

Skattlegging av aksjeselskaper og aksjonærer

H10 Skatterett valgmenne – Frederik Zimmer (frederik.zimmer@jus.uio.no)

1. Innledning - problemstillinger i selskapsbeskatningen

De alminnelige reglene om skattlegging av økonomisk virksomhet;
særspørsmål knyttet til selskapsform.
Forhold til aksjelov og regnskapslov.

AKSJEUTBYTTE OG AKSJEDEVINNST

2. Kort om skattereforment 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 1991 FIN

3.2.2 Lovlighetsvilkåret

Hvorfor lovlighetsvilkår?

Vesentlighetskrav – Rt. 2005 s. 86, Utv. 2003 s. 796 FIN?

Lovlighetsvilkåret ved utbytte fra utenlandsk selskap

3.2.3 Skjermingsgrunnlaget – særlig ved arv og gave

3.3 Utbyttebegrepet – særlig om stillingen ved kapitalnedsettelse

3.3.1 Bakgrunn: Store utbytter i 2004-05, skutt inn som aksjekapital

3.3.2 Innløsning av enkeltaksjer/nedskrivning av alle aksjer

3.3.3 Tilbakebetaling av aksjekapital og overkurs ikke utbytte; heller ikke korreksjonsinntekt

3.3.4 Skatteposisjonen ”innbetalt aksjekapital, herunder overkurs”

Sktl., asl., rskl – begreper, likheter og forskjeller

Skatteposisjon knyttet til aksjen, ikke aksjonæren

Selskapsrettslig valgt; respekteres som utgangspunkt også skatterettslig

Betydningen av fondsemisjon, sktl. § 10-11, 5. ledd

Overkurs, ikke alltid innbetalt; valgfrihet Utv. 1995 s. 108 FIN, Utv. 2006 s. 752 FIN

Aksjonærene kan ha ulik overkurs

Innskudd i utenlandsk selskap

4. Aksjeselskap som aksjonær: Fritaksmetoden

4.1 Bakgrunnen for innføring av fritaksmetoden

Kjedebeskatningsproblemet

Hvor omfattende bør en fritaksmetode være?

- 4.2 Hovedreglene om fritaksmetoden og unntakene
- 4.3 Selskaper og aksjonærer i andre land
 - 4.3.1 Generelt
 - 4.3.2 I hvilket utland er selskapet hjemmehørende (i eller utenfor EØS, i eller utenfor lavskattland?) Utv. 2006 s. 485 FIN
 - 4.3.3 Særlig om lavskattland i EØS
- 4.4 Noen tilpasninger
 - 4.4.1 Utflytting av personlig aksjonær før salg av aksjer i eierselskapet
Utflyttingsskatten, sktl. § 10-70
 - 4.4.2 Fisjon med etterfølgende salg av aksjene
 - 4.4.3 Prosjekter i AS-form
 - 4.4.4 Selger aksjer skattefritt, men innmat med fradragsrett
 - 4.4.5 Mellomselskaper i land uten fritaksmetode
 - 4.4.6 Utnyttelse av skatteposisjoner, sktl. § 14-90

KONSERNBESKATNING

- 5. Konsernselskaper som selvstendige subjekter – men hvor langt?
 - Rt. 1997 s. 1646 Trinc/Trag, Rt. 2002 s. 456 Hydro Canada; Rt. 2002 s. 1247 Amoco; Rt. 2006 s. 1232 Telenor
 - Internprising: ta hensyn til f eks besparelser i konsern?
 - 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 Generelt
 - 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
tilsvarer 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, C-337/08)

7.4 Konsernbidrag frem og tilbake ("sirkelkonsernbidrag")

BFU 22/05

7.5 Grenser for bruk av konsernbidrag i skatteplanlegging – sktl. § 14-90

Oppkjøp av underskuddsselskap

Høringsnotat jan 10

7.6 Endring av konsernbidrag

Rt. 2004 s. 1331 Aker Maritime (økning), Utv. 2007 s. 58 LRD (reduksjon)

8. Overføring av eiendeler mellom konsernselskaper

OMORGANISERINGER O.L.

9. Generelt

Hvorfor?

Realisasjon eller kontinuitet?

Intern omorganisering eller nye eiere inn?

Kontinuitetsformer:

kontinuitet i skatteposisjoner – selskapsnivå

kontinuitet i skatteposisjoner – eiernivå

eierkontinuitet

virksomhetskontinuitet

regnskapsmessig kontinuitet

Møtested for mange regler

10. Omdannelse til AS

10.1 Generelt

Hvorfor omdanne?

"Oppover" og "sidelengs", men ikke "nedover"

10.2 Selskapsrettslige regler – apportstiftelse

10.3 Alminnelige skatteregler

Realisasjon

10.4 Vilkår for at reglene om skattemessig kontinuitet skal komme til anvendelse

10.3.1 Virksomhetsvilkåret

Lindsjørn i SR 2008 s. 1

10.3.2 Virksomhetsutøver bosatt i utlandet, filial i Norge

- filial omdannes til norsk as

- Utenlansk EF omdannes til utenlandsk as?
- 10.3.3 Vilkår knyttet til selskapet
 - Nystiftet AS
 - Stiftet iht. asl./asal.?
 - Stiftet i Norge, men hjemmehørende i utlandet
- 10.5 Vilkår om virksomhetskontinuitet
- 10.6 Vilkår om kontinuitet i skatteposisjoner
 - 10.6.1 Hovedregel: Skatteposisjoner må overføres
 - 10.6.2 Valgfrihet
 - Fast eiendom
 - Aksjer og andre finansaktiva
 - Gjeld
 - 10.6.3 Eiendeler og skatteposisjoner som ikke kan overføres
 - Bolig- og fritidseiendommer
 - 10.6.4 Skatteposisjoner som bortfaller
 - Skjermingsgrunnlag og ubenyttet skjerming på lovførte aksjer
 - Negativ personinntekt
- 10.7 Forts: Aksjenes inngangsverdi; innbetalt aksjekapital; aksjekapitalens pålydende i det nye selskapet
 - 10.7.1 Aksjekapitals pålydende ikke høyere enn netto skattemessige verdier
 - Rett til fremføre underskudd ikke med, Utv. 1997 s. 1078 FIN
 - 10.7.2 Innbetalt aksjekapital
 - 10.7.3 Inngangsverdi og skjermingsgrunnlag
- 10.8 Vilkår om eierkontinuitet
- 10.9 Tidspunkt for overføring

- 11. Fusjon og fisjon
 - 11.1 Innledning – former og funksjon
 - Omorganisering eller overtakelse
 - Forholdet til fritaksmetoden: fusjon/fisjon – innmatsalg – aksjebytte
 - Forholdet til aksje- og regnskapsrett
 - Forskjellige former
 - Hovedfokus: Fusjon ved opptak, personlige aksjonærer
 - Hovedregel: skattemessig kontinuitet, sktl. § 11-2
 - 11.2 Valgfriheten: Kan velge fusjon/fisjon uten kontinuitet
 - 11.3 Vilkår for at fusjons/fisjonsreglene skal komme til anvendelse
 - 11.3.1 Aksjeselskaper og likestilte selskaper; ”likeartet”
 - 11.3.2 Lovlig etter selskaps- og regnskapsrett
 - Rt. 2005 s. 86 Fjeld, Utv. 2003 s. 796 FIN; høringsnotat
 - 11.3.3 ”når fusjon skjer etter kapittel 13...”/”når fisjon skjer etter kapittel 14”
 - Rt. 2008 s. 548 Habberstad
 - 11.3.4 Alle selskapene må være hjemmehørende i Norge
 - Nok at hjemmehørende i Norge, Utv. 1997 s. 1093 FIN,
 - Utv. 1998 s. 838 FIN

Grenseoverskridende, sktl. § 11-22: Norsk overtakende selskap; norsk overdragende selskap; norsk mor med to døtre i utlandet; utenlandske selskaper, filial i Norge, Utv. 2006 s. 749 FIN; høringsnotat

Skatteavtaler og EF-rett

11.4 Kontinuitetsvilkår – fusjon

11.4.1 Ikke vilkår om virksomhetskontinuitet

11.4.2 Eierkontinuitet - tilleggsvederlag

11.4.3 Kontinuitetsvilkår i skatteposisjoner på aksjonærnivå

a. Inngangsverdi og ervervstidspunkt for vederlagsaksjene

b. Ubenyttet skjerming

c. Innbetalt aksjekapital og overkurs

11.4.2 Kontinuitetsvilkår i skatteposisjoner på selskapsnivå

a. Kontinuitet for skatteposisjoner

Sammenslåing hvis én virksomhet

b. Fusjonsfordring ved trekantfusjon

Utv. 2005 s. 373 FIN

11.5 Kontinuitetsvilkår – fisjon

11.5.1 Ikke vilkår om virksomhetskontinuitet

11.5.2 Ikke vilkår om eierkontinuitet; skjevdelingsfisjon

11.5.3 Kontinuitet i skatteposisjoner på selskapsnivå

- Fordeling av skatteposisjoner mellom selskapene

11.5.2 Kontinuitet i skatteposisjoner på aksjonærnivå

- Vilkår om verdikontinuitet; ikke forskyvning av verdiene bak hver aksje

11.6 Mor-datter-fusjon – fusjon uten vederlagsaksjer

Intet fusjonsvederlag

Inngangsverdi på datterselskapsaksjer bortfaller,

Rt. 2005 s. 1409 Westfal-Larsen

11.7 Tidspunkt; ligning i fusjons/fisjonsåret

Øvelsesoppgaver:

1. Marte Kirkerud kjøpte 100 aksjer i Nye IT AS for 1 000 000 den 6. januar 2009. Selskapet har generalforsamling den 20 april 2009, der det vedtas en utbytteutdeling for 2008 på kr. 20 per aksje. Halvpartene av aksjene, dvs. 50 aksjer, selger Marte den 2 desember for kr 750 000. Skjermingsrente er 5 prosent.

- Hvilke skattekonsekvenser knytter seg til Marte og hennes aksjer for 2009?
- Forutsett så at Marte selger de 50 aksjene først den 15 januar 2010 i stedet for i desember 2009. De øvrige aksjene beholder hun. Utbytte for 2009 vedtas på generalforsamling den 20 februar 2010 med kr 15 per aksje.
- Hvilke skattekonsekvenser knytter seg til Marte og hennes aksjer for 2009 og 2010 under dette alternativ?

(Etter Gjems-Onstad/Kildal: Skatterett – spørsmål og svar, 6. utg. 2006)

2. Et AS har denne balansen 31.12 et år:

Eiendeler	25 000 000	Aksjekapital	1 000 000
		Overkursfond	500 000
		Annen egenkapital	1 200 000
		Gjeld	22 300 000
Sum	25 000 000		25 000 000

Hvor mye kan selskapet dele ut i utbytte?

(Fra Skaar/Kildal: Bedriftsskatterett s. 175)

3. Et selskap har denne balansen:

Bygning	4500	Aksjekapital	1500
		Overkursfond	1000
		Annen egenkapital	2000
	4500		4500

Av aksjekapitalen var opprinnelig 500. Senere ble fortatt fondsemissjon med 300, og enda senere kapitalutvidelse med nytegning med 700 og med overkurs 800. Resten av overkursen skyldes overføring fra reservefond etter asl. 1976, som var fri egenkapital (avsetninger av årlig overskudd).

- Skattyteren vil ha ut 1000 av selskapet. Hvordan blir stillingen hvis dette tas fra
- a. annen egenkapital,
 - b. aksjekapital,
 - c. overkursfond?

Hvordan kan skattyter komme optimalt ut?

4. Et norsk selskap har aksjer i et irsk holdingselskap. Dette har et lite kontor med to ansatte som har til oppgave å forvalte selskapets aksjer. Beslutninger om større investeringer må treffes av styret. Kan det norske selskapet skattlegges for utbytte fra det irske selskapet?

5. Alt 1: Et AS overveide å selge en fast eiendom, noe som ville ledet til en betydelig gevinst. I stedet ble det besluttet å fisjonere selskapet slik at den faste eiendommen ble lagt i et nytt selskap. Aksjene i dette selges (aksjonæren er et AS). Er gevinsten på aksjene skattefri?

Alt 2: Et selskap driver bl.a. en fast eiendom. Selskapet trenger å frigjøre kapital og vil dessuten gjerne ha nye interessenter inn. Selskapet fisjoneres slik at den faste eiendommen blir lagt i et nytt selskap. 75 % av aksjene i dette selskapet selges med betydelig gevinst (aksjonæren er et AS). Er gevinsten skattefri?

6. 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?

7. Kan konsernbidrag gis med fradragsrett i disse tilfellene (der selskap X er ytende og selskap Y er mottaende):

- a. AS X og AS Y er begge hjemmehørende i Norge, men er datterselskaper av A Ltd. som er hjemmehørende i UK.
- b. Som a, men X er stiftet og registrert i UK, men styret holder sine møter og leder selskapet fra Norge.
- c. Som a, men AS X driver all sin virksomhet i UK, selv om det ledes fra Norge.
- d. Som a, men X er hjemmehørende i UK og har en filial i Norge.
- e. Som a, men X er hjemmehørende i USA og har en filial i Norge.
- f. Som a, men både X og Y er hjemmehørende i UK og har filial i Norge.
- g. AS X er hjemmehørende i Norge, mens AS Y er hjemmehørende i UK og uten filial i Norge.

8. Selskapene AS A og AS B tilhører samme skattekonsern. AS A har overskudd, men ingen fri egenkapital. Selskap B har underskudd, og fri egenkapital.

Konsernet vil gjerne avregne AS Bs underskudd mot AS A overskudd. Er dette mulig å få til, og evt. hvordan?

9. (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?

10. Peder Ås driver et enkeltpersonforetak som disse gjenstandene og skatteposisjonene er knyttet til:

Fast eiendom	inngangsverdi 1000	omsetningsverdi 900
Driftsmidler og varelager	inngangsverdi 300	omsetningsverdi 450
Underskudd til fremføring	100	

Ås overveier å omdanne til AS. Kan han gjøre dette på en måte som innebærer at han får fradrag for det latente tapet på den faste eiendommen, samtidig som løsøret og underskuddet kan overføres til AS uten skattlegging?

11. Peder Ås driver et enkeltpersonforetak som han overveier å overdra vederlagsfritt delvis til datteren. For å nyte godt av verdsettelsesregelen i arveavgiftsloven § 11 A, omdanner han foretaket til AS med kontinuitet. Dagen etter at selskapet er registrert i Foretaksregisteret, overdrar han halvparten av aksjene til datteren vederlagsfritt.

Holder det?

12. AS X, som eies av A, eier en fast eiendom med skattemessig nedskrevet verdi 100, virkelig verdi 250. AS Y, som eies av C, eier et skip med skattemessig nedskrevet verdi 40, virkelig verdi 125. AS inngangsverdi på aksjene i AS X er 100.

Selskapene skal fusjoneres ved at AS X går opp i Y. Hvilke skattemessige konsekvenser får dette?

13. Ås eier alle aksjene i AS A. Selskapet har en eiendom som ønskes solgt. Salg fra selskapet vil lede til betydelig gevinst. Selskapet overveier tre handlingsalternativer:

(1) AS A stifter datterselskapet AS D og overfører eiendommen til dette som konsernintern transaksjon. AS A selger aksjene i AS D.

(2) AS A fisjonerer ut eiendommen til et datterselskap AS E. AS A selger aksjene i AS E.

(3) AS A fisjoneres slik at eiendommen legges i det utfisjonerte selskap AS E. Videre oppretter AS A et datterselskap AS D. Dernest fusjoneres AS E inn i AS D.

14. AS M, som er hjemmehørende i Norge, har to datterselskaper i Danmark, som det ønsker å fusjonere. Hva blir den skattemessige konsekvensen.

Alternativ: Det ene danske selskapet har et fast driftssted i Norge. Til driftstedet er knyttet en fast eiendom i Norge som har en ligningsmessig nedskrevet verdi på 3 mill kr, men som antas å være verd 5 mill kr. Driftstedet har dessuten et underskudd fra tidligere år på 2 mill kr. Hva blir konsekvensene av fusjon mellom de to danske datterselskapene?