

Skatt og avgift

www.ey.no/tax

Innhold

1. Forslag til endringer i skatteloven vedrørende skattefri omorganisering mv.
 - 1.1 Bakgrunn
 - 1.2 Skattefri omorganisering i Norge
 - 1.3 Internasjonale forhold
2. Forslag fra EU Kommisjonen vedrørende Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)
3. "Agent Fast Driftssted" for kommittent – ny dom – "Delldommen"
4. Årets selvangivelsesessong - frister
5. Ulovlig utbytte - spørsmålet om man kan hensynta positive hendelser etter balansedagen i beregningsgrunnlaget for utbytte
6. Konsernbidrag avgitt etter ordinær generalforsamling – 3 % beskatning
7. Merverdiavgift og registreringsplikt på elektroniske tjenester fra utlandet
8. Evaluering av skattereformen 2004/2006

Hoveddelen av dette nyhetsbrevet er viet Finansdepartementets forslag til endringer i skatteloven vedrørende skattefrie omorganiseringer. I forhold til omorganiseringer over landegrensene, er lovforslagene i hovedsak sammenfallende med departementets gjeldende skattelempepraksis. Når det gjelder omorganisering mellom norske selskaper er det snakk om "justeringer" av enkelte bestemmelser i skatteloven, herunder at det ikke lenger skal være krav i skatteloven om at fusjoner og fisjoner må gjennomføres lovlig iht. selskaps- og regnskapsreglene.

Selvangivelsesessongen har startet og i nyhetsbrevet finner du en også oversikt over selvangivelsesfristene for de enkelte skattytere.

Fredag 1. april fremla Regjeringen en evaluering av skattereformen 2004/2006. Nyhetsbrevet gir avslutningsvis en kort sammenfatning av regler som foreslås endret i kjølevannet av denne evalueringen. Det foreslås flere endringer i 3 %-regelen, blant annet å fjerne nåværende beskatning ved realisasjon av aksjer i fritaksmetoden.



1. Forslag til endringer i skatteloven vedrørende skattefrie omorganisering mv.

1.1 Bakgrunn

Den 25. mars 2011 presenterte Finansdepartementet Prop. 78 L (2010-2011) med en rekke forslag til endringer i skatteloven med bakgrunn i et høringsnotat av 18. januar 2010 om skattemessig omorganisering og omdanning av virksomhet.

1.2 Skattefrie omorganisering i Norge

Departementet foreslår følgende endringer i skattelovgivningen for skattefrie omorganiseringer for norske selskaper:

Fusjoner og fisjoner

- ▶ Skattelovens vilkår om at fusjoner og fisjoner skal være gjennomført selskapsrettslig og regnskapsrettslig lovlig for å kunne skje skattefritt oppheves. Forslaget innebærer i praksis at ligningsmyndighetenes kontroll med fusjoner og fisjoner skal være begrenset til om de vilkår skatteloven oppstiller, herunder krav til lovlige fusjons-/fisjonsmåter, og skattemessig kontinuitet er oppfylt.
- ▶ Når det gjennomføres trekantfusjoner etter fordringsmodellen oppstår det fusjons-/fisjonsfordringer. Det foreslås presisert i skatteloven at
 - i) skattemessig verdi av fordringen skal tilsvare skattemessig verdi av egenkapitalen som overføres ved transaksjonen,
 - ii) gevinst er skattepliktig og tap er fradragsberettiget når morselskapet realiserer fordringen og
 - iii) gevinst er skattepliktig og tap er fradragsberettiget for datterselskapet når den samme fordringen innfris.

Opprinnelig forslag om at tap på fordringen måtte føres over gevinst-/tapskonto ble på bakgrunn av innspill fra høringsinstansene, ikke fremmet i lovforslaget.

Omdanning

- ▶ Anvendelsesområdet for skattefrie omdanning foreslås utvidet til å omfatte omdanning av statsforetak, interkommunalt selskap og samvirkeforetak til aksjeselskap/allmennaksjeselskap. Departementet foreslår et krav om at det vesentligste av eiendeler, rettigheter og forpliktelser må overføres for at omdanningen kan skje skattefritt. Det overdragende (omdannende) selskap vil således i visse situasjoner kunne bestå etter omdanningen.

Skattelempe ved søknad, sktl. § 11-22

- ▶ Samtykkeadgangen i forbindelse med søknad om skattefritak for inntekt ved realisasjon av fast eiendom, virksomhet, aksjer eller selskapsandeler foreslås videreført i sin nåværende form.

Gjennomskjæring, sktl. § 14-90

- ▶ Skattemyndighetenes adgang til å avskjære skatteposisjoner som representerer en skattefordel eller til å inntektsføre skatteforpliktelser uten rett til avregning mot underskudd foreslås utvidet til å omfatte deltakerlignede selskaper (ANS, KS mv.), statsforetak og interkommunale selskaper.
- ▶ Det foreslås videre at bestemmelsens anvendelsesområde utvides til å omfatte omdanning av virksomhet til annen selskapsform.
- ▶ I høringsnotatet av ble det foreslått å oppstille krav til kontinuitet med hensyn til videreføring av aktivitet i selskaper som får endret eierforhold som følge av omorganiseringen. Departementet trekker tilbake dette forslaget, men presiserer likevel at aktiviteten kan være av betydning ved vurderingen av om det er grunnlag for gjennomskjæring.

1.3 Internasjonale forhold

1.3.1 Grenseoverskridende skattefrie omorganiseringer

Finansdepartementets lovforslag innebærer at det blir adgang til å foreta skattefrie grenseoverskridende omorganiseringer basert på skattemessig kontinuitet. Følgende former for omorganiseringer er omfattet:

- ▶ fusjon
- ▶ fisjon
- ▶ aksjebytte (konserndannelse)
- ▶ utflytting av selskap
- ▶ konserninterne overføringer

Det gjelder visse begrensninger og vilkår for skattefriheten. Dessuten er det en viktig del av forslaget at flytting av eiendeler, rettigheter og forpliktelser ut av Norge i forbindelse med omorganiseringen vil falle inn under reglene for uttaksbeskatning i skatteloven § 9-14.

Forslaget er i stor grad en lovfesting av Finansdepartementets skattelempepraksis. For skattefrie omorganiseringer som ikke omfattes av lovforslaget, vil det fortsatt være mulig å sende skattelempe-søknad til Finansdepartementet.

Departementet foreslår at reglene som hovedregel bare gis anvendelse dersom omorganiseringen skjer innenfor EØS-området. Videre gjelder det begrensninger dersom det utenlandske selskapet i transaksjonen er hjemmehørende i et lavskattland innenfor EØS. Skattefriheten er da betinget av at selskapet er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i vedkommende EØS-stat. Omorganisering i form av aksjebytte (konserndannelse) skal også kunne skje med selskaper utenfor EØS. Videre skal adgangen til å gjennomføre grenseoverskridende konserninterne overføringer også kunne skje til/fra selskaper som er skattemessig hjemmehørende utenfor EØS.

De nye reglene foreslås å gjelde både på selskaps- og aksjonærnivå dersom nærmere bestemte vilkår er oppfylt. Et grunnleggende vilkår er at transaksjonene må gjennomføres med skattemessig kontinuitet både på aksjonærnivå og selskapsnivå. Dette innebærer følgende:

- ▶ Ved fusjon, fisjon og utflytting av selskap må i praksis det norske selskapets virksomhet, eiendeler, rettigheter og forpliktelser tilordnes et norsk fast driftsted (filial) av det utenlandske mottakende selskapet for å unngå beskatning. Filialen må videreføre det overdragende selskapets skattemessige verdier og ervervstidspunkter for eiendeler, rettigheter og forpliktelser.
- ▶ Skatteforpliktelser knyttet til for eksempel gevinst- og tapskonto og negativ saldo må overtas av det utenlandske mottakende selskapet. Skattefordeler knyttet til for eksempel fremførbart underskudd, gevinst- og tapskonto eller tom positiv saldo må også tilordnes norsk filial av det utenlandske mottakende selskapet for å kunne ha virkning.
- ▶ Overføringene til en norsk filial medfører at det utenlandske selskapet etter den grenseoverskridende omorganiseringen fortsatt vil ha skatteplikt til Norge. Filialens virksomhetsinntekter og eventuelt fremtidige gevinster på eiendelene mv. som er i behold i filialen vil være gjenstand for norsk beskatning etter de alminnelige reglene i skatteloven.
- ▶ Krav til skattemessig kontinuitet på aksjonærnivå innebærer at aksjonærens skattemessige verdi og ervervstidspunkt på aksjene videreføres uendret.

Dersom eiendelene mv. ikke beholdes i en norsk filial men tas ut av norsk beskatningsområde, vil urealiserte gevinster på de overførte eiendelene mv. være gjenstand for uttaksbeskatning i henhold til skatteloven § 9-14. Skattyter kan gis utsettelse med innbetaling av uttaksskatten (i noen tilfeller med krav om sikkerhetsstillelse) ved overføring av (i) fysiske driftsmidler, (ii) finansielle eiendeler og (iii) forpliktelser, jf skatteloven § 9-14 (9). Dessuten vil

skatteplikten til Norge på disse eiendelene og/eller forpliktelsene falle helt bort dersom skattyter ikke realiserer slike eiendeler eller forpliktelser innen 5 år etter at den grenseoverskridende transaksjonen fant sted. Når det derimot gjelder urealiserte gevinster på (iv) omsetningsgjenstander og (v) immaterielle eiendeler (herunder goodwill), gjelder ikke reglene om utsatt innbetaling. Slike eiendeler vil derfor være gjenstand for umiddelbar beskatning dersom tas ut av norsk beskatningsområde ved omorganiseringen.

Den koblingen mot uttaksbeskatningsreglene som departementet her foreslår kan være i strid med Norges forpliktelser etter EØS-avtalen. Se uttalelse fra EFTAs overvåkningsorgan (ESA) av 2. mars 2011, omtalt under punkt 1.3.2 i dette nyhetsbrevet. Finansdepartementet konkluderer på sin side med at reglene på dette punkt er i overensstemmelse med EØS-retten. Dette begrunnes med hensynet til å sikre en rettmessig fordeling av skattefundamentet mellom medlemsstatene. Departementet finner også støtte i at forslaget er i samsvar med bestemmelser i EUs fusjonsskattedirektiv (direktiv 2009/133/EF).



Nærmere om fusjon og fisjon

Etter gjeldende rett hjemler skatteloven § 11-1 (2) rett til skattefri fusjon og fisjon bare når alle selskapene som deltar i fusjonen eller fisjonen er hjemmehørende i Norge.

Departementets forslag utvider skattefritaket til å omfatte grenseoverskridende fusjon og fisjon innen EØS. Er det utenlandske selskapet hjemmehørende i et lavskattland innenfor EØS, er skattefriheten betinget av at selskapet er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i vedkommende EØS-stat.

Skattefritaket forutsetter at transaksjonen gjennomføres med skattemessig kontinuitet både på selskaps- og aksjonærnivå. Eiendeler, rettigheter og forpliktelser som ikke videreføres i norsk beskatningsområde, normalt ved tilordning til norsk filial av det utenlandske selskapet, vil være gjenstand for uttaksbeskatning i henhold til skatteloven § 9-14.

Det er videre foreslått å lovfeste krav om at annet vederlag enn aksjer (tilleggsvederlag) i selskapet som deltar i grenseoverskridende fusjon/fisjon ikke kan overstige 20 % av det samlede vederlaget.

Dersom det overtakende selskapet er norsk og det utenlandske overdragende selskapet har virksomhet i Norge eller norske aksjonærer, er skattefrihet for den norske delen av virksomheten og de norske aksjonærene betinget av gjennomføring med skattemessig kontinuitet. Forslaget legger opp til at skattemessig kontinuitet må anvendes både i Norge og i den stat hvor det overdragende selskapet var hjemmehørende.

Aksjebytte

Etter gjeldene rett har Norge ingen særskilte regler som regulerer den skattemessige behandlingen av aksjebytte. Aksjebytte er etter gjeldende rett ansett som en skattemessig realisasjon for aksjonærene. Dette innebærer 3 % inntektsføring av gevinst innenfor fritaksmetoden (dvs. 0,84 % skatt). Utenfor fritaksmetoden blir gevinst ved realisasjon av aksjer skattlagt med 28 %.

Finansdepartementets lovforslag innebærer at grenseoverskridende aksjebytte på nærmere bestemte vilkår kan gjennomføres uten umiddelbar beskatning. I motsetning til skattefri omorganisering ved fusjon, fisjon og exit kan skattefritt aksjebytte gjennomføres uavhengig av om det utenlandske selskapet er hjemmehørende i eller utenfor EØS. Forslaget omfatter imidlertid ikke aksjebytte med selskaper hjemmehørende i lavskatteland utenfor EØS.

Det er et vilkår at minst 90 % av samtlige aksjer i det overdragende selskapet deltar i aksjebyttet. Transaksjonen innebærer dermed en konserndannelse.

Eksempler på grenseoverskridende aksjebytte som omhandles i lovforslaget er:

- ▶ Et norsk morselskap overfører aksjer i et heleiet amerikansk datterselskap (det overdragende selskapet) til et datterselskap med begrenset ansvar hjemmehørende i Nederland (det overtakende selskapet) mot vederlag i aksjer i det nederlandske selskapet.
- ▶ Et norsk morselskap overfører aksjer i et heleiet norsk datterselskap (det overdragende selskapet) til et uavhengig kinesisk selskap (det overtakende selskapet) mot vederlag i aksjer i det kinesiske selskapet.
- ▶ En norsk aksjonær overfører sammen med tyske aksjonærer 90 % av aksjene i et tysk selskap (det overdragende selskapet) til et uavhengig amerikansk selskap (det overtakende selskap) mot vederlag i aksjer i det amerikanske selskapet.

Merk at reglene om skattefritt aksjebytte ikke kommer til anvendelse når alle de involverte selskapene er hjemmehørende i Norge. Aksjebytte mellom to norske selskaper vil derfor fortsatt utløse beskatning etter skattelovens alminnelige regler.

Skattefriheten er ifølge lovforslaget betinget av at følgende vilkår er oppfylt:

- ▶ Minst 90 % av samtlige aksjer i selskapet må overføres ved aksjebyttet.
- ▶ Overføringen av aksjene må skje til skattemessig kontinuitet i den stat der det overtakende selskapet er hjemmehørende, og på aksjonærnivå.
- ▶ Annet vederlag enn aksjer i selskapet som deltar i aksjebyttet kan ikke overstige 20 % av det samlede vederlaget.

Vilkåret om skattemessig kontinuitet på selskapsnivå hos det utenlandske overtakende selskapet er noe uklart.

Forarbeidene sier at det er kontinuitet i den stat hvor det overdragende selskapet er hjemmehørende som er avgjørende. En regel om skattemessig kontinuitet i den stat der det overtakende selskapet er hjemmehørende vil i stor grad gjøre forslaget illusorisk.

Utflytting av selskaper (exit)

Etter gjeldende rett hjemler skatteloven § 10-71 umiddelbar skatteplikt for selskaper som opphører å være skattemessig hjemmehørende i Norge (exit-skatt). Slikt opphør kan eksempelvis finne sted ved at et SE-selskap flytter sitt forretningskontor til en annen EØS-stat, eller ved at skatteavtalen med et annet land gir det andre landet beskatningsretten overfor et norsk aksjeselskap eller



allmennaksjeselskap som følge av at selskapets virkelige ledelse har flyttet til det andre landet.

Departementet foreslår nå at utflytting av selskaper fra Norge til annet EØS-land kan finne sted uten umiddelbar exit beskatning. Eiendeler, rettigheter og forpliktelser som ikke tilordnes en norsk filial i forbindelse med utflyttingen, vil imidlertid være gjenstand for uttaksbeskatning i henhold til skatteloven § 9-14.

Konserninterne overføringer

Konsernforskriften åpner for at et konsernselskap kan overføre eiendeler til et annet konsernselskap mot vederlag uten beskatning. Etter gjeldende regler omfatter konsernforskriften kun skattefrie overføringer mellom norske selskaper. I praksis har imidlertid Finansdepartementet etter søknad samtykket til grenseoverskridende overføringer i en del tilfeller, og da med vilkår basert på konsernforskriftens regler. Finansdepartementet foreslår nå å lovfeste adgangen til å gjennomføre grenseoverskridende konserninterne overføringer til/fra utenlandske selskaper som er skattemessig hjemmehørende både innenfor og utenfor EØS. Forslaget omfatter imidlertid ikke konserninterne overføringer til/fra selskap i lavskattelend utenfor EØS.

Skattefrie konserninterne overføringer iht. vilkår i konsernforskriften vil kunne gjennomføres i tre ulike tilfeller dersom nærmere bestemte vilkår er oppfylt:

- ▶ Overføring av virksomhet, eiendeler og gjeld i utenlandsk filial av norsk selskap til nystiftet datterselskap i samme stat.
- ▶ Overføring av virksomhet, eiendeler og gjeld i norsk filial av utenlandsk selskap til norsk aksjeselskap i samme konsern.
- ▶ Overføring av virksomhet, eiendeler og gjeld mellom filialer i Norge av utenlandske selskaper som inngår i samme konsern.

Disse tre tilfellene vil bli regulert i konsernforskriften, og det gjenstår således å se hvilke vilkår som vil bli innført for å kunne gjennomføre slike transaksjoner skattefritt.

SE-selskap og SCE-foretak

Finansdepartementet foreslår at stiftelse av SE-selskap og SCE-foretak kan gjennomføres skattefritt ved grenseoverskridende fusjon. De alminnelige vilkårene for grenseoverskridende fusjon kommer her til anvendelse.

Ikrafttredelse

Det er foreslått at reglene om skattefrie omorganiseringer trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2011.

1.3.2 Uttalelse fra EFTAs overvåkningsorgan (ESA) til Norge vedrørende exit-skatt

EFTA Overvåkningsorgan (ESA) sendte 2. mars 2011 en grunnlagt uttalelse ("reasoned opinion") til Norge om de norske exit-skattereglene ved grenseoverskridende fusjon/fisjon og flytting av skattemessig bosted. Etter ESAs oppfatning er dagens norske regler i strid med EØS-avtalen.

ESA hevder at den umiddelbare og potensielt høyere beskatningen ved utflytting er til ugunst for selskaper som gjennomfører slik omorganisering. Reglene anses også å være til ugunst for aksjonærene i de aktuelle selskaper. De norske exit-skattereglene kan avskrekke selskaper fra å utøve etableringsfriheten innenfor EØS.

ESA uttaler at:

- ▶ Det kan ikke stilles som vilkår at selskapet etter omorganiseringen beholder fast driftssted i Norge.
- ▶ Umiddelbar skattlegging av urealisert gevinst/tap på et selskaps eiendeler i forbindelse med grenseoverskridende omorganiseringer er i strid med prinsippet i norsk rett om at gevinst først kommer til inntekt ved realisasjon, og bryter med etableringsfriheten.
- ▶ Norge kan først beskatte gevinst opparbeidet i Norge etter at eiendelen er realisert.
- ▶ Norge kan ikke kreve sikkerhetsstillelse for skatt på latent gevinst ved grenseoverskridende omorganisering. Imidlertid kan slikt krav forsvares der utflytting skjer til EØS-stat uten informasjonsutvekslingsavtale med Norge.

Finansdepartementet er av den oppfatning at det fremlagte lovforslaget som er omtalt ovenfor er utformet slik at det er lovlig iht. EØS-avtalen. ESA vil vurdere om lovforslaget oppfyller de krav som følger av EØS avtalen.

2. Forslag fra EU Kommisjonen vedrørende Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)

Den 16. mars 2011 la EU Kommisjonen frem forslag om såkalt Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB). Forslaget er et resultat av 10 års arbeid med å lage en standard for fastsettelse av skattepliktig inntekt for multinasjonale konsern med virksomhet innenfor EU. Formålet er å forenkle skatteberegningen for konsernene og unngå de hindre som forskjeller i skattesystemene utgjør i det interne markedet.

CCCTB ordningen byr på ett sett med felles regler for fastsettelse av et konserns skattepliktige inntekt (skattefundament) fra virksomhet innenfor EU-

medlemsstater. Konsernet lignes under ett i en medlemsstat, som vil være morselskapets hjemstat. Som konsern regnes morselskap og samtlige datterselskap (75 % eierkrav). Konsernets felles skattepliktige inntekt vil bli allokert mellom de involverte medlemsstatene ut ifra en fordelingsnøkkel. Fordelingsnøkkelen baseres på konsernets eiendeler, ansatte og salg i de enkelte medlemsstatene. Hver medlemsstat skal fremdeles kunne fastsette det internrettslige skattenivået (skattesatsen).

CCCTB gjelder i hovedsak konsernselskap og faste driftssteder innenfor EU. Ordningen omfatter også datterselskap og/eller filialer innen EU av konsern utenfor EU. For eksempel kan norske konsern velge at datterselskap/filialer innen EU trer inn i CCCTB ordningen.

Slik forslaget er fremsatt, vil europeiske konsern stå fritt til å velge om de vil tre inn i ordningen eller ikke. Valg av inntreden binder for fem år. Om inntreden velges, vil det omfatte alle selskaper/filialer innen samme konserngruppe innen EU. Inntreden medfører også at konsernet utelukkes fra å benytte seg av særlige skatteincentiv i de enkelte medlemsstater. Dette vil for eksempel gjelde skatteincentiver knyttet til forskning og utvikling. Hvert enkelt konsern må derfor vurdere hvorvidt inntreden i CCCTB vil være gunstig.

Det gjenstår å se om forslaget blir vedtatt. Det er lite sannsynlig at alle 27 medlemsstater vil enstemmig godta CCCTB. Det mest sannsynlige scenarioet er derfor at enkelte stater (minimum 9) i første omgang vedtar en CCCTB-ordning (tilsvarende som ble gjort ved innføring av Euroen). Foreløpig har blant annet Tyskland og Frankrike stilt seg positive til ordningen.



3. "Agent Fast Driftssted" for kommittent – ny dom – "Dellommen"

På bakgrunn av dom avsagt av Borgarting lagmannsrett 2. mars 2011, bør norske selskaper som har inngått agent- eller kommisjonsavtaler med nærstående prinsipal foreta en vurdering av hvordan virksomheten er organisert og om organiseringen medfører et fast driftssted i Norge for prinsipalen/kommittenten. Ifølge dommen vil prinsipaler/kommittenter til kommisjonærer og andre mellommenn som inngår avtaler i eget navn men for regning og risiko til en nærstående prinsipal/kommittent, ha en fast driftsstedetsrisiko i Norge. Daglig leder i den norske virksomheten har uttalt til pressen at han ønsker å anke dommen, det antas således at dommen ankes til Høyesterett.

De fleste skatteavtalene Norge har inngått bygger på OECDs mønsteravtale. I henhold til mønsteravtalens artikkel 5 nr. 5 kan et selskap få fast driftssted i en annen stat, dersom en avhengig agent, i motsetning til en uavhengig agent, inngår avtaler i navnet til selskapet i den annen stat (bindende avtale). Denne problemstillingen var oppe for Borgarting lagmannsrett i denne saken, og retten konkluderte at kommittenten hadde fast driftssted i Norge.

Et norsk selskap hadde inngått en kommisjonsavtale om å selge varer i kommisjon på vegne av en nærstående kommittent i Irland. Skattemyndighetene mente at kommittenten hadde et fast driftssted i Norge og fattet vedtak om at kommittenten var skattepliktig til Norge, samt fastsatte inntekten til det faste driftsstedet skjønnsmessig. Kommittenten gikk til sak og tapte saken i Oslo tingrett, anket og tapte igjen i Borgarting lagmannsrett.

Det første spørsmålet lagmannsretten vurderte, var om en kommisjonær kan inngå avtaler som er bindende for kommittenten etter skatteavtalen¹. Kommittenten argumenterte for at kommisjonæren ikke inngår avtaler i navnet til kommittenten og at avtalene dermed ikke kan være bindende for kommittenten. Staten hevdet at det har ikke betydning om kommisjonæren inngår avtaler i navnet til kommittenten, så lenge kommisjonæren inngår avtaler som rent faktisk anses bindende for kommittenten. Det avgjørende måtte være de faktiske forhold og ikke de formelle forhold.

¹ En kommisjonær kan etter den norske kommisjonsloven kun inngå avtaler som er bindende for seg selv. En kommisjonær inngår avtaler i eget navn men på risiko og regning for kommittenten.

Lagmannsretten var enig med staten i at en kommisjonær kan inngå avtaler som er bindende for kommittenten i skatteavtalens forstand. Retten la vekt på følgende momenter:

- ▶ Alle salg skjer under varemerket til gruppen, som også er selskapsnavnet til den norske kommisjonæren og den utenlandske kommittenten.
- ▶ Salgene skjer til dels på standardvilkår som er detaljert opptrukket av kommittenten. Salg på andre betingelser krever forhåndsgodkjennelse fra kommittenten.
- ▶ Det skjer i praksis ingen etterfølgende prøving hos kommittenten av de avtaler kommisjonæren inngår. Avtalene honoreres uten at noen hos kommittenten sjekker disse.
- ▶ Kommittenten har ikke påvist noe tilfelle hvor kommisjonæren har foretatt salg som ikke er akseptert av kommisjonæren.

Selv om kommisjonæren skulle gå ut over sine fullmakter, er det utenkelig at kommittenten vil nekte å levere varer til kommisjonærens kunder

Det andre spørsmålet lagmannsretten vurderte var om kommisjonæren var en avhengig agent. Dersom kommisjonæren anses uavhengig av kommittenten, vil kommittenten ikke få fast driftssted, selv om kommisjonæren inngår avtaler som er bindende for kommittenten.

Lagmannsretten vektla følgende forhold når de konkluderte om kommisjonæren var avhengig av kommittenten eller ikke:

- ▶ Kommisjonæren kan bare selge tillatte produkter på vilkår som er fastlagt av kommittenten
- ▶ Overlapp av styremedlemmer i de to selskapene
- ▶ Integreert regnskapssystem
- ▶ Kommisjonæren selger vare for en hovedmann, kommittenten
- ▶ Kommisjonærens virksomhet utøves under varemerket, som også er selskapsnavnet til kommisjonæren og kommittenten

Lagmannsretten konkluderte på denne bakgrunn at kommisjonæren var en avhengig agent som utgjorde et skattepliktig fast driftssted i Norge for den irske kommittenten.

4. Årets selvangivelsesessensong - frister

Det er tid for selvangivelser. Frister for innlevering av selvangivelsen avhenger av om det er selvangivelse for en fysisk person eller en virksomhet, eventuelt også om man

leverer elektronisk eller i papirversjon. Nedenfor følger en oversikt over innleveringsfrister.

Tilleggsforskudd betales inn innen 31. mai dersom man vil unngå renter på restskatt.

Det er anledning til å søke om utsettelse med innlevering av selvangivelsen. Søknaden må være begrunnet.

Selvangivelsesfrister:

Lønnskatttakere	30.april
Personlige næringsdrivende - papir	30.april
Personlige næringsdrivende – via AltInn	31.mai
Person som lignes ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker	30.april
Person med andel i deltakerlignet selskap, hvor deltakerlignet selskap leverer sine selskapspapirer via AltInn	31.mai
Selskap - papir	31. mars
Selskap - via AltInn	31. mai

5. Ulovlig utbytte - spørsmålet om man kan hensynta positive hendelser etter balansedagen i beregningsgrunnlaget for utbytte

Borgarting lagmannsrett har 15. mars 2011 avsagt dom hvor spørsmålet var om utdelt utbytte var ulovlig slik at det ikke var rett til godtgjørelsesfradrag. Bakgrunnen for spørsmålet var at det i beregningen av utbyttegrunnlaget (10 % kravet i aksjeloven § 8-1 annet ledd) var tatt hensyn til en kapitalforhøyelse etter årsskiftet. Spørsmålet for lagmannsretten var om kapitalforhøyelsen etter årsskiftet kunne hensyntas ved utdeling av utbytte.

Lagmannsretten fastslår at det er egenkapitalen slik den fremkommer i det godkjente årsregnskapet for siste regnskapsår som danner utgangspunkt for hva som kan deles ut som utbytte, og at det ikke finnes holdepunkter i rettskildene for at kapitalforhøyelser etter balansedagen skal få virkning for utbyttegrunnlaget allerede samme år som forhøyelsen fant sted. Dommen innebærer m.a.o. at positive hendelser etter årsskiftet ikke kan hensyntas i



beregningsgrunnlaget for utbytte. Ankefristen er ikke utløpt, så det er uvisst hvorvidt dommen vil bli påanket.

Et annet spørsmål er om dommen kan ha betydning for beregningen av dekningskravet etter aksjeloven § 12-2 annet ledd ved kapitalnedsettelse. Denne bestemmelsen viser til at nedsettelsesbeløpet må ligge innenfor rammene for utbytteutdeling etter aksjeloven § 8-1. Imidlertid følger det også uttrykkelig av bestemmelsen at det i samsvar med forsiktig og god forretningsskikk likevel skal tas tilbørlig hensyn til "hendelser" som måtte være inntruffet etter balansedagen og tap som må forventes å inntreffe. Spørsmålet er om dommen innebærer at det heller ikke er adgang til å hensynte kapitalforhøyelser etter årsskiftet etter denne bestemmelsen. Vår oppfatning er at dette må stille seg annerledes etter asl. § 12-2 annet ledd, siden denne bestemmelsen etter sin ordlyd synes å åpne for å hensynte både negative og positive hendelser etter årsskiftet (uttrykket "hendelser" er nøytralt). Bestemmelsen er, slik vi ser det, en forsiktighetsregel som innebærer at eiendelers verdi ikke må overvurderes ved vurderingen av om det er dekning for gjenværende bundet egenkapital etter kapitalnedsettelsen. Formålet er m.a.o. å sikre at dekningsbufferen til kreditorene gjennom den bundne egenkapitalen er inntakt. Vi kan ikke se at usikkerheten mht kreditorenes dekningsbuffer skulle øke selv om man hensyntar en kapitalforhøyelse etter årsskiftet, siden et slikt kapitalinnskudd bekreftes av revisor.

Vårt syn er at vurdering etter asl. § 12-2 annet ledd tildels er en annen enn etter utbyttereglene. Dermed mener vi at dommen i lagmannsretten ikke nødvendigvis medfører at en kapitalforhøyelse etter årsskiftet ikke skal kunne hensyntas i beregningen etter asl. § 12-2 annet ledd. Vi kan imidlertid ikke gi noen garanti for at myndighetene har en annen oppfatning.

6. Konsernbidrag avgitt etter ordinær generalforsamling – 3 % beskatning

Konsernbidrag omfattes i utgangspunktet ikke av regelen om 3 % inntektsbeskatning. Sentralskattekontoret for storbedrifter har imidlertid avgitt en veiledende forhåndsuttalelse i en konkret sak, hvor dette bildet endres for tilfeller hvor det avgis konsernbidrag etter ordinær generalforsamling. Uttalelsen gjelder avgivelse av konsernbidrag fra datterselskap til morselskap.

Konsernbidrag som årsoppgjørdisposisjon

Et konsernbidrag er en årsoppgjørdisposisjon som kan henføres til det foregående året, selv om transaksjonen ikke er vedtatt før på ordinær generalforsamling året etter.

Etter myndighetenes oppfatning forutsetter dette at det er den ordinære generalforsamlingen (før ligningen legges ut) som i alminnelighet bestemmer de årsoppgjørdisposisjoner som skal legges til grunn for ligningene.

Et konsernbidrag som vedtas (senest) på den ordinære generalforsamlingen etter selskapets inntektsår, vil etter dette ikke være omfattet av reglene om 3 % inntektsføring.

Konsernbidrag som utbytte

Et konsernbidrag som avgis etter ordinær generalforsamling har etter skatteetatens oppfatning mest til felles med et ekstraordinært utbytte. Et slikt konsernbidrag vil således ikke kunne gis uten beskatning i henhold til 3 % regelen.

Hva med konsernbidrag mellom søsterselskaper?

Den veiledende forhåndsuttalelsen gjaldt direkte konsernbidrag mellom mor og datter. Når det gjelder konsernbidrag avgitt mellom søsterselskaper, vil imidlertid et konsernbidrag ikke kunne anses som utbytte. Konsernbidraget vil i slike tilfeller ha en realitet utover det å spare skatt (3 %).

Så lenge den selskapsrettslige lovgivningen, så langt vi ser det, åpner for å avgis konsernbidrag også etter ordinær generalforsamling, bør det mellom søsterselskaper være mulig å avgis konsernbidrag også etter ordinær generalforsamling uten å bli omfattet av reglene for 3 % beskatning. Dersom et slikt konsernbidrag gis, er det imidlertid en viss risiko for at den skattemessige effekten knyttes til vedtaksåret. I slike tilfeller er det først ved utarbeidelsen av selvangivelsen det påfølgende år at man vil kunne vite om vilkårene for å kunne gi konsernbidrag er oppfylt, dvs om selskapene fremdeles inngår i et konsern, og om konsernbidraget er gitt innenfor eller utenfor avgivers alminnelige inntekt (dvs. med eller uten skattemessig effekt).

7. Merverdiavgift og registreringsplikt på elektroniske tjenester fra utlandet

Med virkning fra 1. juli 2011 skal det beregnes merverdiavgift med 25 % når privatpersoner, frivillige organisasjoner mv. hjemmehørende i Norge kjøper elektroniske tjenester fra utlandet. Elektroniske tjenester til næringsdrivende og offentlig virksomhet fra utlandet er allerede avgiftsbelagt etter reglene om snudd avgiftsberegning (reverse charge).

Ansvaret for beregning og betaling av merverdiavgift på innførsel av elektroniske tjenester til privatpersoner i Norge, skal ligge hos tilbyder. Hensikten med reglene er at

utenlandske tilbydere av slike tjenester, på lik linje med norske virksomheter, skal beregne merverdiavgift ved slik omsetning.

Som elektroniske tjenester anses blant annet musikk, film, spill, programvare og bøker/tidsskrifter levert over internett.

For utenlandske aktører som tilbyr tjenester til norske forbrukere, for eksempel på internett, innebærer de nye reglene en plikt til å registrere seg hos norske skattemyndigheter, dersom omsetningen på leveranser til Norge overstiger kr 50.000 per år. Registreringen kan enten skje ved registrering i merverdiavgiftsregisteret ved representant etter de alminnelige reglene, eller gjennom en forenklet registrerings- og rapporteringsordning.

Departementet legger i høringsbrev av 24. februar 2011 opp til at det skal etableres et eget register for tilbydere av elektroniske tjenester i utlandet som leverer til privatpersoner i Norge. Etableringen av et eget register vil bety at tilbydere som velger å benytte seg av ordningen med forenklet registrerings- og rapporteringssystem ikke skal registreres i det alminnelige merverdiavgiftsregisteret. Det legges også opp til at utenlandske tilbydere som leverer elektroniske kommunikasjonstjenester vil kunne benytte forenklet registreringsordning. Denne gruppen tilbydere skal i dag registreres i merverdiavgiftsregisteret ved representant.

Departementet foreslår at tilbydere som benytter seg av forenklet registreringsordning ikke skal kunne trekke fra inngående merverdiavgift. De kan derimot søke refusjon etter reglene som i dag gjelder for utenlandske næringsdrivende.

8. Evaluering av skattereformen 2004/2006

En evaluering av skattereformen av 2004/2006 ble fredag 1. april fremlagt for Stortinget i Meld. St. 11. Konklusjonen er at aksjonærmodellen, deltakermodellen, foretaksmodellen og fritaksmetoden i all hovedsak fungerer etter sine hensikter. Alle beskatningsmodellene foreslås derfor i hovedtrekk å videreføres i nåværende former. Departementet fremsetter imidlertid enkelte konkrete endringsforslag, samt antyder andre fremtidige regelendringer:

8.1 Reglene om korreksjonsinntekt foreslås fjernet

Korreksjonsinntektsreglene sikrer at selskaper ikke utdeler ubeskattet kapital. Begrunnelsen for at reglene foreslås fjernet er blant annet at utbytter i aksjonærmodellen er skattepliktig. Regelens hensyn om å ivareta insolvensrisiko anses videre tilstrekkelig ivaretatt gjennom aksje- og

regnskapslovgivningen. Eventuell opphevelse av korreksjonsinntektsreglene vil tidligst skje med virkning fra og med inntektsåret 2012.

8.2 3 %- regelen i fritaksmetoden foreslås endret slik at bare utbytte omfattes

Begrunnelsen for at realisasjon av aksjer i fritaksmetoden ikke skal omfattes av 3 %-regelen, er å forenkle regelverket. De praktiske problemene ved 3 %-regelen knytter seg til gevinstberegningen ved dokumentasjon av skattemessige inngangsverdier på aksjer mv. En eventuell endring på dette området vil tidligst skje med virkning fra og med inntektsåret 2012.

I tillegg signaliserer departementet at de skal vurdere behovet for å justere anvendelsesområdet for 3 %-regelen. Dette gjelder blant annet aksjer eid av utenlandske selskaper hvor aksjene er knyttet til skattepliktig virksomhet i Norge, samt skattefrie utdelinger fra deltakerlignede selskaper.

Departementet kommer også til å vurdere å frita utbytte i skattekonsern fra 3 %-regelen, for å unngå at det utdeles konsernbidrag i stedet for utbytte. Departementet har ikke gitt noe tidsperspektiv på eventuelle endringer for sistnevnte punkter.

8.3 Øvrige endringer departementet vurderer å utrede

- ▶ Mulighet for å avskjære tap på fordring mellom nærstående selskaper. Departementet ønsker med en eventuell regelendring å endre at det pr. i dag kan oppstå asymmetri mellom gevinst-tapssituasjoner, avhengig av om et datterselskap er finansiert med hhv. lån eller egenkapital.
- ▶ Departementet vurderer å redusere dagens tilpasningsmuligheter i fritaksmetoden ved investeringer i deltakerlignede selskaper.
- ▶ Det arbeides videre med sikte på større grad av stedlig samordning av skatteoppgjør for deltakere.
- ▶ Det vurderes å forenkle endringene i fradragbegrensningen for kommandittister.
- ▶ Det vurderes alternative/enklere løsninger for måling av innskudd i deltakerlignede selskap.

Departementet har ikke gitt noe tidsperspektiv på når det eventuelt vil skje endringer på ovennevnte punkter.

Ernst & Young Tax

Kontakt din lokale rådgiver om du vil ha mer informasjon.

Oslo og Østfold - tlf. 24 00 24 00

Internasjonal skatt: Elin Rosshaug
Internprising: Mette Granheim
Selskapsskatt: Heidi Kildal
Personskatt: Mona Gundersen
Merverdiavgift: Jarle Nordal

Vestfold - tlf. 33 14 02 60

Kontorer i regionen: Tønsberg,
Sandefjord, Larvik
Selskaps/personskatt: Elin B. Grøndahl
Merverdiavgift: John Olav Auran

Buskerud - tlf. 32 83 88 90

Kontorer i regionen: Drammen,
Selskaps/personskatt: Ivar Løvaas
Merverdiavgift: Maj Hines Grape

Mjøs - tlf. 61 38 10 00

Kontorer i regionen: Lillehammer
Selskaps/personskatt: Arne Øfstegård
Merverdiavgift: Hege K. Sand

Agder/Telemark

Porsgrunn - tlf. 35 56 42 00
Selskaps/personskatt: Eigil Holt
Merverdiavgift: Terje Bakke

Arendal - tlf. 37 07 20 00

Selskaps/personskatt: Allan Metzler
Merverdiavgift: Tom Isaksen

Vest - tlf. 55 21 30 00

Kontorer i regionen: Bergen
Internasjonal skatt: Ingrid M Førde
Internprising: Håkon Mastrup
Selskapsskatt: Kai Arntzen
Personskatt: Lodve Gidske
Merverdiavgift: Hild Sande Røkke

Midt-Norge - tlf. 73 54 68 00

Kontorer i regionen: Trondheim,
Steinkjer, Levanger, Ålesund
Internasjonal skatt/ internprising:
Rune Fuglestrand
Selskapsskatt: Kristin Stene
Personskatt: Randi Aalbu
Merverdiavgift: Helle Vaarum

Rogaland - tlf. 51 70 66 00

Kontorer i regionen: Stavanger
Internasjonal skatt: Eivind Galta
Internprising: Tom Øyvind Berentsen
Selskapsskatt: Klaus Klausen
Personskatt: Helen T. Christensen
Merverdiavgift: Kari Lise Ingwardo

Nord -tlf. 24 00 32 00

Kontorer i regionen: Tromsø
Selskapsskatt: Kurt Egil Henriksen
Personskatt: Tom Johansen
Merverdiavgift: Kristian Mathisen

Ernst & Young

Assurance | Tax | Transactions | Advisory

Om Ernst & Young

Ernst & Young er en ledende global aktør innen revisjon, skatt og avgift, transaksjoner og rådgivning. Våre 141 000 ansatte verden over – 1 500 i Norge – har et sterkt fellesskap bygget på felles verdier og et kontinuerlig fokus på kvalitet. Vi bidrar til at våre medarbeidere, kunder og samfunnet rundt oss realiserer sitt potensial.

www.ey.no/tax

Utgis av: Ernst & Young
Ansvarlig utgiver: Bjørgun Jønsberg
Redaktør: Heidi Kildal
Telefon: 24 00 24 00
E-mail: heidi.kildal@no.ey.com

I redaksjonen

Personskatt

Mona Gundersen

Merverdiavgift

Jarle Nordal

Selskapsskatt

Heidi Kildal

Internasjonal skatt

Elin Rosshaug

Transfer Pricing

Bente Andreassen

SCORE: TaxNo 11003

© 2011 Ernst & Young AS, All Rights Reserved.
Ernst & Young is a registered trademark.

Denne informasjonen er kun ment å gi et overblikk over de aktuelle temaene. Ernst & Young tar derfor ikke ansvar for bruk av dette stoffet som erstatning for individuelle råd.