



RAPPORT

Økonomiske og juridiske
konsekvenser av omstrukturering i
barnehagesektoren

15. november 2022

1	SAMMENDRAG	2
2	INNLEDNING.....	4
2.1	Bakgrunn	4
2.2	Formål og problemstillinger	4
2.3	Avgrensninger og forbehold	5
3	OMORGANISERING AV BARNEHAGEVIRKSOMHETER	6
3.1	Innledning	6
3.2	Rettslige rammer for barnehagesektoren	6
3.3	Selskapsform - overordnet oversikt	8
3.4	Konsern	8
3.5	Forberedelse til omorganisering og etablering av konsernstruktur	9
3.6	Ulike fremgangsmåter for omorganisering	10
3.7	Merverdiavgift og merverdiavgiftskompensasjon for barnehagesektoren.....	16
3.8	Merverdiavgiftsrettslige konsekvenser av selve omorganiseringen	20
3.9	Dokumentavgift	24
4	KONSEKVENSER AV KONSERNSTRUKTUR OG EGNE EIENDOMSELSKAPER I SEKTOREN	26
4.1	Oversikt over sektorens organisering.....	26
4.2	Oversikt over utviklingen i organisering av eiendom og kostnader til lokaler.....	27
4.3	Nærmere om konsekvensene av omorganisering i sektoren	30
4.4	Utdelinger	31
4.5	Transaksjoner mellom nærstående.....	35
4.6	Utleie og innleie av barnehagepersonale og bruk av bemanningsforetak.....	39
4.7	Merverdiavgift	40
4.8	Overskuddsflytting til utenlandske aksjonærer og selskaper - skattemessige konsekvenser	41
4.9	Omgåelse og gjennomskjæring i skatteretten	45

1 SAMMENDRAG

BDO Advokater AS har på oppdrag fra Kunnskapsdepartementet (KD) vurdert enkelte juridiske problemstillinger knyttet til drift og overføring av private barnehager. KD har angitt hvilke problemstillinger som ønskes vurdert, herunder hvilke økonomiske og juridiske konsekvenser det har at eierne av private barnehager splitter virksomheten i egne drifts- og eiendomsselskaper. Fristen for innlevering av denne utredningen var 15. november 2022. I anledning publisering av utredningen høsten 2023, er deler av utredningen noe oppdatert. Regelverket som omtales som gjeldende i utredningen er regelverk som var gjeldende november 2022.

Utredningen knytter seg til økonomiske og juridiske konsekvenser av omstrukturering av private barnehager og er foretatt av BDO Advokater AS i samarbeid med BDO AS. BDO Advokater AS sine vurderinger inngår derfor i en helhetlig vurdering som også omfatter leveranse fra BDO AS.

Ved omorganisering av virksomhet, uansett sektor, må valg av fremgangsmåte for omorganisering vurderes konkret. De økonomiske virkningene av transaksjonene vil få avgjørende betydning for valg av fremgangsmåte og endelig organisering. Enkelte transaksjonsformer vil utløse skatt, mens andre kan gjennomføres skattefritt. Noen transaksjonsformer, som eksempelvis skattefri fisjon og fusjon, kan gjennomføres for aksjeselskap og lignende selskap, men vil ikke kunne benyttes for stiftelser og foreninger. For selskaper som ikke har erverv til formål og kvalifiserer til skattefritak etter skatteloven § 2-32 vil andre transaksjonsformer og fremgangsmåter kunne bli aktuelle. Eksempelvis vil et selskap som er fritatt for skatt kunne overføre eiendeler/rettigheter som salg eller tingsinnskudd knyttet til den skattefrie virksomheten uten å utløse skatt. Selv om en transaksjon kan gjennomføres uten å utløse skatt, medfører ikke dette at den ikke vil utløse merverdiavgift eller dokumentavgift. For merverdiavgift er det særlig overdragelse av fast eiendom som ledd i omorganiseringen som kan utløse krav om negativ justering, det vil si forholdsmessig tilbakebetaling av tidligere utbetalt merverdiavgiftskompensasjon. Hvilke ulike fremgangsmåter for omorganisering og hvilke skatte-, avgifts- og selskapsrettslige konsekvenser valg av fremgangsmåte får, redegjøres for i kapittel tre. Som redegjørelsen viser vil henholdsvis skatt, merverdiavgift og dokumentavgift få stor betydning for gjennomføring av omorganiseringsprosessen og endelig organisering.

Ved å etablere en konsernstruktur vil man kunne få en mer effektiv drift og spre risiko. Mellom selskaper i konsern kan det foretas utdelinger i form av konsernbidrag og utbytte uten å utløse skatt eller merverdiavgift. På flere områder stiller lovgivningen krav om at transaksjoner mellom nærstående parter skal være markedsmessig for å forhindre verdioverføringer urettmessige fra et subjekt til et annet.

I kapittel fire redegjøres det for ulike økonomiske og juridiske konsekvenser av etablering av konsernstruktur og egne eiendomsselskaper i sektoren. Gjennom utbytteutdelinger vil eierne av et aksjeselskap kunne motta ensidige verdioverføringer fra selskapet, mens man gjennom konsernbidrag kan utjevne skattepliktig inntekt. Når barnehageeiendom skilles fra barnehagevirksomheten og overføres til et eget selskap, medfører dette at barnehageselskapet må leie barnehageeiendommen fra eiendomsselskapet. Eiendomsselskapet vil ikke ha krav på merverdiavgiftskompensasjon og merverdiavgift på anskaffelser til eiendommen vil inngå ved fastsettelsen av leievederlaget. Når eiendom og barnehagedrift ligger i samme juridiske subjekt har selskapet krav på merverdiavgiftskompensasjon også for anskaffelser til barnehageeiendommen. Det følger blant annet av aksjeloven og skatteloven at leien skal fastsettes på markedsmessige vilkår. Vår analyse av innrapporterte resultatregnskap fra private barnehager viser at å leie bygning til barnehagedrift ser ut til å ha gitt høyere kostnader til

barnehagelokaler for den enkelte barnehage enn å eie bygg selv.¹ Resultatet er uavhengig av om leien betales internt i et konsern eller til en ekstern utleier.

Også andre transaksjoner mellom nærstående selskap må prises på markedsmessige vilkår. Dette gjelder blant annet belastning av felles tjenester i konsern. At transaksjonen er basert på markedsmessige vilkår tilsier at det beregnes et fortjenesteelement i tillegg til kostnaden som skal fordeles til selskapene. Risikoen i denne typen transaksjoner er likevel lav, hvilket tilsier at påslaget fra et økonomisk ståsted kan være relativt lavt. Våre analyser av resultatregnskap fra private barnehager viser at barnehager som er del av en gruppe med flere barnehager har høyere kostnader til fremmede tjenester enn frittstående barnehager.² Dette kan indikere at eventuell effektiviseringsgevinst ved fellestjenester tilfaller morselskapet. Videre indikerer dette at barnehagegrupper velger å utføre tjenester for barnehagene i gruppen som frittstående barnehager velger å gjøre selv fremfor å kjøpe dem av eksterne parter, og det gjenspeiler samtidig at flere barnehagegrupper allerede er organisert som konsern hvor interne fellestjenester er priset på markedsmessige vilkår.

¹ Se figur 2 i kapittel fire. Iht. BASIL-veilederen kan barnehager som er en del av en virksomhet som driver flere barnehager føre konsernkostnad til dekning av virksomhetens felleskostnader på posten 6700 Fremmedtjenester (regnskap, revisjon, rådgivning og lignende).

² Se tabell 1 i kapittel fire.

2 INNLEDNING

2.1 Bakgrunn

Omtrent halvparten av barna i norske barnehager går i en privat barnehage. Det er i 2021 om lag 5 500 barnehager i Norge og 53 prosent av dem er private.³ De private barnehagene har ulik organisering, og flere forskjellige eier- og selskapsformer. Det mest vanlige er organisering gjennom et aksjeselskap eller et samvirkeforetak. I 2020 var 51 prosent av de private ordinære barnehagene organisert som et aksjeselskap. Ca. 40 prosent av de private barnehagene inngår som en del av en større foretaksgruppe med andre selskaper og andre barnehager.

De senere årene har flere barnehagevirksomheter blitt omorganisert til egne drifts- og eiendomsselskaper. Det antas at denne utviklingen vil skje raskere etter ikrafttredelsen av barnehageloven § 7 a som stiller krav til at hver privat barnehage skal være et selvstendig rettssubjekt. I tillegg vil barnehageloven § 23 a, som oppstiller forbud mot at barnehagen driver eller eier annen virksomhet i samme rettssubjekt som barnehagen, også kunne være en pådriver til at flere ser seg nødt til å omorganisere. En annen driver for omorganisering antas å være at store deler av verdioppbyggingen i barnehagene skyldes eierskap til egne eiendommer, og at politiske signaler de siste årene har gjort det mer usikkert for eiers muligheter til å realisere disse verdiene i fremtiden.

Denne utredningen vil redegjøre for konsekvensene av at barnehagevirksomheter omorganiserer virksomheten, herunder splitter barnehagevirksomhet og fast eiendom i ulike rettssubjekter. Utredningen vil også redegjøre for hvilke muligheter et barnehagekonsern har til å ta ut overskudd fra barnehagevirksomheten. I forlengelsen av dette vil det også redegjøres for juridiske og økonomiske konsekvenser av transaksjoner mellom nærstående. Utredningen tar for øvrig for seg muligheter for anvendelse av overskudd og konsekvenser av at eierskap til norske barnehager overføres til utlandet.

Flesteparten av dagens private barnehager er organisert som aksjeselskap, stiftelser eller samvirkeforetak. For barnehager som frem til nå har ligget i samme rettssubjekt, er aksjeselskapsformen den mest brukte.⁴ Problemstillingene som reises i det følgende vil derfor være mest aktuell for aksjeselskaper med eiere som kan overføre offentlige midler og overskudd fra barnehagevirksomheten gjennom utdelinger eller på andre måter. Selv om det også finnes større barnehagestrukturer som er organisert som samvirkeforetak eller i stiftelser, vil ikke pengestrømmene fra barnehagevirksomhetene i like stor grad kunne tilflyte medlemmene av disse rettssubjektene som for aksjeselskap. Hovedfokus i denne utredningen vil derfor være å redegjøre for organisering av barnehagevirksomheter organisert som aksjeselskaper. Samvirkeforetak og stiftelser vil også kort bli kommentert.

2.2 Formål og problemstillinger

Formålet med denne utredningen er å gi et bredt kunnskapsgrunnlag over juridiske og økonomiske konsekvensene av at eierne deler selskapet opp i egne eiendomsselskap og driftsselskap.

2.2.1 De ulike fremgangsmåtene for omorganisering - juridiske vurderinger

Det vil redegjøres for ulike fremgangsmåter for omorganisering og hvilke økonomiske, skatte-, avgifts- og selskapsrettslige konsekvenser dette medfører i forbindelse med valg av fremgangsmåte. Også reglene knyttet til dokumentavgift vil bli behandlet. Hvilken fremgangsmåte som velges vil særlig avhenge av hvilken selskapsform som skal omorganiseres. Flere

³ Udir: Fakta om barnehager 2021 (<https://www.udir.no/tall-og-forskning/statistikk/statistikk-barnehage/analyser/fakta-om-barnehager/tall-om-barnehagen/>).

⁴ Jf. forslag til ny økonomiforskrift til barnehageloven punkt 1.4.1.

barnehagevirksomheter er fritatt fra skatt som følge av å ikke ha erverv til formål. Utredningen vil se på betydningen dette får for valg av konsernstruktur. Det redegjøres for skattelovens § 2-32 og hvilken betydning det vil ha å skille fast eiendom og ev. andre tjenester fra barnehagevirksomheten i de tilfeller barnehagevirksomheten ikke er skattepliktig.

Utredningen vil omtale hvilke konsekvenser selskapsrettslig organisering av drift og eiendommer i barnehagene kan ha for både barnehagene og eiere.

2.2.2 Konsekvenser av konsernstruktur og egne eiendomsselskaper i sektoren

For barnehagevirksomheter som inngår i konsern vil overskudd kunne overføres oppover i konsernet ved utdeling av utbytte. Overskudd vil også kunne flyttes mellom de øvrige konsernselskapene etter reglene om konsernbidrag. Utredningen vil se på hvilken betydning regelverket vil kunne få for den økonomiske situasjonen for barnehagen.

En annen konsekvens av å ha etablert konsernstruktur er mulighetene for overskuddsflytting og transaksjoner mellom nærstående. En særskilt problemstilling er hvordan armlengdeprinsippet påvirker prisingen mellom selskaper som er nærstående. Spørsmålet vil være særlig relevant for konsern som har skilt ut eksempelvis fast eiendom eller administrasjonstjenester i egne selskaper. Aktuelle problemstillinger vil særlig være prising og dokumentasjonen av slike nærstående transaksjoner. En annen problemstilling er prising mellom uavhengige parter iht. barnehagelovens § 23. Ofte blir dette omtalt som markedspris. Vi vil komme nærmere inn på hva som anses som sammenlignbar markedspris. I denne sammenheng vil vi særlig redegjøre for gjeldende regler for internprising skatte- og avgiftsrettslig samt selskapsrettslig.

Flere barnehagevirksomheter i konsern, særlig konsern med flere barnehager, vurderer å etablere et eget bemanningsforetak for å sikre større fleksibilitet. Utredningen vil se på hvilke regler som gjelder for innleie og utleie av barnehagepersonale, samt hvorvidt bruk av bemanningsforetak vil kunne påvirke den økonomiske situasjonen for barnehagen(e). Også de skatte- og avgiftsmessige konsekvenser av en slik organisering av virksomheten vil bli kommentert.

Organisering av barnehagevirksomheten vil ha betydning for retten til merverdiavgiftskompensasjon både ved omorganiseringen og som en konsekvens av omorganiseringen, herunder muligheten for å oppnå kompensasjon for kostnader til oppføring, drift og vedlikehold av fast eiendom. Problemstillinger knyttet til adgangen til å bli frivillig registrert i Merverdiavgiftsregisteret for utleie av fast eiendom samt konsekvenser av registrering etter merverdiavgiftsloven er også relevant. Utredningen vil behandle disse problemstillingene.

2.3 Avgrensninger og forbehold

Utredningen vil ta for seg selskapsrettslige, skatte- og avgiftsrettslige konsekvenser av å etablere konsernstruktur i sektoren, herunder hvilke fremgangsmåter som kan benyttes. Eventuelle andre juridiske konsekvenser av som følge etablering av konsernstruktur vil ikke bli behandlet. Utredningen ble gjennomført høst 2022, med leveranse 15. november. I forbindelse med publisering november 2023 ble utredningen noe oppdatert, men regelverket som omtales som gjeldende i utredningen er regelverk som var gjeldende november 2022.

BDOs arbeid er ikke revisjon, forenklet revisorkontroll, attestasjon eller beslektede tjenester basert på standarder utgitt av International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), men et rådgivningsoppdrag der det er utført kontroller på utvalgte områder.

BDO finner det riktig å presisere at vi ikke kan påta oss ansvar for fullstendigheten eller riktigheten i det grunnlagsmaterialet som har vært utgangspunkt for våre vurderinger. Dersom vi har mottatt uriktig eller ufullstendige opplysninger, har vi ikke hatt anledning til å avdekke dette ut over overordnede rimelighetsvurderinger.

3 OMORGANISERING AV BARNEHAGEVIRKSOMHETER

3.1 Innledning

De senere årene har flere barnehagevirksomheter strukturert og omorganisert sine virksomheter i større barnehagekonsern. Vi gjennomgår noen av de største omorganiseringene i punkt 4. Ved etablering av barnehagekonsern har flere aktører samtidig valgt å skille eiendomsmassene og barnehagevirksomhetene, som tidligere lå i samme selskap, i adskilte rettssubjekter. Som vi skal komme tilbake til under punkt 4 har dette muliggjort både salg av eiendom til private aktører som ikke er tilknyttet barnehagesektoren og overføring av verdier til eierne av private barnehager. For de enkelte barnehagene medfører det normalt en kostnadsøkning å gå fra å eie lokalene selv til å leie dem, uavhengig av om leieforholdet er innad i et konsern eller om lokalene leies fra utenforstående. Noe av forklaringen på økt husleie ligger i at for utleiere av fast eiendom til private barnehager blir avgiften på nybygg, påkostninger, vedlikehold og drift av eiendommene en endelig kostnad.

Dersom et barnehageselskap ønsker å organisere seg som et konsern kan dette under visse forutsetninger gjøres uten at det utløser skatt. Selskapet kan ved skattefri fisjon skille ut eiendomsmassen og barnehagevirksomhetene i egne aksjeselskaper. Skatterettslig kan således etablering av barnehagekonsern skje uten å utløse skatt under forutsetning om skattemessig kontinuitet. Overføring av eiendomsmassen til et eget eiendomsselskap ved fisjon og fusjon som gjennomføres til skattemessig og selskapsrettslig kontinuitet vil heller ikke utløse dokumentavgift. Et senere salg av selskap vil normalt også være skattefritt under fritaksmetoden.⁵

På merverdiavgiftsrettens område kan ikke omorganiseringer som fusjoner og fisjoner gjennomføres med kontinuitet. Det innebærer at gjennomføring av en skattefri omorganisering kan få merverdiavgiftsmessige konsekvenser. Konsekvensene vil variere avhengig av hva slags eiendeler som overføres i transaksjonen. Dette skal vi komme nærmere tilbake til under punkt 3.8. Som ett eksempel nevnes at overføring av fast eiendom til et nytt selskap kan utløse plikt for det overdragende selskapet til å tilbakebetale tidligere kompensert merverdiavgift knyttet til oppføring og påkostninger på bygget.

Barnehageloven setter rammer for organisering og utøvelse av barnehagens virksomhet. I tillegg vil både selskapsretten og skatte- og merverdiavgiftsretten påvirke organisering, transaksjoner og utdelinger. Selskapsformen vil ha betydning for hvordan virksomheten kan organiseres, hvordan gjeldende organisering kan endres og i hvilken grad det kan foretas utdelinger og overføringer fra et selskap til et annet.

3.2 Rettslige rammer for barnehagesektoren

Den 7. juni 2022 vedtok Stortinget flere endringer i barnehageloven. Det ble blant annet innført krav om at hver barnehage skal være et selvstendig rettssubjekt, et forbud mot å drive eller eie annen virksomhet i samme rettssubjekt som barnehagen, regler knyttet til finansiering og meldeplikt for private barnehager ved eierskifte og andre organisatoriske endringer. Forbudet mot å ta opp lån på andre måter enn i finansforetak trådte i kraft 1. juli 2022. De øvrige endringene trer i kraft fra 1. januar 2023.

Barnehageloven § 7 a oppstiller krav til barnehagelovens organisering. Bestemmelsens første ledd regulerer at hver privat barnehage skal være et selvstendig rettssubjekt. I bestemmelsens tredje ledd oppstilles unntak for enkelte private barnehager.

⁵ Fritaksmetoden formål er å forhindre såkalt kjedebeskatning, se senere beskrivelse.

Kravene om at hver barnehage skal være organisert i et eget rettssubjekt og at barnehagen i svært begrenset grad kan drive annen virksomhet, medfører at mange barnehager må omorganisere virksomheten.

Forbudet mot at barnehagen kan drive tilleggsvirksomhet er regulert i barnehageloven ny § 23 a som bestemmer at barnehagen ikke kan drive eller eie annen virksomhet i samme rettssubjekt som barnehagen. Bestemmelsens annet ledd åpner likevel for at barnehagen kan drive eller eie tilleggsvirksomhet som er «nært knyttet til barnehagevirksomheten og utgjør en mindre del av den totale virksomheten».⁶

I forslag til forskrift om regnskapsplikt m.m. for private barnehager (økonomiforskrift til barnehageloven) som ble sendt på høring 29. juni 2022 er det foreslått reguleringer knyttet til hva som skal anses som «tilleggsvirksomhet».⁷ Det foreslås å avgrense forbudet mot tilleggsvirksomhet som gjelder korttidsutleie av barnehagelokaler og barnehagens uteområde utenfor barnehagens åpningstid, korttidsutleie av barnehagens driftsmidler utenfor barnehagens åpningstid eller utenfor barnehagens område, samt kurs og veiledning utenfor barnehagens åpningstid. Dersom forslaget blir vedtatt slik det står må barnehager som driver tilleggsvirksomhet utover dette omorganisere og skille ut annen virksomhet fra barnehageselskapet. Forbudet mot at barnehagen driver annen virksomhet kommer ikke til anvendelse for de barnehagene som etter barnehageloven § 7 a ikke har krav til å utgjøre et selvstendig rettssubjekt.⁸

Barnehagens meldeplikt følger av barnehageloven ny § 23 c som bestemmer at «private barnehager skal melde ifra til kommunen og Utdanningsdirektoratet (Udir) ved nedleggelse, eierskifte og andre organisatoriske endringer».⁹

I forslag til ny økonomiforskrift til barnehageloven er det nærmere presisert hva meldeplikten skal omfatte og hva som skal anses som «organisatoriske endringer». Dette innebærer at barnehager plikter å melde ifra om endring av foretaksnavn, forretningsadresse, formål/aktivitet/bransje, organisasjonsform, innehaver av enkeltpersonforetak, deltaker i ansvarlig selskap og selskap med delt ansvar og vedtekter.¹⁰ Enhver vedtektsendring i barnehageselskapet må etter forslaget også meldes til tilsynsmyndighetene. Endelig foreslås det at barnehageselskapene også skal melde ifra om fisjon, fusjon, varsel om tvangsavvikling, sletting, nyregistrering eller overdragelse eller overtakelse eller sletting av underenhet.

Barnehageloven § 23 b oppstiller begrensninger knyttet til finansiering av private barnehager. En privat barnehage kan ikke ta opp lån på andre måter enn gjennom finansforetak, foruten kortsiktig gjeld i forbindelse med den daglige driften. Finansieringsbegrensningen for private barnehager vil innebære at det ikke er mulig å ta opp lån fra andre tilknyttede selskaper i konsernet. Ei heller vil det være tillatt å ta opp lån fra andre enn de som etter finansforetaksloven § 1-3 er å regne som et «finansforetak». Dersom en barnehage i en større foretakssammenslutning trenger finansiering, men ikke ønsker å ta opp ekstern gjeld, vil selskapet i stedet kunne benytte seg av reglene knyttet til utbytte og konsernbidrag, se punkt 4.4.

Barnehageloven § 23 første ledd bestemmer at private barnehager kun skal dekke kostnader som direkte gjelder godkjent drift av barnehagen. Videre oppstiller bestemmelsen et forbud mot at

⁶ Jf. barnehageloven § 23 a annet ledd.

⁷ Forslaget er vedtatt uten vesentlige endringer og er gjeldende fra 1. januar 2023.

⁸ Jf. barnehageloven § 23 a siste ledd.

⁹ Jf. barnehageloven § 23 c første punkt.

¹⁰ Jf. forslag til ny økonomiforskrift til barnehageloven punkt 2.11.3.

barnehagen foretar transaksjoner med eller dekker kostnader for eieren av barnehagen, barnehagens nærstående eller selskap i samme konsern som avviker fra markedsmessige vilkår.¹¹

Nærståendedefinisjonen i barnehageloven samsvarer med definisjonen av nærstående i aksjeloven § 1-5.¹² Begrepet «konsern» i barnehageloven tolkes tilsvarende som etter aksjeloven § 1-3.¹³

Som vist til over, stiller barnehageloven flere krav til organisering av barnehagevirksomhet og bruk av offentlige tilskudd og foreldrebetaling i private barnehager og i barnehagekonsern. Disse reglene supplerer og begrenser de alminnelige reglene i skatte- og selskapslovgivningen, blant annet knyttet til utdeling av overskudd og transaksjoner mellom nærstående.

3.3 Selskapsform - overordnet oversikt

Hvilken selskapsform en barnehagevirksomhet er organisert som får betydning for valg av fremgangsmåte i forbindelse med en omorganisering.

Drives den økonomiske aktiviteten gjennom et ansvarlig selskap har deltakerne samlet eller hver for seg et ubegrenset personlig ansvar. Det er normalt to ulike former for ansvarlige selskap; I et ansvarlig selskap med solidarisk ansvar (ANS) vil samtlige av deltakerne hefte ubegrenset og personlig for alle selskapets forpliktelser. Ansvarlig selskap kan også ha delt ansvar (DA), slik at samtlige deltakere vil ha et ubegrenset, personlig ansvar for selskapets forpliktelser, begrenset til den enkeltes andel i selskapet.

I motsetning til ansvarlige selskaper med ubegrenset ansvar for eier, har eierne av aksjeselskaper et begrenset ansvar. Aksjeselskaper er juridiske personer der eieren ikke selv er ansvarlig for mer enn den aksjekapitalen vedkommende har innbetalt.¹⁴ Det begrensede ansvaret, fleksibiliteten sammenlignet med andre selskapsformer og muligheten for å omsette aksjene gjør at aksjeselskaper har blitt den mest etablerte og foretrukne selskapsformen i norsk rett.

Et selskap kan også inndeles ut fra hvem de økonomiske aktivitetene utøves på vegne av.¹⁵ I en sammenslutning vil deltakerne utøve aktiviteter for å oppnå et felles mål. Et samvirkeforetak er et eksempel på en sammenslutning som har til formål å fremme medlemmenes økonomiske interesser. Stiftelser og foreninger er selveiende formuesmasser som skal fremme ett eller flere konkrete formål. Stiftelsen er et selveiende rettssubjekt. Det er styre som har ansvar for å forvalte kapitalen, i tråd med formålet. I foreninger er det medlemmene med organisatoriske rettigheter og plikter som råder over kapitalen.

En annen aktuell organisasjonsform er enkeltmannsforetak. Et enkeltpersonforetak er et foretak som eies og drives av én fysisk person for egen regning og risiko.

3.4 Konsern

Et konsern er et selskapsrettslig begrep som omfatter to eller flere selskaper med en så nær juridisk og økonomisk tilknytning at de må anses som én enhet.

Etter aksjeloven foreligger det et konsern når et aksjeselskap (morselskap) på grunn av avtale eller som eier av aksjer eller selskapsandeler har bestemmelse innflytelse over et annet selskap (datterselskap). Et aksjeselskap anses å ha «bestemmende innflytelse» såfremt det representerer et flertall av stemmene i det andre selskapet eller har rett til å velge eller avsette et flertall av

¹¹ Jf. barnehageloven § 23 annet ledd.

¹² Jf. barnehageloven § 22 første ledd.

¹³ Jf. barnehageloven § 22 annet ledd.

¹⁴ Jf. aksjeloven § 3-1 første ledd.

¹⁵ Jf. NOU 2020:13 s. 132.

medlemmene i det andre selskaps styre. Selskapsrettslig opererer også andre særlover med tilsvarende definisjon og det avgjørende er hvorvidt morselskapet har bestemmende innflytelse. Etter aksjeloven er det kun aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper som kan være konsernspiss.¹⁶ Andre selskapsformer kan inngå som datterselskap i konsernet.

Skatterettslig stilles det strengere krav til bestemmende innflytelse for at selskapene skal inngå i et konsern. Morselskapet må eie mer enn 90 prosentprosent av aksjene samt ha en tilsvarende del av stemmene på generalforsamlingen. Vilkårene for å utgjøre et skattekonsern er regulert i skatteloven §§ 10-2 til 10-4.

For skatteformål skal selskaper i konsern som utgangspunkt behandles og skattlegges som atskilte skattesubjekter.¹⁷ I norsk rett er det imidlertid på visse vilkår åpnet for at selskaper innenfor konsern kan overføre bidrag mellom selskapene med skattemessig virkning (konsernbidrag) og eiendeler i virksomhet mot vederlag uten beskatning (konserninterne overføringer). Da det stilles en del vilkår for å kunne foreta konserninterne overføringer skattefritt, vil denne fremgangsmåten være mindre praktisk. Reglene om konsernbidrag er særlig relevant med hensyn til overføring av overskudd og vil bli nærmere behandlet i punkt 4.4.3 nedenfor.

Et avgiftskonsern kan oppnås gjennom reglene om fellesregistrering i Merverdiavgiftsregisteret.¹⁸ Det er blant annet et vilkår at minst ett av selskapene i fellesregistreringen driver ordinær avgiftspliktig virksomhet og er registrert i Merverdiavgiftsregisteret for denne virksomheten. Fellesregistrering kan være aktuelt for eksempel der et renholdselskap yter sine tjenester til barnehagen i samme konsern, og også selger sine tjenester ut av konsernet. Barnehagekonsern som kun driver barnehage og eventuelt har et eiendomsselskap som kun leier ut eiendom til barnehagene i konsernet, kan ikke etablere en fellesregistrering. Et slikt konsern har ikke ekstern avgiftspliktig omsetning. Se nærmere om fellesregistrering i punkt 3.7.3.

3.5 Forberedelse til omorganisering og etablering av konsernstruktur

Et selskap organisert som et enkeltpersonforetak eller deltakerlignet selskap har ikke de samme mulighetene til å foreta skattefrie omorganiseringer slik som aksjeselskaper. For å tilrettelegge for andre transaksjoner, herunder etablering av konsernstruktur, vil det for enkelte selskapsformer være nødvendig å først omdanne virksomheten til et aksjeselskap.

Med «omdanning» menes endring av et selskap eller foretaks juridiske form, der all virksomhet og det vesentlige av tilhørende eiendeler og gjeld overføres til et nystiftet selskap som har en annen juridisk form.¹⁹

I tillegg til at omdanning generelt legger til rette for andre skattefrie omorganiseringer, vil omdanning også kunne være aktuelt for enkelte barnehageselskaper i forbindelse med endringene i barnehageloven som trer i kraft 1. januar 2023. Da enkeltmannsforetak ikke er å anses som eget rettssubjekt, vil kravet om at hver private barnehage skal være et selvstendig rettssubjekt innebære at barnehager organisert som enkeltpersonforetak og som overstiger terskelverdiene i barnehageloven § 7 a tredje ledd må organiseres i en annen selskapsform.

Skatteloven § 11-20 med tilhørende forskrift åpner under visse forutsetninger for at blant annet enkeltpersonforetak, samvirkeforetak og selskaper med deltakerfastsetting, kan omdannes skattefritt til et aksjeselskap. Dersom vilkårene for skattefri omdanning er oppfylt, vil det ikke

¹⁶ Jf. aksjeloven § 1-3 annet ledd, jf. § 1-4 første ledd.

¹⁷ Jf. skatteloven § 2-2 første led bokstav a.

¹⁸ Jf. merverdiavgiftsloven § 2-2 tredje ledd.

¹⁹ Jf. FSFIN § 11-20-1.

foretas noen realisasjonsbeskatning av de eiendelene, rettighetene eller forpliktelsene som overføres. Det vil heller ikke utløses skatt på selskapsandelene i bytte mot aksjer.

Det er et vilkår for skattefri omdanning at det drives virksomhet i skatterettslig forstand. Videre er det en forutsetning at virksomheten overføres til et «nystiftet» selskap. Et selskap regnes som nystiftet når det etableres i forbindelse med omdanningen eller såfremt det ikke har vært drevet noen form for aktivitet før overføring av virksomheten.²⁰ Endelig er det et krav om at omdanningen gjennomføres med skattemessig og eiermessig kontinuitet.²¹ Kontinuitetskravet er nærmere redegjort for under punkt 3.6.3.2.

3.6 Ulike fremgangsmåter for omorganisering

3.6.1 Generelt

Overdragelse og omorganisering av virksomhet kan ha ulike økonomiske, skatte-, merverdiavgifts- og selskapsrettslige konsekvenser. De merverdiavgiftsmessige konsekvensene er omtalt samlet i pkt. 3.7.

Dersom et selskap driver flere barnehager, som etter det nye regelverket må overføres til nye rettssubjekter, må det blant annet tas stilling til om fellestjenester (IKT, administrasjon, økonomi eller andre støttetjenester) og/eller fast eiendom skal organiseres i egne selskaper, alternativt overføres til det enkelte barnehageselskap.

3.6.2 Betydningen av skatteplikt

Ved valg av fremgangsmåte/transaksjonsform har det som regel avgjørende betydning om barnehagevirksomheten er skattepliktig eller ikke. I utgangspunktet er overføringer fra ett skattesubjekt til et annet en skattepliktig transaksjon. Fra dette utgangspunktet finnes det flere unntak. Det kan enten være transaksjonsformen som på nærmere angitte vilkår er unntatt fra skatt eller skattesubjektet i seg selv som er fritatt fra skatteplikt.

3.6.2.1 Salg av innmat - overføring av virksomhet ved salg

Salg av enkelte eiendeler, rettigheter og forpliktelser eller salg av en hel virksomhet fra et selskap til et annet vil som hovedregel anses som en skattepliktig transaksjon.

Det følger av skatteloven § 5-1 annet ledd at gevinst ved realisasjon av formuesobjekt utenfor virksomhet skal anses som skattepliktig inntekt. Skattekonskvensene ved salg av eiendeler, rettigheter og forpliktelser i virksomhet følger av skatteloven § 5-30. I henhold til første ledd omfatter fordel vunnet ved virksomhet blant annet realisasjon av andre formuesobjekter enn varer og tjenester i virksomheten. Med «formuesobjekt» siktes det til alle typer formuesobjekter, slik som blant annet fast eiendom, løsøre og rettigheter til slike objekter. Dersom barnehagen er skattepliktig og selger f.eks. eiendom, vil dermed barnehagen som sådan bli skattepliktig for gevinsten ved salget. Deretter kan eier ta ut deler eller hele gevinsten (etter skatt) som utbytte.

Hovedregelen ved salg av virksomhet er derfor at kapitalgevinst skal anses som skattepliktig inntekt. Enkelte særregler ved realisasjon av formuesobjekt i virksomhet følger av skattelovens kapittel 9.

3.6.2.2 Skattelegging av salgsgevinster på eiers hånd - fritaksmetoden

Skatteloven § 2-38 åpner for at enkelte skattesubjekter, blant annet aksjeselskaper, samvirkeforetak og stiftelser, på nærmere vilkår er fritatt fra skatteplikt på utbytteinntekter og

²⁰ Jf. FSFIN § 11-20-3 annet ledd.

²¹ Jf. FSFIN § 11-20-6 og FSFIN § 11-20-8.

gevinst ved salg av aksjer og andre finansielle instrumenter. Fritaksmetodens formål er å forhindre såkalt kjedebeskatning. Selskapene som omfattes og som mottar lovlig utbytte fra andre aksjeselskaper eller andre kvalifiserende selskap betaler dermed kun 0,66 prosent skatt på inntekten.²² Utbytte mottatt fra selskap i samme skattekonsern som det utdelende selskapet vil under denne regelen fritas fra skatt på hele utbytteinntekten dersom skattelovens krav til konserntilknytning er oppfylt ved utgangen av inntektsåret.²³

Kjøp og salg av aksjer vil være særlig aktuelt der en omorganisering av selskapsstrukturen allerede er gjennomført. Dersom kjøp og salg av aksjer eller andeler under fritaksmetoden skal gjøres konserninternt forutsetter det nødvendig finansiering i kjøperselskapet. Selv om denne typen transaksjoner ikke utløser skatt innebærer behovet for finansiering at man ofte velger fremgangsmåtene fusjon og/eller fisjon i forbindelse med interne reorganiseringsprosesser.

3.6.2.3 Selskaper uten erverv til formål

Dersom selskapet er fritatt fra skatteplikt, vil selskapet kunne gjennomføre transaksjoner uten at det utløser beskatning. Det mest vanlige er at skattyter er fritatt fra skatteplikt etter skatteloven § 2-32 fordi det ikke har erverv til formål. I praksis er det lagt til grunn at foreldredrevne barnehager som drives etter selvkostprinsippet ikke vil ha erverv til formål og således oppfylle vilkåret om skattefrihet. Det samme gjelder barnehager med et ideelt formål og hvor det ikke kan gis utdelinger til personlige eiere. Det må vurderes konkret for den enkelte barnehage om vilkårene for skattefrihet er oppfylt. Selskapsformen vil ikke ha avgjørende betydning. Det betyr at også aksjeselskaper kan være skattefrie dersom de ikke har erverv til formål.

Oppfylles vilkår om skattefrihet vil skattyter kunne overdra eiendeler, rettigheter og forpliktelser som er knyttet til den skattefrie virksomheten uten at transaksjonen utløser skatt for overdragende selskap. Tilsvarende vil skattyter kunne omorganisere den skattefrie virksomheten uten at dette får skattemessige konsekvenser for skattyter. Dersom det skattefrie selskapet ønsker å etablere en konsernstruktur kan hele eller deler av virksomheten overføres til et underliggende selskap uten at det utløser skatt.

Er deler av virksomheten likevel skattepliktig med hjemmel i skatteloven § 2-32 annet ledd, som følge av at aksjonæren også driver økonomisk virksomhet, skal det foretas gevinst- og tapsoppgjør ved realisasjon av driftsmiddel benyttet i den økonomiske virksomheten.²⁴ Her vil imidlertid skatteplikten være begrenset til tidligere skattemessige avskrivninger.²⁵

I praksis vil skattefrie subjekter ofte gjennomføre omorganiseringer, det vil si overføringer av eiendeler, rettigheter og forpliktelser til annet selskap som tingsinnskudd eller salg da dette både er en enklere og raskere prosess enn fisjon og fusjon. Med tingsinnskudd menes at verdiene som overføres benyttes som egenkapitalinnskudd. Aksjonæren får da betalt i form av nye aksjer eller økt verdi på eksisterende aksjer. Ved salg vil derimot kjøperselskapet måtte betale vederlag til selger som oppgjør for det som overføres.

Skattepliktige aksjeselskap vil ofte benytte fisjon/fusjon ved omorganiseringsprosesser, da eiendeler, rettigheter og forpliktelser kan overføres fra ett subjekt til et annet uten å utløse skatt eller dokumentavgift.

²² Jf. treprosentregelen i skatteloven § 2-38 sjette ledd bokstav a.

²³ Jf. skatteloven § 2-38 sjette ledd bokstav c, jf. skatteloven § 10-4 første ledd.

²⁴ Jf. skatteloven § 2-32 tredje ledd.

²⁵ Jf. skatteloven § 2-32 tredje ledd.

Dersom det er selskapet og ikke eiendommen eller andre eiendeler som overføres til et nytt subjekt, vil ikke overdragelsen medføre skatt for selgende selskap forutsatt at fritaksmetoden kommer til anvendelse.

3.6.3 Fusjon og fisjon

3.6.3.1 Innledning

Fusjon og fisjon kan skilles fra salg av innmat ved at vederlaget til aksjonærene består av aksjer i det overtakende selskapet. Mens fusjon innebærer sammenslåing av to eller flere selskaper medfører en fisjon deling av et selskap til to eller flere selskaper.

For skatteformål utløser både fusjon og fisjon i utgangspunktet gevinst- og tapsoppgjør på selskapsnivå og på aksjonærnivå.²⁶ Dersom skattelovens regler om fusjon og fisjon er oppfylt kan fusjon og fisjon likevel gjennomføres uten at transaksjonen utløser skatt.²⁷

For at fusjonen eller fisjonen skal være skattefri stilles det krav om kontinuitet på selskaps- og aksjonærnivå. I tillegg må transaksjonen være lovlig etter aksjeloven.

3.6.3.2 Krav om skattemessig kontinuitet og eierkontinuitet

Et grunnleggende vilkår for at fusjoner og fisjoner skal være fritatt skatt er at transaksjonen gjennomføres til såkalt skattemessig kontinuitet,²⁸ dvs. at skatteposisjoner videreføres uforandret til tross for at det har skjedd en transaksjon. For skattefrie fusjoner og fisjoner oppstiller skatteloven § 11-7 krav om skattemessig kontinuitet med hensyn til skattemessige verdier og ervervstidspunkter for de eiendeler, rettigheter og forpliktelser som overføres, inkludert skatteposisjoner. På aksjonærnivå oppstilles tilsvarende krav. Inngangsverdier og ervervstidspunkter på de aksjene som mottas som vederlag ved fusjonen/fisjonen skal også baseres på kontinuitet, og overføres fra aksjene i det overdragende selskapet til aksjene i det overtakende selskapet.

En annen forutsetning for skattefritak ved fusjon og fisjon er krav til eierkontinuitet. I dette ligger at det også skal være tilnærmet full kontinuitet på eiernivå. Etter selskaps- og skattelovgivningen oppstilles det derfor begrensninger knyttet til utstedelse av tilleggsvederlag. Reglene om tilleggsvederlag innebærer at aksjonærene i det overdragende selskapet som vederlag kan motta opptil 20 prosentprosent av vederlaget i kontanter eller andre verdier i stedet for aksjer.²⁹

3.6.3.3 Fusjon og fisjon av aksjeselskaper

Skattelovens § 11-2 bestemmer at en fusjon kan gjennomføres skattefritt såfremt fusjonen foretas i tråd med reglene i aksjelovens kapittel 13. Skattelovens § 11-4 regulerer tilsvarende for fisjoner og henviser til aksjelovens kapittel 14.

Selskaps- og skattelovgivningen regulerer hvilke typer fusjoner og fisjoner som kan gjennomføres skattefritt. Noen av de mest sentrale fusjons- og fisjonstypene skal kort behandles i det følgende.

3.6.3.3.1 Opptaksfusjon

En opptaksfusjon innebærer at overdragende selskaps eiendeler, rettigheter og forpliktelser i sin helhet overdras til et annet selskap, mot at aksjonærene i det overdragende selskapet får vederlag i form av aksjer i det andre, overtakende, selskapet.³⁰ Ved fusjonens gjennomføring

²⁶ Jf. skatteloven § 11-1 første ledd.

²⁷ Jf. skatteloven §§ 11-2 og 11-4.

²⁸ Jf. skatteloven § 11-7.

²⁹ For aksjeselskaper se aksjeloven §§ 13-2 første ledd og 14-2 første ledd.

³⁰ Jf. aksjeloven § 13-2 første ledd.

slettes det overdragende selskapet. Selskapsrettslig utstedes vederlagsaksjene gjennom beslutning om kapitalforhøyelse.

3.6.3.3.2 Vederlagsfrie fusjoner

Aksjeloven oppstiller forenklede regler for enkelte typer fusjoner og fisjoner innad i samme konsern. Aksjeloven § 13-23 åpner for at fusjon av datterselskap opp i morselskap kan gjennomføres uten at det utstedes vederlag. Det er heller ikke krav om vederlag der to eller flere datterselskaper i samme konsern fusjonere etter aksjeloven § 13-24.

I tillegg til at det ikke er nødvendig å utstede vederlag ved denne typen transaksjoner gir disse reglene forenklede saksbehandlingsregler sammenlignet med de ordinære fusjonstypene.

3.6.3.3.3 Konsernfusjon

En *konsernfusjon* (også omtalt som trekantfusjon) innebærer at aksjonærene i det overdragende selskapet mottar vederlagsaksjer i det overtakende selskapets morselskap.³¹ Konsernfusjon er særlig praktisk der det er ønskelig å opprettholde en holdingstruktur der nye aksjonærer kommer inn på eiersiden.

Konsernfusjon er også praktisk i de tilfellene der aksjonærene i selskapet ønsker å etablere en konsernstruktur. Etablering av konsernstruktur kan gjøres på to måter. For det første kan aksjonæren(e) i driftsselskapet stifte et såkalt skyggekonsern. Driftsselskapet fusjoneres deretter inn i datterselskapet med utstedelse av vederlag i morselskapet. For det andre kan konsernstruktur etableres ved såkalt drop down. Dette innebærer en fisjon av driftsselskapet med etterfølgende fusjon inn i et underliggende selskap av det fisjonerte selskapet.

Konsernfusjon gjennomføres etter den såkalte fordringsmodellen ved at morselskapet (som utsteder vederlagsaksjene til aksjonærene i det overdragende selskapet) etablerer en fordring på det overtakende selskapet som deltar i fusjonen.³² Selv om barnehageloven oppstiller forbud mot konserninterne lån, er konsernintern gjeld som oppstår i forbindelse med omorganiseringer for å tilfredsstille kravene i barnehageloven ikke ansett å være i strid med finansieringsbegrensningene etter loven.³³ Slik gjeld skal anses som kortsiktig gjeld etter barnehageloven § 23 b annet ledd.

Selv om selskapslovgivningen også åpner for utstedelse av vederlagsaksjer i datterselskap i konsernet, såkalt firkantfusjon, er slike transaksjoner ikke omfattet av skattefritaksreglene og er derfor lite benyttet i praksis.³⁴

3.6.3.3.4 Ulike typer fisjoner

Som nevnt over innebærer en fisjon at det overdragende selskaps eiendeler, rettigheter og forpliktelser fordeles på selskapet selv og ett eller flere overtakende selskaper.³⁵ Der det fisjonerende selskapet fortsetter å eksistere etter fisjonen beslutter selskapet en kapitalnedsettelse, slik at aksjekapitalen reduseres i samme forhold som andelen av nettoverdier fordeles mellom selskapene.³⁶ Alternativt kan samtlige eiendeler, rettigheter og forpliktelser i et selskap fordeles og overføres til to eller flere nystiftede eller eksisterende selskap, samtidig som det overdragende selskapet oppløses (*oppløsningsfisjon*).³⁷

³¹ Jf. aksjeloven § 13-2 annet ledd.

³² Jf. aksjeloven § 13-2 annet ledd.

³³ Jf. tolkningsuttalelse - spørsmål om konsernintern gjeld som oppstår i forbindelse med at privat.pdf av 4. juli 2022.

³⁴ Jf. skatteloven § 11-2 første ledd.

³⁵ Jf. aksjeloven § 14-2 første ledd.

³⁶ Jf. skatteloven § 11-8 første ledd.

³⁷ Jf. aksjeloven § 14-2 annet ledd.

Dersom aksjonærene i det utfisjonerende selskapet opprettholder sin eierfordeling ved fisjonen og det ikke skjer noen endring i eierinteressene benevnes fisjonen i praksis som en *likedelt fisjon*. Dersom aksjonærene skiller lag ved at noen av aksjonærene mister sine eierrettigheter i det fisjonerende selskapet, mot at de får vederlagsaksjer i overtakende selskap, kalles dette for såkalt *skjevdelt fisjon*.

En fisjon kan videre innebære at eiendeler, rettigheter og forpliktelser overføres til to eller flere nystiftede selskaper. Der det fisjonerende selskapet overfører deler av sine eiendeler, rettigheter og forpliktelser til et eller flere allerede eksisterende selskaper skjer det i prinsippet en fusjon av den delen av virksomheten som utfisjoneres og det eller de eksisterende selskapene (*fisjonfusjon*). Både fisjon til et eller flere nystiftede eller eksisterende selskaper kan gjennomføres uten at det utløser beskatning, forutsatt at vilkårene for dette er oppfylt.

3.6.3.3.5 Konsernfisjon

En *konsernfisjon* (også omtalt som *trekantfisjon*) innebærer at det overdragende selskapets eiendeler, rettigheter og forpliktelser overføres til to eller flere overtakende selskaper med utstedelse av vederlag i selskapenes morselskap. Tilsvarende som for konsernfusjon gjennomføres en konsernfisjon etter den såkalte fordringsmodellen, som innebærer at vederlagsutstedende selskap (morselskapet) på tidspunktet for gjennomføring av fisjonen får en fordring på overtakende selskap tilsvarende netto bokførte verdier som overføres til de underliggende selskapene.

3.6.3.4 Skattefri fusjon og fisjon av selskaper som kan likestilles med aksjeselskap

Skattelovens regler om fusjon og fisjon åpner for at selskaper og sammenslutninger som er skattemessig likestilt med aksjeselskap og allmennaksjeselskap kan fusjoneres og fisjoneres etter de samme prinsipper og vilkår som gjelder for aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper.³⁸ Det er videre et vilkår at overtakende selskap eller sammenslutning må være likeartet med overdragende selskap eller sammenslutning.

3.6.3.5 Særlig om fusjon og fisjon over landegrensene

Grenseoverskridende fusjon og fisjon kan også gjennomføres skattefritt på nærmere vilkår. Skatteloven § 11-11 første ledd bokstav a bestemmer at aksjeselskap hjemmehørende i Norge under visse forutsetninger kan fusjonere med et overtakende selskap med begrenset ansvar i annen EØS-stat uten skattlegging på aksjonær- eller selskapsnivå. Skatteloven § 11-11 første ledd bokstav b bestemmer tilsvarende at et aksjeselskap hjemmehørende i Norge, på visse vilkår, skattefritt kan fisjoneres ut av Norge og overføres til overtakende selskap med begrenset ansvar i en EØS-stat.

3.6.3.6 Særlig om fusjon og fisjon av samvirkeforetak

Skattelovens § 11-2 annet ledd åpner for at to eller flere samvirkeforetak kan fusjonere uten skattlegging av foretakene eller medlemmene der fusjonen gjennomføres etter reglene i samvirkeloven § 102 flg. Tilsvarende kan et samvirkeforetak fisjoneres uten skattlegging av foretakene eller deltakerne der fisjonen gjennomføres i tråd med samvirkeloven kapittel 9. Overordnet er betingelsene for en skattefri fusjon eller fisjon av samvirkeforetak de samme som for skattefri fusjon av aksjeselskaper.

Samvirkeloven § 118 åpner også for at et aksjeselskap som er heleid av et samvirkeforetak kan fusjonere inn i samvirkeforetaket etter de samme kravene som gjelder for mor- datterfusjon i aksjelovens § 13-23. Det er i ligningspraksis lagt til grunn at slike fusjoner kan gjennomføres

³⁸ Jf. Skatteloven §§ 11-2 tredje ledd og 11-4 tredje ledd, jf. Skatteloven § 10-1 første ledd, jf. Skatteloven § 2-2 første ledd bokstav b til bokstav e.

skattefritt.³⁹ Hvorvidt andre typer fusjoner eller fisjoner mellom samvirkeforetak og aksjeselskap eller andre selskapsformer kan skje skattefritt må avgjøres konkret og på bakgrunn av ulovfestede regler.⁴⁰

3.6.4 Overføring av virksomhet og/eller fast eiendom ved tingsinnskudd

3.6.4.1 Generelt

Overdragelse av virksomhet eller fast eiendom fra et selskap til et annet kan også skje i forbindelse med stiftelse av aksjeselskap eller forhøyelse av aksjekapitalen. Overføring av virksomhet er en særlig praktisk fremgangsmåte der selskapet som skal omorganisere er skattefritt som følge av å ikke ha erverv til formål.⁴¹ Dersom et barnehageselskap bestående av flere barnehager eller flere virksomheter ønsker å opprette et barnehagekonsern uten å gå veien om fisjon og fusjon, er en mulig fremgangsmåte å overføre virksomheten til ett eller flere underliggende selskaper ved stiftelse av aksjeselskap eller kapitalforhøyelse ved tingsinnskudd.

Tingsinnskudd som fremgangsmåte kan være aktuell der fusjon, fisjon eller andre overdragelser til skattemessig kontinuitet er lite praktisk. Eksempelvis vil en omdanning av en foreldredrevet barnehage fra et samvirkeforetak til et aksjeselskap med etterfølgende etablering av konsernstruktur ved fisjon og fusjon være en lite hensiktsmessig fremgangsmåte fordi samvirkeforetakets medlemmer består av barnas foresatte, se punkt 3.6.4.4 nedenfor.

3.6.4.2 Kapitalforhøyelse ved tingsinnskudd

Aksjelovens hovedregel er at aksjeinnskudd foretas i form av penger. Lovgivningen tillater også at aksjonæren(e) benytter andre formuesverdier enn penger som innskudd i selskapet (tingsinnskudd).⁴² Eksempel på tingsinnskudd kan være fast eiendom og annet løsøre, virksomhet, immaterielle rettigheter eller valuta.⁴³

En forutsetning for å benytte andre verdier enn penger som aksjeinnskudd er at eiendelene som overføres kan balanseføres i selskapet.⁴⁴

Aksjeloven stiller strengere krav til saksbehandlingen i de tilfellene aksjeinnskuddet består av andre eiendeler enn penger. Dersom et selskap skal overta en eller flere eiendeler skal det utarbeides en redegjørelse i tråd med aksjeloven § 2-6.⁴⁵ Der tingsinnskuddet gjøres i forbindelse med stiftelse av selskapet er det stifterne som skal sørge for at redegjørelsen blir utarbeidet. Ansvarer påhviler styret i de tilfellene tingsinnskuddet gjøres ved kapitalforhøyelse.

Redegjørelsen for tingsinnskuddet skal gi en beskrivelse av hvert innskudd, erverv eller avtale.⁴⁶ Videre skal det i redegjørelsen gis opplysninger om de prinsipper som er fulgt ved vurderingen av de eiendeler selskapet skal overta og opplysninger som kan være av betydning for bedømmelsen av en avtale eller bestemmelse om at selskapet skal overta eiendeler eller bli part i en avtale. Endelig må det erklæres at de eiendeler selskapet skal overta har en verdi som minst tilsvarer det avtalte vederlaget, herunder pålydende av de aksjer som skal utstedes som vederlag, med tillegg av eventuell overkurs. Redegjørelsen som utarbeides skal bekreftes av revisor.

³⁹ Jf. BFU 17/09.

⁴⁰ Jf. Zimmer & Bahr (2019) s. 828.

⁴¹ Jf. skatteloven § 2-32.

⁴² Jf. aksjeloven §§ 2-4 flg. og §§ 10-2 flg.

⁴³ Jf. Zimmer & Bahr (2019) s. 363.

⁴⁴ Jf. aksjeloven §§ 2-7 og 10-12.

⁴⁵ Jf. aksjeloven § 10-2 tredje ledd.

⁴⁶ Jf. aksjeloven § 2-6.

3.6.4.3 Skatterettslige konsekvenser ved kapitalforhøyelse

For skatteformål skal overføring ved tingsinnskudd etter hovedregelen følge de alminnelige regler og anses som en skattemessig realisasjon.⁴⁷ Aksjonæren(e) som gjør innskudd skal derfor som et utgangspunkt foreta gevinst- og tapsoppgjør på de eiendeler vedkommende skyter inn i selskapet. Dersom en hel virksomhet benyttes som kapitalinnskudd må vederlaget settes til omsetningsverdien for den virksomhet som overføres, inkludert goodwill.

3.6.4.3.1 Overføring av skatteposisjoner

Dersom et selskap benytter en virksomhet som tingsinnskudd vil tilhørende skatteposisjoner som utgangspunkt ikke være mulig å overføre sammen med den øvrige virksomheten⁴⁸. Dette på bakgrunn av at transaksjonen ikke gjennomføres med skattemessig kontinuitet slik som ved eksempelvis fusjon og fisjon.

Dersom selskapet som skal omorganisere uansett er skattefri i medhold av skatteloven § 2-32 vil overføring av skatteposisjoner ikke være aktuelt.

3.6.4.4 Særlig om omorganisering av samvirkeforetak

Som nevnt over vil stiftelse av eller kapitalforhøyelse med tingsinnskudd i aksjeselskap være en særlig aktuell fremgangsmåte for samvirkeforetak som ønsker å etablere en konsernstruktur. Bakgrunnen for dette er begrunnet i at omorganiseringen ikke vil kunne gjennomføres skattefritt. Selv om et samvirkeforetak kan fisjonere uten at det utløser skatt etter samvirkeoven kapittel 9, jf. skatteloven § 11-4 annet ledd, vil en eventuell konsernfusjon med overføring til et heleid aksjeselskap og utstedelse av vederlag i morsamvirkeforetaket anses som en skattepliktig transaksjon.⁴⁹ Da samvirkeoven heller ikke åpner for rene samvirkekonserner, dvs. konserner der samtlige foretak er samvirkeforetak, vil fusjon og fisjon være mindre aktuelt.

Samvirkeoven § 1 bestemmer at det må være økonomisk omsetning i forholdet mellom foretaket og selskapets medlemmer. For barnehagevirksomheter organisert som samvirkeforetak vil det gjerne være barnas foresatte som utgjør medlemmene i samvirkeforetaket.

For det tilfellet at et samvirkeforetak består av flere barnehager og det er ønskelig å etablere en konsernstruktur, kan det reises spørsmål ved om det i forkant av en omorganisering burde gjennomføres en omdanning av samvirkeforetaket, eksempelvis til et aksjeselskap. Denne fremgangsmåten vil for et barnehageselskap organisert etter samvirkeoven også være mindre aktuell fordi omdanning innebærer endring av juridisk form. En omdanning av et foreldredrevet samvirkeforetak ville medført at foreldrene etter virksomhetsoverdragelsen hadde gått inn som aksjonærer i selskapet.

Oppsummert vil omorganisering og etablering av konsernstruktur for et samvirkeforetak gjennomføres enklest ved at samvirkeforetaket etablerer underliggende aksjeselskap ved tingsinnskudd.

3.7 Merverdiavgift og merverdiavgiftskompensasjon for barnehagesektoren

Nedenfor har vi beskrevet noen grunnleggende begreper og utgangspunkter i merverdiavgiftsretten og merverdiavgiftskompensasjonsretten. Introduksjonen er ment som en hjelp for leseren, før vi i

⁴⁷ Jf. skatteloven § 5-1 annet ledd (for eiendeler utenfor virksomhet) og § 5-30 første ledd (for eiendeler knyttet til skattyters virksomhet).

⁴⁸ Som skatteposisjoner menes fremførbart underskudd, negativ saldo, tom positiv saldo og gevinst- og tapskonto.

⁴⁹ Jf. Skattedirektoratets prinsipputtalelse av 7. mai 2021.

punkt 3.8 går nærmere inn på merverdiavgiftsrettslige konsekvenser av selve gjennomføringen av omorganiseringer i barnehagesektoren og etter gjennomført omorganisering i punkt 4.7.

3.7.1 Merverdiavgift og merverdiavgiftskompensasjon

3.7.1.1 Avgiftspliktig, fritatt og unntatt omsetning

Barnehagers kjernevirksomhet med pass av barn er en tjeneste som er unntatt fra merverdiavgiftsplikt. Barnehagene kan derfor ikke fradragsføre inngående avgift. I stedet har barnehagene på visse vilkår krav på merverdiavgiftskompensasjon.

Kravene som stilles til organisering i barnehageloven §§ 7 og 23 kan føre til at virksomhetsområder som renhold, administrasjon og eiendomsforvaltning blir lagt i egne selskaper. Omsetning av denne typen tjenester fra ett rettssubjekt til et annet er i utgangspunktet avgiftspliktig.

For den videre gjennomgangen er det hensiktsmessig å kjenne til de grunnleggende begrepene avgiftspliktig, unntatt og fritatt omsetning. Vi vil derfor gi en kort introduksjon til disse begrepene.

Utgangspunktet i merverdiavgiftsloven er at omsetning av alle varer og tjenester er merverdiavgiftspliktige, med mindre omsetningen er særskilt unntatt eller fritatt.⁵⁰

At omsetningen er avgiftspliktig, innebærer at reglene i merverdiavgiftsloven kommer til anvendelse. Næringsdrivende med avgiftspliktig omsetning skal registreres i Merverdiavgiftsregisteret når selskapets omsetning overstiger 50 000 kroner i løpet av en 12 måneders periode.⁵¹ I kravet til næringsvirksomhet ligger at aktiviteten må være av et visst omfang, være egnet til å gi økonomisk overskudd og drives for eierens egen regning og risiko.

Registrerte næringsdrivende skal fakturere sine varer og tjenester med merverdiavgift. Den alminnelige merverdiavgiftssatsen er 25prosent. Registrerte næringsdrivende har krav på fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelse av varer og tjenester som brukes i den avgiftspliktige virksomheten.⁵² Når det foreligger fradragsrett, utgjør altså ikke merverdiavgiften en kostnad for selskapet.

At omsetning er fritatt fra merverdiavgiftsplikt innebærer at reglene i merverdiavgiftsloven kommer til anvendelse, men at merverdiavgiftssatsen er 0 prosent.⁵³ Næringsdrivende med avgiftsfritatt omsetning skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret når omsetningsgrensen på 50 000 kroner er overskredet. Overdragelse av hele eller deler av avgiftspliktig virksomhet, f. eks renholdsavdelingen i et barnehagekonsern, er eksempel på en transaksjon som på visse vilkår er fritatt fra merverdiavgiftsplikt. Det foreligger fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i den avgiftsfritatte virksomheten.

Enkelte tjenester er unntatt fra merverdiavgiftsplikt. Virksomhet som kun har omsetning som er unntatt fra merverdiavgiftsplikt skal ikke være registrert i Merverdiavgiftsregisteret og skal ikke beregne merverdiavgift på sitt vederlag. Virksomheten har heller ikke fradragsrett for inngående merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven, slik at merverdiavgiften blir en kostnad for selskapet. Helse- og sosialtjenester, undervisningstjenester, finansielle tjenester og omsetning og utleie av fast eiendom er eksempler på tjenester som er unntatt fra merverdiavgiftsplikt. Omsetning av tjenester i form av pass av barn er omfattet av merverdiavgiftsunntaket for sosiale tjenester.⁵⁴

⁵⁰ Jf. merverdiavgiftsloven § 3-1.

⁵¹ Jf. merverdiavgiftsloven § 2-1 første ledd.

⁵² Jf. merverdiavgiftsloven § 8-1.

⁵³ Jf. merverdiavgiftsloven § 5-1 første ledd.

⁵⁴ Jf. merverdiavgiftsloven § 3-4 første ledd bokstav c.

Også utleie av arbeidskraft der arbeidstakeren skal passe barn, vil være omfattet av dette unntaket.⁵⁵ Enkelte virksomheter som er unntatt fra merverdiavgift uten fradragsrett, vil likevel kunne få refundert inngående avgift gjennom reglene for merverdiavgiftskompensasjon. Det gjelder for eksempel kommunale og private barnehager.

3.7.1.2 Merverdiavgiftskompensasjon

Merverdiavgiftskompensasjonsloven⁵⁶ gir kommuner og fylkeskommuner mv. ("kommuner") rett til å få kompensasjon fra staten for merverdiavgift som kommunen betaler ved kjøp av varer og tjenester.⁵⁷

Formålet med regelverket er å motvirke konkurransevridning. Kommuner driver i hovedsak aktivitet som er unntatt fra merverdiavgift, blant annet som leverandør av helse-, sosial og undervisningstjenester. Det innebærer at kommunen ikke får fradrag for inngående merverdiavgift ved kjøp av varer og tjenester etter merverdiavgiftslovens regler. Kommunens manglende fradragsrett kan gi motivasjon til å produsere tjenester med egne ansatte fremfor å kjøpe disse fra private leverandører. Når kommunen kan kreve kompensasjon for sine merverdiavgiftskostnader, innebærer det at merverdiavgiften ikke blir styrende for valget om å kjøpe tjenester fra andre eller å produsere dem selv. På den måten oppnås effektiv ressursbruk i kommunen.

Merverdiavgiftskompensasjonsloven omfatter også private og ideelle virksomheter som utfører lovpålagte helse- undervisnings- og sosiale tjenester, samt private barnehager og kirkelige fellesråd.⁵⁸ Begrunnelsen for at disse aktørene også er omfattet av merverdiavgiftskompensasjonsloven er for å unngå konkurransevridning mellom kommunale og private leverandører av samme type tjenester.

Alle kommunale barnehager vil være omfattet av merverdiavgiftskompensasjonsloven. Når det gjelder private barnehager, er det i utgangspunktet kun barnehager nevnt i barnehageloven § 6 som er omfattet av merverdiavgiftskompensasjonsloven.⁵⁹ I dette ligger at det kun er private barnehager som både er godkjenningsspliktige og som faktisk er godkjent etter barnehageloven § 6 som er kompensasjonsberettiget. Søknad om godkjenning av barnehager avgjøres av kommunen.⁶⁰ I kravet til godkjenning ligger et vilkår om at private barnehager må utøve virksomhet av et visst omfang og en viss størrelse for å være omfattet av kompensasjonsordningen. Mindre familiebarnehager, dagmammavirksomhet og kortidspass av barn faller som utgangspunkt utenfor merverdiavgiftskompensasjonsordningen.⁶¹ Familiebarnehager kan ha inntil 10 barn over tre år eller åtte barn under tre år («dobbel gruppe»).⁶² Disse barnehagene vil kunne være omfattet av godkjenningssplikten i barnehageloven § 6 og vil da være omfattet av merverdiavgiftskompensasjonsordningen.⁶³

Da merverdiavgiftskompensasjonsloven trådte i kraft i 2004, var det ikke innført rettskrav på barnehageplass. Det er bakgrunnen for at private barnehagers krav på merverdiavgiftskompensasjon er regulert i en egen bestemmelse og ikke i den bestemmelsen som regulerer kompensasjonsretten til øvrige private kompensasjonsberettigede.⁶⁴ Som følge av

⁵⁵ Jf. merverdiavgiftsloven § 3-4 tredje ledd.

⁵⁶ Lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv., LOV - 2003-12-12-108.

⁵⁷ Jf. merverdiavgiftskompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav a og b, jf. § 3.

⁵⁸ Jf. merverdiavgiftskompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav c, d og e.

⁵⁹ Jf. merverdiavgiftskompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav d.

⁶⁰ Jf. barnehageloven § 14.

⁶¹ Jf. Ot. Prp. nr. 1 (2003-2004) punkt 20.10.

⁶² Jf. forskrift av 16. desember 2005 nr. 1555 om familiebarnehager § 4.

⁶³ Jf. prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet datert 17. juni 2011.

⁶⁴ Jf. merverdiavgiftskompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav c.

innføringen av rettskrav på barnehageplass 1. januar 2009⁶⁵, legger Skattedirektoratet til grunn at private barnehager som er godkjent,⁶⁶ har krav på merverdiavgiftskompensasjon etter merverdiavgiftskompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav c i tilfeller hvor ett eller flere barn har rett til barnehageplass.⁶⁷ Dersom barnehagen er godkjent, men ikke godkjenningspliktig etter barnehageloven § 6, og har barn som både har rettskrav på barnehageplass og ikke, vil det kun foreligge delvis rett til merverdiavgiftskompensasjon.

3.7.2 Særlig om utleie av fast eiendom

Utleie av fast eiendom er i utgangspunktet unntatt fra merverdiavgiftsplikt.⁶⁸

Utleier av fast eiendom kan imidlertid bli frivillig registrert i Merverdiavgiftsregisteret ved utleie av lokaler til virksomhet som skal bruke lokalene i sin avgiftspliktige virksomhet. I tillegg kan utleier bli frivillig registrert ved utleie til kommuner og fylkeskommuner som skal bruke lokalene i sin merverdiavgiftskompensasjonsberettigede virksomhet.⁶⁹ Utleie til kommunale barnehager kan derfor faktureres med tillegg av merverdiavgift og utleier kan fradragføre inngående avgift på anskaffelser til eiendommen. Kommunen på sin side har krav på merverdiavgiftskompensasjon for avgiften på leien. Avgiften blir dermed ikke en endelig kostnad for kommunen.

Utleie av lokaler til private barnehager (og andre private merverdiavgiftskompensasjonsberettigede virksomheter) gir imidlertid ikke utleier adgang til å bli frivillig registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Barnehagene skal derfor ikke faktureres leie med merverdiavgift. Konsekvensen er også at utleier da heller ikke får fradrag for merverdiavgift på varer og tjenester som anskaffes til utleievirksomheten som for eksempel avgift på oppføringskostnader, påkostninger og vedlikeholdskostnader. Utleiers avgiftskostnad vil da inngå ved beregning av størrelsen på leievederlaget til de private barnehagene.

En nærmere redegjørelse for konsekvensene av ulik avgiftsstatus for utleie til kommunale barnehager og utleie til private barnehager faller utenfor rammene for denne utredningen.

3.7.3 Fellesregistrering - barnehagekonsern med avgiftspliktig omsetning

Hvert selskap i et barnehagekonsern skal som hovedregel og utgangspunkt vurderes for seg opp mot reglene i merverdiavgiftsloven og merverdiavgiftskompensasjonsloven. Gjennom en fellesregistrering i Merverdiavgiftsregisteret skal selskapene som inngår i fellesregistreringen behandles som ett avgiftssubjekt. Adgangen til fellesregistrering er begrunnet i at merverdiavgiftsreglene skal virke nøytrale uavhengig av om en virksomhet er organisert som ett selskap eller som et konsern bestående av flere selskaper. I Merverdiavgiftshåndboken⁷⁰ står det at

«Hovedhensynet bak regelen om fellesregistrering er at den samlede virksomheten vil oppnå fradragrett for inngående avgift til virksomheten selv om virksomheten av andre årsaker (bedriftsøkonomiske, skattemessige m.m.) er oppdelt i forskjellige enheter (selskaper). Et naturlig motstykke til slik fradragrett er at selskapene blir solidarisk ansvarlige for avgiftsbetalingen.»

Vilkårene for fellesregistrering fremkommer i merverdiavgiftsloven § 2-2 tredje ledd. En nærmere gjennomgang av vilkårene faller utenfor rammene av denne utredningen.

Merverdiavgiftskompensasjonsloven har ikke en tilsvarende regel om fellesregistrering av

⁶⁵ Jf. barnehageloven § 16.

⁶⁶ Jf. barnehageloven §§ 14 og 15.

⁶⁷ Jf. Merverdiavgiftshåndboken 2022 side 1051.

⁶⁸ Jf. merverdiavgiftsloven § 3-11 første ledd.

⁶⁹ Jf. merverdiavgiftsloven § 2-3 første ledd.

⁷⁰ Jf. Merverdiavgiftshåndboken 2022 pkt. 2-2.4.

kompensasjonsberettigede virksomheter.

At merverdiavgiftskompensasjonsloven ikke har regler om fellesregistrering, er ikke til hinder for at også for eksempel private barnehager som er omfattet av reglene om merverdiavgiftskompensasjon kan inngå i fellesregistrering etter merverdiavgiftsloven. Det er da et vilkår at minst ett av selskapene i fellesregistreringen har ekstern avgiftspliktig omsetning etter reglene i merverdiavgiftsloven. Det vil f. eks være tilfelle dersom barnehagen har lokaler som leies ut til en leietaker utenfor fellesregistreringen og barnehageselskapet er frivillig registrert i Merverdiavgiftsregisteret for denne utleien. Også eksternt salg av for eksempel renholdstjenester eller tjenester med drift av eiendom, vil kunne gi grunnlag for å søke om fellesregistrering der også barnehageselskapene inngår. Et barnehagekonsern som utelukkende driver barnehage og omsetning av tjenester konserninternt vil ikke kunne bli fellesregistrert.

Omsetning mellom selskaper i en fellesregistrering skal faktureres uten merverdiavgift. Det vil gi mindre avgiftsadministrasjon mellom selskapene i fellesregistreringen. På den annen side vil selskaper som utenfor fellesregistrering driver 100 prosent avgiftspliktig virksomhet, innenfor fellesregistreringen drive delvis avgiftsunntatt virksomhet med barnehagedrift. Det kan virke negativt inn på samlet refusjon av merverdiavgift for konsernet. Om det er økonomisk fordelaktig med en fellesregistrering må med andre ord vurderes konkret for det enkelte barnehagekonsernet.

3.8 Merverdiavgiftsrettslige konsekvenser av selve omorganiseringen

I dette punktet går vi gjennom i merverdiavgiftsrettslige konsekvensene av selve omorganiseringen. De merverdiavgiftsrettslige effektene etter at omorganiseringen er gjennomført behandles i punkt 4.7.

3.8.1 Utgangspunkter

I merverdiavgiftsretten utløser omorganisering av private barnehagevirksomheter tre hovedproblemstillinger, i kronologisk rekkefølge:

- 1) Utløser omorganiseringen plikt til å beregne og betale merverdiavgift?
- 2) Utløser omorganiseringen justering av merverdiavgift?
- 3) Er det behov for å gjøre endringer i mva-registreringen for subjektene som er del av omorganiseringen?

Problemstillingene er de samme enten subjektet for omorganiseringen er en skattefri eller skattepliktig institusjon eller om det er et AS, ANS, DA, SA, ENK, stiftelse eller forening som omorganiseres. Det er også de samme vurderingspunktene som er relevante om omorganiseringen skjer som en omdanning, fisjon, fusjon, salg av innmat eller ved tingsinnskudd.

Dersom transaksjonen gjennomføres som et salg av aksjer eller andeler i et selskap, vil transaksjonen ikke utløse merverdiavgiftsplikt da omsetning av finansielle instrumenter er unntatt fra avgiftsplikt.⁷¹ Avgiftshistorikken til selskapet som overdras følger med, men selve transaksjonen utløser ikke merverdiavgift.

⁷¹ Jf. Merverdiavgiftsloven § 3-6 bokstav e.

3.8.2 Overdragelse av eiendeler og rettigheter

I utgangspunktet er all næringsmessig overdragelse av varer og tjenester merverdiavgiftspliktig.⁷² Det finnes ikke et generelt avgiftsunntak for enheter som ikke har erverv til formål slik det gjør på skatterettens område.

Når det er sagt, vil det som den store hovedregel likevel ikke utløse utgående avgift ved overdragelse av eiendeler og rettigheter fra barnehagesektoren. Hverken salg av enkeltstående driftsmidler eller overdragelse av barnehagen som en virksomhetsoverdragelse utløser utgående merverdiavgift. Salg av enkeltstående driftsmidler er unntatt fra mva⁷³, og dermed heller ikke uttakspliktig⁷⁴, og salg av virksomhet er fritatt fra mva (0-sats)⁷⁵.

Spørsmålet er derfor om barnehagen som overdrar eiendeler og rettigheter eller virksomhet har krav på fradrag for inngående avgift på kostnadene ved transaksjonen. Slik fradragsrett vil kun være aktuelt ved en avgiftsfri virksomhetsoverdragelse og da kun knyttet til eventuelle avgiftspliktige elementer i transaksjonen som har vært brukt i avgiftspliktig virksomhet i barnehageselskapet. Det er med andre ord en begrenset adgang til fradrag for inngående avgift på transaksjonskostnadene. Salg av enkeltstående eiendeler eller rettigheter og fast eiendom er unntatt fra merverdiavgift, og det er da ikke grunnlag for fradrag for inngående avgift på transaksjonskostnadene. Skattedirektoratet har uttalt at det heller ikke foreligger fradragsrett for unntatte elementer i en virksomhetsoverdragelse som i utgangspunktet er avgiftsfri med fradrag (0-satset), for eksempel overdragelse av fast eiendoms som ledd i en virksomhetsoverdragelse⁷⁶.

3.8.3 Særlig om justeringsreglene

Før vi går inn på ulike omorganiseringer og hvordan disse kan utløse justering av merverdiavgiftskompensasjon, er det hensiktsmessig med en kort introduksjon av regelverket.

Ved gjennomføring av omorganiseringer må de avgiftsmessige konsekvensene også vurderes i lys av reglene om justering. For private barnehager med rett til merverdiavgiftskompensasjon er det regler om justering for fast eiendom. I merverdiavgiftsloven er det også regler om justering for andre større driftsmidler som maskiner og utstyr mv. Tilsvarende regler finnes ikke i merverdiavgiftskompensasjonsloven.

Utgangspunktet er at en privat barnehage som eier eiendommen der barnehagen drives fra, har krav på merverdiavgiftskompensasjon på anskaffelser til den faste eiendommen⁷⁷. Retten til kompensasjon gjelder i denne situasjonen for drift, vedlikehold, påkostninger og nybygg.

Selv om overdragelsen av den faste eiendommen som sådan er unntatt fra merverdiavgift, se punkt 3.7.1.1, kan overdragelsen utløse plikt for overdrager til å justere tidligere kompensert inngående avgift på bygg, anlegg eller annen fast eiendom.

Det skal justeres for kompensert merverdiavgift ved endringer i bruken eller overdragelse av bygg anlegg eller annen fast eiendom etter anskaffelsen, fremstillingen eller utførelsen, herunder om- eller påbygninger, dersom kompensert merverdiavgift ved dette utgjør minst 100 000 kroner, i det videre omtalt som **justeringspliktige anskaffelser**.⁷⁸ Anskaffelser til drift og vedlikehold er ikke

⁷² Jf. merverdiavgiftsloven § 3-1.

⁷³ Jf. merverdiavgiftsloven § 3-19.

⁷⁴ Jf. merverdiavgiftsloven § 3-27.

⁷⁵ Jf. merverdiavgiftsloven § 6-14.

⁷⁶ Jf. prinsipputtalelse av 26. mai 2020.

⁷⁷ Jf. merverdiavgiftskompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav d).

⁷⁸ Jf. merverdiavgiftskompensasjonsloven § 16 første ledd første setning og merverdiavgiftskompensasjonsforskriften § 6 første ledd.

omfattet av justeringsreglene. For disse anskaffelsene er omfanget av retten til merverdiavgiftskompensasjon avgjort med endelig virkning på tidspunktet for anskaffelsen.

Både endret bruk og overdragelse er justeringshendelser. Overdragelse omfatter fisjon, fusjon, omdanning, innmatstransaksjon/virksomhetsoverdragelse, tingsinnskudd og salg av fast eiendom som sådan. Endret bruk kan ved omorganisering av private barnehager for eksempel oppstå dersom barnehagedriften overdras til et nytt juridisk subjekt mens eiendommen blir liggende igjen. Bruken endres da fra egen kompensasjonsberettiget bruk til utleie som ikke gir rett til kompensasjon.

Justeringsperioden er 10 år, slik at det ikke pliktes å foreta justering mer enn 10 år regnet fra utløpet av året den justeringspliktige anskaffelsen ble foretatt⁷⁹. Gjenstand for justering det enkelte regnskapsår er en tidel av kompensasjonsbeløpet⁸⁰. Eller sagt på en annen måte; avgiftskompensasjonen tjenes opp med en tidel hvert år fra den justeringspliktige anskaffelsen er foretatt.

Bruksendring eller overdragelse av fast eiendom innenfor justeringsperioden, kan utløse både justeringsplikt og justeringsrett. Justeringsplikt vil si en plikt til å betale tilbake en forholdsmessig andel av tidligere fradragsført inngående avgift på de justeringspliktige anskaffelsene. En justeringsrett er en mulighet til å kreve merverdiavgiftskompensasjon på en justeringspliktig anskaffelse som det tidligere ikke, eller kun delvis, er krevd merverdiavgiftskompensasjon for.

3.8.3.1 Omorganisering der eiendom og drift overføres samlet til ny juridisk enhet

Med virkning fra 1. januar 2023 er det innført krav om at hver privat barnehage skal være et selvstendig juridisk subjekt.⁸¹ Omorganisering der eiendom og drift overføres samlet til ny juridisk enhet kan for eksempel skje ved fisjon, fusjon, tingsinnskudd eller ved omdanning som forberedelse til omorganisering og etablering av konsernstruktur.

Overdragelse av barnehagevirksomheten sammen med eiendommen der barnehagen drives til en ny juridisk enhet vil som utgangspunkt utløse negativ justering på justeringspliktige anskaffelser på den faste eiendommen. Det vil si at det overdragende selskapet skal betale tilbake en forholdsmessig andel av avgiften som selskapet tidligere har fått kompensert. Den praktiske hovedregelen er at justeringsplikten overdras til overtakende selskap i transaksjonen⁸². Overdragelsen vil da ikke utløse negativ justering verken for overdrager eller for mottaker.

Det er et vilkår for overføring av justeringsplikten at mottakeren er kompensasjonsberettiget på overdragelsestidspunktet eller blir kompensasjonsberettiget senest i samme termin som overdragelsen skjer.⁸³ Retten til kompensasjon for en privat barnehage inntreer først når kommunen har godkjent driften av barnehagen etter barnehageloven § 6. Det innebærer en risiko for at mottaker i noen situasjoner ikke oppfyller vilkårene for å overta justeringsplikten. Overdrager må da betale justeringsplikten og kan eventuelt overdra en justeringsrett til mottaker når mottaker har fått den nødvendige kommunale godkjenningen. Justeringsretten gir krav på kompensasjon med 10prosent i året over resten av justeringsperioden og kommer derfor med en likviditetsmessig ulempe fremfor overføring av justeringsplikten.

⁷⁹ Jf. merverdiavgiftskompensasjonsloven § 16 første ledd andre setning.

⁸⁰ Jf. merverdiavgiftskompensasjonsforskriften § 6 tredje ledd første punktum.

⁸¹ Jf. barnehageloven ny § 7a.

⁸² Jf. merverdiavgiftskompensasjonsforskriften § 6 andre ledd 4. setning.

⁸³ Jf. merverdiavgiftskompensasjonsforskriften § 6 tredje ledd siste setning, jf. merverdiavgiftsforskriften § 9-3-2 første ledd.

Det er detaljerte regler om vilkår og formalia knyttet til overdragelse av justeringsplikt og justeringsrett⁸⁴. En nærmere gjennomgang av disse reglene faller utenfor rammene for denne utredningen.

3.8.3.2 Omorganisering der eiendom og drift blir liggende i hver sin juridiske enhet (eie til leie)

Overdragelse av fast eiendom med justeringspliktige anskaffelser utløser som nevnt negativ justering, altså krav om å betale tilbake en forholdsmessig andel av tidligere mottatt merverdiavgiftskompensasjon. Når omorganiseringen innebærer at eiendom og drift blir liggende i hver sin juridiske enhet, åpner ikke regelverket for overføring av justeringsplikten, slik det er mulig når eiendommen og drift overføres samlet til en ny juridisk enhet. Den negative justeringen blir derfor en endelig kostnad for den overdragende enheten ved omorganiseringen. Eiendomsselskapet driver etter omorganiseringen ikke barnehage, men utleie av fast eiendom til barnehage. Slik utleie omfattes ikke av reglene om merverdiavgiftskompensasjon⁸⁵ og vil heller ikke være omfattet av reglene om frivillig registrering for utleie av næringseiendom etter merverdiavgiftsloven.⁸⁶

Ved en omorganisering der eiendommen blir liggende i den eksisterende juridiske enheten og driften overføres til et nytt juridisk subjekt, blir de avgiftsmessige konsekvensene de samme som i avsnittet over; det utløses en endelig justeringsforpliktelse da eiendommen ikke lenger brukes i merverdiavgiftskompensasjonsberettiget virksomhet.

3.8.3.3 Omorganisering med pågående byggeprosjekt

Det er først når det foreligger godkjenning fra kommunen etter barnehageloven § 6, at det er grunnlag for å kreve merverdiavgiftskompensasjon⁸⁷. Det innebærer at det ved for eksempel oppføring av et nytt barnehagebygg ikke er adgang til å kreve merverdiavgiftskompensasjon i byggefasen. Det ligger da et latent krav på merverdiavgiftskompensasjon på den faste eiendommen.

Etter reglene i merverdiavgiftsloven⁸⁸ kan overdrager ved overføring av et bygg under oppføring der det ikke har vært grunnlag for fradrag, på gitte vilkår overdra en justeringsrett til det overtakende selskapet. En tilsvarende bestemmelse finnes ikke i merverdiavgiftskompensasjonsloven. Det er derfor en uklarhet i regelverket knyttet til om det er adgang til å overføre en justeringsrett på et bygg under oppføring som ikke har vært i posisjon til å kreve merverdiavgiftskompensasjon. Hvis det ikke foreligger en adgang til å overføre justeringsretten, vil merverdiavgiften som er påløpt frem til overdragelsen utgjøre en endelig kostnad for barnehagevirksomheten. Hvis omorganiseringen i stedet gjennomføres ved at det er andre barnehager/faste eiendommer enn den som har et pågående byggeprosjekt som skilles ut, vil det overdragende selskapet (med byggeprosjektet) kunne kreve merverdiavgiftskompensasjon i en samlet sum når godkjenningen etter barnehageloven § 6 foreligger. Det er en forutsetning at den faste eiendommen og driften av barnehagen ligger i samme juridiske subjekt.

3.8.4 Registrering i Merverdiavgiftsregisteret som følge av omorganisering av barnehagevirksomheten

Et barnehagekonsern som kun driver barnehage og utleie av fast eiendom til barnehagedrift, skal ikke registreres i Merverdiavgiftsregisteret. Både “pass av barn” og “utleie av fast eiendom” er

⁸⁴ Jf. merverdiavgiftskompensasjonsforskriften § 6 trede ledd sist setning med videre henvisninger.

⁸⁵ Jf. merverdiavgiftskompensasjonsloven § 2.

⁸⁶ Jf. merverdiavgiftsloven § 2-3 første ledd.

⁸⁷ Jf. merverdiavgiftskompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav d).

⁸⁸ Jf. merverdiavgiftsloven § 9-7 og Finansdepartementets tolkningsuttalelse av 19. desember 2007.

unntatt fra merverdiavgift⁸⁹ Utleie av fast eiendom til privat barnehage kan heller ikke omfattes av reglene om frivillig registrering av fast eiendom, se nærmere punkt 3.7.2. I den grad det er aktuelt med utleie av barnehagepersonell, er også slik virksomhet unntatt fra merverdiavgift, se om utleie av personell i punkt 4.6.

Enkelte omorganiseringer innebærer at administrasjon og ledelse av barnehagen blir liggende i et annet juridisk subjekt enn barnehagedriften. Som følge av forbudet mot annen virksomhet i barnehageenheten i ny § 23 a i barnehageloven, kan en slik organisering oppstå for eksempel i større barnehagekonsern der administrasjon og ledelse samles i et eget juridisk subjekt som bistår flere av barnehageenhetene, eller der en menighetsbarnehage tidligere har ligget i samme juridiske subjekt som menigheten og med felles ledelse og administrasjon. Administrasjon og ledelse er avgiftspliktige leveranser⁹⁰, og den juridiske enheten som leverer disse tjenestene til andre enheter i konsernet vil måtte registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret og fakturere vederlaget for tjenesten med merverdiavgift. Har mottakeren av tjenesten rett på merverdiavgiftskompensasjon, vil imidlertid ikke merverdiavgiften utgjøre en kostnad. Se nærmere om konsekvensen av en slik registrering i punkt 4.7.3.

Enkelte private barnehager driver ulike virksomheter innenfor barnehageenheten, for eksempel renhold eller eiendomsdrift. Som følge av forbudet mot annen virksomhet av noe omfang sammen med barnehagevirksomheten, vil slike tjenester måtte skilles ut fra den juridiske enheten der barnehagen drives. Renholdstjenester og eiendomsdrift er begge avgiftspliktige leveranser og selskaper som selger denne typen tjenester til barnehageenhetene vil måtte registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret forutsatt at de generelle vilkårene for registrering er oppfylt, ref. punkt 3.7.1.1.

Salg av tjenester som utløser plikt til å registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret, kan gi grunnlag for fellesregistrering i Merverdiavgiftsregisteret. Se nærmere om fellesregistrering i punkt 3.7.3.

3.9 Dokumentavgift

For tinglysing, registrering eller anmerkning i grunnboken skal det svares dokumentavgift til staten.⁹¹ Videre skal det betales dokumentavgift ved tinglysning av dokumenter som overfører hjemmel til fast eiendom, herunder bygning på fremmed grunn og tilhørende festerett til tomt. Dokumentavgiften, som utgjør 2,5 prosent av avgiftsgrunnlaget, blir årlig vedtatt av Stortinget gjennom de årlige særavgiftsvedtakene. Avgiftsgrunnlaget tilsvarer markedspris på eiendommen og plikten til å svare dokumentavgift oppstår på tidspunktet for tinglysning.⁹²

Ved omorganiseringer er det i hovedsak to hjemmelsgrunner for fritak fra plikten til å svare dokumentavgift. Plikten til å svare dokumentavgift inntreer ikke der omorganiseringen er gjennomført med selskapsrettslig kontinuitet. Det skal heller ikke svares dokumentavgift der omorganiseringen er gjort med skattemessig kontinuitet.

3.9.1 Omorganisering med selskapsrettslig kontinuitet

Overføring av hjemmel til fast eiendom på bakgrunn av omorganiseringer gjennomført med selskapsrettslig kontinuitet vil ikke regnes som en hjemmeloverføring etter tinglysingsloven.⁹³ Det følger av Justisdepartementets rundskriv G-06/2005 at omorganiseringer som bygger på selskapsrettslige kontinuitetsbetraktninger i stedet skal regnes som en navneendring.

⁸⁹ Jf. merverdiavgiftsloven §§ 3-4 første ledd bokstav 2 og 3-11 første ledd.

⁹⁰ Jf. merverdiavgiftsloven § 3-1 første ledd.

⁹¹ Jf. Rundskriv G-06/2005.

⁹² Jf. lov av 12. desember 1975 nr. 59 om dokumentavgift (dokumentavgiftsloven) § 6 første ledd.

⁹³ Jf. tinglysingsloven § 14 annet ledd.

Ovennevnte innebærer at det ikke skal betales dokumentavgift og tinglysningsgebyr der fast eiendom som overføres ved fusjon eller fisjon som gjennomføres etter reglene i aksjelovens kapittel 13 og 14. Også omdanning av aksjeselskap til allmennaksjeselskap i tråd med aksjelovens kapittel 15 er omfattet av fritaksregelen.

Fordi overføring av hjemmel til fast eiendom ved fusjon og fisjon ikke anses som en hjemmelsoverføring stilles det ikke krav til formell overskjøting og innsending av skjøte. Av praktiske hensyn blir skjøte likevel fylt ut og signert av tidligere hjemmelshaver også ved overføring gjennom fisjon og fusjon.

3.9.2 Omorganisering med skattemessig kontinuitet

Dersom omorganiseringen ikke gjennomføres med selskapsrettslig kontinuitet, anses tinglysing på nytt rettssubjekt som en hjemmelsoverføring.⁹⁴ I 2016 vedtok imidlertid Stortinget at også omorganiseringer uten selskapsrettslige kontinuitetsbetraktninger, men som kan gjennomføres med skattemessig kontinuitet, skal være fritatt dokumentavgift. Av Stortingets vedtak om dokumentavgift § 2 bokstav k heter det at «*overføring av hjemmel til fast eiendom ved omorganiseringer som kan gjennomføres med skattemessig kontinuitet etter skatteloven §§ 11-2 til 11-5, 11-1 og 11-20 med tilhørende forskrifter*» er fritatt for dokumentavgift. Eksempler på omorganiseringer som skjer med skattemessig kontinuitet er omdanninger fra enkeltpersonforetak til AS eller allmennaksjeselskap, og omdanning fra ansvarlig eller deltakerlignet selskap til aksjeselskap eller allmennaksjeselskap.

Ettersom omorganiseringer med skattemessig kontinuitet regnes som en hjemmelsoverføring etter tinglysningsloven stilles det krav om formell overskjøting til nytt rettssubjekt.

⁹⁴ Jf. tinglysningsloven § 14 annet ledd.

4 KONSEKVENSER AV KONSERNSTRUKTUR OG EGNE EIENDOMSSLELSKAPER I SEKTOREN

4.1 Oversikt over sektorens organisering

Om lag 60 prosent av de private barnehagene oppgir at de ikke inngår i et konsern eller et foretak med flere barnehager. 40 prosent av barnehagene er del av en større enhet med flere barnehager, som har kunnet være organisert på flere måter. Det har vært mulig å drive alle barnehagene innenfor ett selskap, og det har vært mulig å organisere virksomheten som et konsern hvor hver barnehage ligger i ulike selskaper. Fra 1. januar 2023 er det et krav at hver privat barnehage skal være et selvstendig rettssubjekt. Dette innebærer at virksomheter som har drevet flere barnehager innenfor ett foretak, må omorganiseres.

I relasjon til dette er også ulike måter å organisere eiendomseierskapet, finansieringen og utførelse av ulike typer tjenester på. For frittstående barnehager har valget stått mellom hvilke funksjoner de skal utføre selv og hvilke funksjoner de velger å kjøpe fra eksterne samarbeidspartnere. For større virksomheter som eventuelt har drevet alle barnehagene innenfor samme selskap, har det også vært et valg hvilke tjenester som skal utføres i egen regi og hvilke som det eventuelt er fornuftig å kjøpe fra eksterne samarbeidspartnere. Uansett hvilket valg som har blitt gjort, er det innenfor store virksomheter av denne typen ingen annen plikt til å fordele felleskostnader mellom interne avdelinger enn det som følger av økonomiforskrift til barnehageloven § 2 siste ledd: *Inngår barnehagen i et foretak eller en foretaksgruppe (konsern) sammen med andre barnehager, skal regnskapet dokumentere at administrasjons- og felleskostnader er fordelt forholdsmessig.* I fravær av dette kravet, kunne selskapet i stedet for fordeling av felleskostnader hatt en styringsmodell hvor det ble stilt krav til de enkelte barnehagene om dekningsbidrag. Innenfor ett enkelt foretak er det heller ikke krav om å bokføre transaksjoner mellom interne enheter etter markedsmessige prinsipper.

Ved konsernforhold hvor en sentral enhet bidrar med tjenester til datterselskapene, følger det av kravet om prising av nærstående transaksjoner i selskaps-, regnskap-, skatte- og avgiftslovgivningen at kjøp av varer og tjenester mellom de ulike selskapene i konsernet skal prises slik de ville blitt gjort mellom to uavhengige parter. Det samme gjelder for finansiering (lån og fordringer) og eiendomsutleie.

I henhold til den faglige veilederen om innrapportering av private barnehagers resultatregnskap i BASIL, kan barnehager som er en del av en virksomhet som driver flere barnehager føre konsernkostnad til dekning av virksomhetens felleskostnader på posten 6700 Fremmedtjenester (regnskap, revisjon, rådgivning og lignende). For å vurdere den økonomiske konsekvensen for barnehagene av at denne typen administrative tjenester utføres eller kjøpes inn sentralt i kjeden for alle barnehager, har vi sammenlignet størrelsen på beløpet som er ført her mellom enkeltstående barnehager og kjedebarnhager.

Post (millioner kroner)	9900 Sum driftsinntekt	6700 Fremmedtjenester	Fremmedtjenester som andel av driftsinntekter
Barnehager som inngår i gruppe	14 779	567	3,84 %
Frittstående barnehager	12 537	245	1,95 %
Sum alle barnehager	27 316	812	2,97 %

Tabell 1 Fremmedtjenester (inkl. fordelte felleskostnader) som andel av driftsinntekter. Kilde: BASIL, uttrekk og analyse av BDO.

Tabellen viser at barnehager som inngår i en gruppe med flere barnehager i snitt bruker nær dobbelt så stor andel av driftsinntekten til fremmede tjenester som frittstående barnehager gjør. Dette kan tyde på at barnehager i kjeder belastes for felleskostnader for funksjoner som frittstående barnehager velger å utføre internt, og det kan også være et uttrykk for at flere barnehagekonsern allerede fordeler felleskostnader på markedsmessige vilkår eller med en form for fortjenesteelement inkludert i prisingen.

4.2 Oversikt over utviklingen i organisering av eiendom og kostnader til lokaler

Telemarksforskning har tidligere vist at barnehager som leier lokaler i sum har høyere kostnader til lokaler enn barnehager som eier lokalene selv⁹⁵, målt som kostnadsandel av sum driftsinntekter. I sine analyser har Telemarksforskning definert kostnader til lokaler som summen av leiekostnader, avskrivninger, andre finanskostnader, reparasjon/vedlikehold, forsikringspremie, lys/varme, renovasjon, vann, avløp, renhold og inventar som ikke skal aktiveres.

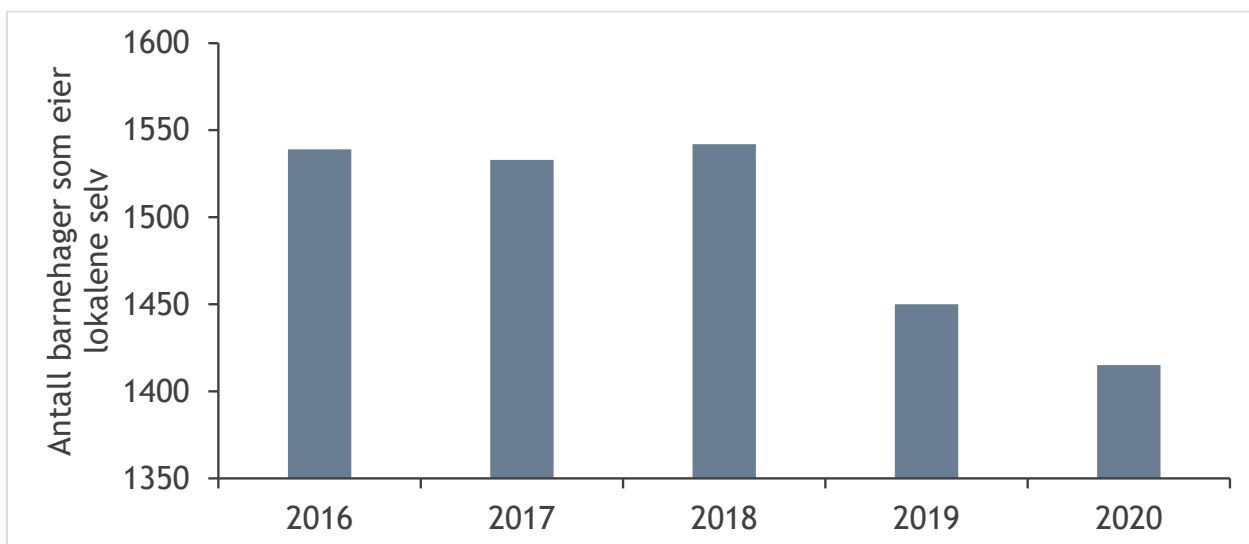
At barnehager som leier lokaler har høyere kostnader til lokaler enn barnehager som eier lokalene selv, er i utgangspunktet naturlig, da eier av eiendommen vil kreve avkastning på investerte midler, i tillegg til dekning av drifts- og finansieringskostnader.⁹⁶ Et slikt krav vil også barnehageeieren ha, selv om de eier eiendommene selv, men da vil kostnadene til selve barnehagen bli lavere, mens utbytte til eieren blir tilsvarende høyere, alt annet like. Samlet bør det derfor økonomisk forventes at den økonomiske effekten for eier og barnehagen samlet er like av leie som å eie.

For å ytterligere vurdere hva som har vært de økonomiske konsekvensene av omstrukturering av eierskapet til barnehagebygg, har vi sett konkret på kostnadsutviklingen for barnehager hvor det har funnet sted en endring i eierskap til bygg. Vi har også sett på kostnadsutviklingen for kontrollgrupper av barnehager hvor eierskap til bygg ikke er endret i perioden vi har evaluert.

I BASIL-rapporteringen for 2020 ble det lagt til et rapporteringspunkt hvor barnehagene oppgir om de eier lokaler selv, eller om de leier. For tidligere år mangler dermed opplysninger om eierskap til lokalene i datagrunnlaget. Telemarksforskning har sin analyse av kostnader i barnehagene i 2019 forutsatt at barnehagen eier lokalene dersom summen av avskrivninger og rentekostnader overstiger leiekostnader. Motsatt forutsettes barnehagen å leie lokaler dersom leiekostnadene overstiger summen av avskrivninger og rentekostnader. Vi har valgt å bruke samme forutsetninger i våre analyser. Figuren under viser utviklingen i antallet barnehager som etter disse forutsetningene defineres som å eie lokalene selv:

⁹⁵ Telemarksforskning: Kostnader i barnehagene 2019. TF-rapport nr. 615 (2021).

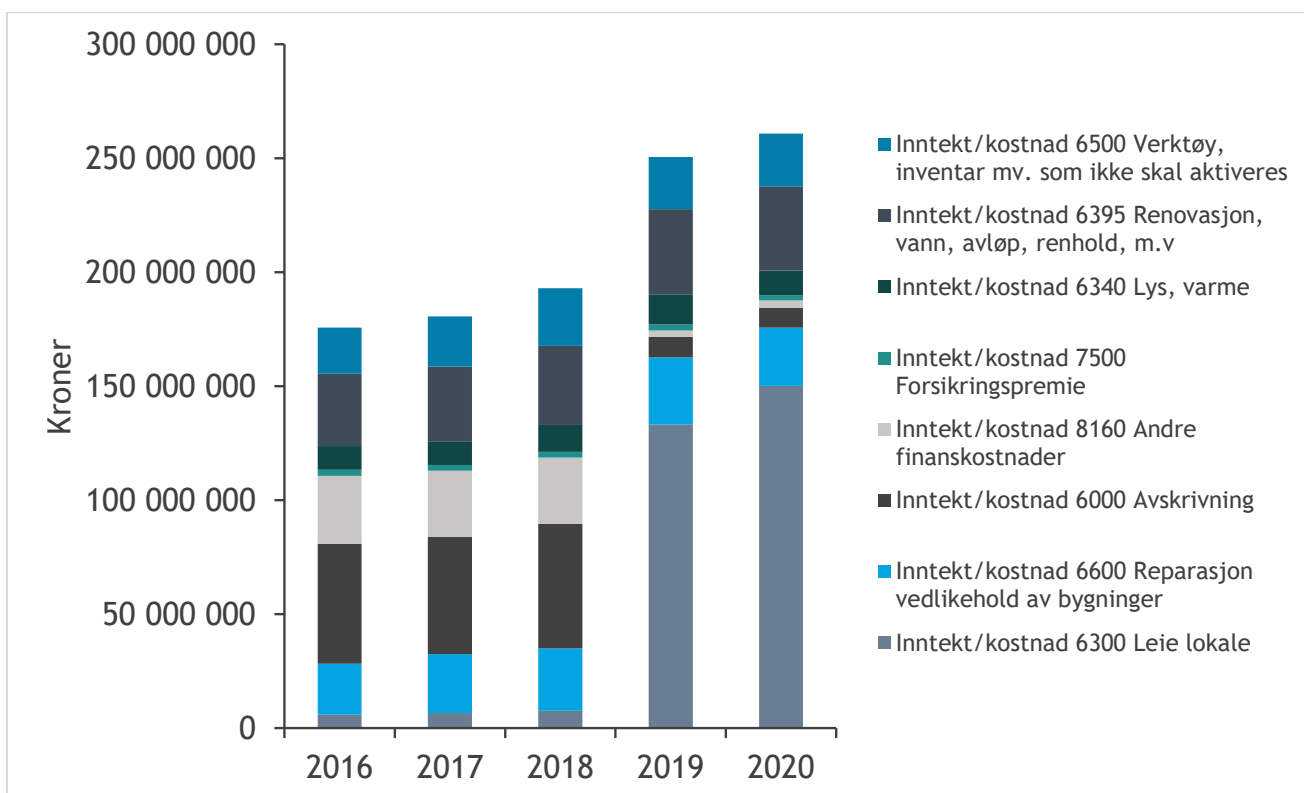
⁹⁶ Som tidligere omtalt kan kostnadene også bli høyere fordi eier ikke får fradrag for merverdiavgift.



Figur 1 Antall barnehager som eier lokalene selv. Kilde: BASIL, uttrekk og analyse av BDO.

Figuren viser de strukturelle endringene som har funnet sted i perioden, hvor et synkende antall barnehager eier lokalene selv. Det totale antallet barnehager er ikke endret vesentlig, og det er i perioden flere og flere barnehager som er organisert slik at driften og eiendommen ikke ligger i samme selskap. Den største endringen i antall skjedde fra 2018 til 2019, hvor nærmere 100 barnehager gikk fra å eie egne lokaler til å leie dem.

Vi har sett nærmere på utviklingen i kostnader til lokaler for de barnehagene hvor eierskapet til lokalene ble endret i 2019. Her ser vi både på total størrelse og fordeling av lokalkostnadene mellom de ulike kostnadskategoriene som inngår. Analysen vises i figuren under:



Figur 2 Kostnader til barnehagelokaler sett opp mot inntekter for barnehager som gikk fra eie til leie i 2019. Kilde: BASIL, uttrekk og analyse av BDO.

Analysen presentert i figuren over viser, som forventet, at finanskostnader og avskrivninger reduseres kraftig og erstattes av leiekostnader når barnehagene går fra å eie til å leie lokaler. Økningen i leiekostnader er likevel høyere enn summen av reduserte avskrivninger og rentekostnader. Andre kostnader som er inkludert i definisjonen av kostnader til lokaler, viser kun mindre endringer. Dette inkluderer kostnader som forsikring og reparasjon/vedlikehold av bygninger. Det kan tyde på at det i flere tilfeller benyttes såkalte *barehouse leieavtaler* (på engelsk omtalt som *triple net contracts*), hvor leietager er ansvarlig for vedlikehold og utskiftninger på eiendommen.

Trygge Barnehager AS gjennomførte en større restrukturering av eierskapet til barnehagelokalene i 2019 og utgjør en vesentlig andel av utvalget. Også flere andre konsern og kjeder er representert i tillegg til en rekke barnehager som ikke har oppgitt å være del av et større barnehageselskap eller et konsern med flere barnehager.

Vi har registrert flere restruktureringer og oppkjøp i sektoren de seneste årene hvor barnehager er splittet i drifts- og eiendomsselskaper og hvor eiendomsselskapene har blitt overdratt til eiendomsinvestorer som primært investerer i eiendommer som leies ut til aktører med betydelig offentlig finansiering. Disse transaksjonene innebærer at selger har både en rett og en plikt til å leie eiendommen tilbake over en lengre periode (og har store likheter med såkalt *sale and lease back*):

- I 2018 kom Altor Fund inn på eiersiden i Gnist-barnehagene.⁹⁷ I 2019 ble det gjennomført en transaksjon hvor bygningene ble overdratt til det australske selskapet Whitehelm Capital. Samtidig overtok Whitehelm Capital selskapet Pioneer Property, som har eierskapet til flere av byggene hvor Norlandia-barnehagene driver.⁹⁸ Ifølge årsrapporten til Pioneer Property Group for 2019 har porteføljen langsiktige *barehouse leieavtaler*.⁹⁹ Driftsselskapene til Gnist-barnehagene er siden overdratt til Norlandia, og barnehagene innlemmet i denne kjeden.¹⁰⁰
- Læringsverkstedet solgte i 2020 140 av barnehagebyggene i kjeden til det svenske eiendomsselskapet Samhällsbyggnadsbolaget (SBB).^{101 102} Udir har satt i gang tilsyn av tre av barnehagene som var involvert i denne transaksjonen¹⁰³.
- Trygge Barnehager AS, som driver FUS-kjeden, solgte i 2021 142 barnehagebygg til SBB¹⁰⁴. Restruktureringen i Trygge barnehager ble gjennomført ved at driftsselskapene ble fisjonert ut til nye aksjeselskap i 2019, og det ble tegnet langsiktige leiekontrakter som i sum medførte høyere kostnader for driftsselskapene enn tidligere vedlikeholds- og rentekostnader. Eiendommen ble liggende tilbake i det opprinnelige aksjeselskapet, som senere er solgt til eiendomsinvestorer.

⁹⁷ «Altor enters into partnership with Gnist». Altor.no 9. mai 2018. <https://altor.com/altor-enters-into-partnership-with-gnist>

⁹⁸ «Kristian og Roger Adolfsen selger barnehageeiendommer til australsk pensjonsfond» dn.no 10. oktober 2019. <https://www.dn.no/marked/eiendom/private-barnehager/norlandia/kristian-og-roger-adolfsen-selger-barnehageeiendommer-til-australsk-pensjonsfond/2-1-686258>

⁹⁹ Kapittel 7 i årsrapport, tilgjengelig her: https://pioneerproperty.no/wp-content/uploads/2020/04/200423_-_Annual_Report_2019_-_PPG_-SIGNED.pdf

¹⁰⁰ «Selger Gnist-barnehagene til Norlandia.» Barnehage.no 16. september 2021. <https://www.barnehage.no/gnist-barnehager-norlandia/selger-gnist-barnehagene-til-norlandia/223222>

¹⁰¹ «Svensk selskap kjøper barnehagebygg i Norge for over fire milliarder kroner.» e24.no 3. juli 2020.

<https://e24.no/naeringsliv/i/JokgoR/svensk-selskap-kjooper-barnehagebygg-i-norge-for-over-fire-milliarder-kroner>

¹⁰² Årsrapport for Læringsverkstedet for 2020:

<https://laringsverkstedet.no/assets/lv/site/uploads/documents/%C3%85rsregnskap2020.pdf>

¹⁰³ «Tilsyn med tre barnehager i Læringsverkstedet». nrk.no 4. august 2022. <https://www.nrk.no/nyheter/tilsyn-med-tre-barnehager-i-laringsverkstedet-1.16057120>

¹⁰⁴ «Trygge Barnehager selger 142 barnehagebygg til svensk kjøper». Barnehage.no 13. desember 2021

(<https://www.barnehage.no/barnehager-eiendom-fus/trygge-barnehager-selger-142-barnehagebygg-til-svensk-kjooper/226724>).

Vi har for sammenligning også sett nærmere på sammensetning og utvikling i kostnader til lokaler for barnehager hvor det ikke er identifisert endringer i eierforholdene i perioden. Analysene viser at det ikke har funnet sted en tilsvarende økning i kostnader til lokaler for disse barnehagene. Totalt sett er det en tydelig konklusjon at restruktureringene som har vært gjennomført, har gitt økte kostnader for de enkelte barnehagene.

I en virksomhet som selger og leier tilbake bygg slik vi har sett i barnehagesektoren, vil vi forvente at det bokføres en gevinst på salget, da bygget som regel overdras til en høyere verdi enn det er bokført til. Om verdien ikke overføres til eiere eller andre konsernselskaper gjennom utbytte eller konsernbidrag, bidrar salgsgevinsten til å øke virksomhetens egenkapital. Dersom eiendommen har vært finansiert ved låneopptak, reduseres gjelden gjennom at lånet nedbetales. For å unngå skatt er det vanlig å utfisjonere eiendom fra driftsselskapet og deretter selge eiendomsselskapet. Gevinsten fra salget vil da tilfalle morselskapet.

4.3 Nærmere om konsekvensene av omorganisering i sektoren

Som redegjort for over, vil fast eiendom kunne skilles fra den pedagogiske virksomheten ved skattefri fisjon, avhengig av hvordan selskapsstrukturen var før omorganiseringen. Dette har muliggjort både salg av eiendomsselskapet til private aktører som ikke er tilknyttet barnehagesektoren og utdeling av verdier til eierne av private barnehager.

I det følgende vil vi se nærmere på begrunnelsen for omorganiseringen på generelt grunnlag.

4.3.1 Risikospredning

Fast eiendom skilles gjerne ut i et eget rettssubjekt av hensyn til risiko. Dersom driftsselskapet går konkurs vil det at eiendommen ligger i et eget rettssubjekt innebære at konkursboet ikke kan ta utlegg i den faste eiendommen. Dette såfremt hjemmelen til den faste eiendommen er overført til eiendomsselskapet og eiendomsselskapet har oppnådd rettsvern.

4.3.2 Nye begrensninger i barnehageloven

At barnehageloven oppstiller et forbud mot annen virksomhet vil i visse tilfeller kunne innebære at et barnehageselskap blir pålagt å skille fast eiendom og drift. I de tilfeller der utleien av den faste eiendommen blir så omfattende at det ikke anses som tillatt tilleggsvirksomhet, er det pålagt å skille ut den faste eiendommen. Videre kan kravet om at hver barnehage skal ligge i et eget rettssubjekt medføre at eiendom og barnehagedrift må skilles.

4.3.3 Skattemessig hensyn

Dersom det er ønskelig å selge eiendommen til en tredjepart vil det også skattemessig være gunstig å skille ut eiendommen i et aksjeselskap. I stedet for at salg av eiendommen blir ansett som en skattepliktig innmatstransaksjon, vil salg av aksjer i eiendomsselskapet under visse forutsetninger kunne være fritatt fra skatt etter fritaksmetoden.

4.3.3.1 Kapital frigis

Når en eiendom skilles fra den operative virksomheten gjennom en intern omorganisering, for eksempel fisjon, vil barnehageselskapet og eiendomsselskapet være nærstående parter. Fisjonen, hvis den skjer til kontinuitet, medfører ikke at det frigjøres midler ved gjennomføring av fisjonen.

For at barnehageselskapet skal ha rett til å benytte lokalene må det inngås en leieavtale som regulerer leieforholdet. Selges eiendomsselskapet videre til en tredjepart vil både utleier og leietaker fortsatt være bundet av leieavtalen. Når eier og bruker av eiendommen selger eiendommen og leier den tilbake omtales dette som "sale-and-leaseback". Gjennom slike transaksjoner frigis kapital til selger. Prisen som kjøper er villig til å betale for aksjene vil blant annet være avhengig av størrelsen på leiebeløpet.

Dersom det inngås en “barehouse leieavtale” vil leietaker være ansvarlig for vedlikehold og utskiftning på eiendommen. Dette vil redusere eiers risiko knyttet til eiendommen, noe som igjen vil kunne gjenspeile seg i en høyere salgspris for selger. Det er vanlig at leiekontrakten har en lang varighet slik at leietaker sikres tilgang til lokalene.

4.3.4 Merverdiavgift - konsekvenser

Et eiendomsselskap som leier ut lokaler til barnehagedrift er ikke omfattet av reglene om merverdiavgiftskompensasjon. Eiendomsselskapet kan heller ikke benytte reglene om frivillig registrering for utleie i merverdiavgiftsloven. Det innebærer at husleien skal faktureres uten merverdiavgift, og at merverdiavgift på kostnader til drift, vedlikehold, påkostninger og nybygg blir en endelig kostnad for eiendomsselskapet. Ved endring fra eie til leie vil derfor merverdiavgiften bli en kostnad som eiendomsselskapet regner inn ved fastsettelsen av leievederlaget. Merverdiavgiftsreglene bidrar også til et press på at kostnader til drift og vedlikehold legges på barnehagedriftsselskapet, som vil få merverdiavgiften på disse anskaffelsene kompensert. Nybygg og påkostninger vil normalt være utleiers kostnader og avgiften på disse anskaffelsene blir da en endelig kostnad.

Ved overføring av fast eiendom der det er oppført nybygg eller gjort større påkostninger de siste 10 årene før overføringen, vil overføringen utløse negativ justering. Det vil si en forholdsmessig tilbakebetaling av merverdiavgiftskompensasjon som er krevd på byggearbeidene. Justeringsplikten kan ikke overføres til eiendomsselskapet og blir dermed en endelig kostnad for barnehageselskapet.

De skatterettslige, merverdiavgiftsrettslige og selskapsrettslige virkningene av å etablere en konsernstruktur må ses i lys av barnehagelovens regler. I det følgende skal det redegjøres for reglene knyttet til utdeling av overskudd og transaksjoner mellom nærstående og hvilke rettslige rammer barnehageloven oppstiller i tilknytning til dette.

4.4 Utdelinger

4.4.1 Generelt

En konsekvens av at de ulike selskapsformene er selvstendige rettssubjekter er at eierne eller deltakerne, innenfor lovgivningens rammer, kan tilegnes den kapital som er opparbeidet i selskapet.¹⁰⁵ For barnehagevirksomheter som inngår i konsern vil det være særlig relevant å se hen til hvordan selskapet kan foreta utdelinger som tilflyter de private eierne av virksomheten, herunder hvordan overskudd i et konsernselskap kan utnyttes av de andre selskapene i konsernet.

I det følgende skal det redegjøres for hvordan det kan skje verdioverføringer i aksjeselskaper. I punkt 4.4.4 og 4.4.5 skal også de selskapsrettslige rammene for utdelinger fra samvirkeforetak og stiftelser kort kommenteres.

4.4.2 Utdeling fra aksjeselskap

Aksjeloven § 3-6 første ledd bestemmer at en «utdeling fra selskapet kan bare skje etter reglene om utbytte, kapitalnedsetting, fusjon eller fisjon av selskaper, og tilbakebetaling etter oppløsning».¹⁰⁶

Som en utdeling etter aksjeloven regnes enhver overføring av verdier som direkte eller indirekte kommer aksjeeieren til gode.¹⁰⁷ Alle ensidige verdioverføringer fra selskap til aksjonær skal derfor

¹⁰⁵ Jf. NOU 2020:13 (Private aktører i velferdsstaten) pkt. 7.2.5 på s. 132.

¹⁰⁶ Jf. aksjeloven § 3-6 første ledd.

¹⁰⁷ Jf. aksjeloven § 3-6 annet ledd.

anses som en utdeling etter aksjeloven. Alle eiendeler og rettigheter som har en økonomisk verdi omfattes av begrepet. Dersom et selskap overfører penger, fast eiendom, løsøre, tjenesteytelser eller andre formuesgoder med økonomisk verdi til en aksjonær eller dennes nærstående, vil overføringen anses som en utdeling. Der aksjonærens utgifter eller forpliktelser dekkes av selskapet foreligger også en utdeling etter loven.¹⁰⁸

Det må skilles mellom lovlige og ulovlige utdelinger. Dersom det har skjedd en utdeling fra selskapet i strid med aksjeloven, har mottakeren plikt til å tilbakeføre det som er mottatt.¹⁰⁹ Dette gjelder likevel ikke for utdeling av utbytte eller tilbakebetaling ved kapitalnedsettelse, fusjon, fisjon eller oppløsning dersom mottakeren, da utdelingen ble mottatt, verken forsto eller burde ha forstått at utdelingen var ulovlig.¹¹⁰ Mottakere i god tro er derfor beskyttet etter gjeldende regelverk. Dersom det gjennomføres en utdeling i strid aksjelovens bestemmelser, vil styret kunne komme i ansvar hvis dette resulterer i et økonomisk tap for medkontrahtenter, kreditorer etc.

4.4.2.1 Utbytte på aksjer

Aksjeloven § 8-1 regulerer hva som kan deles ut som utbytte. Aksjeloven § 8-1 første ledd bestemmer at selskapet bare kan dele ut utbytte såfremt selskapet etter utdelingen har gjenværende selskapsmidler tilsvarende selskapets bundne egenkapital.¹¹¹ For øvrig kan selskapet bare dele ut utbytte såfremt selskapet etter utdelingen står igjen med en forsvarlig egenkapital og likviditet.¹¹²

I vurderingen av hvorvidt utbytteutdelingen er lovlig eller ikke, tas det ikke hensyn til hvor midlene stammer fra. Dette innebærer at offentlige tilskuddsmidler også kan deles ut som utbytte.¹¹³ Prinsippet i barnehageloven § 23 om at tilskuddsmidler og foreldrebetaling skal komme barna til gode begrenser heller ikke utdeling av offentlige midler. I Prop. 96 L (2019-2020) la departementet til grunn at et utdelingsforbud ikke var nødvendig fordi dagens regelverk for øvrig ga lite rom for å ta ut verdier som er ment til å komme barna til gode.¹¹⁴ Så lenge kravene i barnehageloven for øvrig er oppfylt, så foreligger det ikke noe utdelingsforbud.

4.4.2.1.1 Skatt

Skatteloven § 10-11 første ledd bestemmer at utbytte fra selskaper som omfattes av skatteloven § 10-1, herunder blant annet aksjeselskaper, som hovedregel skal anses som skattepliktig inntekt.

For utdeling av utbytte til personlige aksjonærer er utbytte på aksjer, etter fradrag for skjerming, skattepliktig for mottaker og inngår i skattyters alminnelige inntekt.¹¹⁵ For selskaper som kvalifiserer til fritaksmetoden vil utdelinger av utbytte fra blant annet aksjeselskaper under visse forutsetninger være fritatt fra skatt.¹¹⁶ Skattytere som omfattes av fritaksmetoden har som alminnelig utgangspunkt likevel plikt til å inntektsføre 3 prosent av utdelt utbytte med mindre selskapene inngår i et skattekonsern.

Det skatterettslige utbyttebegrepet, som ikke sammenfaller fullt ut med det selskapsrettslige, reguleres av skatteloven § 10-11 annet ledd. Som utbytte regnes enhver utdeling som innebærer helt eller delvis vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær. Alt med en økonomisk

¹⁰⁸ Jf. Rt. 2011 s. 257.

¹⁰⁹ Jf. aksjeloven § 3-7 første ledd.

¹¹⁰ Jf. aksjeloven § 3-7 første ledd siste setning.

¹¹¹ Jf. aksjeloven § 8-1 første ledd, jf. aksjeloven §§ 3-2 og 3-3.

¹¹² Jf. aksjeloven § 8-1 fjerde ledd, jf. aksjeloven § 3-4.

¹¹³ Jf. NOU 2020:13 (Private aktører i velferdsstaten) punkt 7.2.5 på s. 132.

¹¹⁴ Jf. Prop. 96 L (2019-2020) pkt. 8.2.5.2 på s. 83.

¹¹⁵ Jf. skatteloven § 10-11 første ledd.

¹¹⁶ Se punkt 3.6.2.2.

verdi vil omfattes. I tillegg vil lån og sikkerhetsstillelse som ytes fra aksjeselskap til personlig aksjonær etter reglene i skatteloven § 10-11 fjerde til sjette ledd også anses som en utbytteutdeling etter bestemmelsen.¹¹⁷ Tilbakebetaling av innbetalt kapital, herunder overkurs eller utdeling ved likvidasjon skal ikke anses som en vederlagsfri overføring og derfor heller ikke som utbytte.¹¹⁸

Skatterettslig er det uten betydning for skatteplikten om utbytte er utdelt i strid med aksjeloven, er tilknyttet skattepliktig eller skattefri inntekt eller kun tilfaller noen av aksjonærene i selskapet.¹¹⁹

4.4.2.2 Andre verdioverføringer («Maskerte utdelinger»)

Det kan også forekomme andre verdioverføringer fra selskap til aksjonær eller til andre av selskapets nærstående. I teorien er det oppstilt et skille mellom synlige verdioverføringer, slik som utdeling av utbytte, kapitalnedsettelse, fisjon/fusjon, konsernbidrag etc., og «skjulte» verdioverføringer som er kamuflert som noe annet, såkalte «maskerte utdelinger».¹²⁰ I NOU 2020:13 (Private aktører i velferdsstaten) oppstilles det også et slikt skille. Med uttrykket «maskerte utdelinger», siktes det til at verdiene som overføres er synlige, men at transaksjonene fremstår (kamufleres) som noe annet enn en utdeling.¹²¹

Et tjenestekjøp mellom to nærstående hvor ytelsene ikke innehar jevnbyrdig verdi, vil kunne være en kamuflert utdeling. Dersom barnehagen leier lokaler fra en nærstående part, vil leiekostnader som overstiger markedspris reelt sett kunne være en skjult verdioverføring til eier av eiendommen. Dette vil redusere resultatet i leietaker samtidig som resultatet i utleier øker. Tilsvarende ved kjøp av administrasjonstjenester til en pris som ikke ville blitt avtalt mellom uavhengige parter.¹²² Slike overføringer er i strid med barnehagelovens regler og skatte- og selskapsrettslige regler.

Grunnen til å foreta såkalte «maskerte utdelinger» trenger ikke nødvendigvis å være skattemotiverte. I Folkvord (2013) uttales det:

«Bakgrunnen for maskert utbytte trenger ikke bare å være ønske om å unngå rettsvirkninger som oppstår ved utbytte, men kan også være ønske om å oppnå rettsvirkningene som skapes av maskeringen. Motivene for både skjult og maskert utbytte og måten dette kan gjøres på er både sammensatte og mangfoldig.»¹²³

At såkalte «maskerte utdelinger» kan ha andre formål enn skatt er lite tvilsomt. Dersom det foreligger et utbytteforbud eller man av andre grunner ikke ønsker å synliggjøre en utbytteutdeling, kan det tenkes at verdi overføres gjennom feilaktig prising er reelle tjenester og varer eller kjøp av konstruerte tjenester, immaterielle eiendeler mv. Betaler f.eks. leietaker en leie som ikke er på armlengdes vilkår, vil dette kunne være en urettmessig verdioverføring fra leietaker til utleier.

Transaksjoner mellom nærstående og flytting av overskudd over landegrensene vil bli nærmere behandlet i punkt 4.4.4 og 4.4.5 nedenfor.

¹¹⁷ Jf. Skatte-ABC 2022 Aksjer- utbytte punkt 6 på s. 46.

¹¹⁸ Jf. skatteloven § 10-2 annet ledd andre setning.

¹¹⁹ Jf. Skatte-ABC 2022 Aksjer - utbytte punkt 6.1 på s. 46.

¹²⁰ Jf. Folkvord (2013) Utbytte på s. 35.

¹²¹ Jf. Folkvord (2013) Utbytte på s. 35.

¹²² Jf. NOU 2020:13 (Private aktører i velferdsstaten) på s. 135.

¹²³ Jf. Folkvord (2013).

4.4.3 Konsernbidrag

Som nevnt i punkt 3.4 er utgangspunktet at selskaper i konsern skal skattlegges som adskilte skattesubjekter. Skatteloven åpner imidlertid for at selskaper som kvalifiserer til å utgjøre et skattekonsern kan utjevne inntekter mellom selskapene.¹²⁴ Såfremt vilkårene for å yte og motta konsernbidrag er oppfylt, er bidraget fradragsberettiget i giverselskapet og skattepliktig i mottakerselskapet.

Skatteloven §§ 10-2 til 10-4 åpner for at enkelte skattesubjekter i samme konsern, blant annet norske aksjeselskaper og samvirkeforetak, på visse vilkår har rett til å yte og motta konsernbidrag med skattemessig virkning. Det kan også ytes konsernbidrag mellom selskaper hjemmehørende i Norge selv om konsernspiss er hjemmehørende i utlandet, såfremt selskapene ellers oppfyller vilkårene for rett til å yte og motta konsernbidrag.¹²⁵ Utenlandske selskap som er begrenset skattepliktig til Norge omfattes også av konsernbidragsordningen på nærmere vilkår.¹²⁶ Det er også åpnet for en meget snever adgang til at konsernbidrag under visse forutsetninger kan gis med skattemessig virkning til utenlandske datterselskaper som er hjemmehørende og reelt etablert i land innenfor EØS og som anses likestilt med norsk selskap.¹²⁷

Konsernbidrag innebærer en vederlagsfri overføring av penger, fast eiendom og annet løsøre, driftsmidler og andre former for ytelser av økonomisk verdi, tilsvarende som ved utdeling av utbytte. Det stilles ikke krav til at overføringen faktisk skjer, såfremt selskapet som yter konsernbidrag påtar seg en ubetinget forpliktelse.¹²⁸

Omfattes en overføring av konsernbidragsreglene vil aksjeselskapet ha krav på fradrag for konsernbidrag så langt dette ligger innenfor selskapets alminnelige inntekt, og såfremt konsernbidraget ellers er lovlig etter aksjelovens regler. Tilsvarende skal konsernbidrag anses som skattepliktig inntekt for mottakeren samme inntektsår som bidraget er fradragsberettiget for giverselskapet.¹²⁹

En forutsetning for at inntekter kan utjevnes ved konsernbidrag er at vilkårene for å yte og motta konsernbidrag er oppfylt ved utgangen av det inntektsåret som konsernbidraget kreves fradragsført.

Konsernbidrag er som nevnt over praktisk i de tilfellene konsernselskaper ønsker å skattemessig utjevne inntekter mellom selskapene. Der et selskap går med skattemessig underskudd og et annet går med skattemessig overskudd, bidrar konsernbidragsreglene til skattemessig nøytralitet. Konsernbidragsreglene er ikke begrenset til bestemte næringer og vil også kunne komme til anvendelse for å utjevne skattepliktig inntekt i "barnehagekonsern".

I et økonomisk perspektiv kan også konsernbidrag mellom barnehageselskapene eller fra morselskapet til et barnehageselskap benyttes til overføring av midler til et barnehageselskap i tilfelle av et år med negativt driftsresultat og påfølgende lav egenkapital. Økonomisk blir konsekvensen av overføringen at egenkapitalen i avgivende selskap svekkes til fordel for selskapet som blir tildelt konsernbidrag. Innenfor et konsern kan dette være en nødvendig overføring på kort sikt for å sikre grunnlag for videre drift i alle datterselskapene.

¹²⁴ Jf. skatteloven § 10-4.

¹²⁵ Jf. skatteloven § 10-4 første ledd siste punkt.

¹²⁶ Jf. skatteloven § 10-4 andre og tredje ledd.

¹²⁷ Jf. skatteloven § 10-5.

¹²⁸ Jf. Skatte-ABC 2022 Aksjeselskap mv. - konsernbidrag punkt 3 på s. 72.

¹²⁹ Jf. skatteloven § 10-3 første ledd.

4.4.3.1 Utdeling og konsernbidrag - merverdiavgift

Utdeling av utbytte og konsernbidrag ved finansielle instrumenter, typisk pengeoverføring eller aksjer, utløser ikke utgående merverdiavgift.

Ved utdeling gjennom avgiftspliktige tjenesteytelser eller løsøre som har vært anskaffet til bruk i avgiftspliktig virksomhet, kan det utløses uttaksmerverdiavgift.

Dersom utdelingen innebærer overføring av fast eiendom der det er krevd merverdiavgiftskompensasjon eller fradrag etter merverdiavgiftsloven, eller det deles ut andre justeringspliktige kapitalvarer (maskiner og inventar mv.) fra avgiftspliktig virksomhet, skal det ikke beregnes uttak, men foretas justering.

Det er mulig å se for seg at det kan oppstå uttaksplicht eller justeringsplikt ved utdeling fra for eksempel renhold og eiendomsdrift, men særlig praktisk er det neppe i barnehagesektoren.

4.4.4 Utdeling fra samvirkeforetak

Samvirkeoven kapittel 4 regulerer de økonomiske forholdene i et samvirkeforetak, herunder hva som kan deles ut til medlemmene av samvirkeforetaket. Etter samvirkeoven kan overskudd i selskapet fritt deles ut til medlemmene basert på deres omsetning med selskapet såfremt kravet til forsvarlig egenkapital er oppfylt¹³⁰ og det ikke er gjort begrensninger i vedtektene.

Samvirkeoven oppstiller, på lik linje med aksjeloven, skranke for hva som kan utdeles og konsekvensene ved ulovlige utdelinger. Samvirkeoven § 31 bestemmer at mottaker av utbetalinger som strider med kravet til forsvarlig egenkapital plikter å tilbakeføre det mottatte. Tilbakebetalingsplikten gjelder ikke dersom mottakeren var i god tro på tidspunktet utdelingen ble mottatt.

4.4.5 Utdeling fra stiftelser

Utdeling fra stiftelser reguleres av stiftelsesloven § 19. For at utdeling fra en stiftelse skal være lovlig må utdelingen vedtas av stiftelsens styre og være i samsvar med stiftelsens formål.¹³¹ Sammenlignet med aksjeselskaper og samvirkeforetak er det for stiftelser ikke tillatt å foreta utdelinger til oppretteren av stiftelsen eller oppretterens nærstående eller til selskap der noen av de nærstående til sammen eller hver for seg har bestemmende innflytelse.¹³² Bestemmelsen har sitt opphav i selvstendighetskravet og prinsippet om at stiftelsen reelt skal være en selveiende formuesmasse.

4.5 Transaksjoner mellom nærstående

4.5.1 Barnehagelovens reguleringer knyttet til nærståendetransaksjoner

Barnehageloven § 23 bestemmer blant annet at en barnehage overfor eieren, eierens nærstående eller andre selskap i samme konsern ikke kan foreta transaksjoner og dekke kostnader på vilkår eller med beløp som avviker fra eller overstiger det som ville vært fastsatt mellom uavhengige parter.¹³³ I gjeldende økonomiforskrift til barnehageloven § 2 annet ledd er det oppstilt et forbud mot at vilkår eller pris i en nærståendetransaksjon overstiger det som ville vært fastsatt mellom

¹³⁰ Jf. samvirkeoven § 25.

¹³¹ Jf. stiftelsesloven § 19 første ledd.

¹³² Med «nærstående» i denne sammenheng menes «ektefelle og en person som vedkommende bor sammen med i ekteskaplignende forhold», jf. stiftelsesloven § 5-1 bokstav a, jf. § 19 annet ledd. Med «bestemmende innflytelse» menes når stiftelsen eier så mange aksjer eller andeler i et selskap som driver næringsvirksomhet, at aksjene eller andelene representerer flertallet av stemmene i selskapet, eller når stiftelsen har rett til å velge eller avsette et flertall av styremedlemmene i et selskap som driver næringsvirksomhet, jf. stiftelsesloven § 4 tredje ledd, jf. § 19 annet ledd.

¹³³ Jf. barnehageloven § 23 andre ledd.

uavhengige parter ikke kan belastes barnehagens konsernregnskap.¹³⁴ For øvrig bestemmer økonomiforskrift til barnehageloven at barnehagene plikter å opplyse Udir, som er tilsynsmyndighet, om transaksjoner med nærstående.

I forslag til ny økonomiforskrift er det foreslått et utvidet notekrav for transaksjoner mellom nærstående i årsregnskapet.¹³⁵ Dersom endringen blir vedtatt vil dagens rapporteringsplikt for avtaler mellom nærstående flyttes til notene i årsregnskapet.

For private barnehager vil reguleringene om nærståendetransaksjoner bli førende for hvilke vilkår og priser som kan avtales der partene i en transaksjon er nærstående. Bestemmelsen vil også bli særlig relevant for pedagogiske virksomheter som inngår i større barnehagekonsern hvor eksempelvis fast eiendom eller administrasjonstjenester er skilt ut i egne selskaper. Dersom barnehagebyggene ligger i et annet subjekt enn barnehagevirksomheten, skal det inngås en avtale om utleie av fast eiendom. Reguleringene vil også få anvendelse i de tilfeller konsernet har et felles administrasjonsselskap som yter tjenester ned i det enkelte barnehageselskap.

I tillegg til at barnehageloven har egne bestemmelser knyttet til avtaler mellom nærstående, oppstiller både selskaps- og skattelovgivningen rammer for prising og hvilke vilkår som kan avtales mellom nærstående parter. I den grad barnehagekonsernet har omsetning av avgiftspliktige leveranser, har også merverdiavgiftsloven bestemmelser om prising mellom nærstående, se punkt 4.5.4.

4.5.2 Transaksjoner mellom selskapet og aksjeeiere mv.

Aksjelovens utgangspunkt for konserninterne transaksjoner er at de skal grunnes på vanlige forretningsmessige vilkår og prinsipper.¹³⁶ Det er videre et krav at avtaler mellom selskaper i samme konsern skal foreligge skriftlig.

Aksjeloven har også særskilte saksbehandlingsregler knyttet til transaksjoner mellom nærstående. Aksjeloven § 3-8 oppstiller saksbehandlingsregler for avtaler som inngås mellom selskapet og en nærstående part. Formålet med bestemmelsen er blant annet å forhindre ulovlige utdelinger og særlig av hensyn til kreditorvernet og minoritetsaksjonærene.

Bestemmelsens første ledd første punktum bestemmer at:

«Styret skal godkjenne avtaler mellom selskapet og en aksjeeier, en aksjeeiers morselskap, et styremedlem eller daglig leder der selskapets ytelse på tidspunktet for inngåelse av avtalen har en virkelig verdi som er større enn 2,5 prosent av balansesummen i selskapets sist godkjente årsregnskap.»

Tilsvarende omfattes også avtaler mellom en «nærstående»¹³⁷ til noen av de som er nevnt i første punktum og en som handler etter avtale med noen i samme punkt¹³⁸, f.eks. søsterselskaper i konsern.

I aksjeloven § 3-8 sjettede ledd punkt 1 til 8 er det oppstilt en rekke unntak fra bestemmelsen. Blant annet vil aksjeloven § 3-8 ikke få anvendelse der avtalen som inngås er ledd i selskapets vanlige virksomhet og som for øvrig er grunnet på vanlige forretningsmessige vilkår og prinsipper.¹³⁹

¹³⁴ Forskrift om regnskapsplikt for godkjente ikke-kommunale barnehager.

¹³⁵ Forslag til forskrift om regnskapsplikt m.m. for private barnehager av 29. juni 2022 (økonomiforskrift til barnehageloven) og forslag til endringer i forskrift om tilskudd til private barnehager.

¹³⁶ Jf. aksjeloven § 3-9 første ledd første punktum.

¹³⁷ Jf. aksjeloven § 1-5.

¹³⁸ Jf. aksjeloven § 3-8 første ledd siste punktum.

¹³⁹ Jf. aksjeloven § 3-8 sjettede ledd bokstav a.

Videre er det oppstilt et terskelunntak for de tilfeller selskapets ytelse i transaksjonen har en virkelig verdi som utgjør mindre enn 100 000 kroner, et unntak for avtaler om lønn og godtgjørelse til daglig leder mm.

Omfattes en nærstående-transaksjon av aksjeloven § 3-8 stilles det krav til at styret sørger for at det utarbeides en redegjørelse for avtalen etter reglene i aksjeloven § 2-6 første og annet ledd, se punkt 3.6.4.2 over. Styret skal videre avgi en erklæring om at avtalen er i selskapets interesse, at det er rimelig samsvar mellom verdien av det vederlaget selskapet skal yte og verdien av det selskapet skal motta, herunder at kravet til forsvarlig egenkapital og likviditet vil være oppfylt ved transaksjonen. Redegjørelsen skal signeres av styret og bekreftes av revisor. I tillegg skal redegjørelsen og erklæringen sendes til samtlige av selskapets aksjonærer.

Dersom en nærstående-transaksjon er i strid med bestemmelsens første ledd vil avtalen ikke være bindende for selskapet såfremt selskapet kan godtgjøre at medkontrahenten forsto eller burde ha forstått at styret ikke har godkjent avtalen.¹⁴⁰ Tilsvarende som ved ulovlige utdelinger skal oppfyllelse av en avtale som ikke binder selskapet tilbakeføres.

I dag vil alle avtaler mellom aksjeselskaper og nærstående som omfattes av aksjeloven § 3-8 måtte følge saksbehandlingsreglene og de kravene som følger av bestemmelsen. I forslag til ny økonomiforskrift til barnehageloven foreslår departementet at det stilles krav om at alle barnehager skal behandle avtaler med nærstående i samsvar med aksjeloven § 3-8 første, andre, tredje og femte ledd. Dersom forslaget blir vedtatt må alle nærståendeavtaler som en barnehage (uavhengig av organisasjonsform) inngår og som samlet overstiger 50 000 kroner følge saksbehandlingsreglene i bestemmelsen. Unntakene som oppstilles i aksjeloven § 3-8 sjette ledd vil, dersom forslaget blir vedtatt slik det står, ikke komme til anvendelse for barnehager. Det er således terskelverdien på 50 000 kroner som blir førende for hvorvidt avtalen mellom barnehagen og den nærstående må være i samsvar med kravene i aksjeloven § 3-8 eller ikke.

4.5.3 Internprising - transaksjoner mellom selskaper/innretninger med interessefellesskap

Transaksjoner og mellomværender mellom selskaper/innretninger med interessefellesskap («kontrollerte transaksjoner») omfattes av skattereglene om internprising.

Grunnprinsippet bak reglene om internprising er at priser og øvrige vilkår for transaksjoner mellom nærstående parter skal tilsvare det som ville vært avtalt mellom uavhengige parter i en sammenlignbar situasjon. Dette omtales som «armlengdeprinsippet», og er nedfelt i skatteloven § 13-1. Skatteloven § 13-1 gir skattemyndighetene adgang til å gripe inn og endre skattefastsettingen hvis internprisingen ikke er i tråd med armlengdeprinsippet, dvs. dersom skattemyndighetene kan sannsynliggjøre at foretaket har fått sin inntekt eller formue «reduert» på grunn av «direkte eller indirekte interessefellesskap».

Hvis armlengdeprinsippet ikke er fulgt kan formuen eller inntekten fastsettes ved skjønn. Ved skjønnsutøvelse skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget, jf. skatteloven § 13-1 tredje ledd. Videre kan tilleggsskatt og renter ilegges.

OECD Transfer Pricing Guidelines (TPG) gir veiledning til hvordan armlengdeprinsippet skal praktiseres, herunder hvilke internprisingsmetoder som kan anvendes.

¹⁴⁰ Jf. Aksjeloven § 3-8 femte ledd.

Bestemmelsen er først og fremst aktuell ved grenseoverskridende transaksjoner. Men den får også anvendelse for transaksjoner og mellomværender mellom norske selskaper/innretninger med interessefellesskap.

Skatteloven § 13-1 gir som hovedregel hjemmel til å fravike priser og vilkår i transaksjoner mellom nærstående som ikke samsvarer med priser og vilkår som ville vært avtalt mellom uavhengige parer, dvs. ikke er i overensstemmelse med armlengdeprinsippet. Bestemmelsen kan også benyttes til å foreta strukturell justering av avtaler som et ledd i verdsettingen, f.eks. hvor et interessefellesskap har ført til at et selskap har en høyere gjeldsgrad og dermed høyere rentekostnader enn det som ville vært tilfelle uten interessefellesskapet (tynn kapitalisering).¹⁴¹

Skatteforvaltningsloven § 8-11 og § 8-12 med tilhørende forskrift oppstiller noen konkrete plikter for selskaper som omfattes av reglene om internprising:

- Oppgaveplikt: Plikt til å levere skjema RF-1123 sammen med skattemeldingen
- Dokumentasjonsplikt: Plikt til å utarbeide skriftlig dokumentasjon om priser og vilkår ved transaksjoner og overføringer mellom nærstående selskaper/innretninger.
- Land-for-land rapportering

Pliktene i skatteforvaltningsloven inntreffer kun dersom visse terskler er nådd, se nedenfor.

4.5.3.1 Oppgaveplikt - RF 1123

I medhold av skatteforvaltningsloven § 8-11 og tilhørende forskrift skal selskap eller innretning levere melding med opplysninger om transaksjoner og mellomværender med nærstående foretak. Opplysningene skal leveres som vedlegg til skattemeldingen i eget skjema RF-1123.

Opplysningsplikten gjelder likevel ikke for foretak som:

- i løpet av inntektsåret har hatt transaksjoner med nærstående selskaper og innretninger og/eller disposisjoner med faste driftssteder med en samlet virkelig verdi mindre enn 10 millioner kroner, og
- har mellomværender med nærstående selskap og innretning og/eller med faste driftssteder med en samlet verdi mindre enn 25 millioner kroner ved utgangen av inntektsåret.

4.5.3.2 Dokumentasjonsplikt

Selskap eller innretning som har plikt til å levere skattemelding skal utarbeide dokumentasjon som gir grunnlag for å vurdere om priser og vilkår i deres transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper og innretninger samsvarer med det som ville vært fastsatt i transaksjoner og mellomværender inngått mellom uavhengige parter under sammenlignbare forhold og omstendigheter. Dokumentasjonen skal legges fram, utleveres eller sendes innen 45 dager etter krav fra skattemyndighetene, og skal oppbevares av den dokumentasjonspliktige i minst ti år etter utgangen av skattleggingsperioden.

Unntatt fra plikten til å utarbeide og levere dokumentasjon etter annet ledd er selskap eller innretning som nevnt i første ledd, som i regnskapsåret sammen med nærstående har færre enn 250 ansatte, og enten

a) har en salgsinntekt som ikke overstiger 400 millioner kroner eller

¹⁴¹ Skatte-ABC 2022, «Tilsidesettelse - internprising og interessefellesskap», pkt. 1 «Generelt».

b) har en balansesum som ikke overstiger 350 millioner kroner.

De ovennevnte regler innebærer at dersom selskapet ikke har opplysningsplikt, så vil det heller ikke foreligge dokumentasjonsplikt. Dersom selskapet har opplysningsplikt, må det således vurderes om selskapet også har dokumentasjonsplikt.

4.5.4 Merverdiavgift - beregningsgrunnlag

For barnehagekonsern som har avgiftspliktig omsetning, for eksempel renholdstjenester eller eiendomsdrift i egne selskaper, regulerer merverdiavgiftsloven prising av de avgiftspliktige leveransene til nærstående¹⁴²:

“Består det et interessefellesskap mellom leverandør og mottaker av varer og tjenester, og dette interessefellesskap må antas å kunne føre til en annen fastsettelse av vederlaget enn om det ikke hadde foreligget, kan beregningsgrunnlaget ikke settes lavere enn den alminnelige omsetningsverdien.»

Med alminnelig omsetningsverdi forstås den prisingen som ville bli tatt ved salg av tilsvarende leveranser til en mottaker som ikke er nærstående. Vurderingen er sammenlignbar med skattelovens regler om salg til nærstående på armlengdes vilkår, se punkt 4.5.3.

For tjenester som er unntatt fra merverdiavgift finnes det ingen tilsvarende bestemmelse om prising mellom nærstående i avgiftsregelverket. Det vil blant annet si at det for utleie av fast eiendom fra et eget eiendomssubjekt i konsernet til enheten som drifter barnehagen ikke er egne regler i merverdiavgiftsregelverket om prisingen. Se om krav til armlengdes prising etter skattereglene og selskapsretten over i punkt 4.5.3.

4.6 Utleie og innleie av barnehagepersonale og bruk av bemanningsforetak

I konsernstrukturer vil det kunne være aktuelt å opprette et eget bemanningsforetak for å sørge for størst mulig fleksibilitet med hensyn til en mest mulig effektiv fordeling av arbeidskraft i konsernet. For et barnehagekonsern bestående av flere barnehageselskaper ville det vært praktisk, særlig med hensyn til barnehagens vikarer, å kunne fordele og leie ut disse til den enkelte barnehage ved behov. Barnehageloven § 23 a forbyr å drive annen virksomhet enn drift av barnehage. Dette innebærer at et selskap ikke kan drive utleie av ansatte i tillegg til pedagogisk virksomhet. Dette er også behandlet i forslag til ny økonomiforskrift som foreslår at barnehageselskapet kun i svært begrenset grad skal kunne leie ut personale.¹⁴³

I forslag til endringer i arbeidsmiljøloven m.m. er det foreslått regelendringer knyttet til inn- og utleie fra bemanningsforetak. Forutsatt at forslaget blir vedtatt, vil hovedregelen være at innleie ved midlertidig behov ikke vil være tillatt. Det vil likevel fortsatt være adgang til å leie inn ved behov for vikarer, jf. aml. § 14-9 annet ledd bokstav b.

Forutsatt at de foreslåtte reglene blir vedtatt skal personalet i barnehagen være ansatt i samme rettssubjekt som barnehagen og man kan som hovedregel heller ikke leie ut egne ansatte til andre barnehager. Dette vil i stor grad begrense adgangen til å benytte bemanningsforetak.

For skatteformål vil innleie av barnehagevikarer fra et annet selskap i barnehagekonsernet innebære en transaksjon mellom nærstående parter. Dersom forslaget i forskrift til ny økonomiforskrift om at aksjeloven § 3-8 skal komme til anvendelse for avtaler som inngås mellom

¹⁴² Jf. merverdiavgiftsloven § 4-4 første ledd.

¹⁴³ Jf. forslag til ny økonomiforskrift punkt 2.3.2.

barnehagekonsernet og en nærstående blir vedtatt, vil det bli omfattende dokumentasjonskrav knyttet til slik innleie.

Økonomisk vil det også bli nødvendig at avtale om leie av personell inngås på markedsmessige vilkår, hvilket blant annet innebærer at det må beregnes en fortjeneste som tilfaller selskapet som leier ut bemanningen. Risikoen i transaksjonen kan vurderes til å være lav, hvilket trekker i retning at fortjenesteelementet kan være av begrenset størrelse.

Utleie av barnehagevikarer er unntatt fra merverdiavgift¹⁴⁴, slik at det ikke skal oppkreves avgift ved fakturering av denne typen tjenester. Slik utleie faller også utenfor reglene om merverdiavgiftskompensasjon¹⁴⁵. Inngående avgift på anskaffelser til utleievirksomheten blir derfor en endelig kostnad.

4.7 Merverdiavgift

I punkt 3.8 har vi omtalt de merverdiavgiftsrettslige konsekvensene av selve omorganiseringen av barnehagesektoren. I dette punktet er fokuset på driften av barnehagen etter at omorganiseringen er gjennomført.

4.7.1 Eiendom og drift i samme juridiske subjekt

Barnehagevirksomheter der hele aktiviteten ligger i det samme juridiske subjektet, driver ordinær kompensasjonsberettiget virksomhet¹⁴⁶. Barnehagen har krav på kompensasjon på anskaffelser "til bruk i den kompensasjonsberettigede virksomheten."¹⁴⁷ Dette er barnehager der drift, eiendom, administrasjon og ledelse og eventuelt andre tjenester ligger i det samme juridiske subjektet. Kompensasjonsretten gjelder for disse barnehagevirksomhetene også for anskaffelser og drift av den faste eiendommen barnehagen drives fra.

4.7.2 Eie til leie

For barnehagekonsern som har delt barnehagedriften og eiendommen i ulike juridiske subjekter, vil driftsselskapet ha krav på merverdiavgiftskompensasjon på anskaffelser til bruk i barnehagevirksomheten. Eiendomsselskapet driver ikke lenger barnehagevirksomhet, men utleie av fast eiendom. Det ytes ikke kompensasjon for merverdiavgift på anskaffelser til bygg, anlegg eller annen fast eiendom for utleie.¹⁴⁸

Næringsdrivende og offentlig virksomhet som leier ut bygg og anlegg, kan bli frivillig registrert i Merverdiavgiftsregisteret for sin utleievirksomhet.¹⁴⁹ Gjennom den frivillige registreringen oppnår utleier fradragsrett på anskaffelser til bruk i utleievirksomheten. Bestemmelsen om frivillig registrering omfatter ikke utleie til private kompensasjonsberettigede virksomheter, som barnehager. Private barnehagekonsern som går fra eie til leie vil derfor ikke kunne oppnå fradragsrett for merverdiavgift gjennom reglene om frivillig registrering. Et eiendomsselskap eller en offentlig virksomhet som leier ut bygg eller anlegg til kommunal barnehage er omfattet av reglene om frivillig registrering og vil følgelig kunne oppnå fradrag for merverdiavgift.

En nærmere redegjørelse for effekten av denne avgiftsmessige ulikheten i regelverket mellom utleie til private og utleie til kommunale barnehager faller utenfor rammene for denne utredningen.

¹⁴⁴ Jf. merverdiavgiftsloven § 3-4 tredje ledd.

¹⁴⁵ Jf. merverdiavgiftskompensasjonsloven § 2.

¹⁴⁶ Jf. merverdiavgiftskompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav d).

¹⁴⁷ Jf. merverdiavgiftskompensasjonsloven § 4.

¹⁴⁸ Jf. merverdiavgiftskompensasjonsloven § 4 andre ledd punkt 3.

¹⁴⁹ Jf. merverdiavgiftsloven § 2-3 første ledd.

4.7.3 Avgiftspliktig virksomhet som ligger i annet juridisk subjekt enn barnehagedriften

For større barnehagekonsern kan det være hensiktsmessig at administrasjon og ledelse ligger i et eget juridisk subjekt. Eller dette har kommet som en konsekvens av barnehagelovens forbud mot annen virksomhet sammen med barnehagen.¹⁵⁰ Det samme forbudet gjør også at tjenester som for eksempel renhold og eiendomsdrift ikke kan ligge i samme juridiske subjekt som barnehagedriften når tjenestene utføres for flere av virksomhetene i konsernet eller selges til aktører utenfor konsernet.

Juridiske subjekter som selger nevnte typer tjenester driver ordinær avgiftspliktig virksomhet, forutsatt at aktiviteten drives i næring (se punkt 3.7.1.1 om næringsbegrepet i merverdiavgiftsretten). Det vil si at barnehagevirksomheten blir belastet med merverdiavgift ved kjøp av disse tjenestene. Avgiften vil være kompensasjonsberettiget for barnehagevirksomheten¹⁵¹ og avgiften blir da ikke en endelig kostnad for barnehagen.

Barnehagekonsern som er organisert med juridiske subjekter som driver både innenfor merverdiavgiftskompensasjonsloven (barnehagedriften) og innenfor merverdiavgiftsloven (administrasjon og ledelse, renhold og eiendomsdrift mv.) får et komplisert avgiftsregnskap med flere regelsett å forholde seg til, og dermed økte administrative kostnader. Dersom konsernet også har skilt eiendom og drift, eller har en ansattpool som leier ut barnehagepersonell, vil konsernet også måtte forholde seg til reglene for virksomheter som er unntatt fra merverdiavgift uten rett til merverdiavgiftskompensasjon.

4.7.4 Andre merverdiavgiftsrettslige konsekvenser etter omorganisering

Fellesregistrering i Merverdiavgiftsregisteret, se punkt 3.7.3.

Transaksjoner mellom nærstående, se punkt 4.5.4.

Utbytteutdeling og konsernbidrag, se punkt 4.4.3.1.

4.8 Overskuddsflytting til utenlandske aksjonærer og selskaper - skattemessige konsekvenser

4.8.1 Generelt

Skattesatsen for alminnelig inntekt i Norge er 22 prosent. Alminnelig inntekt for selskaper tar utgangspunkt i regnskapsmessig resultat, men må justeres med særlige skatteregler. Enkelte inntekter, f.eks. aksjeinntekter innenfor fritaksmetoden er ikke skattepliktig. Videre kan rentefradrag begrenses, og overskudd kan flyttes mellom konsernselskaper med konsernbidrag. Skattemessige underskudd kan fremføres uendelig.

Et konsern eller interessefellesskap mellom selskaper kan omfatte norske og utenlandske selskaper. Det er vanlig at konsern som har virksomhet i flere land etablerer selskap i de aktuelle landene. Videre kan et konsern kjøpe igangværende virksomhet for å vokse eller utvide egen virksomhet. Årsaken til grenseoverskridende utvidelse av et konserns virksomhet er normalt forretningsmessig. Det er likevel slik at forskjellige skattesatser og skatteregler i forskjellige land også kan motivere et konsern til å opprette selskaper i eller flytte virksomhet til enkelte land. F.eks. ved at særlige former for virksomhet, sentraliserte finansieringstjenester, konserntjenester eller eierskap til eiendeler legges til utvalgte land. Stabile skatteregimer kan i seg selv også være et incentiv til flytting eller omorganisering.

¹⁵⁰ Jf. barnehageloven § 23a.

¹⁵¹ Jf. Merverdiavgiftskompensasjonsloven § 4 første ledd.

Dersom et norsk selskap er del av et utenlandsk konsern med utenlandske eiere vil det normalt være ønskelig å flytte overskudd som overstiger nødvendig kapital til drift, utvidelse, utbygging mv. Overskuddsflytting kan skje på flere måter, men typisk er utbytte, handel mellom nærstående, finansiering/renter og betaling av royalt de vanligste kategoriene.

Overskuddsflytting og uthuling av skattefundamenter er et tema som er høyt oppe på den internasjonale agendaen og gjennom BEPS-prosjektet¹⁵² er det stor internasjonal enighet om innføring av tiltak. Norge har allerede mange regler som skal hindre overskuddsflytting, f.eks. internprisingsregler, rentebegrensningsregler, kildeskatt, exit-skatteregler, NOKUS-regler mv.

Nedenfor har vi inntatt et forenklet eksempel som gir et bilde av skattemessig overskuddsflytting:

Et norsk barnehagekonsern driver flere barnehager. Barnehagedrift og barnehageeiendom er skilt ut i forskjellige selskaper i konsernet. Barnehagedrift leier eiendom og betaler markedsmessig leie. Videre belastes selskapene andel av konsernkostnader. I et slikt tilfelle kan det foreligge flytting av inntekt og kostnader mellom norske selskaper i et konsern, men det foreligger ikke noen grenseoverskridende overskuddsflytting og uthuling av norsk skattefundament.

Barnehagekonsernet beslutter så å selge eiendomsselskapet til en utenlandsk aktør. Salget gjøres som salg av aksjer og er skattefritt for norsk selskapsaksjonær. Den utenlandske aktøren oppretter et norsk kjøpselskap som finansieres med en blanding av egenkapital, internlån og fremmedkapital. Det norske kjøpselskapet vil dermed få rentekostnader som er fradragsberettiget.¹⁵³ Videre belastes det norske kjøperselskapet med en berettiget konsernkostnad.

De konserninterne rentekostnadene¹⁵⁴ og konsernkostnaden til utenlandsk selskap skattlegges som inntekt med en lavere sats i den annen stat enn i Norge slik at rente - og konsernkostnaden gir en «høyere» effekt i Norge. Eiendomsselskapet har et overskudd, men siden det nyopprettede norske kjøperselskapet har et underskudd på grunn av rentekostnader og konsernkostnader utlignes overskudd og underskudd med konsernbidrag. På den måten reduserer konsernet som helhet skattebelastningen i motsetning til rene norske konsern.

Utdeling av utbytte til utenlandsk morselskap vil i utgangspunktet medføre kildeskatt, men i mange tilfeller er dette unntatt skatt etter enten norske regler eller skatteavtaler. Utbytte til selskapsaksjonær er ofte skattefritt i mottakende stat.

4.8.2 Beskatning av utenlandske aksjonærer

Med beskatning av utenlandske aksjonærer siktes det her til norsk beskatning av aksjeinntekter i norsk selskap hos aksjonær som ikke er skattemessig hjemmehørende i Norge eller begrenset skattepliktig til Norge og eier aksjer gjennom fast driftssted eller virksomhet som utøves i Norge. Utenlandsk aksjonær kan være både selskapsaksjonær og personlig aksjonær.

¹⁵² <https://www.oecd.org/tax/beps/> og senest omtalt i Statsbudsjettet 2023 pkt. 19:

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/prop.-1-ls-20222023/id2931482/?ch=3#kap19>.

¹⁵³ Regler om rentebegrensning og tynn kapitalisering kan begrense rentefradraget og er et viktig virkemiddel mot overskuddsflytting, men for enkelthets skyld legges det til grunn at det gis fullt fradrag for renter.

¹⁵⁴ Norge har innført regler om kildeskatt på renter og royalt, men disse har begrenset anvendelsesområde.

I utgangspunktet er ikke utenlandsk aksjonær alminnelig skattepliktig til Norge, men likevel slik at det ilegges kildeskatt på en del inntektsstrømmer ut av Norge. F.eks. er ikke utenlandsk aksjonærs gevinst ved salg av aksjer skattepliktig i Norge¹⁵⁵, mens det på utbytte ilegges kildeskatt.

4.8.3 Kildeskatt

Kildeskatt er en bruttoskatt som ilegges nærmere bestemte inntektsstrømmer ut av Norge som stammer fra inntektskilder i Norge. For utenlandske aksjonærer vil det normalt være kildeskatt på utbytte, renter og royalty som vil være aktuelt.

4.8.3.1 Utbytte

Aksjonær bosatt/hjemmehørende i utlandet er i utgangspunktet kildeskattepliktig til Norge for utbytte mv. etter skatteloven når utbyttet er utdelt fra aksjeselskap hjemmehørende i Norge, jf. skatteloven § 10-13.

Tilbakebetaling av skattemessig innbetalt kapital og likvidasjonsutdelinger anses ikke som skattemessig utbytte og utløser ikke kildeskatt.

Plikten til å svare kildeskatt gjelder som utgangspunkt både for fysiske personer og selskaper mv.

Skattesatsen for kildeskatt fastsettes av Stortinget hvert år i Stortingets skatte- og avgiftsvedtak (ssv.). Satsen er 25 prosent og har vært uendret i mange år. For aksjeselskaper mv. er det imidlertid omfattende unntak fra plikten til å svare kildeskatt av utbytte under fritaksmetoden. Videre reduseres normalt skattesatsen etter skatteavtale vanligvis til 15 prosent og enkelte tilfeller ned til null for selskapsaksjonærer.

4.8.3.2 Renter

Reglene om kildeskatt på renter i skatteloven § 10-80 og § 2-3 første ledd bokstav i gjelder for upersonlige skattytere når mottaker av rentene (kreditor) er hjemmehørende i et lavskatteland og den som betaler rentene (debitor) er nærstående¹⁵⁶ til kreditor. Reglene skal motvirke overskuddsflytting fra Norge ved kunstig høye rentebetalinger til nærstående foretak i lavskatteland. Med lavskatteland menes land hvor den alminnelige inntektsskatten på selskapets eller innretningens samlede overskudd utgjør mindre enn to tredjedeler av den skatten som skulle vært fastsatt for selskapet eller innretningen dersom det hadde vært hjemmehørende i Norge, jf. skatteloven § 10-63.

Kildeskatteplikten gjelder imidlertid ikke for betaling av renter til selskaper og innretninger som er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land, jf. skatteloven § 10-80 annet ledd bokstav a.

Plikten til å svare kildeskatt gjelder for ytelser som faller inn under skatteloven § 6-40 om fradragsrett for renter av gjeld og gjelder uavhengig av om betaleren har fradragsrett for rentene. Bestemmelsen gjelder ved siden av rentebegrensningsregelen i skatteloven § 6-41.

Satsen for kildeskatt på renter utgjør 15 prosent, ev. en lavere sats hvis det følger av skatteavtale.

¹⁵⁵ Ved utflytting fra Norge gjelder det egne exitskatteregler for personlig aksjonærer.

¹⁵⁶ Som nærstående anses etter skatteloven § 10-82 første ledd:

- selskap eller innretning som betaleren, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 prosent
- selskap eller innretning som, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer betaleren med minst 50 prosent
- selskap eller innretning som nærstående nevnt i annet strekpunkt, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 prosent

Reglene gjelder renter som er påløpt fra og med 1. juli 2021.

4.8.3.3 Royalty og leiebetalinger for visse fysiske eiendeler

Skatteloven § 10-81 og § 2-3 første ledd bokstav j har regler om kildeskatt på vederlag for bruk av eller retten til å bruke immaterielle rettigheter (royalty). Reglene gjelder for upersonlige skattytere.

Den som mottar royalty eller leiebetaling (kreditor) må være hjemmehørende i et lavskatteland, og den som betaler (debitor) må være nærstående til kreditor. Nærmere om lavskatteland og nærstående, se over.

Kildeskatteplikten gjelder ikke for betaling av royalty og leie til selskaper og innretninger som er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land, jf. skatteloven § 10-81 annet ledd bokstav a.

Reglene skal motvirke overskuddsflytting fra Norge ved kunstig høy royalty eller leiebetaling til nærstående foretak i lavskatteland. Plikten til å svare kildeskatt gjelder uavhengig av om betaleren har fradragsrett for royaltyen eller leiebetalingen.

Bestemmelsen gjelder ved siden av skatteloven § 13-1, som kan anvendes hvor det som følge av interessefelleskap er betalt høyere vederlag enn det som ville vært betalt mellom uavhengige parter.

Plikten til å svare kildeskatt gjelder vederlag for bruk av eller retten til å bruke immaterielle rettigheter og leiebetalinger for skip, fartøy, rigger mv., fly og helikopter. Satsen for kildeskatt på royalty og leiebetalinger utgjør 15 prosent, ev. en lavere sats hvis det følger av skatteavtale.

Reglene gjelder royalty som er påløpt fra og med 1. juli 2021, og for leiebetalinger som er påløpt fra og med 1. oktober 2021.

4.8.4 Rentebegrensingsregelen

Skatteloven § 6-41 har regler om begrensning av rentefradrag for selskap mv. i konsern og for nærstående selskap mv. utenfor konsern. Regelens formål er å hindre internasjonal skatteplanlegging ved at norske selskap får store rentefradrag ved renteutbetalinger ut av landet. Skatteloven § 13-1 kan komme til anvendelse i tillegg til skatteloven § 6-41.

Reglene innebærer at det ikke gis fradrag for rentekostnader som overstiger 25 prosent av en særskilt beregnet resultatstørrelse (skattemessig EBITDA). For selskap mv. i konsern gjelder fradragsbegrensningen både renter som betales til nærstående part (interne renter) og renter som betales til ikke-nærstående part (eksterne renter). For nærstående selskap utenfor konsern er det bare netto rentekostnader (interne renter) til nærstående som kan avskjæres. Med selskap i konsern etter rentebegrensingsreglene menes selskap mv. som regnskapsåret før inntektsåret er konsolidert linje for linje i utgående balanse i et konsernregnskap som er utarbeidet etter regnskapsspråkene NGAAP, IFRS, IFRS for SME, GAAP i et EØS-land, UK GAAP, US GAAP eller japansk GAAP, eller kunne vært konsolidert linje for linje i utgående balanse i et konsernregnskap dersom IFRS hadde vært anvendt. Konsernvilkåret er her et annet enn etter både aksjelovens regler for konsern og skattekonsern (som gjelder ved blant annet konsernbidrag).

Rentebegrensingsreglene får bare anvendelse dersom netto rentekostnad overstiger 25 millioner kroner for selskap i konsern. For nærstående selskap utenfor konsern er grensen 5 millioner kroner, jf. skatteloven § 6-41 fjerde ledd. Selskaper innenfor konsern som overstiger terskelen kan imidlertid få fullt fradrag for gjeldsrentene hvis selskapet oppfyller vilkårene etter den egenkapitalbaserte unntaksregelen i skatteloven § 6-41 åttende ledd. Selv om unntaksregelen får

anvendelse, gjelder likevel regelen om begrensning av fradrag for renter mellom nærstående selskap utenfor konsern, også for selskap i konsern, slik at renter til nærstående part utenfor konsern kan avskjæres, jf. skatteloven § 6-41 niende ledd.

Bestemmelsen er detaljert og omfattende, for nærmere beskrivelse se blant annet Skatte-ABC 2022, «Bedrift, selskap og skatt, Skattlegging av næringsdrivende, selskaper og eiere», 7. utgave, 2019 av Frederik Zimmer og «Norsk bedriftsskatterett» 11. utgave, 2021 av Benn Folkvord, Eivind Furuseth og Ole Gjems-Onstad.

4.9 Omgåelse og gjennomskjæring i skatteretten

4.9.1 Skatteloven § 13-2

Skattereglene inneholder mange regler som virker hver for seg. Sett hver for seg vil hver dermed en enkelt disposisjon eller transaksjon være legitim. Imidlertid kan flere transaksjoner og disposisjoner settes sammen i transaksjonsrekker eller helhetlig planer som medfører at selv om hver enkelt disposisjon er i tråd med skattereglene så gir en samlet plan eller transaksjonsrekke et utilsiktet skattemessig resultat. Dette kalles i skatteretten for omgåelse og transaksjonsrekken vil kunne settes til side ved gjennomskjæring. Historisk har gjennomskjæringsreglene vært ulovfestet og domstolskapt, men er nå lovfestet i skatteloven § 13-2.

Omgåelsesregelen har en toleddet struktur som består av et grunnvilkår og en totalvurdering hvor en rekke momenter inngår. Regelen kan anvendes på en enkelt disposisjon eller flere sammenhengende disposisjoner, og den kommer til anvendelse dersom hovedformålet med disposisjonen(e) er å oppnå en skattefordel (grunnvilkåret), og disposisjonen(e) etter en totalvurdering ikke kan legges til grunn for beskatningen.

Dersom vilkårene for å anvende den lovfestede omgåelsesregelen er oppfylt, kan skattlegging foretas etter skatteloven § 13-2. I så fall skal disposisjonen(e) skattlegges på en måte som reflekterer det økonomiske innholdet. Hvis skattlegging på grunnlag av disposisjonens økonomiske innhold ikke lar seg gjennomføre, kan skattleggingen skje ved analogisk anvendelse, eller innskrenkende fortolkning av skatteregler.

Bestemmelsen i skatteloven § 13-2 får også tilsvarende anvendelse på merverdiavgiftsområdet, jf. merverdiavgiftsloven § 12-1.

4.9.2 Skatteloven § 13-3

For selskap eller sammenslutning som nevnt i skatteloven § 2-2 første og annet ledd, er det en særskilt lovbestemmelse i skatteloven § 13-3 (tidligere § 14-90) om bortfall av skatteposisjoner.

Etter denne bestemmelsen kan et selskap mv. bli nektet å nyttiggjøre seg bestemte skatteposisjoner når selskapet mv. er part i en omorganisering etter skatteloven kap. 11 eller får endret eierforhold som følge av slik omorganisering eller annen transaksjon, og det er sannsynlig at utnyttelsen av skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen. Dette vil f.eks. gjelde der et selskap kjøpes opp og hovedformålet med kjøpet var å kunne utnytte fremførbart underskudd som ligger i det ervervede selskapet. Tilleggsskatt kan også ilegges.

Bestemmelsen kan komme til anvendelse selv om det er et ikke uvesentlig forretningsmessig motiv og kan få anvendelse på tilfeller der det ikke ville vært aktuelt å anvende omgåelsesregelen i § 13-2.



BDO AS, et norsk aksjeselskap, er deltaker i BDO International Limited, et engelsk selskap med begrenset ansvar i henhold til garanti, og er en del av det internasjonale BDO-nettverket, som består av uavhengige selskaper i de enkelte land. Foretaksregisteret: NO 993 606 650 MVA. Medlem av Den Norske Revisorforening.

Leveransen er utarbeidet for oppdragsgiver, og dekker kun de formål som med denne er avtalt. All annen bruk og distribusjon skjer for oppdragsgivers regning og risiko. BDO AS eller BDO Advokater AS vil ikke kunne gjøres ansvarlig overfor en tredjepart.