISIN eller, der ISIN ikke finnes, alternativ instrumentidentifikator (AII) jf. forskrift 29. juni 2007 nr. 876 til verdipapirhandelloven § 10-39 bokstav b, eller annen kode som identifiserer instrumentet og dets eventuelle underliggende objekt.

(4) Med reell rettighetshaver menes fysisk person som definert i lov 6. mars 2009 nr. 11 om tiltak mot hvitvasking og terrorfinansiering mv. § 2 nr. 3.

Overskriften i § 5-4 A kapittel 2 «Levering av kontrollopgaver vedrørende finansielle instrumenter registrert i verdipapirregister» tas ut.

Overskriften skal lyde:

Identifikasjonsopplysninger

Overskriften «Aksjer» tas ut.

§ 5-4-3 skal lyde:

§ 5-4-3. Identifikasjonsopplysninger

(1) Opplysningene skal inneholde den opplysningspliktiges navn, adresse og organisasjonsnummer. Registreringspliktige etter § 5-12 B, skal i tillegg oppgi globalt identifikasjonsnummer (GIIN).

(2) Det skal gis følgende opplysninger om investor, og amerikansk reell rettighetshaver identifisert etter § 5-12 B:

- a. navn,
- b. adresse med landkode,
- c. fødsels-/D-nummer eller organisasjonsnummer,
- d. for kontohaver som ikke er skattepliktig til Norge som bosatt, det sted kontohaver oppgir å være skattepliktig, jf. forskrift 21. mai 2003 nr. 620 om hvilke opplysninger som skal fremgå

- av verdipapirregister § 9 nr. 5,
- e. amerikansk landkode på investor og reell rettighetshaver identifisert etter § 5-12 B, og
- f. amerikansk identifikasjonsnummer med amerikansk landkode på investor og reell rettighetshaver identifisert etter § 5-12 B.

(3) Det skal gis følgende opplysninger om kontoen og det finansielle instrument eller det finansielle produktet:

- a. kontonummer eller annen lignende identifikasjon og kontoens landkode merket etter § 5-12 B,
- b. kontotype, herunder enkeltkonto eller forvalterkonto,
- c. det finansielle instrumentets eller produktets betegnelse og verdipapirnummer,
- d. utsteders jurisdiksjon (eventuelt hvilken jurisdiksjon det finansielle instrumentet er utstedt i),
- e. valutakode for det finansielle instrumentets eller produktets pålydende og den valuta instrumentet omsettes i, og
- f. pålydende og aksjeklasse for aksjer.

Overskriften skal lyde:

Opplysninger om finansielle instrumenter og andre finansielle produkter

§ 5-4-4 skal lyde:

§ 5-4-4. Aksjer, egenkapitalbevis og andre egenkapitalinstrumenter

(1) Det skal gis følgende opplysninger om beholdningen spesifisert per verdipapirnummer:

- a. beholdning ved utgangen av inntektsåret,
- b. skattemessig formuesverdi ved utgangen av inntektsåret, og
- c. tidfestet utbytte og kildeskatt i løpet av inntektsåret.

(2) Det skal gis følgende opplysninger om transaksjoner og selskapshendelser spesifisert per verdipapirnummer:

- a. aksjer mv. i tilgang/avgang ved
 - 1. kjøp, salg, arv, gave, stiftelse, nyemisjon, konvertering av fordring, likvidasjon, partiell likvidasjon, fusjon, fisjon og konsernintern overføring, sletting av egne aksjer og fusjon/fisjon med bruk av egne aksjer
 - 2. fondsemisjon, splitt, spleis, skattefri fusjon og skattefri fisjon,
- b. inngangsverdi inkludert anskaffelseskostnader,
- c. realisasjonsvederlag fratrukket realisasjonskostnader, og
- d. endringer i aksjekapital, eventuelt overkurs.

(3) Dersom en eller flere av skattyters conti er avsluttet i løpet av inntektsåret, skal dette angis på beholdningsoppgaven. Når konto merket med amerikansk landkode etter § 5-12 B er avsluttet i løpet av inntektsåret, skal også verdien umiddelbart før avslutning og dato for avslutning oppgis.

Overskriften «Andre finansielle instrumenter» tas ut.

§ 5-4-5 skal lyde:

§ 5-4-5. *Obligasjoner og andre gjeldsinstrumenter*

(1) Det skal gis følgende opplysninger om beholdningen spesifisert per verdipapirnummer:

- a. beholdning ved utgangen av inntektsåret,
- b. skattemessig formuesverdi ved utgangen av inntektsåret, og
- c. tidfestet avkastning i løpet av inntektsåret og kildeskatt.

(2) Det skal gis følgende opplysninger om transaksjoner spesifisert per verdipapirnummer:

- a. transaksjonstype i verdipapirregister, jf. forskrift 21. mai 2003 nr. 620 om hvilke opplysninger som skal fremgå av verdipapirregister § 12 nr. 2,
- b. entydig angivelse av transaksjonen,
- c. det nominelle beløp som omfattes av transaksjonen,
- d. tidspunkt for anskaffelse, realisasjon og annen overdragelse,
- e. inngangsverdi inkludert anskaffelseskostnader, og
- f. vederlag ved realisasjon eller annen overdragelse fratrukket transaksjonskostnader.

(3) Dersom en eller flere av skattyters konti er avsluttet i løpet av inntektsåret, skal dette angis på beholdningsoppgaven. Når konto merket med amerikansk landkode etter § 5-12 B er avsluttet i løpet av inntektsåret, skal også verdien umiddelbart før avslutning og dato for avslutning oppgis.

§ 5-4-6 skal lyde:

§ 5-4-6. *Opsjoner, terminer og andre derivatkontrakter*

(1) Det skal gis følgende opplysninger om beholdningen spesifisert per verdipapirnummer:

- a. beholdning ved utgangen av inntektsåret, og
- b. skattemessig formuesverdi ved utgangen av inntektsåret.

(2) Det skal gis følgende opplysninger om inngåelse av opsjoner, terminer og andre derivatkontrakter spesifisert per verdipapirnummer:

- a. entydig angivelse av transaksjonen,
- b. tidspunkt for inngåelse av kontrakten og bortfallsdato,
- c. underliggende objekts mengdeenhet og antall,
- d. betalt opsjonspremie eller lignende betaling ved inngåelse av kontrakten,
- e. mottatt opsjonspremie eller lignende betaling ved inngåelse av kontrakten,
- f. avtalt pris på underliggende enheter, og
- g. kurtasje eller andre transaksjonskostnader.

(3) Det skal gis følgende opplysninger om realisasjon eller annen overdragelse om opsjoner, terminer og andre derivatkontrakter spesifisert per verdipapirnummer:

- a. entydig angivelse av transaksjonen,
- b. innløsningstidspunkt(er) eller annet realisasjons- eller overdragelsestidspunkt,
- c. underliggende objekts mengdeenhet og antall,
- d. avtalt pris på underliggende enheter, og
- e. vederlag ved realisasjon eller annen overdragelse fratrukket transaksjonskostnader.

(4) Der den opplysningspliktige har informasjon om både inngåelse og senere realisasjon av kontrakten, skal gevinst eller tap på kontrakten oppgis.

(5) Dersom en eller flere av skattyters konti er avsluttet i løpet av inntektsåret, skal dette angis på beholdningsoppgaven. Når konto merket med amerikansk landkode etter § 5-12 B er avsluttet i løpet av inntektsåret, skal også verdien umiddelbart før avslutning og dato for avslutning oppgis.

Overskriften «Utlån av verdipapirer» tas ut.

§ 5-4-7 skal lyde:

§ 5-4-7. Andre finansielle instrumenter og finansielle produkter

(1) Det skal gis følgende opplysninger om beholdningen spesifisert per verdipapirnummer:

- a. beholdning ved utgangen av inntektsåret,
- b. skattemessig formuesverdi ved utgangen av inntektsåret, og
- c. tidfestet avkastning i løpet av inntektsåret og kildeskatt.

(2) Det skal gis følgende opplysninger om transaksjoner spesifisert per verdipapirnummer:

- a. entydig angivelse av transaksjonen,
- b. antall enheter,
- c. anskaffelses, realisasjons- eller overdragelsestidspunkt,
- d. inngangsverdi inkludert anskaffelseskostnader, og
- e. vederlag ved realisasjon eller annen overdragelse fratrukket transaksjonskostnader.

(3) Der den opplysningspliktige har informasjon om både anskaffelse og senere realisasjon av det finansielle produktet, skal gevinst eller tap på produktet oppgis.

(4) Dersom en eller flere av skattyters konti er avsluttet i løpet av inntektsåret, skal dette angis på beholdningsoppgaven. Når konto merket med amerikansk landkode etter § 5-12 B er avsluttet i løpet av inntektsåret, skal også verdien umiddelbart før avslutning og dato for avslutning oppgis.

Overskriften «Levering av oppgaver» tas ut.

§ 5-4-8 skal lyde:

§ 5-4-8. Opplysninger vedrørende utlån av verdipapirer

(1) Det skal gis følgende opplysninger vedrørende verdipapirlån som nevnt i skatteloven § 9-11 tredje ledd:

- a. samlet beholdning av utlånte og innlånte verdipapirer ved utgangen av inntektsåret for den enkelte utlåner og innlåner,
- b. samtlige lånetransaksjoner i inntektsåret,
- c. antall og type verdipapirer som er gjenstand for utlån/innlån,
- d. mottatt utbyttekompensasjon,
- e. registreringsdato for etablering av lånet,
- f. registreringsdato for tilbakeføring av verdipapirene,

g. kurs på verdipapiret på registreringsdato, og
h. mottatt vederlag.

(2) Dersom en eller flere av skattyters konti er avsluttet i løpet av inntektsåret, skal dette angis på beholdningsoppgaven. Når konto merket med amerikansk landkode etter § 5-12 B er avsluttet i løpet av inntektsåret, skal også verdien umiddelbart før avslutning og dato for avslutning oppgis.

Overskriften skal lyde:

Levering av opplysninger

§ 5-4-9 skal lyde:

§ 5-4-9. Levering av opplysninger

(1) Verdipapirregistre skal gi opplysningene som nevnt i § 5-4-3 til § 5-4-8 på magnetbånd eller annet maskinlesbart medium. Opplysningene skal også inneholde opplysninger om kontrollsummer og antall.

(2) Verdipapirregistre skal sende opplysninger som nevnt i § 5-4-3 til § 5-4-8 til skattyteren, med melding om at tilsvarende opplysninger vil bli sendt skattemyndighetene. Fristen fastsettes av Skattedirektoratet.

(3) Skattedirektoratet gir nærmere regler om hvordan opplysningene skal formes.

(4) Opplysningene skal leveres til den tid og på det sted Skattedirektoratet bestemmer.

(5) Ved oversendelsen av opplysningene skal det legges ved følgeskriv fastsatt av Skattedirektoratet.

(6) Andre opplysningspliktige enn verdipapirregistre skal gi opplysninger om konti merket med amerikansk landkode etter § 5-12 B, elektronisk til den mottakssentral og i det formatet Skattedirektoratet bestemmer. Opplysningene skal leveres til den tid Skattedirektoratet bestemmer. Skattedirektoratet kan bestemme at beløpene skal summeres, og at det skal opplyses hvor mange skattytere det gis opplysninger om.

Overskriften i § 5-5 D skal lyde:

D. Forsikringsselskapers mv. plikt til å gi opplysninger om utbetalinger på livsforsikringer

§ 5-5-30 skal lyde:

§ 5-5-30. Anvendelsesområde

(1) Det skal gis opplysninger om alle utbetalinger av livrenter (herunder overlevelsesrenter) og uførerenter. Opplysningene om livrenter (herunder overlevelsesrenter) skal inneholde skattepliktig eller fradragsberettiget del av det oppgitte beløp angitt i hele kroner.

(2) Det skal gis opplysninger om alle utbetalinger i henhold til livsforsikring (kapitalforsikring).

(3) Utbetaling av livsforsikring tegnet og betalt av arbeidsgiver til fordel for arbeidstaker, medeier, aksjonær eller disses nærmeste familie, jf. skatteloven § 10-11 (2) femte punktum, skal angis særskilt.

(4) Opplysningsplikten etter denne paragraf kan begrenses av Skattedirektoratet.

§ 5-5-31 skal lyde:

§ 5-5-31. Identifikasjonsopplysninger

(1) Opplysningene skal inneholde den opplysningspliktiges navn, adresse og organisasjonsnummer. Registreringspliktige etter § 5-12 B, skal i tillegg oppgi globalt identifikasjonsnummer (GIIN).

(2) Det skal gis følgende opplysninger om forsikringstaker og den som beløpet utbetales til:

- a. navn,
- b. adresse med landkode,
- c. fødsels-/D-nummer eller organisasjonsnummer,
- d. amerikansk landkode på forsikringstaker og den som beløpet utbetales til som er identifisert etter § 5-12 B, og
- e. amerikansk identifikasjonsnummer med amerikansk landkode på forsikringstaker og den som beløpet utbetales til som er identifisert etter § 5-12 B.

§ 5-5-32 skal lyde:

§ 5-5-32. Om utbetalinger

(1) Opplysningene skal inneholde:

- a. forsikringsnummer eller avtalenummer og landkode merket etter § 5-12 B,
- b. hvilken type forsikring opplysningene gjelder,
- c. utbetalt beløp, og
- d. utbetalingstype.

§ 5-5-33 skal lyde:

§ 5-5-33. Levering av opplysninger

(1) Det skal gis opplysninger for hver forsikringstaker og forsikring hvis Skattedirektoratet ikke bestemmer noe annet. Innenfor rammen av § 5-5-31 og § 5-5-32 kan Skattedirektoratet vedta avvik fra opplysningenes innhold tilpasset det medium opplysningene skal gis på.

(2) Opplysningene skal gis på maskinlesbart medium og i den form Skattedirektoratet bestemmer.

(3) Den opplysningspliktige skal innsende følgeskriv på skjema fastsatt av Skattedirektoratet for bruk til kontroll av innsendelsen av opplysningene.

(4) Opplysningene skal leveres samlet til Skattedirektoratet innen 20. januar året etter inntektsåret.

(5) Opplysninger om utbetalinger merket med amerikansk landkode etter § 5-12 B, skal sendes elektronisk til den mottakssentral og i det formatet Skattedirektoratet bestemmer. Opplysningene skal leveres til den tid Skattedirektoratet bestemmer. Skattedirektoratet kan bestemme at beløpene skal summeres, og at det skal opplyses hvor mange skattytere det gis opplysninger om.

§ 5-5-34 til § 5-5-36 oppheves.

Overskriften i § 5-9 A skal lyde:

A. Forsikring i livsforsikringselskaper mv.

Ny overskrift skal lyde:

Anvendelsesområde

§ 5-9-1 skal lyde:

§ 5-9-1. *Anvendelsesområde*

(1) Alle selskaper som har tillatelse fra Kongen til å drive livsforsikringsvirksomhet etter lov 10. juni 2005 nr. 44 om forsikringsselskaper, pensjonsforetak og deres virksomhet mv. § 2-1 og § 2-4 første ledd, plikter etter krav fra skattemyndighetene å levere opplysninger etter reglene i § 5-9-2 til § 5-9-5 om kapitalforsikringer med sparing og individuelle livrenteforsikringer.

(2) Skattedirektoratet eller den dette gir fullmakt bestemmer hvem som skal levere opplysninger.

(3) Opplysningsplikten etter denne paragraf kan begrenses av Skattedirektoratet.

Ny overskrift skal lyde:

Identifikasjonsopplysninger

§ 5-9-2 skal lyde:

§ 5-9-2. *Identifikasjonsopplysninger*

(1) Opplysningene skal inneholde den opplysningspliktiges navn, adresse og organisasjonsnummer. Registreringspliktige etter § 5-12 B, skal i tillegg oppgi globalt identifikasjonsnummer (GIIN).

(2) Det skal gis følgende opplysninger om forsikringstaker, og enhver annen amerikansk person berettiget i forsikringsavtalen til å få tilgang til gjenkjøpsverdien eller til å endre avtalens begunstigede, eller enhver annen amerikansk person navngitt som eier i forsikringsavtalen eller med en personlig rett til utbetalinger etter avtalens vilkår, identifisert etter § 5-12 B:

- a. navn,
- b. adresse med landkode,
- c. fødsels-/D-nummer eller organisasjonsnummer,
- d. amerikansk landkode på forsikringstaker mv. som er identifisert etter § 5-12 B, og
- e. amerikansk identifikasjonsnummer med amerikansk landkode på forsikringstaker mv. som er identifisert etter § 5-12 B.

Ny overskrift skal lyde:

Opplysningenes innhold

§ 5-9-3 skal lyde:

§ 5-9-3. Opplysningenes innhold

(1) Opplysningene skal inneholde:

- a. forsikringsnummer eller avtalenummer og landkode merket etter § 5-12 B,
- b. hvilken type forsikring opplysningene gjelder,
- c. gjenkjøpsverdi ved utgangen av inntektsåret, og
- d. den skattepliktige årsavkastning på sparedelen av kapitalforsikring, jf. skatteloven § 5-20 annet ledd bokstav a.

(2) Når forsikringsavtaler merket med amerikansk landkode etter § 5-12 B er opphørt i løpet av inntektsåret, skal også gjenkjøpsverdien umiddelbart før opphør og dato for opphør oppgis.

Ny overskrift skal lyde:

Levering av opplysninger

§ 5-9-4 skal lyde:

§ 5-9-4. Levering av opplysninger

(1) Opplysningene skal gis på maskinlesbart medium og i den form Skattedirektoratet bestemmer.

(2) Opplysningspliktig skal innsende følgeskriv på skjema fastsatt av Skattedirektoratet for bruk til kontroll av innsendelsen av opplysningene.

(3) Opplysningene skal leveres samlet til Skattedirektoratet innen 20. januar året etter inntektsåret.

(4) Opplysninger om forsikringer merket med amerikansk landkode etter § 5-12 B, skal sendes elektronisk til den mottakssentral og i det formatet Skattedirektoratet bestemmer. Opplysningene

skal leveres til den tid Skattedirektoratet bestemmer. Skattedirektoratet kan bestemme at beløpene skal summeres, og at det skal opplyses hvor mange skattytere det gis opplysninger om.

§ 5-9-5 skal lyde:

§ 5-9-5. *Dispensasjon*

Skattedirektoratet kan gi forsikringsselskap hel eller delvis dispensasjon fra reglene i § 5-9-1 til § 5-9-4, herunder fastsette alternative innberetningsmedium.

§ 5-9-6 og § 5-9-7 oppheves.

Overskriften i § 5-9 C skal lyde:

C. Innskudd i verdipapirfond og andre investeringsenheter

Overskriften i § 5-9 C kapittel 1 «Anvendelsesområde» tas ut.

Ny overskrift skal lyde:

Anvendelsesområde og definisjoner

§ 5-9-20 skal lyde:

§ 5-9-20. Anvendelsesområde

(1) Forvaltningsselskaper, verdipapirfond og andre investeringsenheter, skal gi opplysninger etter § 5-9-22 til § 5-9-29.

(2) Verdipapirfond og alternative investeringsfond er fritatt fra opplysningsplikten i den utstrekning opplysningene gis av forvaltningsselskapet.

(3) Opplysningsplikten etter denne paragraf kan begrenses av Skattedirektoratet.

(4) Opplysningsplikten etter denne paragraf om innskudd i andre investeringsenheter gjelder bare amerikansk andelseier og amerikansk reell rettighetshaver identifisert etter § 5-12 B, og med de begrensninger som følger av § 5-13-3.

§ 5-9-21 skal lyde:

§ 5-9-21. *Definisjoner*

(1) Med forvaltningsselskap menes selskap som driver verdipapirfondsforvaltning, jf. verdipapirfondloven § 1-2, og foretak som på forretningsmessig basis driver forvaltning av alternativt investeringsfond.

(2) Med verdipapirfond menes selvstendig formuesmasse oppstått ved kapitalinnskudd fra en ubestemt krets av personer mot utstedelse av andeler i fondet og som for det vesentlige består av finansielle instrumenter og/eller innskudd i kredittinstitusjon, jf. verdipapirfondloven § 1-2.

(3) Med aksjefond menes i § 5-9-22 til § 5-9-25 et verdipapirfond som eier en eller flere aksjer, jf. skatteloven § 10-1 tredje ledd.

(4) Med obligasjonsfond menes i § 5-9-22 til § 5-9-25 et verdipapirfond som etter vedtektene skal plassere midlene i andre verdipapirer enn aksjer, jf. skatteloven § 10-1 tredje ledd.

(5) Med alternativt investeringsfond menes innretning for kollektiv investering som ikke er et UCITS, jf. verdipapirfondloven § 1-2 første ledd nr. 4, og som innhenter kapital fra et antall investorer med sikte på å investere kapitalen i henhold til en definert investeringsstrategi til fordel for investorene.

(6) Med andre investeringsenheter menes juridiske personer og andre sammenslutninger som driver som forretningsvirksomhet (eller som styres av enhet som driver som forretningsvirksomhet) én eller flere av følgende aktiviteter for eller på vegne av en kunde:

a. omsetning av pengemarkedsinstrumenter (sjekker, vekslere, banksertifikater, derivater mv.), utenlandsk valuta, børsm-, rente- og indeksinstrumenter, omsettelige verdipapirer eller råvareterminkontrakter,

b. individuell og kollektiv porteføljeforvaltning, eller

c. annen form for investering, administrasjon eller forvaltning av midler eller penger på vegne av andre personer.

Andre investeringsenheter omfatter likevel ikke:

a. enheter som mottar innskudd som ledd i ordinær bankvirksomhet eller liknende forretningsvirksomhet,

b. enheter som innehar finansielle aktiva for andres regning som en betydelig del av sin virksomhet, og

c. forsikringselskap (eller et forsikringselskaps holdingselskap) som utsteder eller er forpliktet til å foreta utbetalinger i henhold til en forsikringsavtale med gjenkjøpsverdi eller en livrentekontrakt.

(7) Med andeler menes enhver kapitalinteresse eller overskuddsinteresse, herunder interesse av opprettelse eller forvaltning av forvaltningsformuer (stiftelser, truster mv.).

(8) Med andeler i andre investeringsenheter menes også andeler som ikke regelmessig omsettes i et etablert verdipapirmarked, når:

a. verdien av andelene hovedsakelig fastsettes, direkte eller indirekte, under henvisning til aktiva som gir opphav til kildeskattepliktige betalinger fra amerikansk kilde, og

b. interesseklassen ble opprettet med det formål å unngå identifisering av amerikanske andelseiere og gi opplysninger om disse etter denne bestemmelse.

(9) Med andelseier i andre investeringsenheter menes enhver person som enten har en kapitalinteresse eller en overskuddsinteresse i investeringsenheten. Dersom investeringsenheten er en forvaltningsformue anses stifter eller oppretter, forvalter, person som etter avtale er satt til å overvåke forvaltningen av forvaltningsformuen, og begunstiget til direkte eller indirekte

obligatorisk eller skjønnsmessig utdeling fra forvaltningsformuen som andelseier. Det samme gjelder enhver annen fysisk person som utøver endelig effektiv kontroll over forvaltningsformuen.

(10) Med reell rettighetshaver menes fysisk person som definert i lov 6. mars 2009 nr. 11 om tiltak mot hvitvasking og terrorfinansiering mv. § 2 nr. 3.

Overskriften i § 5-9 C kapittel 2 «Levering av kontrolloppgaver vedrørende innskudd i verdipapirfond» tas ut.

Ny overskrift skal lyde:

Identifikasjonsopplysninger

§ 5-9-22 skal lyde:

§ 5-9-22. *Identifikasjonsopplysninger*

(1) Opplysningene skal inneholde den opplysningspliktiges navn, adresse og organisasjonsnummer. Registreringspliktige etter § 5-12 B, skal i tillegg oppgi globalt identifikasjonsnummer (GIIN).

(2) Det skal gis følgende opplysninger om andelseier, andelsoverdrager og andelsmottaker, og amerikansk reell rettighetshaver identifisert etter § 5-12 B:

- a. navn,
- b. adresse med landkode,
- c. fødsels-/D-nummer eller organisasjonsnummer,
- d. amerikansk landkode på andelseier, andelsoverdrager og reell rettighetshaver identifisert etter § 5-12 B, og
- e. amerikansk identifikasjonsnummer med amerikansk landkode på andelseier, andelsoverdrager og reell rettighetshaver identifisert etter § 5-12 B.

(3) Det skal gis følgende opplysninger om kontoen og fondet eller investeringsenheten:

- a. fondets eller investeringsenhetens navn,
- b. fondets eller investeringsenhetens ISIN-nummer, organisasjonsnummer og globalt identifikasjonsnummer (GIIN), og
- c. kontonummer eller annen lignende identifikasjon og kontoens landkode merket etter § 5-12 B.

Ny overskrift skal lyde:

Innskudd i verdipapirfond

§ 5-9-23 skal lyde:

§ 5-9-23. *Opplysninger om beholdning*

(1) Forvaltningsselskaper og verdipapirfond skal gi opplysninger til Skattedirektoratet som viser den enkelte andelseiers beholdning ved utgangen av inntektsåret. Opplysninger skal også innsendes for det år andel realiseres.

(2) For obligasjonsfond skal opplysningene inneholde:

- a. antall fondsandeler,
- b. fondsandelenes samlede skattemessige formuesverdi, og
- c. tidfestet avkastning i løpet av inntektsåret for hver andelseier.

(3) For aksjefond skal opplysningene inneholde:

- a. antall fondsandeler,
- b. andelenes samlede omsetningsverdi,
- c. andelenes samlede skattemessige formuesverdi,
- d. det enkelte erverv av fondsandeler:
 1. ervervstidspunkt,
 2. antall fondsandeler,
 3. utdelt utbytte i løpet av året,
 4. inngangsverdi,
 5. samlet RISK-beløp i eiertiden for erverv før 1. januar 2006,
 6. ubenyttet skjermingsfradrag fra tidligere år,
 7. skjermingsgrunnlag,
 8. skjermingsfradrag,
 9. skattepliktig utbytte,
 10. ubenyttet skjermingsfradrag til fremføring, og
 11. trukket kildeskatt i norske kroner av utdelt utbytte til utenlandsk andelseier.
- e. andelenes samlede skattepliktige utbytte.

(4) Når konto merket med amerikansk landkode etter § 5-12 B er avsluttet i løpet av inntektsåret, skal også verdien umiddelbart før avslutning og dato for avslutning oppgis.

§ 5-9-24 skal lyde:

§ 5-9-24. *Opplysninger om realisasjon*

(1) Forvaltningsselskap og verdipapirfond skal gi opplysninger til Skattedirektoratet om fondsandeler som er realisert i løpet av inntektsåret.

(2) For obligasjonsfond skal opplysningene inneholde:

- a. antall realiserte fondsandeler,
- b. realisasjonsvederlag med fradrag for realisasjonsutgifter, samlet og for den enkelte fondsandel,
- c. samlet RISK-beløp i skattyterens eiertid for andel ervervet før 1. januar 2006,
- d. inngangsverdien uten tillegg for anskaffelseskostnader, samlet og for den enkelte fondsandel,
- e. samlede anskaffelseskostnader og samlede realisasjonskostnader, og
- f. ervervsdato og realisasjonsdato for den enkelte fondsandel.

(3) For aksjefond skal opplysningene inneholde:

- a. det enkelte erverv av fondsandeler:

1. ervervstidspunkt,
 2. antall fondsandeler,
 3. realisasjonstidspunkt,
 4. inngangsverdi,
 5. samlet RISK-beløp i eiertiden for andel ervervet før 1. januar 2006,
 6. realisasjonsvederlag,
 7. realisasjonskostnader,
 8. ubenyttet skjermingsfradrag fra tidligere år som reduserer gevinst, jf. skatteloven § 10-31 første ledd annet punktum, og
 9. skattepliktig gevinst eller fradragsberettigede tap.
- b. andelenes samlede skattepliktige gevinst eller fradragsberettigede tap.

§ 5-9-25 skal lyde:

§ 5-9-25. *Opplysninger ved overdragelse av andel i verdipapirfond ved arv, gave og gavesalg*

(1) Ved overdragelse av andel i verdipapirfond ved arv, gave og gavesalg skal verdipapirfondet og forvaltningsselskapet gi opplysninger til Skattedirektoratet.

(2) Opplysningene om det enkelte erverv av fondsandeler skal inneholde:

- a. andelsoverdragers ervervstidspunkt,
- b. antall andeler,
- c. omsetningsverdien på overdragelsestidspunktet,
- d. andelsoverdragers vederlag ved overdragelsen,
- e. andelsoverdragers inngangsverdi på andelen,
- f. andelsoverdragers eventuelle skjermingsgrunnlag,
- g. andelsoverdragers eventuelle ubenyttede skjermingsfradrag til fremføring, og
- h. andelsmottakers inngangsverdi ved gavesalg.

(3) I tilfeller hvor arvelater eller giver har flere erverv og flere arvinger eller mottakere, og partene ikke har bestemt noen annen fordeling, legges det til grunn at det enkelte erverv skal deles på antall mottakere.

Ny overskrift skal lyde:

Innskudd i andre investeringsenheter

Ny § 5-9-26 skal lyde:

§ 5-9-26. *Opplysninger om beholdning*

(1) Andre investeringsenheter skal gi opplysninger til Skattedirektoratet som viser den enkelte andelseiers beholdning av andeler i investeringsenheten ved utgangen av inntektsåret. Opplysninger skal også innsendes for det år andelene realiseres.

(2) For andre investeringsenheter skal opplysningene inneholde:

- a. beholdning,

- b. andelenes samlede skattemessige formuesverdi,
- c. tidfestet avkastning i løpet av inntektsåret,
- d. det enkelte erverv av andeler gjort i investeringsenheten:
 - 1. ervervstidspunkt,
 - 2. antall andeler,
 - 3. inngangsverdi tillagt anskaffelseskostnader,
 - 4. eventuelt ubenyttet skjermingsfradrag fra tidligere år,
 - 5. eventuelt skjermingsgrunnlag,
 - 6. eventuelt skjermingsfradrag,
 - 7. ev. ubenyttet skjermingsfradrag til fremføring, og
 - 8. trukket kildeskatt i norske kroner av utdelt avkastning/utbytte til utenlandsk andelseier.
- e. andelenes samlede skattepliktige utbytte.

(3) Når konto merket med amerikansk landkode etter § 5-12 B er avsluttet i løpet av inntektsåret, skal også verdien umiddelbart før avslutning og dato for avslutning oppgis.

Ny § 5-9-27 skal lyde:

§ 5-9-27. Opplysninger om realisasjon

(1) Andre investeringsenheter skal gi opplysninger til Skattedirektoratet om andeler som er realisert i løpet av inntektsåret.

(2) Opplysningene skal inneholde:

- a. det enkelte erverv av andeler:
 - 1. ervervstidspunkt,
 - 2. antall andeler,
 - 3. realisasjonstidspunkt,
 - 4. inngangsverdi inkludert anskaffelseskostnader,
 - 5. eventuelt samlet RISK-beløp i eiertiden for andel ervervet før 1. januar 2006,
 - 6. realisasjonsvederlag fratrukket realisasjonskostnader,
 - 7. eventuelt ubenyttet skjermingsfradrag fra tidligere år som reduserer gevinst, jf. skatteloven § 10-31 første ledd annet punktum, og
 - 8. skattepliktig gevinst eller fradragsberettigede tap.
- b. andelenes samlede skattepliktige gevinst eller fradragsberettigede tap.

Ny § 5-9-28 skal lyde:

§ 5-9-28. Opplysninger ved overdragelse av andel ved arv, gave og gavesalg

(1) Ved overdragelse av andel ved arv, gave og gavesalg skal investeringsenheten gi opplysninger til Skattedirektoratet.

(2) Opplysningene om det enkelte erverv av fondsandeler skal inneholde:

- a. andelsoverdraggers ervervstidspunkt,
- b. antall andeler,
- c. omsetningsverdien på overdragelsestidspunktet,

- d. andelsoverdragers vederlag ved overdragelsen,
- e. andelsoverdragers inngangsverdi på andelen,
- f. andelsoverdragers eventuelle skjermingsgrunnlag,
- g. andelsoverdragers eventuelle ubenyttede skjermingsfradrag til fremføring, og
- h. andelsmottakers inngangsverdi ved gavesalg.

(3) I tilfeller hvor arvelater eller giver har flere erverv og flere arvinger eller mottakere, og partene ikke har bestemt noen annen fordeling, legges det til grunn at det enkelte erverv skal deles på antall mottakere.

Ny overskrift skal lyde:

Levering av opplysninger

Ny § 5-9-29 skal lyde:

§ 5-9-29. Levering av opplysninger

(1) Opplysninger om innskudd i verdipapirfond og andre investeringsenheter skal gis samlet innen 10. februar i året etter inntektsåret for alle skattytere som har hatt andeler i verdipapirfondet eller investeringsenheten. Opplysningene skal kunne leses maskinelt. Det må opplyses hvor mange skattytere det gis opplysninger om.

(2) Opplysninger om forsikringer merket med amerikansk landkode etter § 5-12 B, skal sendes elektronisk til den mottakssentral og i det formatet Skattedirektoratet bestemmer. Opplysningene skal leveres til den tid Skattedirektoratet bestemmer. Skattedirektoratet kan bestemme at beløpene skal summeres, og at det skal opplyses hvor mange skattytere det gis opplysninger om.

(3) Det skal sendes opplysninger som nevnt i § 5-9-22 til § 5-9-25 til skattyteren innen 10. februar i året etter inntektsåret, med melding om at tilsvarende opplysninger vil bli sendt skattemyndighetene. Skattedirektoratet kan fastsette en annen frist enn den som følger av første punktum.

(4) Skattedirektoratet fastsetter hvordan opplysningene skal være formet og følgeskriv som skal benyttes ved kontroll av opplysningene.

Ny overskrift i § 5-12 skal lyde:

§ 5-12. Forskrifter, skjemaer mv. samt finansielle institusjoners plikt til å identifisere finansielle konti med utenlandske kontohavere mv.

Ny overskrift i § 5-12 B skal lyde:

B. Finansielle institusjoners plikt til å identifisere finansielle konti med amerikanske kontohavere mv.

Ny overskrift i § 5-12 B kapittel 1 skal lyde:

Kapittel 1. Anvendelsesområde og definisjoner

Ny § 5-12-10 skal lyde:

§ 5-12-10. *Anvendelsesområde*

(1) § 5-12 B gjennomfører avtale 15. april 2013 nr. 3 mellom Norge og USA om forbedret internasjonal overholdelse av skattelovgivningen og gjennomføring av FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act).

(2) Finansielle institusjoner skal identifisere finansielle konti som har amerikanske kontohavere etter kapittel 2, registrere seg hos amerikanske skattemyndigheter og formidle opplysninger ved formidling av betalinger med amerikansk kilde etter kapittel 3, og gi opplysninger om betalinger til ikke-deltakende finansielle institusjoner etter kapittel 4.

(3) § 5-12 B gjelder finansielle institusjoner hjemmehørende i Norge etter skatteloven § 2-2, med unntak for filialer etablert i utlandet. Filialer etablert i Norge av utenlandske finansielle institusjoner omfattes også.

(4) Skattedirektoratet kan begrense pliktene som følger av § 5-12 B.

Ny § 5-12-11 skal lyde:

§ 5-12-11. *Definisjoner*

(1) Med FATCA menes de amerikanske lovbestemmelsene i Hire Incentives Restatement Act (HIRE) som er alminnelig kjent som Foreign Account Tax Compliance Act med forskrifter.

(2) Finansielle institusjoner er selskaper mv. som driver virksomhet som oppfyller ett eller flere av følgende vilkår:

- a. mottar innskudd som ledd i ordinær bankvirksomhet eller liknende forretningsvirksomhet (innskuddsinstitusjon),
- b. innehar finansielle aktiva for andres regning som en betydelig del av sin virksomhet (forvaringsinstitusjon). Verdipapirkonto i verdipapirregister (jf. verdipapirregisterloven § 1-3) som føres av ekstern registerfører (jf. verdipapirregisterloven § 6-5 annet ledd), anses å være innehatt av registerfører, og ikke av verdipapirregisteret,
- c. driver som forretningsvirksomhet (eller som styres av enhet som driver som forretningsvirksomhet) omsetning av pengemarkedsinstrumenter, porteføljeforvaltning eller annen form for investering på vegne av kunde, administrasjon eller forvaltning av midler eller penger på vegne av andre personer (investeringssenhet), eller
- d. er forsikringsselskap (eller forsikringsselskaps holdingsselskap) som utsteder eller er forpliktet til å foreta utbetalinger i henhold til en forsikringsavtale med gjenkjøpsverdi eller en livrentekontrakt (spesifisert forsikringsselskap).

(3) Finansielle institusjoner anses som rapporterende finansielle institusjoner, med mindre de er omfattet av fjerde til sjetten ledd.

(4) Som ikke-rapporterende finansielle institusjoner anses fritatte virkelige rettighetshavere og finansielle institusjoner som anses å overholde gjeldende bestemmelser.

(5) Følgende finansielle institusjoner anses som fritatte virkelige rettighetshavere:

- a. offentlige myndigheter, heleide statlige virksomheter, Statens Pensjonsfond utland og Folketrygdfondet,
- b. Norges Bank,
- c. internasjonale organisasjoner som er gitt immunitet og privilegier i henhold til lov 19. juni 1947 nr. 5, og
- d. pensjonskasser, jf. forsikringsvirksomhetsloven kapittel 7, private pensjonsfond opprettet før 1968 jf. foretakspensjonsloven § 16-2 23. ledd og innskuddspensjonsforetak jf. forsikringsvirksomhetsloven kapittel 8.

(6) Følgende finansielle institusjoner anses å overholde gjeldende bestemmelser:

- a. stiftelse, fond, institusjon eller organisasjon, som er fritatt fra skatteplikt etter skatteloven § 2-32,
- b. verdipapirfond og alternative investeringsfond dersom samtlige andeler er innehatt av eller gjennom deltakende finansielle institusjoner,
- c. små finansielle institusjoner med lokal kundebase som:
 1. har konsesjon som finansinstitusjon, verdipapirforetak, livsforsikringsselskap, forvaltningsselskap for verdipapirfond mv.,
 2. ikke har fast forretningssted utenfor Norge,
 3. ikke søker kontohavere utenfor Norge,
 4. alle innehatte finansielle konti er opplysningspliktige etter ligningsloven som innskuddskonti, individuelle livrenteforsikringer, kapitalforsikringer med sparing eller innskudd i verdipapirfond, jf. § 5-3, § 5-5 nr. 3, § 5-9 bokstav a, og § 5-9 bokstav c,
 5. minst 98 prosent av verdiene av finansielle konti innehas av personer bosatt eller hjemmehørende i Norge. Skattedirektoratet kan bestemme at også personer bosatt eller hjemmehørende innenfor EØS-området skal tas med i beregningen,
 6. ikke diskriminerer eller hindrer amerikanske statsborgere bosatt i Norge fra å ha finansielle konti, og
 7. ikke har nærstående finansiell institusjon som ikke er stiftet eller opprettet i Norge, eller som ikke oppfyller vilkårene over, og
 8. overholder § 5-12-24.
- d. kredittkortutstedere som anses som finansielle institusjoner bare fordi de tillater at kunden betaler inn et beløp som overstiger det utestående uten at det overskytende innskudd umiddelbart tilbakeføres til kunden, og som har rutiner fra 1. juli 2014 for å hindre at slike innskudd overstiger USD 50 000 eller at innskudd som overstiger USD 50 000 tilbakeføres til kunden innen 60 dager,
- e. lokal bank som har norsk konsesjon og som
 1. utelukkende driver ordinær bankvirksomhet i det norske markedet ved å motta innskudd og gi lån,
 2. ikke har fast forretningssted utenfor Norge,
 3. ikke aktivt søker kunder utenfor Norge, herunder ikke tillater åpning av finansielle konti via internettside,
 4. forvaltningskapitalen ikke overstiger USD 175 000 000, og

5. dersom banken har nærstående finansielle institusjoner, må samtlige finansielle institusjoner være stiftet eller opprettet i Norge og oppfylle vilkårene listet opp over.

Forvaltningskapitalen etter nr. 4 skal samlet ikke overstige USD 500 000 000.

f. lokal kredittforening som

1. ikke har erverv til formål,
2. mottar innskudd og gir lån til medlemmer, og ikke noe medlem har mer enn 5 prosent av låne- eller innskuddskapitalen,
3. ikke har fast forretningssted utenfor Norge,
4. ikke aktivt søker kunder utenfor Norge, herunder ikke tillater åpning av finansielle konti via internettside, og
5. den totale forvaltningskapitalen ikke overstiger USD 175 000 000. Dersom kredittforeningen har nærstående finansielle institusjoner, skal samlet forvaltet beløp ikke overstige USD 500 000 000.

g. finansielle institusjoner, unntatt investeringsenheter etter § 5-12-11 annet ledd bokstav c, som ikke har finansielle konti med verdi som overstiger USD 50 000, og den totale forvaltningskapitalen ikke overstiger USD 50 000 000. Verdien på alle kundens konti skal summeres dersom det er mulig. Dersom den finansielle institusjonen har nærstående finansielle institusjoner, skal samlet forvaltningskapital ikke overstige USD 50 000 000.

(7) Med finansiell konto menes:

- a. innskuddskonto som er opplysningspliktig etter § 5-3,
- b. finansielt instrument eller finansielt produkt som holdes på konto og er opplysningspliktig etter § 5-4,
- c. andeler i verdipapirfond og andre investeringsenheter som er opplysningspliktig etter § 5-9 C, unntatt andeler som regelmessig omsettes i et etablert verdipapirmarked, og
- d. livrentekontrakt og livsforsikringsavtale med gjenkjøpsverdi som er opplysningspliktig etter § 5-5 D og § 5-9 A.

(8) Det er likevel ikke nødvendig å anse følgende konti som finansielle konti:

- a. konti som tilhører avdøde personer når avdødes testament eller dødsattest inngår i kontoopplysningene,
- b. konti som er opprettet for å stille sikkerhet dersom kontoen er opprettet i forbindelse med en dom eller kjennelse,
- c. konti som er opprettet bare for å stille sikkerhet i forbindelse med salg, bytte eller leie av fast eiendom eller løsøre forutsatt at
 1. kontoen bare inneholder tilstrekkelige midler til å sikre et krav mot en av partene direkte knyttet til transaksjonen, eller en lignende betaling, eller med en finansiell eiendel som er deponert i forbindelse med salg, bytte eller leie av eiendelen,
 2. kontoen bare brukes til å stille sikkerhet for kjøperen av en eiendom til å betale salgssummen, selger for å betale betinget forpliktelse, eller utleier eller leietaker for å dekke skade på den faste eiendommen eller løsøret som avtalt i leiekontrakten,
 3. eiendelene på kontoen inkludert avkastning, skal betales eller på annen måte overføres til fordel for kjøper, selger, utleier eller leietaker når eiendommen selges, byttes eller overdras, eller leiekontrakten opphører,
 4. kontoen ikke er en marginkonto eller lignende konto opprettet i forbindelse med salg eller bytte av en finansiell eiendel, og
 5. kontoen ikke er knyttet til en kredittkortkonto.

(9) Med kontohaver menes:

- a. innskyter og disponent etter § 5-3,
- b. investor etter § 5-4,
- c. forsikringstaker, betalingsmottaker, og enhver annen person berettiget i forsikringsavtalen til å få tilgang til gjenkjøpsverdien eller til å endre avtalens begunstigede, eller enhver annen person navngitt som eier i forsikringsavtalen eller med en personlig rett til utbetalinger etter avtalens vilkår, etter § 5-5 D og § 5-9 A, og
- d. andelseier, andelsoverdrager og andelsmottaker etter § 5-9 C.

Ny overskrift i § 5-12 B kapittel 2 skal lyde:

Kapittel 2. Identifisering av finansielle konti som har amerikansk kontohaver

Ny overskrift skal lyde:

Identifisering av nye finansielle konti med amerikansk kontohaver

Ny § 5-12-20 skal lyde:

§ 5-12-20. Plikt til å undersøke nye finansielle konti der kontohaver er fysisk person

(1) Rapporterende finansielle institusjoner skal ved opprettelse av nye finansielle konti innhente en egenerklæring fra kontohaver, og vurdere om opplysningene gitt i egenerklæringen er rimelige ut fra andre opplysninger som innhentes ved kontoopprettelsen. Egenerklæringen skal vise om kontohaver er amerikansk statsborger eller skattemessig bosatt i USA. Kontohaver som ikke avgir egenerklæring skal alltid anses som amerikansk.

(2) Dersom kontohaver anses som amerikansk, skal den finansielle kontoen og kontohaver merkes med amerikansk landkode. Kontohavers amerikanske identifikasjonsnummer skal innhentes.

(3) Foreligger det nye relevante opplysninger som indikerer at egenerklæringen er feilaktig, må det innhentes en ny egenerklæring fra kontohaver etter første ledd.

(4) Rapporterende finansielle institusjoner kan velge ikke å innhente egenerklæring for nye innskuddskonti og forsikringsavtaler med gjenkjøpsverdi, inntil verdien overstiger USD 50 000 ved utgangen av et inntektsår. Det skal innhentes egenerklæring innen 90 dager fra denne dato, jf. første og annet ledd.

Ny § 5-12-21 skal lyde:

§ 5-12-21. Plikt til å undersøke nye finansielle konti der kontohaver er juridisk person mv.

(1) Rapporterende finansielle institusjoner skal gjennomføre undersøkelser etter denne paragraf på bakgrunn av tilgjengelige opplysninger og om nødvendig innhente en egenerklæring fra kontohaver for å fastslå hvorvidt kontohaver er:

- a. en amerikansk juridisk person eller sammenslutning,
- b. en finansiell institusjon, eller
- c. en annen juridisk person eller sammenslutning.

(2) Dersom kontohaver er en amerikansk juridisk person eller sammenslutning etter første ledd bokstav a, skal kontohaver anses som amerikansk og kontohavers amerikanske identifikasjonsnummer skal innhentes, med mindre kontohaver er:

- a. et aksjeselskap hvor aksjene omsettes jevnlig i et eller flere etablerte verdipapirmarkeder,
- b. et selskap som er medlem av samme utvidede nærstående gruppe som et aksjeselskap hvor aksjene omsettes jevnlig i et eller flere etablerte verdipapirmarkeder,
- c. et offentlig amerikansk organ,
- d. en organisasjon som er unntatt fra amerikansk skatteplikt,
- e. en amerikansk bank,
- f. en forvaltningsformue (trust) for eiendomsinvestering,
- g. et regulert investeringsselskap eller en enhet registrert hos den amerikanske Securities Exchange Commission,
- h. et felleslegat,
- i. en forvaltningsformue (trust) som er fritatt fra amerikansk skatt eller er en veldedig forvaltningsformue (trust), og
- j. en registrert verdipapirmegler.

(3) Dersom kontohaver er en finansiell institusjon etter første ledd bokstav b, skal kontohaver anses som:

- a. en deltakende finansiell institusjon dersom den er en norsk eller annen partnerjurisdiksjons finansielle institusjon, med mindre amerikanske skattemyndigheter har ført kontohaver opp på en liste over ikke-deltakende finansielle institusjoner, eller
- b. en ikke-deltakende finansiell institusjon dersom den ikke er en norsk eller annen partnerjurisdiksjons finansielle institusjon, med mindre det:
 - 1. verifiseres med kontohavers globale identifikasjonsnummer (GIIN) at amerikanske skattemyndigheter har ført kontohaver opp på en liste over deltakende finansielle institusjoner,
 - 2. innhentes egenerklæring fra kontohaver om at kontohaver er en sertifisert FFI som anses å overholde gjeldende bestemmelser (registered deemed-compliant FFI), en fritatt virkelig rettighetshaver (exempt beneficial owner) eller en unntatt FFI (excepted FFI). Med FFI (Foreign Financial Institution) menes finansiell institusjon som er hjemmehørende i en annen jurisdiksjon enn USA.

(4) Dersom kontohaver er en annen juridisk person eller sammenslutning etter første ledd bokstav c, skal det undersøkes om kontohaver skal anses som passiv eller aktiv (passiv eller aktiv NFFE). Dersom kontohaver anses som passiv, skal det innhentes egenerklæring om den juridiske personens eller sammenslutningens reelle rettighetshaver identifisert etter hvitvaskingsloven er amerikansk statsborger eller skattemessig bosatt i USA. Den juridiske personen eller sammenslutningen anses som passiv når ingen av følgende vilkår er oppfylt:

- a. virksomheten plikter å trekke kildeskatt for amerikanske myndigheter,
- b. mindre enn 50 prosent av virksomhetens bruttoinntekt og aktiva var passiv i foregående kalenderår,
- c. selskapets aksjer omsettes jevnlig i et etablert verdipapirmarked eller selskapet er nærstående

- enhet til slikt selskap,
- d. virksomheten er opprettet i et amerikansk territorium og alle eierne er bosatt i dette territoriet,
 - e. den er et offentlig organ,
 - f. virksomheten består i å yte finansielle tjenester til ett eller flere datterselskaper som ikke driver virksomhet som finansiell institusjon, unntatt når formålet er å erverve eller finansiere selskaper og deretter beholde eierinteressene for investeringsformål,
 - g. virksomhet under oppstart investerer kapital i aktiva de første 24 måneder for å drive annen virksomhet enn som finansiell institusjon,
 - h. virksomheten er i ferd med å avvikle eller omorganisere sine aktiva når den ikke har drevet forretningsvirksomhet som finansiell institusjon de siste fem år og ikke skal drive slik virksomhet,
 - i. virksomheten driver hovedsakelig med finansierings- og sikringstransaksjoner med eller for nærstående enheter som ikke er finansielle institusjoner, og yter ikke finansierings- eller sikringstjenester overfor noen enhet som ikke er en nærstående enhet, forutsatt at gruppen bestående av alle slike nærstående enheter hovedsaklig driver en annen forretningsvirksomhet enn virksomhet som finansiell institusjon, eller
 - j. den juridiske personen er organisert som en stiftelse (eller lignende person) som drives for rent religiøse, veldedige, vitenskapelige, artistiske, kulturelle eller utdanningsmessige formål og
 1. stiftelsen er regulert og fritatt fra innteksskatt etter lovgivningen i det land den er hjemmehørende,
 2. lovgivningen eller stiftelsesdokumentene er til hinder for uttak fra virksomheten til annet enn formålet, og
 3. ved eventuell avvikling skal alle eiendeler tilfalle en annen allmennyttig organisasjon eller offentlige myndigheter.

(5) Anses kontohaver som amerikansk etter annet ledd, skal den finansielle kontoen og kontohaver merkes med amerikansk landkode. Kontohavers amerikanske identifikasjonsnummer skal innhentes. Anses reell rettighetshaver som amerikansk etter fjerde ledd, skal den finansielle kontoen og reell rettighetshaver merkes med amerikansk landkode. Reell rettighetshavers amerikanske identifikasjonsnummer skal innhentes.

(6) Foreligger det nye relevante opplysninger som indikerer at egenerklæringen eller annen dokumentasjon er feilaktig, skal kontoen undersøkes på nytt etter denne paragraf.

Ny overskrift skal lyde:

Identifisering av finansielle konti opprettet før 1. juli 2014 med amerikansk kontohaver

Ny § 5-12-22 skal lyde:

§ 5-12-22. Plikt til å undersøke finansielle konti opprettet før 1. juli 2014 der kontohaver er fysisk person

(1) Rapporterende finansielle institusjoner skal gjennomføre elektronisk søk i egne tilgjengelige data innen 30. juni 2016 for å fastslå om det foreligger følgende indisier:

- a. identifikasjon av kontohaver som er amerikansk statsborger eller skattemessig bosatt i USA,
- b. utvetydig angivelse av amerikansk fødested,

- c. amerikansk post- eller bostedsadresse (herunder amerikansk postboksadresse eller amerikansk c/o-adresse),
- d. amerikansk telefonnummer,
- e. fast instruks om overføring av midler til en amerikansk konto,
- f. fullmakt eller signaturrett er tildelt en person med amerikansk adresse, eller
- g. en c/o-adresse eller oppbevaringsadresse er den eneste adressen som er oppført for kontohaver. For konti med en verdi som ikke overstiger USD 1 000 000, skal en c/o-adresse utenfor USA ikke anses som et indisium.

(2) Dersom ett eller flere av indisiene etter første ledd oppdages i det elektroniske søket eller senere knyttes til kontoen, skal den finansielle kontoen og kontohaver merkes med amerikansk landkode. Kontohavers amerikanske identifikasjonsnummer skal innhentes innen 1. januar 2017. Dette gjelder likevel ikke dersom det er innhentet en egenerklæring fra kontohaver om at kontohaver verken er amerikansk statsborger eller skattemessig bosatt i USA, og kontohaver dokumenterer og godtgjør dette.

(3) For finansielle konti som har verdi som overstiger USD 1 000 000 30. juni 2014, skal den finansielle institusjonen innen 30. juni 2015 også:

- a) søke etter de amerikanske indisiene i de nyeste relevante dokumenter knyttet til den finansielle kontoen innhentet de siste fem år, med mindre databasen inneholder tilstrekkelige opplysninger om indisiene og disse er elektronisk søkbare, og
- b) anse kontohaver for enhver finansielle konto tildelt en kundeansvarlig som en amerikansk kontohaver når den kundeansvarlige har faktisk kunnskap om at kontohaver er amerikansk statsborger eller skattemessig bosatt i USA. Den finansielle institusjonen skal innføre rutiner som sikrer at kundeansvarlig får opplysninger om eventuelle endringer etter første ledd.

(4) Rapporterende finansielle institusjoner kan alternativt velge å identifisere finansielle konti med amerikansk kontohaver etter § 5-12-20.

(5) Rapporterende finansielle institusjoner kan også velge ikke å undersøke innskuddskonti med verdi som ikke overstiger USD 50 000 per 30. juni 2014 og forsikringsavtaler med gjenkjøpsverdi som ikke overstiger USD 250 000 per 30. juni 2014, inntil verdien overstiger USD 1 000 000 ved utgangen av et inntektsår. Kontoen må gjennomgås innen seks måneder fra denne dato.

Ny § 5-12-23 skal lyde:

§ 5-12-23. Plikt til å undersøke finansielle konti opprettet før 1. juli 2014 der kontohaver er juridisk person mv.

(1) Rapporterende finansielle institusjoner skal innen 30. juni 2016 gjennomføre undersøkelser etter denne paragraf på bakgrunn av tilgjengelige opplysninger og om nødvendig innhente en egenerklæring fra kontohaver for å fastslå hvorvidt kontohaver er:

- a. en amerikansk juridisk person eller sammenslutning,
- b. en norsk eller utenlandsk rapporterende finansiell institusjon eller ikke-rapporterende finansiell institusjon, eller
- c. en annen juridisk person eller sammenslutning.

(2) Dersom kontohaver er en amerikansk juridisk person eller sammenslutning etter første ledd bokstav a, gjelder § 5-12-21 annet ledd tilsvarende.

(3) Dersom kontohaver er en finansiell institusjon etter første ledd bokstav b, gjelder § 5-12-21 tredje ledd tilsvarende.

(4) Dersom kontohaver er en annen juridisk person eller sammenslutning etter første ledd bokstav c, gjelder § 5-12-21 fjerde ledd tilsvarende.

(5) Rapporterende finansielle institusjoner kan velge å identifisere finansielle konti med amerikansk kontohaver etter reglene i § 5-12-21 i stedet for de regler som følger av denne paragraf.

(6) Rapporterende finansielle institusjoner kan velge ikke å identifisere finansielle konti med amerikansk kontohaver etter denne paragraf når verdien ikke overstiger USD 250 000 per 30. juni 2014, inntil verdien overstiger USD 1 000 000 ved utgangen av et inntektsår. Kontoen må gjennomgås innen seks måneder fra denne dato.

(7) Foreligger det nye relevante opplysninger som indikerer at egenerklæringen eller annen dokumentasjon er feilaktig, skal kontoen undersøkes på nytt etter denne paragraf.

Ny overskrift skal lyde:

Små finansielle institusjoner med lokal kundebase

Ny § 5-12-24 skal lyde:

§ 5-12-24. Små finansielle institusjoner med lokal kundebase

(1) Små finansielle institusjoner med lokal kundebase skal fra 1. juli 2014 overvåke hvorvidt de har finansielle konti innehatt av fysiske personer bosatt utenfor Norge som er amerikanske statsborgere eller skattemessig bosatt i USA, juridiske personer hjemmehørende i USA (jf. § 5-12-21 annet ledd), ikke-deltakende finansielle institusjoner eller passive selskaper (passive NFFE) etter § 5-12-21 fjerde ledd med reelle rettighetshavere bosatt utenfor Norge som er amerikanske statsborgere eller skattemessig bosatt i USA.

(2) Små finansielle institusjoner med lokal kundebase skal identifisere finansielle konti opprettet før 1. juli 2014 med amerikanske kontohavere bosatt utenfor Norge etter § 5-12-22 og § 5-12-23.

(3) Små finansielle institusjoner med lokal kundebase som innehar finansielle konti med amerikansk kontohaver bosatt eller hjemmehørende utenfor Norge, eller kontohaver som er ikke-deltakende finansiell institusjon, skal:

a. merke finansielle konti med amerikansk kontohaver bosatt utenfor Norge med amerikansk landkode,

b. merke amerikansk kontohaver og reell rettighetshaver bosatt utenfor Norge med amerikansk landkode og innhente kontohavers amerikanske identifikasjonsnummer,

c. gi opplysninger om betalinger til ikke-deltakende finansielle institusjoner etter kapittel 3, og
d. registrere seg hos amerikanske skattemyndigheter.

Ny § 5-12-25 skal lyde:

§ 5-12-25. Plikt til å summere verdien ved vurdering av beløpsgrenser etter dette kapittel

(1) Rapporterende finansielle institusjoner skal summere verdien på alle finansielle konti med positiv verdi kontohaver har i den finansielle institusjonen og i nærstående finansielle institusjoner, i den utstrekning det er tillatt og datasystemer knytter de finansielle kontiene sammen og muliggjør slik summering.

(2) For å fastslå om verdien overstiger USD 1 000 000 skal den finansielle institusjonen påse at kundeansvarlig summerer verdi på alle finansielle konti kundeansvarlig vet eller har grunn til å vite at er direkte eid, kontrollert eller opprettet (annet enn i en forvalterrolle) av samme person.

Ny overskrift skal lyde:

Oppbevaring av dokumentasjon

Ny § 5-12-26 skal lyde:

§ 5-12-26. Oppbevaring av dokumentasjon

Rapporterende finansielle institusjoner skal oppbevare dokumentasjon som viser hva som ligger til grunn for å fastslå kontohavers status etter dette kapittel. Dokumentasjonen skal oppbevares i fem år etter utløpet av det inntektsår kontohavers status ble vurdert.

Ny overskrift i § 5-12 B kapittel 3 skal lyde:

Kapittel 3. Registreringsplikt og plikter ved formidling av betalinger med amerikansk kilde

Ny overskrift skal lyde:

Registrering hos amerikanske skattemyndigheter

Ny § 5-12-30 skal lyde:

§ 5-12-30. Registrering hos amerikanske skattemyndigheter

Rapporterende finansielle institusjoner skal registrere seg hos amerikanske skattemyndigheter for å bli tildelt globalt identifikasjonsnummer (GIIN) og bli oppført på listen over deltakende finansielle institusjoner. Registreringen skal foretas etter retningslinjer gitt av amerikanske skattemyndigheter.

Ny overskrift skal lyde:

Plikter ved formidling av betalinger med amerikansk kilde

Ny § 5-12-41 skal lyde:

§ 5-12-41. *Plikter ved formidling av betalinger med amerikansk kilde*

(1) Rapporterende finansiell institusjon som skal foreta utbetaling av eller opptre som mellomledd ved en utbetaling som er kildeskattpliktig i USA til en ikke-deltakende finansiell institusjon, skal gi forutgående finansiell institusjon i betalingskjeden opplysninger som er påkrevet for å trekke amerikansk kildeskatt og overholde opplysningsplikten om betalinger til ikke-deltakende finansielle institusjoner.

(2) Plikten etter første ledd omfatter ikke:

- a. finansiell institusjon som fungerer som «qualified intermediary» etter § 1441 i den amerikanske skatteloven, og som har valgt å påta seg en trekkplikt etter avsnitt A i kapittel 3 i den amerikanske skatteloven,
- b. finansiell institusjon som er et utenlandsk interessentskap, og som har valgt å fungere som trekkpliktig utenlandsk interessentskap etter § 1441 og § 1471 i den amerikanske skatteloven, og
- c. finansiell institusjon som er en trust ikke hjemmehørende i USA, som har valgt å fungere som en trekkpliktig trust etter § 1441 og § 1471 i den amerikanske skatteloven.

Ny overskrift i § 5-12 B kapittel 4 skal lyde:

Kapittel 4. **Opplysningsplikt om betalinger til ikke-deltakende finansielle institusjoner**

Ny § 5-12-40 skal lyde:

§ 5-12-40. *Opplysningsplikt om betalinger til ikke-deltakende finansielle institusjoner*

(1) Finansielle institusjoner skal identifisere og gi opplysninger om betalinger i inntektsårene 2015 og 2016 til ikke-deltakende finansielle institusjoner.

(2) Opplysningene skal vise navn og samlet beløp for hver ikke-deltakende finansiell institusjon.

(3) Finansielle institusjoner har ikke opplysningsplikt for betalinger etter første ledd når de ikke

- a. er kjent med grunnlaget for utbetalingen,
- b. har kontroll med utbetalingen, eller
- c. har eiendeler betalingen knytter seg til i sin forvaring.

Ny § 5-12-41 skal lyde:

§ 5-12-41. *Definisjoner i dette kapittel*

(1) Betalinger i § 5-12-40 omfatter:

- a. rente fra ikke-amerikansk kilde betalt eller kreditert til en finansiell konto,
- b. utbytte fra ikke-amerikansk kilde betalt eller kreditert til en finansiell konto,

- c. betalinger knyttet til verdipapirlån, gjenkjøpsavtaler, derivatkontrakter eller lignende transaksjoner som direkte eller indirekte er knyttet til betaling av rente eller utbytte fra amerikanske kilder,
- d. betalinger fra en forsikringsavtale med gjenkjøpsverdi eller en livrentekontrakt.

(2) Betalinger knyttet til oppgjør for varer eller ikke-finansielle tjenester anses ikke som betalinger.

(3) En betaling fra en finansiell institusjon til en juridisk person eller sammenslutning som fremstår som en finansiell institusjon, skal anses som gjort til en ikke-deltakende finansiell institusjon, dersom det ikke er fastslått at kontohaver eller betalingsmottaker er en deltakende finansiell institusjon etter identifisering av kontohaver etter § 5-12 B kapittel 2.

Ny § 5-12-42 skal lyde:

§ 5-12-42. Levering av opplysninger

(1) Opplysninger om betalinger til ikke-deltakende finansielle institusjoner, skal sendes elektronisk til den mottakssentral og i det formatet som Skattedirektoratet bestemmer.

(2) Skattedirektoratet kan bestemme at den finansielle institusjonen skal sende følgeskriv og eventuelt gi opplysninger om at den finansielle institusjonen ikke har foretatt utbetaling til ikke-deltakende finansiell institusjon.

(3) Opplysningene skal leveres til den tid Skattedirektoratet bestemmer.

Ny § 5-13-2 skal lyde:

§ 5-13-2. Overgangsregler for finansielle instrumenter mv., jf. § 5-4

(1) For andre opplysningspliktige enn verdipapirregistre, gjelder opplysningsplikten etter § 5-4 bare i den utstrekning investor eller reell rettighetshaver er identifisert som amerikansk investor eller reell rettighetshaver etter § 5-12 B.

(2) Opplysningspliktige som nevnt i første ledd skal for inntektsåret 2014 bare gi identifikasjonsopplysninger etter § 5-4-3 første ledd, annet ledd bokstav a, b, c, e og f og tredje ledd bokstav a, samt skattemessig formuesverdi etter § 5-4-4 første ledd bokstav b, § 5-4-5 første ledd bokstav b, § 5-4-6 første ledd bokstav b, samt § 5-4-7 første ledd bokstav b. Når kontoen er avsluttet i løpet av inntektsåret skal det gis opplysninger om verdien umiddelbart før avslutning etter § 5-4-4 tredje ledd, § 5-4-5 tredje ledd, § 5-4-6 femte ledd, § 5-4-7 fjerde ledd.

(3) Opplysningspliktige som nevnt i første ledd skal for inntektsåret 2015 bare gi opplysninger nevnt i annet ledd, og om avkastning i form av renter, utbytte mv etter § 5-4-4 første ledd bokstav c, § 5-4-5 første ledd bokstav c, § 5-4-7 første ledd bokstav c, § 5-4-8 første ledd bokstav d og h.

(4) Opplysningspliktige som nevnt i første ledd skal for inntektsåret 2016 og senere bare gi opplysningene nevnt i annet og tredje ledd, og om brutto salgsproveny etter § 5-4-4 andre ledd

bokstav c, § 5-4-5 annet ledd bokstav f, § 5-4-6 annet ledd bokstav e og tredje ledd bokstav e, samt § 5-4-7 annet ledd bokstav e.

Ny § 5-13-3 skal lyde:

§ 5-13-3. *Overgangsregler for innskudd i andre investeringsenheter, jf. § 5-9 C § 5-9-26 til § 5-9-29*

- (1) Opplysningsplikten etter § 5-9 C § 5-9-26 til § 5-9-29 gjelder bare i den utstrekning andelseier eller reell rettighetshaver er identifisert som amerikansk kontohaver eller reell rettighetshaver etter § 5-12 B.
- (2) Opplysningspliktige som nevnt i første ledd skal for inntektsåret 2014 bare gi identifikasjonsopplysninger etter § 5-9-22, samt skattemessig formuesverdi etter § 5-9-26 andre ledd bokstav b. Når samtlige andeler er avhendet i løpet av inntektsåret skal det gis opplysninger om verdien umiddelbart før omsetning etter § 5-9-26 tredje ledd.
- (3) Opplysningspliktige som nevnt i første ledd skal for inntektsåret 2015 bare gi opplysninger nevnt i annet ledd, samt avkastning i form av renter, utbytte mv. etter § 5-9-26 andre ledd bokstav c.
- (4) Opplysningspliktige som nevnt i første ledd skal for inntektsåret 2016 og senere bare gi opplysningene nevnt i annet og tredje ledd, samt opplysninger om brutto salgsproveny etter § 5-9-27 andre ledd bokstav a nr. 6.

II

Endringene under I trer i kraft straks, med virkning fra og med 1. juli 2014.

Diverse

SKN 14-085 Endring i vedtak om avgifter til folketrygden, 2014

Endring i Stortingets vedtak 5. desember 2013 nr. 1482 om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2014

Hjemmel: Kunngjøring fra Finansdepartementet av stortingsvedtak 20. juni 2014 med hjemmel i Kongeriket Norges Grunnlov 17. mai 1814 § 75 bokstav a og lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) kap. 23.

Fra 1. juli 2014 gjøres følgende endringer i Stortingets vedtak 5. desember 2013 nr. 1482 om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2014:

I

§ 1 - § 5 skal lyde:

§ 1. *Beregning av avgift og regler om soneplassering*

- (1) Arbeidsgiveravgift beregnes som hovedregel etter satsen som gjelder i den sonen hvor arbeidsgiver anses å drive virksomhet. Det kan likevel ikke benyttes redusert sats når arbeidsgiver har virksomhet innenfor nærmere angitte sektorer eller når arbeidsgiver er i økonomiske vanskeligheter, jf. § 4 og § 3 annet ledd.
- (2) Et foretak som er arbeidsgiver, anses å drive virksomhet i den kommunen hvor foretaket skal være registrert etter enhetsregisterloven. En privatperson som er arbeidsgiver, anses å drive virksomhet i den kommunen hvor vedkommende er bosatt ifølge folkeregisteret.
- (3) Dersom arbeidsgiver er et foretak med registrerte underenheter, jf. forskrift 9. februar 1995 nr. 114 om registrering av juridiske personer m.m. i Enhetsregisteret § 10, anses hver underenhet som egen beregningsenhet for arbeidsgiveravgift.
- (4) Utføres hoveddelen av arbeidstakerens arbeid i en annen sone enn der virksomheten drives, jf. annet ledd, og enhetsregisterreglene på grunn av virksomhetens art ikke påbyr at underenhet registreres i sonen hvor arbeidet utføres (ambulerende virksomhet), benyttes likevel satsen i denne andre sonen hvor arbeidet utføres på den del av lønn mv. som knytter seg til dette arbeidet. Det samme gjelder ved arbeidsutleie, dersom arbeidstakeren utfører hoveddelen av sitt arbeid i en annen sone enn i den sonen arbeidsgiver anses å drive virksomhet. Med hoveddelen av arbeidet

menes her mer enn halvparten av antall arbeidsdager arbeidstakeren har gjennomført for arbeidsgiveren i løpet av avgiftsterminen. Arbeidsgiveravgift av etterbetaling av lønn mv. beregnes forholdsmessig med de satsene som skal benyttes på lønn mv. til den enkelte arbeidstaker for arbeid utført i inneværende termin.

(5) Flytter arbeidsgiveren eller underenheten fra en sone til en annen, legges satsen i tilflyttingssonen til grunn fra og med påfølgende avgiftstermin etter registrert flyttedato.

§ 2. Soner for arbeidsgiveravgift

(1) Sone I omfatter de områder som ikke er nevnt nedenfor. Arbeidsgivere beregner avgiften etter satsen som gjelder for sone I, hvis ikke annet følger av dette vedtaket.

(2) Sone Ia omfatter:

- kommunene Frosta og Leksvik i Nord-Trøndelag fylke,
- kommunene Rissa, Midtre Gauldal og Selbu i Sør-Trøndelag fylke,
- kommunene Herøy, Haram, Midsund, Aukra, Eide og Gjemnes i Møre og Romsdal fylke,
- kommunene Flora, Sogndal og Førde i Sogn og Fjordane fylke,
- kommunene Etne, Bømlo, Kvam og Modalen i Hordaland fylke,
- kommunene Finnøy og Vindafjord i Rogaland fylke,
- kommunene Åseral, Audnedal, Hægebostad og Sirdal i Vest Agder fylke,
- kommunene Vegårshei og Iveland i Aust-Agder fylke,
- kommunen Sigdal i Buskerud fylke,
- kommunen Gausdal i Oppland fylke.

(3) Sone II omfatter:

- kommunene Meråker, Verran og Inderøy i Nord-Trøndelag fylke,
- kommunene Ørland og Agdenes i Sør-Trøndelag fylke,
- kommunene Sande, Norddal, Stranda, Stordal, Vestnes, Rauma, Nesset, Sandøy, Tingvoll og Sunndal i Møre og Romsdal fylke,
- kommunene Gulen, Solund, Hyllestad, Høyanger, Vik, Balestrand, Leikanger, Aurland, Lærdal, Årdal, Luster, Askvoll, Fjaler, Gaular, Jølster, Naustdal, Bremanger, Vågsøy, Selje, Eid, Hornindal, Gloppen og Stryn i Sogn og Fjordane fylke,
- kommunene Tysnes, Kvinnherad, Jondal, Odda, Ullensvang, Eidfjord, Ulvik, Granvin, Fedje og Masfjorden i Hordaland fylke,
- kommunene Hjelmeland, Suldal, Sauda, Kvitsøy og Utsira i Rogaland fylke,
- kommunene Risør, Gjerstad, Åmli, Evje og Hornnes, Bygland, Valle og Bykle i Aust-Agder fylke,
- kommunene Drangedal, Nome, Tinn, Hjartdal, Seljord, Kviteseid, Nissedal, Fyresdal, Tokke og Vinje i Telemark fylke,
- kommunene Flå, Nes, Gol, Hemsedal, Ål, Hol, Rollag og Nore og Uvdal i Buskerud fylke,
- kommunene Nord-Fron, Sør-Fron, Ringebu, Søndre Land og Nordre Land i Oppland fylke,

- kommunene Kongsvinger, Nord-Odal, Sør-Odal, Eidskog, Grue, Åsnes, Våler, Trysil og Åmot i Hedmark fylke.

(4) Sone III omfatter:

- kommunen Snåsa i Nord-Trøndelag fylke,
- kommunene Hemne, Snillfjord, Bjugn, Oppdal, Rennebu, Meldal, Røros, Holtålen og Tydal i Sør-Trøndelag fylke,
- kommunene Vanylven, Surnadal, Rindal, Halså og Aure i Møre og Romsdal fylke,
- kommunene Dovre, Lesja, Skjåk, Lom, Vågå, Sel, Sør-Aurdal, Etnedal, Nord-Aurdal, Vestre Slidre, Øystre Slidre og Vang i Oppland fylke,
- kommunene Stor-Elvdal, Rendalen, Engerdal, Tolga, Tynset, Alvdal, Folldal og Os i Hedmark fylke.

(5) Sone IV omfatter:

- Troms fylke, med unntak av kommunene Karlsøy, Lyngen, Storfjord, Kåfjord, Skjervøy, Nordreisa, Kvænangen og Tromsø,
- Nordland fylke, med unntak av kommunen Bodø,
- kommunene Namsos, Namdalseid, Lierne, Røyrvik, Namsskogan, Grong, Høylandet, Overhalla, Fosnes, Flatanger, Vikna, Nærøy og Leka i Nord-Trøndelag fylke,
- kommunene Hitra, Frøya, Åfjord, Roan og Osen i Sør-Trøndelag fylke,
- kommunen Smøla i Møre og Romsdal fylke.

(6) Sone IVa omfatter:

- kommunen Tromsø i Troms fylke,
- kommunen Bodø i Nordland fylke.

(7) Sone V omfatter:

- Finnmark fylke,
- kommunene Karlsøy, Lyngen, Storfjord, Kåfjord, Skjervøy, Nordreisa og Kvænangen i Troms fylke.

§ 3. Sats for arbeidsgiveravgift etter sone

(1) Satsene for arbeidsgiveravgift for inntektsåret 2014 er:

- Sone I: 14,1 pst.
- Sone Ia: 14,1 pst., men likevel 10,6 pst. så lenge differansen mellom den avgift som ville følge av sats på henholdsvis 14,1 pst. og 10,6 pst. ikke overstiger grensene for bagatellmessig støtte, jf. § 4 tredje og fjerde ledd. Bestemmelsene om redusert avgiftssats i sone Ia gjelder ikke foretak som er omfattet av helseforetaksloven, og statsforvaltningen som omfattes av reglene i folketrygdloven § 24-5 tredje ledd.
- Sone II: 10,6 pst.
- Sone III: 6,4 pst.

- Sone IV: 5,1 pst.
- Sone IVa: 7,9 pst.
- Sone V: 0 pst. Samme sats gjelder for avgift som svares av arbeidsgivere hjemmehørende på Svalbard, og når andre arbeidsgivere utbetaler lønn og annen godtgjørelse som blir skattlagt etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard.

(2) Arbeidsgivere som er i økonomiske vanskeligheter, jf. ESAs retningslinjer for støtte til foretak i vanskeligheter, må beregne avgift etter satsen som gjelder i sone I. Det samme gjelder arbeidsgivere med utestående krav på tilbakebetaling av ulovlig statsstøtte. Bestemmelsen i første og annet punktum gjelder likevel ikke så lenge differansen mellom den avgiften som ville følge av satsen i lokaliseringssonen og satsen i sone I, ikke overstiger grensene for bagatellmessig støtte, jf. § 4 tredje ledd.

(3) Arbeidsgivere som beregner arbeidsgiveravgift etter reduserte satser plikter å avgi erklæring om hvorvidt foretaket er i økonomiske vanskeligheter.

§ 4. Særregler om avgiftssats og avgiftsberegning for arbeidsgivere med aktiviteter innenfor visse sektorer og andre arbeidsgivere som beregner avgift med redusert sats etter reglene om bagatellmessig støtte

(1) Arbeidsgivere i sonene II–V, eller med ambulerende virksomhet i disse sonene, som utfører aktiviteter omfattet av tabellen nedenfor, skal beregne avgift etter satsen for sone I, uansett hvor arbeidsgiver er lokalisert eller arbeidet blir utført. Tilsvarende gjelder for lønn mv. til utleide arbeidstakere som utfører slike aktiviteter.

Stålsektoren

Aktiviteter knyttet til produksjon av aktiviteter som nevnt i Annex II til ESAs retningslinjer for regionalstøtte 2014–2020

Syntetfibersektoren

Aktiviteter knyttet til produksjon av aktiviteter som nevnt i Annex IIa til ESAs retningslinjer for regionalstøtte 2014–2020

Næringskoder, jf. Norsk standard for næringsgruppering (SN2007)

Energisektoren

Næringshovedområde 35

Elektrisitets-, gass-, damp- og varmtvannsforsyning

Transportsektoren

49.1

Passasjertransport med jernbane

49.2

Godstransport med jernbane

49.31

Transport med rutebil og sporvei i by- og forstadsområder

49.39

Landtransport med passasjerer ikke nevnt annet sted

49.41

Godstransport på vei

50

Sjøfart

51.1

Luftransport med passasjerer

51.21

Luftransport med gods

Lufthavner

52.23

Andre tjenester tilknyttet lufttransport

Finansierings- og forsikringsvirksomhet mv.

64

Finansieringsvirksomhet

65

Forsikringsvirksomhet og pensjonskasser, unntatt trygdeordninger underlagt offentlig forvaltning

66

Tjenester tilknyttet finansierings- og forsikringsvirksomhet

70.10

Hovedkontortjenester, men bare for så vidt gjelder tjenester som ytes innenfor et konsern

70.22

Bedriftsrådgivning og annen administrativ rådgivning, men bare for så vidt gjelder tjenester som ytes innenfor et konsern

(2) Arbeidsgivere med blandet virksomhet kan, dersom de har et klart regnskapsmessig skille mellom lønn mv. knyttet til aktiviteter som nevnt i første ledd og andre aktiviteter, uten hinder av først ledd beregne avgiften etter satsene i § 3, eventuelt i § 5, for den del av avgiftsgrunnet som ikke er knyttet til aktiviteter som nevnt i første ledd.

(3) Arbeidsgivere kan uten hinder av første ledd beregne arbeidsgiveravgift for aktiviteter som nevnt i første ledd etter satsene for lokaliseringssonen, så lenge differansen mellom den avgift som ville følge av satsen i lokaliseringssonen og satsen i sone I, ikke overstiger 450 000 kroner for arbeidsgiveren i 2014. Dersom arbeidsgiver anses å være en del av et konsern, jf. forordning (EU) nr. 1407/2013 om bagatellmessig støtte, gjelder beløpsgrensen for hele konsernet under ett. For aktiviteter knyttet til godstransport på vei, jf. næringskode 49.41 Godstransport på vei, må differansen ikke overstige 225 000 kroner i 2014.

(4) Når en arbeidsgiver beregner avgift med redusert sats i sone Ia eller etter tredje ledd, kan den samlede fordelingen av bagatellmessig støtte i form av redusert avgift og annen bagatellmessig støtte til arbeidsgiveren ikke overstige 450 000 kroner i 2014, jf. forordning (EU) nr. 1407/2013 om bagatellmessig støtte. For aktiviteter knyttet til godstransport på vei må slik samlet støtte ikke overstige 225 000 kroner i 2014. Arbeidsgiver som mottar annen støtte til dekning av lønn mv. kan ikke beregne redusert avgift etter bestemmelsene i denne paragraf.

(5) Arbeidsgivere som beregner redusert sats etter bestemmelsen i tredje ledd plikter å gi opplysninger om eventuell annen bagatellmessig støtte og støtte til dekning av lønnskostnader som arbeidsgiver har blitt tildelt i terminen.

§ 5. Særregel om avgiftssats for aktiviteter knyttet til produkter som ikke omfattes av EØS-avtalen

(1) Arbeidsgivere som utfører aktiviteter knyttet til produksjon, foredling og engroshandel av produkter som ikke omfattes av EØS-avtalen, jf. avtalens § 8, beregner arbeidsgiveravgift med 5,1 pst. når virksomheten drives i sone IVa, og med 10,6 pst. når den drives i sone Ia. Dette gjelder aktiviteter som er omfattet av næringskodene i tabellen nedenfor. Dersom arbeidsgiver også utfører andre aktiviteter enn de som er nevnt nedenfor, gjelder § 4 annet ledd om blandet virksomhet tilsvarende.

Næringskode, jf. Norsk standard for næringsgruppering (SN2007)

01.1–01.3	Dyrking av ettårige vekster, flerårige vekster og planteformering
01.4	Husdyrhold
01.5	Kombinert husdyrhold og planteproduksjon
01.6	Tjenester tilknyttet jordbruk og etterbehandling av vekster etter innhøsting
01.7	Jakt, viltstell og tjenester tilknyttet jakt og viltstell
02.1–02.3	Skogskjøtsel og andre skogbruksaktiviteter, avvirkning og innsamling av viltvoksende produkter av annet enn tre og del av 16.10 (produksjon av pæler)
02.40	Tjenester tilknyttet skogbruk (med unntak av tømmermåling)
03.11–03.12	Hav- og kystfiske og fangst og ferskvannsfiske
03.21–03.22	Hav- og kystbasert akvakultur og ferskvannsbasert akvakultur
10.11–10.13	Bearbeiding og konservering av kjøtt og fjørfekjøtt og produksjon av kjøtt- og fjørfevarer
10.20	Bearbeiding og konservering av fisk, skalldyr og bløtdyr
10.3	Bearbeiding og konservering av frukt og grønnsaker
10.4	Produksjon av vegetabiliske og animalske oljer og fettstoffer
10.5	Produksjon av meierivarer og iskrem
10.6	Produksjon av kornvarer, stivelse og stivelsesprodukter, samt del av 10.89 (produksjon av kunstig honning og karamell)
10.85	Produksjon av ferdigmat
10.9	Produksjon av fôrvarer
46.2	Engroshandel med jordbruksråvarer og levende dyr
46.31	Engroshandel med frukt og grønnsaker, samt del av 10.39 (produksjon av skrellede grønnsaker og blandede salater)
46.32	Engroshandel med kjøtt og kjøttvarer
46.33	Engroshandel med meierivarer, egg, matolje og -fett
46.381	Engroshandel med fisk, skalldyr og bløtdyr
50.202	Innenriks sjøtransport med gods, men bare for så vidt gjelder drift av brønnbåter
52.10	Lagring, men bare for så vidt gjelder drift av kornsiloer.