

# Planlegging ved generasjonsskifte

I artikkelen ser vi blant annet på forhold som må vurderes ved overføring av fast eiendom og aksjer i forbindelse med et generasjonsskifte, om det for giver oppstår skatt i forbindelse med dette og hvor stor den latente skattegjelden er for mottaker.



Advokat (H)  
Morten Fjermeros  
Partner i Bull & Co Advokatfirma



Advokat  
Jon Alexander Nøder  
Utredet i Norges Høyesterett

## 1 Innledning

Generasjonsskifte kan skje som en transaksjon mens suksessor er i live, eller ved arvefall.

Skattemessige konsekvenser for giver og mottaker er relevant ved planlegging av et generasjonsskifte. For giver er det viktig å klargjøre om overføringen utløser skatt og for mottaker hvor stor den latente skattegjelden er. Vi vil behandle slike spørsmål. Skattekonsekvenser er en relevant faktor ved planleggingen av hvordan et generasjonsskifte skal gjøres og for utforming av aksjonæravtalene når det etter generasjonsskifte blir flere eiere i familieaksjeselskapet.

Skjer generasjonsskifte ved arvefall, oppstår særlige spørsmål om skattefastsettelse i dødsfallsåret og om dødsboet som selvstendig skattesubjekt. Slike spørsmål behandles ikke i denne artikkelen.

Fremstillingen gjelder norske skattyttere og aksjer i norske selskap, når ikke annet er angitt.

## 2 Forhold som må vurderes ved overføring av fast eiendom og aksjer

### 2.1 Problemstillingen

Ved overføring av eiendeler, rettigheter eller forpliktelser, kan det oppstå spørsmål om eiendelen, rettigheten eller forpliktelsen kan overføres, om det må søkes om konsesjoner eller innhentes samtykker fra kontraktspartener osv. Som eksempel nevnes at det følger av selskapsloven § 2-31 at andeler i et ansvarlig selskap ikke overføres ved død, og at arving eller gjenværende ektefelle skal utløses med mindre annet er avtalt.

For å kunne planlegge generasjonsskifte er det derfor nødvendig å klargjøre hvilke eiendeler, rettigheter og forpliktelser som skal overføres og hvilke offentligrettslige og privatrettslige regler som er relevante. Eies for eksempel fast eiendom av et aksjeselskap og det er aksjene i selskapet som overføres, er det skattereglene for aksjeoverføringen som kommer til anvendelse. Overføres derimot den faste eiendommen fra aksjeselskapet («innmat»), er det skattereglene for eiendomsoverføringen som kommer til anvendelse.

Det er viktig at de ulike konsekvensene av en transaksjon klargjøres før den foretas. Hvis transaksjonen for eksempel utløser skatt, vil den ikke kunne reverseres med skattemessig virkning. En forkjøpsrett etter aksje-loven utløses når en aksje har «skiftet eier», se aksjeloven § 4-19.<sup>1</sup>

For ordens skyld fremholder vi at fremstillingen ikke er ment å være uttømmende.

### 2.2 Fast eiendom

#### 2.2.1 Offentligrettslige forhold

Overføring av fast eiendom vil kunne utløse skattekonsekvenser for både giver og mottaker. Dette redegjøres det nærmere for under pkt. 3.

Når driftsmidler som er benyttet i merverdiavgiftspliktig virksomhet «omsettes», utløses justeringsplikt når nærmere bestemte vilkår er oppfylt, se merverdiavgiftsloven § 9-2 (2). For fast eiendom utløses justeringsplikten når den faste eiendommen «overdras», se merverdiavgiftsloven § 9-2 (3). Justeringsplikten innebærer at den merverdiavgiftspliktige skal tilbakeføre deler av tidligere fradragført merverdiavgift. Overdrageren slipper å foreta slik tilbakeføring (justering) dersom mottaker skal bruke driftsmiddelet eller eiendommen i egen avgiftspliktig virksomhet og påtar seg justeringsforpliktelsen. Merverdiavgiftsloven kapittel 9 med tilhørende forskrifter inneholder detaljerte regler om dette.

Ved tinglysing av overføring av eiendomsretten til fast eiendom, utløses plikt til å svare dokumentavgift. Dokumentavgiften fastsettes i de årlige avgiftsvedtakene i Stortinget og er p.t. på 2,5 % av eiendommens omsetningsverdi på overskjøtingstidspunktet.<sup>2</sup> Overføring av ideell arveandel etter loven er fritatt for

<sup>1</sup> Se Aarbakke m.fl. «Aksjeloven og allmennaksjeloven» 4. utgave s. 294 som drøfter når eiendomsretten til en

aksje går over til erververen. Se også LB-2017-54984 hvor spørsmålet var om det var inngått bindende avtale.  
<sup>2</sup> Rt. 2008 s. 1160.

dokumentavgift, se Stortingets vedtak om dokumentavgift § 2 bokstav f. Fritaket gjelder ikke ved gaveoverføring eller arv etter testament.<sup>3</sup>

Etter eierseksjonsloven § 23 (1) kan ingen «kjøpe eller på annen måte erverve» en boligseksjon hvis dette fører til at vedkommende blir eier av mer enn to boligseksjoner i samme eierseksjonssameiet. Bestemmelsen gjelder også for indirekte eierskap, jf. eierseksjonsloven §23 (2).

Ervervsbegrensningen gjelder ikke for erverv ved «arv eller forskudd på arv til livsarvinger», jf. eierseksjonsloven § 23 (4). Ved arveoverføringer gjelder unntaket generelt. Ved gaveoverføringer så som forskudd på arv, gjelder unntaket kun når gavemottaker er livsarving. Det er antatt at unntaket gjelder selv om gaven er større enn arvingens arvelodd, for eksempel når arvingen overtar alle boligseksjonene mot å betale en kompensasjon til de andre arvingene.<sup>4</sup>

Kommunen har forkjøpsrett ved overdragelse av leiegårder, jf. lov om kommunal forkjøpsrett til leiegårder. Utløses forkjøpsrett, skal ervervet straks meldes kommunen, jf. § 5 (1). Overføring ved arv utløser ikke forkjøpsrett, jf. § 2 (1) andre punktum. Unntaket gjelder både legalarv og testamentarv.<sup>5</sup> Overføring til nærmere bestemte slektninger er også unntatt, se loven § 2 (4).

Etter konsesjonsloven for erverv av fast eiendom § 2 (1) er hovedregelen at erverv av fast eiendom krever konsesjon fra den kommunen hvor eiendommen ligger. Det er gjort unntak fra konsesjonsplikten på grunn av eiendommens karakter (§ 4) og erververens stilling (§ 5). Det følger av § 5 (1) nr. 1 at nærmere bestemte slektninger er unntatt konsesjonsplikten. Unntaket for slektskapsforhold kan imidlertid tilsidesettes av kommunen for

eiendom som er brukt eller regulert som helårsbolig, se §7.

### 2.2.2 Privatrettslige forhold

Overføring av fast eiendom kan utløse privatrettslige forpliktelser og rettigheter, så som forkjøpsrett.

Grunnboken vil kunne gi informasjon om tinglyste rettigheter og heftelser. Arvingen trer inn i arvelaters stilling og får verken bedre eller dårligere stilling enn arvelater.<sup>6</sup> Arvingene ekstingverer derfor ikke avdøde hjemmelsmanns ikke-tinglyste rettigheter, jf. tinglystingsloven § 27, eller arvelater suksessorers eldre ikke-tinglyste rettigheter, jf. tinglystingsloven § 20.<sup>7</sup>

For sammenhengens skyld fremholdes at løsningsretter, herunder forkjøpsrett, til fast eiendom ikke kan gjelde for mer enn 25 år, jf. lov om løsningsretter § 6.<sup>8</sup>

## 2.3 Aksjer

### 2.3.1 Offentligrettslige forhold

For å unngå at forbudet mot å eie mer enn to boligseksjoner i samme eierseksjonssameie omgås, er det i eierseksjonsloven § 23 (2) inntatt en regel om at også boligseksjoner eid av aksjeselskap og fysiske og juridiske personer som identifiseres med boligseksjonseieren, regnes med ved vurderingen. Dersom en boligseksjonseier alene eller sammen med nærstående får bestemmende innflytelse over et selskap som eier bolig-eierseksjoner i samme eierseksjonssameie, vil ervervet kunne være i strid med forbudet i eierseksjonsloven § 23. Aksjeervervet er lovlig, men det utløser plikt til å selge boligseksjon(er). Dersom aksjeerververen ikke eier boligseksjoner, vil ikke aksjeervervet være i strid med eierseksjonsloven § 23, forutsatt at aksjeselskapets erverv av boligseksjonene er lovlig.<sup>9</sup> Dette kan f.eks. være tilfellet dersom aksjeselskapet foretok seksjoneringen i boligseksjoner. Det er

antatt at en fisjon og fusjon ikke er å anse som et erverv iht. eierseksjonsloven § 23 (1).<sup>10</sup>

Etter lov om kommunal forkjøpsrett til leiegårder § 5 (2) foreligger det kommunal forkjøpsrett til leiegården ved overdragelse av aksjer «i et leiegårdsselskap, slik at erververen blir innehaver av minst 50 pst. av samtlige aksjer [...] eller får rett til å avgi stemme for minst 50 pst. av aksjekapitalen».<sup>11</sup>

### 2.3.2 Privatrettslige forhold

Overføring av aksjer i norske aksjeselskaper utløser forkjøpsrett til aksjene med mindre annet følger av vedtekter, se aksjeloven § 4-19.<sup>12</sup> Unntak gjelder for overføring til nærmere bestemte slektninger, se § 4-21.

Dersom det er inngått aksjonæravtaler, må det undersøkes om aksjonæravtalen inneholder bestemmelser som må hensyntas før aksjene overføres. Dette kan f.eks. være bestemmelser om forkjøpsrett for øvrige aksjonærer, eller at overføring av aksjene til nye aksjonærer ikke kan skje før denne har tiltrådt aksjonæravtalen.

Utgangspunktet er at kontraktene et aksjeselskap har inngått ikke påvirkes av hvem som er aksjonær i selskapet.<sup>13</sup> I enkelte kontrakter kan det imidlertid være avtalt at kontrakten kan sies opp eller reforhandles dersom det blir endringer i aksjonærsammensetningen (change of control- klausuler).

Det er gjort unntak fra ovennevnte i lov om løsningsretter. Dersom et aksjeselskap eier fast eiendom som det er forkjøpsrett til, følger det av løsningsrettsloven §11 (5) at «retten til å løse eiedomen gjerast gjeldande når ein så stor del av aksjane eller selskapspartane skiftar eigar at styringsretten i selskapet kjem på andre hender». Bestemmelsen kan fravikes ved avtale. Høyesterett har kommet til at løsningsretten ikke

3 Se Skattedirektoratets årlige rundskriv om dokumentavgift, rundskrivet for 2020 pkt. 4.6.

4 Christian Fr. Wyller, kommentar nr. 219 til eierseksjonsloven på Gyldendal rettsdata, hvor det antas at «avgjørende [for om unntaket kommer til anvendelse] må være om ervervet er en del av et arveoppgjør».

5 Torgeir Austenå, *Kommunal forkjøpsrett til leiegårder*, Lov og Rett 1979 s. 3-26 på s. 9.

6 Falkanger og Falkanger «Tingsrett» 2018 s. 667 flg.

7 Ot.prp. nr. 9 (1935) s. 36. Se også Lilleholt, *Flere rettar til same formuesgode*, 2. utgave, Oslo 2018 s. 139. Ifølge Lilleholt kan det diskuteres om en arving likevel kan ekstingvere når formuesgodet overtas på skifte mellom flere arvinger ettersom ervervet i en slik situasjon er «avtaleliknande», men forfatteren understreker at «løsninga synest nokså usikker».

8 Se Falkanger, *Løsningsrettsloven, kommentarutgave*, Oslo 2015, s. 66.

9 Wyller kommentar til eierseksjonsloven i Gyldendal rettsdata note 218.

10 Jf. Justis- og politidepartementets tolkningsuttalelse 4. juli 2006 gitt til den tilsvarende bestemmelsen i 1997-loven. Det er ingen holdepunkter i forarbeidene til 2017-loven for at lovgiver har ment å regulere dette spørsmålet annerledes enn i tolkningsuttalelsen.

11 Se Rt-2008-96.

12 For aksjeselskap stiftet før aksjeloven av 1997 trådte i kraft, se aksjeloven § 21-2 nr. 25.

13 Se dog Rt. 1989 s. 1198.

kommer til anvendelse ved overdragelse av aksjer som ledd i en fusjon.<sup>14</sup>

### 3 Beskatning av arvelater og giver

#### 3.1 Hovedregler

Hovedregelen er at gevinst som oppstår ved «realisasjon av formuesobjekt» utenfor næring, er skattepliktig, jf. skatteloven § 5-1 (2). Tilsvarende gjelder i næring, jf. skatteloven § 5-1 (1) jf. § 5-30. I skatteloven kapittel 9 er rekkevidden av skatteplikten presisert, og det er gjort viktige unntak fra skatteplikten.

Etter skatteloven § 9-2 foreligger det «realisasjon» når eiendomsretten overføres mot vederlag, eller ved opphør av eiendomsrett.

Begrepet «formuesobjekt» er vidt og omfatter realobjekter som f.eks. fast eiendom og løsøre, finansobjekter som f.eks. aksjer, selskapsandeler og obligasjoner og immaterielle eiendeler som f.eks. opphavsretter og goodwill. Videre vil begrensede rettigheter til slike objekter være et formuesobjekt.

I det følgende behandler vi i hvilke tilfeller en overføring av eiendomsrett til et formuesobjekt ved et generasjonsskifte er en realisasjon, og om det er gjort unntak fra skatteplikten for det aktuelle formuesobjektet.

Ved gaveoverføringer kan giveren bli uttaksbeskattet etter reglene i skatteloven § 5-2. Disse reglene er særlig aktuelle ved virksomhetsoverføringer og behandles under pkt. 5.

<sup>14</sup> HR-2017-1664-A.

*Ved gaveoverføringer kan giveren bli uttaksbeskattet etter reglene i skatteloven § 5-2. Disse reglene er særlig aktuelle ved virksomhetsoverføringer.*

#### 3.2 Overføring ved arv og gave – ikke realisasjon

I skatteloven § 9-2 (3) bokstav a og b er det presisert at overføring av eiendomsretten til et formuesobjekt ved arv eller gave, ikke er «realisasjon». Overføring av formuesobjekter ved arv eller gave utløser derfor ikke realisasjonsbeskatning av arvelater eller giver. Ytes det derimot et vederlag, foreligger det en realisasjon selv om verdien av vederlaget er lavere enn verdien av formuesobjektet eller overdragers inngangsverdi (gavesalg).

Ved vurderingen av om overføringen er verdelagsfri, må enhver fordel giveren får rett til ved overføringen hensyntas.<sup>15</sup> Er det et vilkår for overdragelsen at mottaker overtar ansvar for gjenværende pantgjeld, ytes det et vederlag, og det vil da ikke foreligge en gave. I noen tilfeller kan det videre være aktuelt å se flere disposisjoner i sammenheng, slik at en overføring som tilsynelatende er en gave, egentlig er en realisasjon. For eksempel vil en gave som er gitt på vilkår om at mottaker skal yte andre en ytelse, kunne anses som et vederlag til giveren.<sup>16</sup> Det må foretas en konkret vurdering av om giveren ved gaven får rett på motytelsen. Dette illustreres ved at Skattedirektoratet i en avgjørelse kom til at et lån som arving A skulle yte B og som forfalt ved Bs arvefall, ikke skulle anses som et vederlag for eiendommen B hadde gitt A. Skattedirektoratet la avgjørende vekt på at eiendomsoverdragelsen ikke var betinget av at A ga B lånet.<sup>17</sup>

I Skatte-ABC 2020/2021, under «Realisasjonsbegrepet» pkt. 3.8.2, er det angitt

<sup>15</sup> Utv. 1975 s. 519.

<sup>16</sup> Jf. BFU 7/17.

<sup>17</sup> BFU 36/08.

at det må foretas en konkret vurdering av om en transaksjon skal anses som en gave eller gavesalg. Det er samtidig uttalt at det normalt ikke vil være en gave dersom vederlaget enten overstiger NOK 1 million eller 5 % av omsetningsverdien.<sup>18</sup> Etter skatteloven § 13-1 kan inntekten fastsettes ved skjønn hvis den er redusert som følge av interessefelleskap. Bestemmelsen antas ikke å gi en selvstendig hjemmel for skatteplikt.<sup>19</sup> Det er etter dette lagt til grunn at regelen ikke kommer til anvendelse på en gave fra foreldre til livsarvinger eller til selskap eid av givers livsarvinger.

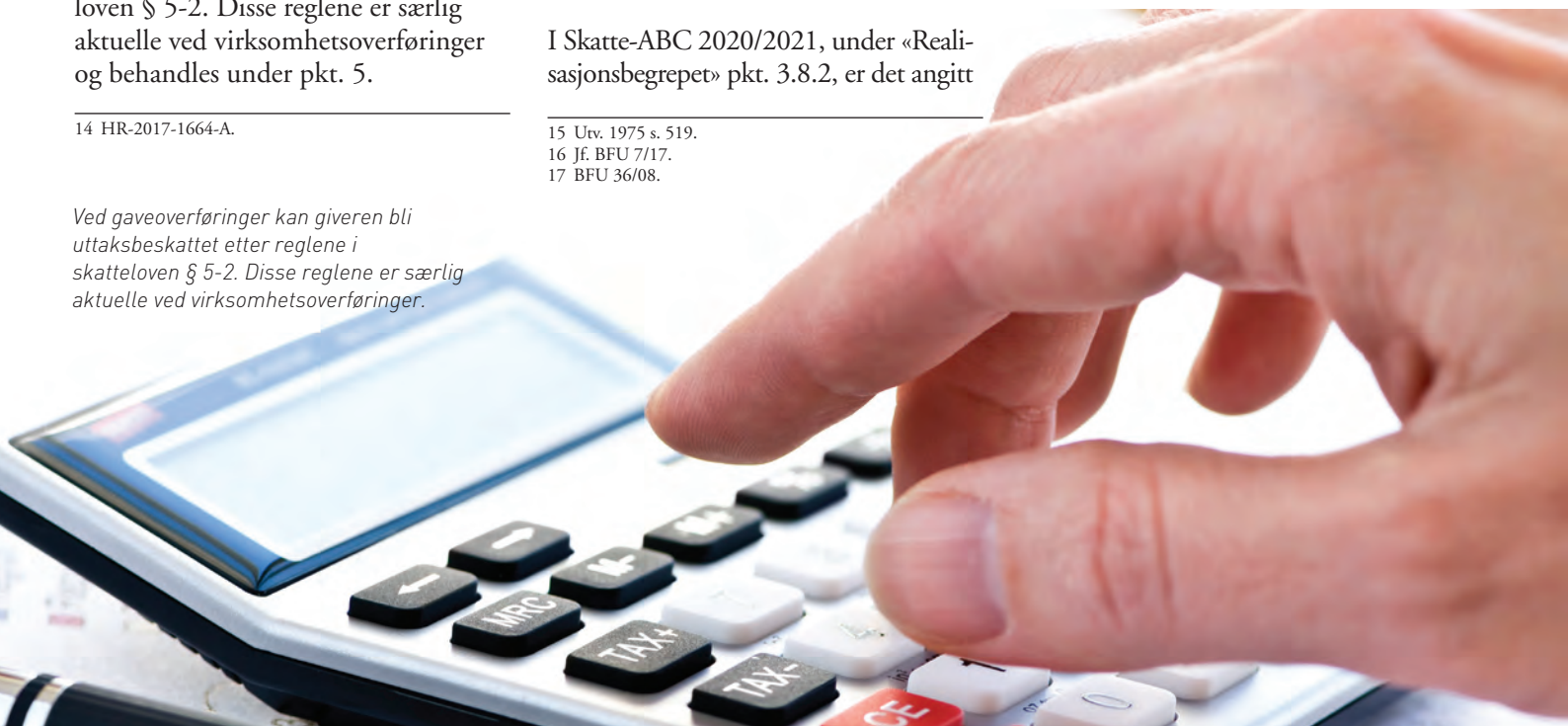
Er giver eller givers ektefelle aksjonær i selskapet som mottar gaven, er det lagt til grunn at reglene om inntektsjustering ved interessefelleskap i skatteloven § 13-1 kommer til anvendelse.<sup>20</sup> Hvis giver og/eller givers ektefelle eier samtlige aksjer, skal trolig omsetningsverdien av de overførte aksjene legges til grunn ved gevinstberegningen.<sup>21</sup> Hvis giver og ektefelle eier aksjeselskapet som mottar gaven sammen med andre, typisk livsarvinger, antar vi at givers skatteplikt begrenses til den verdiøkning giver og givers ektefelle oppnår på sine aksjer i aksjeselskapet som mottok gaven.

<sup>18</sup> Se Rt. 2001 s. 282 hvor Høyesterett ga sin tilslutning til at det var et gavesalg når vederlaget var mer enn symbolsk, se også BFU 07/15 hvor tilsvarende er lagt til grunn hvor det samlede vederlaget til tre barn var NOK 1 million.

<sup>19</sup> Stoveland (red) «Skatteloven med kommentar», 2019 s. 1256, se også SKNS1-2018-96 og BFU 8/18.

<sup>20</sup> SKNS1-2018-96.

<sup>21</sup> Se BFU 36/08.



Reglene om omgåelse i skatteloven § 13-2 kan komme til anvendelse.<sup>22</sup> Etter innføringen av reglene om kontinuitet i skatteloven § 9-7 vil tidligere praksis om omgåelse ved gaveoverføringer til livsarvinger og etterfølgende salg fra livsarvingene, ikke ha samme relevans.

Ofte kan det være aktuelt å fisjonere et selskap i to for deretter å gi bort aksjer i ett av selskapene, mens aksjene i det andre selskapet beholdes. Det kan reises spørsmål om en slik fisjon med etterfølgende gave er en omgåelse av utbytte-reglene, se pkt. 3.7 under. Etter vår vurdering er det normalt ikke grunnlag for å anvende skatteloven § 13-2 i et slikt tilfelle når transaksjonene skjer som ledd i et generasjonsskifte.<sup>23</sup>

Før gaveoverføring av aksjer fra foreldre til aksjeselskap eid av barna, vil det ofte være aktuelt å utta innbetalt aksjekapital. Tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital er ikke utbytte etter skatteloven § 10-11 (2), og utløser derfor ikke plikt til å betale utbytteskatt.<sup>24</sup> Men ettersom aksjeselskaper uansett er fritatt fra plikten til å betale utbytteskatt etter skatteloven § 2-38,<sup>25</sup> vil ikke skatteposisjonen innbetalt kapital ha samme verdi for aksjeselskapet som for de fysiske aksjonærene.

Særspørsmål oppstår når aksjene som gis bort, har negativ inngangsverdi, se pkt. 3.5 under.

Ettersom overføring ved arv og gave ikke anses som en realisasjon, kan det ikke kreves fradrag for tap etter skatteloven § 9-4. I slike tilfeller trer mot-taker inn i arvelater eller givers skatteposisjon etter reglene om kontinuitet, se pkt. 4.3.

### 3.3 Gavesalg – realisasjon

«Salg og gavesalg» anses som realisasjon etter skatteloven § 9-2 (1) bokstav a. I slike tilfeller skal overdrageren beskattes i den utstrekning vederlaget overstiger overdragerens inngangsverdi på for-

muesobjektet. Omfatter gavesalget flere ulike formuesobjekter, er hovedregelen at vederlaget skal fordeles mellom de ulike formuesobjekter etter formuesobjektens relative omsetningsverdi på det tidspunktet overdrageren fikk et ubetinget krav mot erververen.<sup>26</sup>

Ved fastsettelsen av størrelsen av gaveelementet skal enhver fordel giver får rett til hensyntas, se pkt. 3.2.

Som nevnt over kan inntekten økes ved skjønn dersom den er redusert som følge av interessefelleskap, jf. skatteloven § 13-1. Skattedirektoratet har i en konkret sak lagt til grunn at bestemmelsen ikke kommer til anvendelse ved gavesalg av aksjer til selskap eid av givers barn, og at gaveelementet derfor ikke kommer til beskatning.<sup>27</sup> Selv om Skattedirektoratet i avgjørelsen uttaler at resultatet er basert på forholdene i den konkrete saken, er begrunnelsen generell, og tilsvarende må etter vår vurdering gjelde generelt ved gavesalg til selskap eid av givers barn.<sup>28</sup>

Et gavesalg er en realisasjon og overdrageren kan kreve tapsfradrag etter skatteloven §9-4. Tapsfradrag kan kun kreves i den utstrekning overdragerens inngangsverdi er høyere enn formuesgjenstandens omsetningsverdi.<sup>29</sup> Overdrageren kan derfor ikke kreve tapsfradrag for gaveelementet. Dette kan illustreres med følgende eksempel:

Giver betalte NOK 5 millioner for eiendommen. Markedsverdien på gavedtidspunktet var NOK 4,5 millioner. Giver overdrar eiendommen til barna mot et vederlag på NOK 2 millioner. Giver kan da kreve fradrag for differansen mellom sin kostpris og markedsverdien, dvs. NOK 0,5 millioner.

Differansen mellom NOK 4,5 millioner og NOK 2 millioner kommer da ikke til fradrag.

Oppstår skatteplikt for gevinst ved realisasjon av et formuesobjekt, er hovedregelen at inntekten er skattepliktig i det inntektsåret selgeren har fått et ubetinget krav på vederlaget, se skatteloven §14-2. Dette innebærer at skatteplikten inntreer uavhengig av når selger får oppgjør. Skattekravet kan derfor skape likviditetsproblemer når selger gir kreditt.

### 3.4 Overføring av aksjer – hvilke aksjer overføres

Inngangsverdi, skjermingsgrunnlag og innbetalt kapital skal fastsettes for hver enkelt aksje som overdras.<sup>30</sup> Inngangsverdien på ulike aksjer som realiseres under ett, kan derfor ved gevinstberegningen ikke fastsettes til et gjennomsnitt på de overdratte aksjene. Dersom inngangsverdien, skjermingsgrunnlaget eller innbetalt kapital er ulik for de ulike aksjene i et aksjeselskap, må det avgjøres hvilke aksjer som overføres.

Overføres aksjer som gave, skal ikke giveren realisasjonsbeskattes, se pkt. 3.2. Overføres ikke alle aksjene giver eier i selskapet, kan spørsmålet om hvilke aksjer som er overført, ha betydning for senere utbytte og realisasjonsbeskatning av giveren for så vidt gjelder de aksjene som ikke overdras.

Spørsmålet om hvilke aksjer som overføres, vil også ha betydning for senere utbyttebeskatning og gevinstbeskatning av gavemottaker.

Etter skatteloven § 10-36 (1) skal de aksjene i samme aksjeklasse som er ervervet først anses for realisert eller gitt bort først («FIFU-prinsippet»).

Betydningen kan illustreres med følgende eksempel: Senior kjøpte først 20 aksjer som i dag har en inngangsverdi på NOK 5 pr. aksje. Siden kjøpte senior ytterligere 20 aksjer som i dag har en inngangsverdi på NOK 20 pr. aksje. Aksjene har ved overføringen en markedsverdi på NOK 30 pr. aksje. Foretar senior et gavesalg av 20 aksjer til pris NOK 20 pr. aksje, innebærer FIFU-prinsippet at de eldste aksjene overføres og senior beskattes for en gevinst på NOK 15 pr. aksje.

30 Se Rt-2003-82 avsnitt 40.

22 Se BFU 36/08.

23 Dette er lagt til grunn i en upublisert BFU og resultatet harmonerer med uttalelsene i bl.a. BFU 4/20 og BFU 8/20.

24 Innbetalt aksjekapital er knyttet til den enkelte aksjen, se Rt. 1957 s. 1239.

25 Se dog skatteloven §2-38 (6).

26 Zimmer «Lærebok i skatterett» 2018 s. 304.

27 BFU 25/14.

28 I Skatte-ABC 2020/2021 under emne «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet» pkt. 5.5 er det vist til BFU 25/2014, noe som etter vår oppfatning gir uttalelsen større rettskildemessig vekt.

29 Rt. 2001 s. 282.

I praksis er det akseptert at det etableres ulike aksjeklasser og at det ved etableringen av aksjeklasser bestemmes hvilke aksjer som skal tilordnes de ulike aksjeklassene.<sup>31</sup>

Dette innebærer at Senior i eksempelet over kunne etablere to aksjeklasser – en aksjeklasse A for de 20 første aksjene, og en aksjeklasse B for de 20 neste. Ved å realisere aksjene i aksjeklasse B i stedet for aksjene i aksjeklasse A, til NOK 20 pr. aksje, oppstår det ingen gevinst ved gavesalg.

Dersom det foretas vedtektsendring og antall aksjer reduseres («spleises»), skal inngangsverdi og skjermingsgrunnlag på den nye aksjen svare til summen av slike skatteposisjoner på de spleisede aksjene, se skatteloven § 10-34 (1) bokstav c.<sup>32</sup> Tilsvarende gjelder innbetalt aksjekapital.<sup>33</sup> En spleising av aksjer vil være hensiktsmessig når aksjene eies av fysiske personer og aksjene har ulik inngangsverdi, skjermingsgrunnlag eller innbetalt aksjekapital.<sup>34</sup>

### 3.5 Aksjer med negativ inngangsverdi

Aksjer kan ha negativ inngangsverdi. Dersom aksjer med negativ inngangsverdi overføres mot vederlag, skjer det en realisasjon etter skatteloven § 9-2. Det skal da foretas en gevinstberegning. Ved denne gevinstberegningen vil den negative inngangsverdien tillegges utgangsverdien og øke den skattepliktige gevinsten. På denne måten kommer den negative inngangsverdien til beskatning ved realisasjon av aksjene.

Dersom aksjer med en negativ inngangsverdi overføres ved arv eller gave, forelig-

ger det ikke en realisasjon etter skatteloven § 9-2. Den negative inngangsverdien blir da ikke beskattet ved overdragelsen. Er mottaker av aksjene en fysisk person med alminnelig skatteplikt til Norge, trer mottaker inn i den negative inngangsverdien, se pkt. 4.3.3.

Gis aksjer med negativ inngangsverdi derimot til skattyter som ikke er skattepliktig for aksjegevinster, så som skattefrie institusjoner, fysiske eller juridiske personer uten norsk skatteplikt eller norsk aksjeselskap (som er fritatt fra skatteplikt for aksjegevinster etter fritaksmetoden i skatteloven § 2-38), kommer den negative inngangsverdien som er knyttet til aksjene som gis bort, ikke til beskatning. Spørsmålet er om slike gaveoverføringer kan anses som en omgåelse av skattereglene etter skatteloven § 13-2.

Skattedirektoratet har blitt forelagt en sak om de ulovfestede reglene om omgåelse kunne anvendes ved overføring av aksjer med negativ inngangsverdi til et aksjeselskap eid av giverens barn.<sup>35</sup> Skattedirektoratet angir innledningsvis i drøftelsen at grunnvilkåret for å anvende den ulovfestede omgåelsesregelen var at det hovedsakelige formålet med disposisjonen var å spare skatt. Ved den konkrete vurderingen fremholdes at verdien av aksjene som ble gitt bort var vesentlig høyere enn den skattefordelen giver ville oppnå. Videre fremholdes at aksjene som skulle gis bort, «representerer eierskap i en betydelig og igangværende virksomhet». Det forelå ikke planer om videresalg av aksjene og det var avtalerettslige begrensninger på å selge aksjene til utenforstående. Skattedirektoratet konkluderte med at aksjene kunne overføres til barnas holdingselskap som ledd i et generasjonskifte, uten at giver ble beskattet.

Omgåelsesregelen er i dag lovfestet i skatteloven § 13-2. Uttalelsen vil tillegges vekt ved fortolkningen av skatteloven § 13-2 ettersom denne bestemmelsen, med enkelte unntak, var ment å være en videreføring av den tidligere ulovfestede omgåelsesregelen.<sup>36</sup>

35 BFU 8/18.

36 Prop. 98 L (2018–2019) s. 92.

### 3.6 Aksjesparekonto (ASK)

Etter skatteloven § 10-21 kan personlige skattytere opprette aksjesparekonto for investeringer i børsnoterte aksjer og aksjefond innen EØS-området. Aksjegevinst og utbytte som utbetales på aksjesparekontoen, beskattes ikke før midlene tas ut av aksjesparekontoen.

I Skatte-ABC 2020/2021 «Aksjesparekonto» pkt. 8 er det lagt til grunn at en aksjesparekonto kan overføres én mottaker ved arv eller gave. Det kan ikke være mer enn én eier av samme aksjesparekonto. Det er akseptert at skattyter etablerer flere aksjesparekonti som gis ulike mottakere. Mottaker av aksjesparekontoen trer inn i givers skatteposisjoner, jf. skatteloven § 10-33.

### 3.7 Giver er et aksjeselskap

Skal et aksjeselskap gi gaver eller foreta gavesalg, må dette skje i overensstemmelse med de materielle og formelle reglene i aksjeloven, se aksjeloven § 3-6 jf. kapittel 8.

Utbytte er skattepliktig for aksjonæren, jf. skatteloven § 10-11, men det er gjort unntak fra skatteplikten for aksjeselskap som mottar utbytte, se aksjeloven § 2-38.<sup>37</sup> Fysiske personer som eier aksjer, skal betale utbytteskatt (22 % i 2021) i det året utbytte beslutes av selskapet. Skattepliktig beløp svarer til verdien av det mottatte justert for skjermingsrenten og multiplisert med en faktor på 1,44 (2020). Hensyntar man justeringen med 1,44 og ser bort fra skjermingsrenten, utgjør skattesatsen for utbytte 31,68 % (1,44 x 0,22).

Som utbytte regnes «enhver utdeling som innebærer en vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær», skatteloven §11-10 (2). Det er uten betydning om utdelingen skjer i form av pengeoverføring, overføring av naturalia, tjenester, fritak for forpliktelse eller på annen måte. Overføringen kan skje ved en utbyttebeslutning, men kan også skje på annen måte, herunder som et element i en transaksjon («maskert utbytte»). Ethvert tilfelle hvor motytelsen ikke svarer til verdien selskapet utdeler, anses som et

31 Se Skatte-ABC 2020/2021 «Aksjer – realisasjon» pkt. 4.1.

32 Skatte-ABC 2020/2021 «Aksjer – realisasjon» pkt. 6.14.

33 Skatte-ABC 2020/2021 «Aksjer – utbytte» pkt. 7.4.4.

34 I BFU 05/08 kom Skattedirektoratet til at omgåelsesregelen ikke kom til anvendelse ved spleis av samtlige aksjer i et selskap med etterfølgende kapitalnedsettelse og tilbakebetaling av innbetalt kapital. Det var på det rene at det hovedsakelige motivet med aksjespleisen var å spare skatt, ettersom deler av utdelingen ellers ville vært skattepliktig som utbytte. Skattedirektoratet kom imidlertid til at transaksjonen samlet sett ikke var illojal mot skattereglene. Dette dels fordi transaksjonsrekken uansett ikke ga skattyter noen nærmere tilgang til opptjent ikke innbetalt kapital, og dels fordi inngangsverdien og skjermingsgrunnlaget ville bli nedskrevet tilsvarende, med konsekvenser for senere utbytte- og realisasjonsbeskatning. Vi antar at denne uttalelsen vil tillegges vekt også ved tolkningen av den lovfestede omgåelsesreglene i skatteloven § 13-2, ettersom den etter forarbeidene er ment som en videreføring av den tidligere ulovfestede regelen.

37 Se dog skatteloven §2-38 (6).

utbytte. Overføring ved gavesalg er derfor et utbytte etter bestemmelsen.<sup>38</sup>

At aksjelovens regler er overholdt, er ikke noe vilkår for at aksjonæren kan utbyttebeskattes,<sup>39</sup> men er et vilkår for at aksjonæren skal kunne kreve skjermingsfradrag, se skatteloven §10-12 (1).

Dersom utdelingene er i strid med aksjeloven, oppstår en restitusjonsplikt etter aksjeloven § 3-7. Fremmes restitusjonskrav, oppstår særlige skatterettslige spørsmål.<sup>40</sup>

Aksjonæren blir også utbyttebeskattet for utdelinger til «aksjonærens ektefelle eller til personer som aksjonæren er i slekt eller svogerskap med i opp- eller nedstigende linje eller i sidelinjen så nær som onkel eller tante», skatteloven § 10-11(2). Oppregningen antas å være uttømmende.<sup>41</sup>

Den alminnelige oppfatningen er at et selskap eid av en aksjonær ikke er aksjonærens nærstående etter skatteloven § 10-11 (2).<sup>42</sup>

Dersom gjenstandene overføres ved gave eller gavesalg til et selskap eid av livsarvingene, vil transaksjonen derfor i utgangspunktet ikke utløse utbyttebeskatning av aksjonæren jf. skatteloven § 10-11. I tidligere praksis er det likevel lagt til grunn at slike overføringer vil rammes av den ulovfestede omgåelsesregelen, med den konsekvens at aksjonæren i giverselskapet skal utbyttebeskattes.<sup>43</sup> Det må antas at løsningen vil bli den samme også etter den nye ulovfestede omgåelsesregelen i skatteloven § 13-2.

Tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital anses ikke som utbytte. Dette innebærer at det kan besluttes å utdele innbetalt aksjekapital, uten at aksjonæren blir beskattet. Av denne grunn velger mange å utta innbetalt aksjekapital dersom aksjene skal overføres vederlagsfritt til selskap eid av barna, se pkt. 3.2

Dersom et aksjeselskap gir en gave eller foretar et gavesalg, kan selskapet uttaksbeskattes etter skatteloven § 5-2. Dette behandles under pkt. 5.1.

## 4 Beskatning av mottaker av arv og gave

### 4.1 Innledning

Formuesforøkelse ved arv eller gave er ikke skattepliktig inntekt, jf. skatteloven § 5-50 (3).

Frem til 1. januar 2006 gjaldt et diskontinuitetsprinsipp for aksjer og andeler i selskap med deltagerfastsetting. For andre formuesobjekter gjaldt diskontinuitetsprinsippet frem til 1. januar 2014. Diskontinuitetsprinsippet innebærer at arving eller gavemottakers inngangsverdi ble fastsatt til formuesgjensstandens omsetningsverdi, men begrenset til arveavgiftsgrunnlaget.

Kontinuitetsprinsippet som i dag gjelder generelt når arvelater eller giver er norsk skattyter, innebærer at arving og gavemottaker trer inn i arvelater eller givers skatteposisjoner knyttet til den enkelte eiendelen.<sup>44</sup>

Kontinuitetsprinsippet innebærer at det ved skifte kan være nødvendig å klargjøre arvelaters skatteposisjoner og ta stilling til hvordan de ulike skatteposisjonene påvirker verdiene. Det er ikke gitt nærmere regler om dette. I lovforarbeidene gis det anvisning på at disse verddivurderingene beror på arvingenes skjønn og at det kan overlates til skifteretten å avgjøre slike spørsmål.<sup>45</sup>

Etter overgangsreglene skal diskontinuitetsprinsippet anvendes på formuesobjekter som ble arvet eller gitt da de tidligere reglene gjaldt. På denne bakgrunn er det nødvendig å forholde seg til begge regelsettene fremover.

### 4.2 Diskontinuitetsprinsippet

For sammenhengens skyld vil vi kort redegjøre for diskontinuitetsprinsippet.

Etter diskontinuitetsprinsippet er utgangspunktet at inngangsverdien ved vederlagsfrie erverv, så som arv og gave, skal fastsettes til formuesobjektets omsetningsverdi på ervervstidspunktet.<sup>46</sup> Dette er praktisert slik at den som får formuesobjektet utlagt til seg, får oppregulert verdien av hele formuesobjektet til omsetningsverdien på dødsfallstidspunktet, selv om vedkommende ikke er enarving.<sup>47</sup>

Etter skatteloven § 9-7 slik den lød før endringen 1. januar 2014 da reglene om kontinuitet ble innført som et generelt prinsipp, kunne inngangsverdien ikke settes høyere enn arveavgiftsgrunnlaget.<sup>48</sup>

For ektefelle som tar over boet i uskifte, beror det på formuesordningen på dødsfallstidspunktet hvor stor andel av formuesobjektet som skal oppreguleres til omsetningsverdien.<sup>49</sup>

### 4.3 Kontinuitetsprinsippet

#### 4.3.1 Hovedregel

Etter skatteloven § 9-7 (1) trer dødsboet eller enarvingen inn i arvelaters «inngangsverdier, skjermingsgrunnlag, negativ beregnet personinntekt og øvrige skattemessige posisjoner». Det samme gjelder uskifteboet for så vidt gjelder arvede formuesobjekter.

Det er antatt at kontinuitetsprinsippet gjelder arvelater og givers egne inngangsverdier. Dersom arvelater eller giver selv har arvet formuesobjektet og fått oppregulert inngangsverdiene, skal de oppregulerte inngangsverdiene legges til grunn.<sup>50</sup>

Ved utlodding fra dødsboet trer mottaker inn i dødsboets inngangsverdi og de skatteposisjoner som gjaldt for de mottatte formuesobjekter, se skatteloven § 9-7 (2). Skatteloven § 9-7 (2) regulerer vilkårene for å overta skatteposisjoner som ikke er knyttet til et formuesobjekt.<sup>51</sup>

<sup>46</sup> Se Aarbakke «skatt på inntekt» 1990 s. 117 med videre henvisninger og Zimmer, *Lærebok i skatterett*, 7. utgave, Oslo 2013 s. 291 flg. og 421 flg.

<sup>47</sup> Zimmer 2014 s. 291.

<sup>48</sup> Se Sivilombudsmannens uttalelse 2019/3405 om rekkevidden av denne begrensningen.

<sup>49</sup> Zimmer *Lærebok i skatterett* 7. utgave 2013 s. 424 med videre henvisninger.

<sup>50</sup> Zimmer «Skatterett» 2013 s. 311.

<sup>51</sup> Se Zimmer *Skatterett* 2013 s. 310 flg. hvor enkelthetene behandles.

<sup>38</sup> Rt. 2002 s. 56.

<sup>39</sup> Rt. 1933 s. 1080.

<sup>40</sup> Se Stoveland, red, «Skattelovskommentaren» 2020 s. 977 med videre henvisninger.

<sup>41</sup> Zimmer BAHR «Bedrift, selskap og skatt» 2019 s. 311.

<sup>42</sup> Zimmer BAHR «Bedrift, selskap og skatt» 2019 s. 311 med videre henvisninger.

<sup>43</sup> BFU 27/09, Urv. 2010 s. 321 og SKNS1-2019-111.

<sup>44</sup> Reglene er blant annet nærmere behandlet i Zimmer, *Lærebok i skatterett*, 8. utgave, Oslo 2018 s. 441-443 og Zimmer, «Arveavgift ut, kontinuitetsprinsipp inn» i *Skatterett 2013* s. 305-326.

<sup>45</sup> Prop. LS Tillegg 1 (2013–2014) pkt. 5.3.3.

Ved gave trer mottaker inn i skatteposisjonene knyttet til formuesobjektet som overføres, jf. skatteloven § 9-7 (3). Videre følger det av bestemmelsen at når gavemottaker overtar givers virksomhet, trer gavemottaker inn i de skatteposisjonene som knytter seg til virksomheten, men slik at ligningsmessig underskudd kun overtas når gavemottaker overtar gjeld knyttet til virksomheten.

Det er antatt at kontinuitetsbestemmelsen i skatteloven § 9-7 (3) til tross for ordlyden i bestemmelsen, også gjelder for gavesalg,<sup>52</sup> men slik at den suppleres av bestemmelsen i skatteloven § 9-7 (6) annet punktum. Dette innebærer at mottaker trer inn i gaveselgers inngangsverdi, men at mottakers inngangsverdi korrigeres i den utstrekning gaveselger er gevinstbeskattet eller får tapsfradrag. Fastsettelse av inngangsverdi ved gavesalg kan illustreres med følgende eksempel fra BFU 07/15 som gjaldt overføring av en kunstsamling til gaveselgers tre barn: omsetningsverdi NOK 5,4 mill. samlet vederlag NOK 1 mill. gaveselgers kostpris NOK 7,4 mill. gaveselgers tapsfradrag (NOK 7,4 mill. minus NOK 5,4 mill.) NOK 2 mill. gavemottakernes samlede inngangsverdi NOK 5,4 mill.

Skatteloven § 9-7 (6) første punktum inneholder en særregel for gavesalg til legalarvinger av formuesobjekter som giver eide i næring, når mottaker overtar hele eller deler av næringen. Dersom vederlaget ved et slikt gavesalg overstiger inngangsverdien, som er særlig praktisk når mottaker overtar gjeld som hefter ved formuesobjektet, vil gavesalget utløse gevinstbeskatning for giveren. I et slikt tilfelle gir skatteloven § 9-7 (6) giveren adgang til i stedet å velge at kontinuitetsprinsippet i skatteloven § 9-7 (3) skal få anvendelse. Konsekvensen er i så fall at gavesalget ikke utløser skatt for giveren, og at mottakeren trer inn i givers skatteposisjoner.<sup>53</sup>

I andre tilfeller hvor giver blir beskattet eller får fradrag ved gavesalg, skal mottakers inngangsverdi korrigeres, skatteloven § 9-7 (6) annet og tredje punktum.

#### 4.3.2 Unntak fra kontinuitetsprinsippet

##### 4.3.2.1 Bolig mv.

I skatteloven § 9-7 (5) er det inntatt et praktisk viktig unntak fra kontinuitetsprinsippet for bolig, fritidsbolig, alminnelig gårdsbruk eller skogsbruk, som arvelater eller giver på dødsfallstidspunktet eller gavetidspunktet kunne realisert uten beskatning. Kommer regelen til anvendelse, skal slike boliger og fritidsboliger verdsettes til omsetningsverdien på ervervstidspunktet, mens inngangsverdien for alminnelige gårdsbruk eller skogseiendommer skal settes til tre fjerdedeler av omsetningsverdien.

Etter skatteloven § 9-3 (2) er gevinst ved realisasjon av boligeiendom<sup>54</sup> fritatt fra beskatning når eieren har (i) eid boligen i mer enn ett år og (ii) brukt hele eiendommen som egen bolig i minst ett av de siste to årene når realisasjonen finner sted. Det er unntak fra kravet om brukstid blant annet dersom det foreligger brukshindring av helsemessige grunner.<sup>55</sup> Vi går ikke nærmere inn på rekkevidden av unntaket.

Dersom mottaker skal oppregulere inngangsverdien etter skatteloven § 9-7 (5), er utgangspunktet at skattyter skal dokumentere eller sannsynliggjøre inngangsverdien sin, dvs. verdien da gaven ble mottatt eller ved arvefall.<sup>56</sup> Skattemyndighetene skal kontrollere verdiene, men vi antar at skattemyndighetenes adgang til å tilsidesette skattyters verdsettelsesskjønn er begrenset når dette skjønnet er velbegrunnet.<sup>57</sup>

Ettersom latent skattegjeld er relevant ved fordelingen mellom arvinger, vil

<sup>54</sup> Vilkåret om at det skal være en boligeiendom, vurderes på realisasjonstidspunktet. Her vil det kunne oppstå spørsmål om eiendommen – helt eller delvis – skal anses som en tomt, se blant annet Rt. 1996 s. 932 og Rt. 1997 s. 1264.

<sup>55</sup> I Skatte-ABC 2020/2021 under «Realisasjon» pkt. 4.4 eksemplifiseres relevante brukshindringer slik: «[...] innleggelse på institusjon, flytting til omsorgsbolig eller en annen bolig med bedre tilgang på omsorgsfunksjoner mv.»

<sup>56</sup> Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013–2014) s. 45–46.

<sup>57</sup> Se NS 135/2017 (betydningen av tidnære takster ved verdsettelseskjønn og beregning av størrelse tapsfradrag) og NS 158/2019 (ikke tidnære takster).



*I skatteloven § 9-7 (5) er det inntatt et praktisk viktig unntak fra kontinuitetsprinsippet for bolig, fritidsbolig, alminnelig gårdsbruk eller skogsbruk, som arvelater eller giver på dødsfallstidspunktet eller gavetidspunktet kunne realisert uten beskatning.*

det ved skifte f.eks. være nødvendig å ta stilling til om hele eiendommen er å anse som en boligeiendom som kan selges skattefritt, eller om deler av eiendommen anses som en tomt.

#### 4.3.3 Aksjer og andeler i selskap med deltagerfastsetting

Bestemmelsene i skatteloven § 9-7 gjelder ikke for aksjer mv. og andeler i selskap med deltagerfastsetting som overføres mellom skattytere som begge er fysiske personer med alminnelig skatteplikt til Norge, jf. skatteloven § 9-7 (7).

Det følger imidlertid av skatteloven § 10-33 at det også for aksjer mv. skal benyttes et kontinuitetsprinsipp slik at mottaker trer inn i giverens inngangsverdi, skjermingsgrunnlag og øvrige skattemessige posisjoner.<sup>58</sup> Videre følger det av skatteloven § 10-46 at tilsvarende gjelder for selskap med deltagerfastsettelse.

Ved gavesalg av aksjer hvor giver er blitt beskattet, modifiseres kontinuitetsprinsippet slik at mottaker kan oppregulere inngangsverdien med det beløpet giver er beskattet for, skatteloven § 10-33 (3). Dette er nødvendig for å unngå dob-

<sup>52</sup> Stoveland (red) «Skattelovkommentaren» 2020 s. 900 og BFU 07/15.

<sup>53</sup> Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013–2014) s. 47–48.

<sup>58</sup> Se Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) pkt. 6.5.1.



beltbeskatning.<sup>59</sup> Dette svarer til tilsvarende bestemmelse i skatteloven § 9-7 (6) annet og tredje punktum.

Ettersom rekkevidden av § 9-7 avgrenses i § 9-7 (7), må dette forstås slik at kontinuitetsreglene i § 9-7 ellers får anvendelse.<sup>60</sup> Ettersom begge bestemmelsene er basert på skattemessig kontinuitet, synes betydningen av spørsmålet å være begrenset til ikrafttredelsestidspunktet, se pkt. 4.5.

#### 4.3.4 Aksjer mv. i boligselskap

Etter borettslagsloven § 1-4 er det i dag forbud mot å etablere aksjeselskap med formål å skaffe aksjonærene bolig. Det eksisterer fremdeles en del aksjeselskap hvor aksjen gir boret i selskaps eiendom.

Skatteloven § 7-3 har særlige regler for beskatning av boligselskaper. Boligselskap er selskap som eier eiendom og som har som hovedformål å gi selskapsdeltagerne (aksjonærene) bolig i eiendommen, skatteloven § 7-3 (2).

Kommer 85 % av leieinntektene fra aksjonærene, skal eieren ikke fordelsbeskattes for egen bruk, skatteloven § 7-3 (5) jf. § 7-1.<sup>61</sup>

I skatteloven § 10-30 (1) er det gjort unntak fra de alminnelige reglene om aksjegevinstbeskatning for «aksjer i boligselskap som nevnt i § 7-3». Dette unntaket kommer til anvendelse på aksjer i boligselskap etter skatteloven § 7-3 (2) og uten hensyn til om boligselskapet får inntekten fastsatt etter skatteloven § 7-3.

Gevinst eller tap ved salg av aksjer i boligselskap etter skatteloven § 7-3 (2) beskattes derfor etter de alminnelige reglene i skatteloven § 5-1. Etter skatteloven § 9-3 (2) er gevinst ved realisasjon av «andelsleilighet, aksjeleilighet og obligasjon med tilhørende boret» likestilt med andre boliger og fritatt fra gevinstbeskatning når skattyter har oppfylt vilkårene om eier- og brukstid.<sup>62</sup>

Det er antatt at skattefrihet etter skatteloven § 9-3 (2) kommer til anvendelse ved salg av aksjer i boligaksjeselskap selv om boligaksjeselskapet ikke beskattes etter de særlige reglene for boligaksjeselskap i skatteloven § 7-3 (3). Unntaket for aksjegevinstbeskatning i skatteloven § 10-30 (1) siste punktum gjelder boligaksjeselskap etter skatteloven § 7-3 (2) og selv om selskapet ikke oppfylder vilkårene i skatteloven § 7-3 (3).<sup>63</sup>

Det følger av skatteloven § 9-7 (5) at særregelen om diskontinuitet gjelder «*bolig*». Vi antar at dette også omfatter andelsleiligheter, aksjeleiligheter og obligasjon med tilhørende boret i den utstrekning arvelater eller giver er fritatt fra beskatning etter skatteloven § 9-3 (2).

#### 4.4 Fastsettelse av inngangsverdi når arvelater eller giver ikke er skattepliktig til Norge

Ved innføringen av kontinuitetsprinsippet for aksjer i 2006 ble det gjort unntak fra diskontinuitetsprinsippet for aksjer når arvelater eller giver var fysisk person med alminnelig skatteplikt til Norge, se skatteloven § 10-33, jf. § 10-12. Ved endringen av skattelo-

ven § 9-7 med virkning fra og med 2014 ble kontinuitetsprinsippet innført for andre formuesobjekter. Skattemessig kontinuitet forutsetter at arvelater eller giver har en inngangsverdi som mottaker kan tre inn i.

Selv om det ikke fremgår av lovteksten tilsier lovens system og lovhistorie etter vår vurdering, at kontinuitetsprinsippet kun gjelder når arvelater eller giver har alminnelig skatteplikt til Norge eller begrenset skatteplikt for de aktuelle formuesobjekter.

I andre tilfeller skal arving og gave-mottaker fastsette inngangsverdien til formuesobjektets omsetningsverdi på ervervstidspunktet. Dette synes også å være lagt til grunn i ligningspraksis for så vidt gjelder andre eiendeler enn aksjer og andeler i selskap med delta-gerfastsetting.<sup>64</sup>

I ligningspraksis er det lagt til grunn at kontinuitetsprinsippet likevel gjelder når aksjene er knyttet til virksomhet som er skattepliktig til Norge etter skatteloven § 2-3 eller når både arvelater eller giver og mottaker er omfattet av aksjonærmodellen.<sup>65</sup> Vi er uenig i en slik tolkning som er i strid med ordlyden og ofte vil være til skattyters ugunst.

#### 4.5 Ikrafttredelse – når kommer de ulike regelsettene til anvendelse

Kontinuitetsprinsippet ble innført for aksjer mv. med virkning fra og med inntektsåret 2006.<sup>66</sup>

Innføring av kontinuitetsprinsippet for øvrige formuesobjekter etter skatteloven § 9-7 ble knyttet til bortfallet av arveavgift.<sup>67</sup> Dette innebærer at arv på grunnlag av dødsfall som skjer eller gave som ytes fra og med 1. januar 2014, følger kontinuitetsprinsippet.<sup>68</sup> Det er dødsfallstidspunktet som er avgjørende. At utlodningen fra dødsboet skjer etter 1. januar 2014, er uten betydning.<sup>69</sup>

64 Skatte-ABC 2020/2021 Arv og gave – inngangsverdi kontinuitet pkt. 10.1

65 Skatte-ABC 2020/2021 Arv og gave – inngangsverdi kontinuitet pkt. 10.2.

66 Lov 17. juni 2005 nr. 74 VIII.

67 Prop. 1 LS (2013–2014) pkt. 5.3.5.

68 Lov 13. desember 2013 nr. 117 kap. VIII, sjette ledd.

69 Zimmer «Skatterett 2013» s. 310.

59 Prp. 1 LS (2015–2016) 3.1.3.

60 Se Zimmer/Bahr Bedrift,selskap og skatt 2019 s. 330.

61 Etter skatteloven § 10-1(2) kommer ikke reglene i skatteloven kap. 10 til anvendelse når inntekten fastsettes etter skatteloven § 7-3. Dette innebærer at eieren ikke utbyttebeskattes. Se Skatte-ABC 2020/2021 «Bolig – boligselskap og andelshavere» pkt. 10.

62 Stoveland i Gyldendals rettsdata note 729 og Urv. 1995 s. 687 (forutsetningsvis).

63 Motsatt Stoveland Gyldendals rettsdata note 729 synes det som om unntaket i skatteloven § 10-30 (1) siste ledd er betinget av at boligaksjeselskapet oppfylder vilkårene i skatteloven § 7-3.



Har dødsfallet funnet sted før 1. januar 2014, vil inngangsverdien for gjenlevende ektefelle bero på formuesordningen mellom ektefellene. Har ektefellene felleseie, anses halvparten av formuesobjektet for arvet.<sup>70</sup> Inngangsverdien på arvede formuesobjekter eller andel i slike, følger diskontinuitet ved arvefall før 1. januar 2014.

For utlodning fra uskiftebo etter 1. januar 2014 vil kontinuitetsprinsippet gjelde selv om dødsfallet fant sted før 1. januar 2014. Dette følger verken av lovtekst eller lovforarbeider, men er lagt til grunn i ligningspraksis.<sup>71</sup>

#### 4.6 Verdssettelse og skattefastsettelse

Kontinuitetsprinsippet innebærer at det er nødvendig å fastsette arvelater eller givers inngangsverdi mv. Dette er nødvendig for at latent skatt kan hensyntas riktig i skifteoppjøret og for å oppfylle informasjonsplikten etter skatteforvaltningsloven.

Skattyter skal etter skatteforvaltningsloven § 9-1 fastsette grunnlaget for inntektsskatten. Skattyter plikter å gi riktig og fullstendige opplysninger i skattemeldingen, skatteforvaltningsloven § 8-1.

Dersom arvelater eller givers inngangsverdi er kjent, må det gis informasjon om dette til skattekontoret ved innlevering av skattemeldingen. Dersom inngangsverdien ikke er kjent, må markedsverdien på arvelater eller givers ervervstidspunkt, fastsettes ved skjønn.<sup>72</sup> Dette verdsettelsesskjønnet må baseres på alminnelige skjønnsprinsipper så som tidligere takster, omsetningsverdien på likeartede objekter mv.

Skattemyndighetene kan etter skatteforvaltningsloven endre skattyters skattefastsettelse dersom denne er uriktig. Ved skjønnsmessige vurderinger, skal skattekontoret komme til et skjønnresultat som *«framstår som riktig ut i fra opplysningene i saken»*, skatteforvaltningsloven § 12-2. Det følger imidlertid av lovforarbeidene at dette ikke innebærer at skat-

tekontoret kan tilsidesette skattyters skjønnsmessige verdivurderinger med mindre skattekontoret kan påvise at dette verdsettelsesskjønnet er feil. Skattekontoret kan derfor ikke i andre tilfeller tilsidesette skattyters skjønn med den begrunnelse at et annet forsvarelig skjønn kan gi et annet resultat.<sup>73</sup>

Domstolene kan på vanlig måte prøve skattemyndighetenes verdsettelsesskjønn, herunder om det er tilstrekkelig bredt og balansert.<sup>74</sup>

### 5 Særlige skattespørsmål ved overføring av virksomhet (enkeltpersonforetak)

#### 5.1 Uttaksbeskatning av giver

Selv om gaven eller gavesalget ikke utløser realisasjonsbeskatning etter skatteloven § 9-2, kan overføringen utløse uttaksbeskatning for giveren etter skatteloven § 5-2 (1).

Er vilkårene for uttaksbeskatning oppfylt, skal det foretas et inntektsoppgjør tilsvarende som ved realisasjonsbeskatning. Det betyr at overdrageren skal beskattes for differansen mellom formuesobjektets omsetningsverdi på overdragelsestidspunktet, og inngangsverdi.<sup>75</sup> Begrunnelsen for uttaksbeskatning er at gaveoverføringen anses som forbruk for eieren, og at alt forbruk skal skje med skattlagte penger.<sup>76</sup>

#### 5.2 Begrensninger i uttaksbeskatningen

Uttaksbeskatning vil ikke utløses i alle tilfeller hvor en formuesgjenstand overføres ved gave eller gavesalg.

For det første er det for fysiske personer et vilkår for uttaksbeskatning at giver/gaveselger har benyttet gjenstanden i inntektsskapende aktivitet.<sup>77</sup> Dette fremgår ikke særlig av ordlyden, men kan anses forutsatt i uttrykket «uttak», og dessuten i regelens formål

73 Prop. 38 L (2015–2016) 18.6.3.1.

74 Se Rt. 2009 s. 105 avsnitt 112 (Enskilda), fulgt opp i flere etterfølgende dommer.

75 Ved gavesalg settes uttaksfordelen til differansen mellom betalt vederlag og omsetningsverdien, jf. Skatte-ABC 2020/2021 «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester» punkt 3.

76 Zimmer s. 288. Som påpekt av forfatteren skal skattyteren settes i samme skattemessige stilling som om hvis han hadde solgt den aktuelle gjenstanden og gitt pengene i gave.

77 Zimmer s. 290 og Skatte-ABC 2020/2021 «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester» punkt 1.1.

om at forbruk skal beskattes. Uttaksbeskatning vil etter dette utløses hvis foreldre for eksempel overfører næringsseidom til barna, men ikke hvis de gir bort sin private bolig.<sup>78</sup>

For uttaksbeskatning ved gaveoverføring av gjenstander som har inngått i enkeltpersonforetak eller sameie, stilles det for det andre et tilleggsvilkår om at «kostprisen helt eller delvis er kommet til fradrag ved skattefastsettelsen». Med dette siktes det til at gjenstandens kostpris har vært fradragført, eller – mest aktuelt – avskrevet i henhold til avskrivningsreglene i skatteloven kapittel 14.<sup>79</sup> Siden tomter og leiegårder for boligutleie ikke kan avskrives, fører dette vilkåret til at gaveoverføring av en tomt eller slik leiegård som har inngått i giverens enkeltpersonforetak eller har vært eid i sameie, ikke utløser uttaksbeskatning.<sup>80</sup> Dersom gjenstanden som gis bort har vært et omløpsmiddel i næringen, vil uttaksbeskatning kunne skje.<sup>81</sup>

For det tredje – og praktisk viktig ved generasjonsskifter i live – er at det er gjort eksplisitt unntak for uttaksbeskatning ved gave «når gavemottakeren er arveberettiget etter lov 3. mars 1972 nr. 5 om arv m.m. (arvelova) kapittel 1 og 2, og vedkommende overtar hele eller deler av virksomheten», jf. skatteloven § 9-7 fjerde ledd, første punktum, jf. § 5-2 første ledd, tredje punktum.

Henvisningen til arvelovens kapittel 1 og 2 innebærer at gaver til legalarvinger ikke utløser uttaksbeskatning. Det er uttrykkelig presisert i forarbeidene at det «ikke [er] et vilkår for kontinuitet at gaveover-

78 For selskaper er det ikke på samme måte aktuelt å skille mellom inntektsskapende bruk og privat forbruk, og det stilles da ikke krav til at gjenstanden har inngått i inntektsskapende aktivitet. Se Skatte-ABC 2020/2021 «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester» punkt 1.1.

79 Ordlyden tilsier at gjenstanden faktisk må ha vært avskrevet, altså at det ikke er tilstrekkelig at den er avskrivbar, og slik er den også forstått i praksis, jf. Skatte-ABC 2020/2021 «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester» punkt 2.4.

80 Har den felles aktiviteten karakter av virksomhet, foreligger det et selskap med deltagerfastsettelse, se skatteloven § 10-40 flg. og uttak utløser uttaksbeskatning selv om formuesobjektet ikke er avskrivbart. Dette vil kunne være tilfeller hvor det blir mer enn én eier i en leiegård. I slike tilfeller bør det vurderes om arvelater gjennom testament eller giver for overføring av f.eks. leiegården bør seksjonere og gi ulike seksjoner til ulike arvinger.

81 BFU13/2016 hvor Skattedirektorateret kom til at overføring av tomter kunne uttaksbeskattes fordi tomten var et omløpsmiddel i næringen og vilkåret om fradrag i kostpris var oppfylt.

70 Se Zimmer.

71 Se Skatte-ABC 2020/2021 «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet» punkt 3.1 og Zimmer, Skatterett 2013 s. 310-311.

72 Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013–2014) pkt. 5.3.2.

dragelsen skjer til den nærmeste arveberettiget etter arvelovens bestemmelser», jf. Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013–2014) s. 47. Overfører giveren utleievirksomheten til sin nevø, utløses altså ikke uttaksbeskatning selv om giveren har livsarvinger. På den andre siden henviser ikke skatteloven § 9-7 fjerde ledd til arvelovens bestemmelser om arv etter testament. Det betyr at gaveoverføring til en mottaker som er tilgodesett i giverens testament, utløser uttaksbeskatning. I forarbeidene, Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013–2014) s. 47, er dette begrunnet med faren for omgjørelser, det vil si at giveren vil kunne opprette et testament og så omgjøre eller trekke det tilbake etter at virksomheten er overført.

Videre kan det reises spørsmål om hva som ligger i at mottakeren må «overta hele eller deler av virksomheten».

I forarbeidene til den tidligere, tilsvarende bestemmelsen i skatteloven av 1911, Ot.prp. nr. 16 (1991–1992) side 146, uttalte departementet at en overtakelse av virksomheten «vil ikke kunne anses å ha funnet sted dersom en utvikling skjer relativt kort tid etter overtakelsen.» Skattemyndighetene har i flere konkrete saker likevel akseptert at mottakeren kort tid etter overtakelsen, overdro virksomheten videre til et aksjeselskap som ledd i en omorganisering uten at det utløste uttaksbeskatning av giveren.

Et eksempel er Skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelse i BFU-14/14. Bakgrunnen for saken var at far overdro driftsbygninger som han hadde benyttet i sin oppdrettsvirksomhet, ved gave salg til barna. Bygningene ble deretter utleid fra barna til farens oppdrettsvirksomhet. Ved overføringen ble barna innehavere av ansvarlig selskap. Et halvt år senere ønsket barna å omdanne virksomheten til et aksjeselskap, noe som blant annet forutsatte en overføring av driftsbygningen fra det ansvarlige selskapet til et nystiftet aksjeselskap.<sup>82</sup> Skattedirektoratet la avgjørende vekt på at omdanningen ville innebære kontinuitet på selskaps- og eiernivå og med hensyn til utøvelse av virksomhet, og

uttalte at reelle hensyn og unntaksregelens formål talte mot uttaksbeskatning av giver i en slik situasjon.

Vilkåret om at «deler av» virksomheten må overtas, vil være oppfylt hvis giver overfører en ideell andel av virksomheten. Dette vil imidlertid etablere et ansvarlig selskap, som innebærer realisasjon, jf. nærmere i punkt 5.2.1 nedenfor. Videre vil vilkåret kunne være oppfylt hvis giver overfører en fysisk andel av virksomheten, for eksempel en av flere leiegårder som inngår i givers utleievirksomhet. Ifølge forarbeidene, Ot.prp. nr. 16 (1991–1992) side 146, må det imidlertid avgrenses mot tilfeller «hvor en så liten del av næringsdriften videreføres at det vanskelig kan sies å ha funnet sted noen overtakelse av givers næring». Med bakgrunn i denne uttalelsen må det trolig kreves at gjenstanden som overføres, i seg selv oppfyller kravene til å anses som en virksomhet i skattelovens forstand.

### 5.3 Enkeltpersonforetak

#### 5.3.1 Enkeltpersonforetak – etablering av selskap med deltagerfastsetting

Dersom arvelater eller giver driver enkeltpersonforetak og overfører virksomheten til flere i fellesskap – typisk arvingene i fellesskap – vil det ikke lenge være et enkeltpersonforetak. Tilsvarende er tilfellet dersom senior tar opp en eller flere av livsarvingene eller andre som deltager i virksomheten.

Når en «økonomisk virksomhet utøves for to eller flere deltakeres felles regning og risiko, og minst en av deltakerne har et ubegrenset, personlig ansvar for virksomhetens samlede forpliktelser» foreligger et ansvarlig selskap, selskapsloven § 1-1. Endring av eierstruktur i det tidligere enkeltpersonforetaket kan derfor innebære at virksomheten blir drevet som et ansvarlig selskap. Dette har ulike konsekvenser blant annet mht. registrering i foretaksregisteret, regnskapsføring og merverdiavgift. I det følgende vil vi kun redegjøre for enkelte skattemessige forhold knyttet til etableringen av det ansvarlige selskapet.

I ansvarlige selskaper skal skattefastsettelsen skje på selskapsnivå, se skatteloven § 10-40. Dette innebærer blant

annet at skattefastsettelsen for deltagerne skjer som en andel av det ansvarlige selskaps skattemessige overskudd eller underskudd «etter reglene i skattelovgivningen som om selskapet var skattyter», se skatteloven § 10-41(1)

Etter skatteloven § 10-45 skal disposisjoner mellom deltager i et selskap med deltagerfastsetting og selskapet anses som en disposisjon mellom ulike skattytere. Konsekvensen av dette er at en overdragelse av et formuesobjekt fra en selskapsdeltager til et slikt selskap beskattes fullt ut – også for den delen som representerer overdragerens eierandel. Ved opptak av deltagere i et enkeltpersonforetak eller ved overføring av et enkeltpersonforetak til mer enn én skattyter, innebærer dette i utgangspunktet at det skal skje en realisasjonsbeskatning av de overførte formuesobjektene, inklusive eventuelle immaterielle eiendeler som blant annet goodwill.

Uttas et formuesobjekt fra et selskap med deltagerfastsettelse, skal selskapet uttaksbeskattes etter skatteloven § 5-2 og begrensningen som gjelder uttaks-skatt for enkeltpersonforetak, kommer ikke til anvendelse.

I juridisk teori er det antatt at reglene om kontinuitet i skatteloven § 9-7 er en spesialregel som går foran den generelle regelen i skatteloven § 10-45 og at det derfor ikke skal skje en realisasjonsbeskatning etter skatteloven § 10-45 når et ansvarlig selskap stiftes som følge av arv eller gaveoverføring.<sup>83</sup>

#### 5.3.2 Enkeltpersonforetak – omdannelse til aksjeselskap

Dersom virksomhet drevet som enkeltpersonforetak skal overføres til flere, er det ofte hensiktsmessig at enkeltpersonforetaket omdannes til aksjeselskap før overdragelsen. Dette kan skje skattefritt etter skatteloven § 11-20 med tilhørende forskrifter. Overføres fast eiendom ved omdannelsen, kan eiendommen overføres fra enkeltpersonforetaket til aksjeselskapet uten dokumentavgift.<sup>84</sup>

<sup>82</sup> Jf. skatteloven § 11-20 og Finansdepartementets forskrift 19. november 1999 nr. 1158, § 11-20-1 første ledd.

<sup>83</sup> Zimmer Skatterett 2013 s. 318.

<sup>84</sup> Stortingsvedtaket for dokumentavgift § 2 bokstav k.