

Konsernbidrag

Oppdatert: 08.01.2018

Ved konsernbidrag kan selskapene som inngår i konsernet samordne skattepliktig overskudd og underskudd, ved at giverselskapet får inntektsfradrag for et beløp som blir skattepliktig inntekt for mottaker. Vilkåret er at selskapene inngår i et konsern med en eierandel på mer enn 90 %. Reglene gjelder også for filial av utenlandsk selskap hjemmehørende innenfor EØS. Konsernbidrag kan endres ved ligningsmyndighetenes senere endring av ligning.

Hva er konsernbidrag?

Skatteloven åpner for en skattemessig samordning mellom konsernselskaper hjemmehørende i Norge. Dette kan skje ved at et selskap innen konsernet, som beskattes for overskudd, kan overføre dette til et annet selskap innen konsernet som går med underskudd. På denne måten kan konsernets totale skattebelastning reduseres.

Konsernbidrag kan enten bestå i overføring av penger, finansaktiva, fysiske objekter eller immaterielle objekter, herunder patenter, varemerker mv. Det praktiske er imidlertid et krav om penger, idet overføringer av aktiva for øvrig skaper en verdsettelsesproblematikk. Bidraget må ikke overføres straks. Det er tilstrekkelig at giver påtar seg en ubetinget fremtidig forpliktelse.

Vilkår for å gi og motta konsernbidrag

Konsernbidragsordningen gjelder for aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper. Videre omfattes likestilt selskap og sammenslutning, herunder samvirkeforetak, sparebank, annet selveiende finansieringsforetak, gjensidig forsikringselskap, selskap eller sammenslutning som noen eier formuesandeler i eller mottar inntektsandeler av (forutsatt begrenset ansvar).

Det er et vilkår for retten til å yte og motta konsernbidrag at morselskapet eier mer enn 90 % av aksjene i datterselskapet, og har en tilsvarende del av de stemmer som kan avgis på generalforsamlingen. Kravet til over 90 % eierandel må være oppfylt ved utgangen av inntektsåret.

Det er et vilkår for fradragsrett at konsernbidraget er lovlig i forhold til aksjelovens og allmennaksjelovens regler. Konsernbidraget må således ligge innenfor selskapets "frie egenkapital", jf. *aksjeloven/allmennaksjeloven § 8-5, jf. § 8-1*. Utgangspunktet for beregningen er godkjent årsresultat for siste regnskapsår, samt tidligere års opptjent egenkapital. Kravet til fri egenkapital kan unntaksvis tolkes innskrenkende om ytelsen av konsernbidrag fra morselskap til datterselskap oppveies av en tilsvarende verdiøkning av morselskapets aksjer i datterselskapet. Verdiøkningen må imidlertid kunne sannsynliggjøres/dokumenteres ved nærmere redegjørelse.

Også de formelle vilkår for beslutning om konsernbidrag må følges, jf. *aksjeloven § 8-5, jf. § 8-2*, noe som innebærer at beslutningen om konsernbidraget må treffes av generalforsamlingen etter at styret har fremlagt forslag om ytelse av konsernbidrag. For filial av utenlandsk selskap må konsernbidraget være lovlig med hensyn til selskapsrettslige regler i giverselskapets hjemland, herunder krav til disponeringen av egenkapitalen mv. Verken selskapsrettslig eller skattemessig regnes konsernbidrag som aksjeutbytte, forutsatt at generalforsamlingen har kalt utdelingen for konsernbidrag. Summen av utbytte og konsernbidrag kan i et enkelt år ikke overstige grensen som gjelder for utdeling av aksjeutbytte (fri egenkapital), jf. *aksjeloven/allmennaksjeloven § 8-1*.

Konsernbidragsreglene gjelder mellom norske aksjeselskaper, dog slik at det kan ytes konsernbidrag mellom selskaper hjemmehørende i Norge, selv om morselskapet er utenlandsk. Med hjemmehørende i Norge menes at selskapets faktiske ledelse på styrenivå finner sted i Norge. I praksis kan m.a.o. også utenlandsregistrerte selskap anses som norske i

skattemessig henseende.

Det er ikke anledning til å yte konsernbidrag mellom to selskap der det ene lignes etter de ordinære regler, og det andre etter den særskilte rederibeskatningsordningen. Det gjelder også begrensninger for utdeling av konsernbidrag i finanskonsern. Det kan heller ikke kreves fradrag for konsernbidrag i inntekt fra petroleumsvirksomhet.

Filial av utenlandsk selskap hjemmehørende innenfor EØS

Reglene gjelder også for norsk filial av utenlandsk selskap hjemmehørende innenfor EØS når det utenlandske selskapet tilsvarende norsk selskap som omfattes av ordningen. Med selskap hjemmehørende i EØS-land menes her selskap som etter vedkommende lands internrett og skatteavtalene anses hjemmehørende i vedkommende land, se Finansdepartementets uttalelse inntatt i *Utv. 2006 side 485*. Det er et vilkår at mottaker er skattepliktig til Norge for konsernbidraget. Konsernbidrag ytes da:

- Fra et norsk selskap til en norsk filial av et utenlandsk selskap hjemmehørende innenfor EØS
- Fra en norsk filial av et utenlandsk selskap hjemmehørende innenfor EØS, til et norsk selskap
- Mellom to norske filialer av selskap hjemmehørende innenfor EØS-land

For filial av utenlandsk selskap må konsernbidraget være lovlig i forhold til selskapsrettslige regler i giverselskapets hjemland, herunder krav til disponeringen av egenkapitalen mv., noe som må kunne dokumenteres gjennom regnskap og vedtak av styrende organer.

Filial av utenlandsk selskap utenfor EØS

Norske filialer av utenlandske selskaper hjemmehørende utenfor EØS, omfattes i utgangspunktet ikke av reglene om konsernbidrag. Norsk filial av selskap i land som Norge har inngått skatteavtale med, kan imidlertid yte konsernbidrag til selskaper hjemmehørende i Norge innenfor konsernet, se nærmere i Finansdepartementets uttalelser inntatt i *Utv. 1995 side 105 og Utv. 2003 side 794*. Det forutsettes at skatteavtalens ikke-diskrimineringsbestemmelse har forbud mot diskriminering av filialer av utenlandske selskaper.

Derimot kan et selskap hjemmehørende i Norge ikke yte konsernbidrag til en slik filial. Tilsvarende kan det heller ikke ytes konsernbidrag mellom to slike filialer.

Fradragsbegrensning

Konsernbidraget må ligge innenfor giverselskapets alminnelige skattepliktige inntekt. Dersom det likevel ytes større bidrag, vil den overskytende del ikke være fradragsberettiget (i så fall heller ikke skattepliktig for mottakende konsernselskap, se nedenfor). Et avgitt konsernbidrag som overstiger alminnelig inntekt, kan således ikke gi et skattemessig underskudd som kan fremføres. Har selskapet skattemessig underskudd til fremføring, må dette avregnes før det ytes konsernbidrag.

Skattekonsekvenser for det mottakende selskap

Mottatt konsernbidrag er skattepliktig i samme utstrekning som det er fradragsberettiget for yter. Konsernbidrag utover giverselskapets alminnelige inntekt er skattefritt for mottaker.

Unntak gjelder imidlertid for konsernbidrag som er ulovlig etter aksjeloven/allmennaksjeloven. I et slikt tilfelle vil bidraget således fremdeles bli dobbeltbeskattet ved at konsernbidraget er skattepliktig for mottaker, selv om det ytende selskap ikke får fradrag, se imidlertid avsnittet under om endring av konsernbidrag.

Sirkelkonsernbidrag og konsernbidrag uten skattemessig effekt

Man kan yte sirkelkonsernbidrag mellom to konsernselskaper, det vil si at selskap A mottar et konsernbidrag uten skattemessig fra selskap B, hvoretter selskap A avgir et konsernbidrag med skattemessig virkning til selskap B. Det vil gjelde hvor et selskap har skattemessig overskudd, men ikke tilstrekkelig fri egenkapital til å avgi konsernbidrag. Da kan man få et konsernbidrag uten skattemessig bidrag fra et annet konsernselskap. Dette konsernselskapet kan være det samme selskapet som skal motta konsernbidrag med skattemessig virkning.

Risiko for dobbeltbeskatning når avgiver er i skatteposisjon?

Skattemyndighetene har i en konkret sak lagt til grunn at den delen av et konsernbidrag som ligger innenfor giverselskapets alminnelige inntekt er skattepliktig på mottakerselskapets hånd, selv om giverselskapet ikke krever fradrag. Her bør man vurdere å endre konsernbidraget, jf. avsnittet under.

Endring av konsernbidrag

Dersom et konsernselskap får økt sin skattepliktige inntekt under ligningsbehandlingen, kan forutsetningene for konsernbidraget svikte ved at skattepliktig underskudd eller overskudd ikke ble som forventet. Dette kan gjelde enten ved at man ikke har kunnet utnytte konsernbidraget fullt ut, eller at man ikke har avgitt noe konsernbidrag i første omgang.

Spørsmålet er om man i slike tilfeller kan få endret konsernbidraget tilsvarende, slik at den uforutsette skattbare inntekten kan omfordeles til dekning av underskudd i et annet konsernselskap, i tråd med formålet for reglene om konsernbidrag.

Det er i praksis lagt til grunn at det er adgang til å øke fradragsberettiget og vedtatt konsernbidrag med virkning for den aktuelle ligning. En forutsetning er at selskapet ikke hadde handlet «illojalt», for eksempel ved å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger (se nedenfor om "illojalitet").

Aksjerettslige vilkår

Spørsmålet om endring av et konsernbidrag er like aktuelt ved ligningsmyndighetenes eventuelle gjenopptagelse av tidligere års ligninger, kanskje mange år tilbake, f.eks. gjennom bokettersyn. Skattedirektoratet har lagt til grunn at adgangen til å endre konsernbidrag ikke bare er tidsbegrenset til året etter inntektsåret, men kan teoretisk bli endret i mer enn 10 år etter inntektsåret.

Hvilket regnskapsår skal endret konsernbidrag referere seg til?

For å øke konsernbidraget skattemessig, må økningen også gjennomføres selskapsrettslig. Dette gjøres ved at generalforsamlingen i det ytende selskapet, eventuelt styret etter fullmakt, treffer en ny beslutning som gjelder differansen/økningen i beløpet man skatterettslig krever fradrag for. Vilkårene i asl./asal. om fri egenkapital må være oppfylt det inntektsåret endringen gjelder. Treffes vedtaket i et senere år enn det første vedtaket, må vilkåret om fri egenkapital også være oppfylt det siste året.

Vilkår om "lojalitet"

Skattedirektoratet fastholder imidlertid at det er en forutsetning at endringen må være vesentlig, og at skattyter ikke har handlet illojalt. Ved illeggelse av 30 % tilleggsskatt har skattemyndighetene sagt av dette ikke er til hinder for å endre konsernbidrag.

Opplysningsplikt i skattemelding

I medhold av skatteforvaltningsloven § 8-2 skal giver og mottaker av konsernbidrag legge ved skattemeldingen en oppgave som viser at vilkårene for rett til å yte og motta konsernbidrag er oppfylt, jf. skatteloven § 10-4.

For mer informasjon kontakt:



Jan-Åge Nymo

Advokat/Partner

+47 4063 9231



Fredrik Gule

Advokat/Manager

+47 4063 6827

