

Skattlegging av aksjeselskaper og aksjonærer

H08 Skatterett valgmenne
Harald Hauge (hh@harboe.no)

1. Innledning - problemstillinger i selskapsbeskatningen

- 1.1 De alminnelige reglene om skattlegging av økonomisk virksomhet
 - 1.1.2 Særspørsmål knyttet til selskapsform.
- 1.2 Forholdet til aksjelov og regnskapslov.
 - 1.2.1 Opphevelse av regnskapsprinsippet i 2005.
 - 1.2.2 Lovlighetskrav
 - 1.2.3 Korreksjonsinntekt

AKSJEUTBYTTE OG AKSJEDEVINST

2. Kort om skattereformen 2004-06 og bakgrunnen for den

3. Personlig aksjonær: Skjermingsmetoden – aksjonærmodellen

- 3.1 Hvordan aksjonærmodellen i hovedsak fungerer
- 3.2 Aksjonærmodellen – utvalgte problemstillinger
 - 3.2.1 Aksjeutbytte over landegrensene
 - Fra utenlandsk selskap til aksjonær bosatt i Norge
 - Fra norsk selskap til aksjonær bosatt i utlandet
 - Aksjonær bosatt i utlandet har fast driftssted i Norge;
Utv. 1991 s 1547 FIN
 - 3.2.2 Lovlighetskravet
 - Hvorfor lovlighetskrav?
 - Vesentlighetskrav?
 - Lovlighetskravet ved utbytte fra utenlandsk selskap
 - 3.2.3 Skjermingsgrunnlaget – særlig ved arv og gave
 - 3.2.4 Skjermingsrente
- 3.3 Utbyttebegrepet – særlig om stillingen ved kapitalnedsettelse
 - 3.3.1 Bakgrunn: Store utbytter i 2004-05, skutt inn som aksjekapital
 - 3.3.2 Tilbakebetaling av aksjekapital og overkurs ikke utbytte; heller ikke korreksjonsinntekt
 - 3.3.3 Innløsning av enkeltaksjer/nedskrivning av alle aksjer
 - 3.3.4 Skatteposisjonen ”innbetalt aksjekapital, herunder overkurs”
 - Selskapsrettslig valgt; respekteres som utgangspunkt også skatterettslig
 - Aksjonærene kan ha ulik overkurs
 - Betydningen av fondsemisjon, sktl. § 10-11, 5. ledd
 - Innskudd i utenlandsk selskap

4. Aksjeselskap som aksjonær: Fritaksmetoden

- 4.1 Bakgrunnen for innføring av fritaksmetoden
 - 4.1.1 Kjedebeskatningsproblemet
 - 4.1.2 Hvor omfattende bør en fritaksmetode være?
 - 4.1.3 Overgangsregel E-selskaper
- 4.2 Hovedreglene om fritaksmetoden og unntakene
- 4.3 Noen problemstillinger og tilpasninger
 - 4.3.1 Hjemmehørende i eller utenfor EØS?
 - Hvilke kriterier er avgjørende for hvor selskapet ledes fra?
 - FIN 10. mai 2005, Utv. 2006 s. 485 FIN
 - Kravet til reell etablering og reell økonomisk aktivitet
 - 4.3.2 Utflytting av personlig aksjonær før salg av aksjer i eierselskapet
 - Utflyttingsskatten, sktl. § 10-70
 - 4.3.3 Omdannelse iht. overgangsregel E og raskt salg av aksjene
 - BFU 17/06, 19/06
 - 4.3.4 Fisjon/omorganiseringer til single purpose-selskap – så aksjesalg
 - BFU 05/05, men Bfu 67/05, 64/05, 71/05, 74/05, 19/06, 28/07, 29/07 osv.
 - 4.3.5 Prosjekter i AS-form
 - 4.3.6 Selger aksjer skattefritt ved gevinst, men innmat hvis tapsposisjon
 - 4.3.7 Mellomselskaper i land uten fritaksmetode
 - 4.3.8 Utnyttelse av skatteposisjoner, sktl. § 14-90

KONSERNBESKATNING

5. Konsernselskaper som selvstendige subjekter – men hvor langt?

Rt. 2002 s. 456 Hydro Canada; Rt. 2002 s. 1247 Amoco; Rt. 2006 s. 1232 Telenor
Sktl. § 6-24 om fradragsrett for aksjeeierkostnader

6. Internprising

(Behandles ikke)

7. Inntektsutjevning i konsern – konsernbidrag

7.1 Modeller for konsernbeskatning

Full konsolidering
Underskuddsoverføring
Konsernbidrag
Uformelle ordninger, internprising
Land uten konsernregler

7.2 Hensynet til minoritetsaksjonærer og kreditorer

7.3 Vilkår for fradragsrett for konsernbidrag

7.3.1 Generelle vilkår

7.3.2 Særlig om vilkåret ”norske selskaper”

Uavhengig av aksjonærenes hjemsted
Selskap stiftet i utlandet, men skattemessig hjemmehørende i Norge,
Utv. 1995 s. 481 FIN

Fast driftssted i Norge av utenlandsk selskap, § 10-4, 2. ledd
Ulike konstellasjoner
Hjemmehørende i EØS
Tilsvarende norsk selskap
Skattepliktig iht. § 2-3, 1. ledd b
Innenfor alminnelig inntekt
Lovlighetskravet
Stillingen utenfor EØS
Norsk selskap har fast driftssted i utlandet
Konsernbidrag over landegrensene (C-446/03 Marks & Spencer,
C-231/05 Oy AA)

7.4 Sirkelkonsernbidrag
BFU 22/05

7.5 Grenser for bruk av konsernbidrag i skatteplanlegging – sktl. § 14-90
Oppkjøp av underskuddsselskap, Rt. 2003 s. 293 Skålevik som eksempel

7.6 Endring av konsernbidrag
Rt. 2004 s. 1331 Aker Maritime

8. Overføring av eiendeler mellom konsernselskaper

OMORGANISERINGER O.L.

9. Omdannelse til AS

9.1 Hvorfor omdanne?

9.2 Selskapsrettslige regler

9.3 Alminnelige skatteregler
Realisasjon

9.4 Vilkår for at reglene om skattemessig kontinuitet skal komme til anvendelse
Virksomhetsvilkåret
Nystiftet AS
Internasjonalt: AS-et må være norsk
Stifter bosatt i utlandet, filial i Norge
Filial i utlandet

9.5 Vilkår for skattemessige kontinuitet: Skatteposisjoner

9.5.1 Skatteposisjoner som må overtas

9.5.2 Skatteposisjoner som det er valgfrihet for
Fast eiendom
Aksjer og andre finansaktiva
Gjeld

9.5.3 Eiendeler og skatteposisjoner som ikke kan overtas
Bolig og andre gjenstander til privat bruk

9.6 Aksjenes inngangsverdi; aksjekapitalen i det nye selskapet
Aksjekapital knyttet til eiendelenes skattemessige verdier
Rett til fremføre underskudd ikke med

9.7 ”innbetalt aksjekapital, herunder overkurs”

9.8 Tidspunkt for overføring

9.9 Eierkontinuitet

10. Fusjon og fisjon

10.1 Innledning – former og funksjon

Omorganisering eller overtakelse

Forholdet til fritaksmetoden: fusjon/fisjon – innmatsalg – aksjebytte

Hovedfokus: Fusjon ved opptak, personlige aksjonærer

Forholdet til aksje- og regnskapsrett

Valgfriheten: Kan velge fusjon/fisjon uten kontinuitet

10.2 Vilkår for at fusjons/fisjonsreglene skal komme til anvendelse

10.2.1 Norske selskaper

Nok at hjemmehørende i Norge, Utv. 1997 s. 1093 FIN,

Utv. 1998 s. 838 FIN

Grenseoverskridende: Norsk overtakende selskap

Norsk overdragende selskap, samtykke iht. sktl. § 11-22

Utenlandske selskaper, filial i Norge, Utv. 2006 s. 749 FIN

10.2.2 Lovlig etter selskaps- og regnskapsrett

Vilkårets formål

Også saksbehandlingsregler

Vesentlighetsforbehold, Rt. 2005 s. 86 Fjeld

Selskap stiftet i utlandet – hvilken selskapsrett?

10.3 Kontinuitetsvilkår – fusjon

10.3.1 Kontinuitetsvilkår på aksjonærnivå

a. Ikke vilkår om full aksjonærkontinuitet – tilleggsvederlag

b. Inngangsverdi og ervervstidspunkt for vederlagsaksjene

c. Ubenyttet skjerming

d. Innbetalt aksjekapital og overkurs

10.3.2 Kontinuitetsvilkår på selskapsnivå

a. Skatteposisjoner

Sammenslåing hvis én virksomhet

b. Ikke vilkår om kontinuitet i virksomhet

c. Fusjonsfordring ved trekantfusjon

Utv. 2005 s. 373 FIN

10.4 Kontinuitetsvilkår – fisjon

10.4.1 Kontinuitet i skatteposisjoner på selskapsnivå

10.4.2 Kvantitativ kontinuitet på aksjonærnivå: Fordeling av aksjekapital

Ikke forskyvning av verdiene bak hver aksje

Rt 2008 s. 438 - kun fisjonsfordring ble fisjonert ut

10.4.3 Fordeling av skatteposisjoner mellom selskapene

10.5 Mor-datter-fusjon; datter-datter-fusjon

Intet fusjonsvederlag

Mor-datter: inngangsverdi på datterselskapsaksjer bortfaller,

Rt. 2005 s. 1409 Westfal-Larsen

10.6 Tidspunkt; ligning i fusjons/fisjonsåret

Øvelsesoppgaver:

1. (etter Gjems-Onstad/Kildal: Skatterett – spørsmål og svar, 6. utg. 2006)
Marte Kirkerud kjøpte 100 aksjer i Nye IT AS for 1 000 000 den 6. januar 2007. Selskapet har generalforsamling den 20 april 2007, der det vedtas en utbytteutdeling for 2006 på kr. 20 per aksje. Halvpartene av aksjene, dvs. 50 aksjer, selger Marte den 2 desember for kr 750 000.
 - Hvilke skattekonsekvenser knytter seg til Marte og hennes aksjer for 2007? Forutsett så at Marte selger de 50 aksjene først den 15 januar 2008 i stedet for i desember 2007. De øvrige aksjene beholder hun. Utbytte for 2007 vedtas på generalforsamling den 20 februar 2008 med kr 15 per aksje.
 - Hvilke skattekonsekvenser knytter seg til Marte og hennes aksjer for 2007 og 2008 under dette alternativ?

2. Hva kan sies om aksjonærmodellen de lege ferenda?

3. (etter Gjems-Onstad/Kildal op. cit.)

Et aksjeselskap har denne balanse 1. jan 2007 (tall i tusen):

Fast eiendom osv.	15 000	Aksjekapital	10 000
Bank	20 000	Annen EK	15 000
		Gjeld	10 000
Sum	35 000		35 000

Aksjekapital består av 10 000 aksjer hver pålydende kr 1 000. For fire år siden ble aksjekapitalen forhøyet ved overføring av 3 000 000 fra annen egenkapital. Innbetalt kapital per aksje er kr 700. Aksjonærene ønsker å ta ut kr 11 millioner av selskapet. Redegjør for skattekonsekvensene av ulike alternativer for å gjennomføre dette!

4. Et selskap hjemmehørende i Norge deler ut aksjeutbytte til følgende: M Ltd i UK, Peter Hill i UK, M inc. i USA, Bill Bush i USA. Er utbyttet skattepliktig i Norge, og evt. etter hvilke regler?
5. Hva kan sies om fritaksmetoden og rekkevidden av den de lege ferenda?

6. (etter Gjems-Onstad/Kildal op. cit.)

AS X har fått tilbud om å kjøpe alle aksjene i et selskap. Dette selskapet har en million kroner i banken og et skattemessig fremførbart underskudd på to millioner kroner. Selger krever 1,2 millioner kroner for aksjene. Hvilken nytte kan AS X ha av dette, og hvilke skatterettslige spørsmål kan oppstå?