

# Bindende forhåndsuttalelser på skatteområdet i 2008

**Artikkelen omtaler de bindende forhåndsuttalelsene avgitt i 2008 som antas å ha størst allmenn interesse. Mange av de utelatte uttalelsene gjelder relativt spesielle spørsmål eller saksforhold og har derfor begrenset overføringsverdi til andre saker.**



Artikkelen er forfattet av:

Rådgiver skatt  
Børge Busvold  
Den norske Revisorforening

Ordningen med bindende forhåndsuttalelser trådte i kraft 1. november 2001 og har altså virket i vel syv år. Formålet med ordningen var å sikre forutberegneligheten når det gjelder de skatte- og avgiftsmessige konsekvenser ved planlagte disposisjoner.

I 2008 ble det offentliggjort 50 bindende forhåndsuttalelser fra Skattedirektoratet, hvorav 34 gjaldt skatt og/eller arbeidsgiveravgift. De øvrige gjaldt merverdiavgift. Dette er mer enn en halvering i forhold til de første årene ordningen virket. Dette skyldes at ordningen ble lagt noe om i 2005 da utgangspunktet ble at det er de lokale skattekontorene som skal avgis bindende forhåndsuttalelser. Bare anmodninger om kompliserte spørsmål og spørsmål av allmenn interesse eller prinsipiell betydning skal behandles av Skattedirektoratet.

En bindende forhåndsuttalelse er bare bindende for skatteetaten i den konkrete saken anmodningen gjelder. Foreligger det en bindende forhåndsuttalelse om et spørsmål, vil nok skattemyndighetene legge den til grunn også for lignende saksforhold, enten avgjørelsen går til gunst eller ugunst for skattyter. En viktig innvending mot ordningen er derfor at det ikke foreligger noen klageadgang. Av samme grunn er det viktig å kjenne til de viktigste bindende forhåndsuttalelsene som avgis.

## Skjevdeling av utbetaling fra overkursfond

Etter at det ble innført skatt på utbytte, har skatteposisjonen innbetalt kapital fått stor betydning. Innbetalt kapital er det som er innbetalt fra aksjonær til selskapet i forbindelse med stiftelse eller kapitalforhøyelse. Innbetalt kapital kan tilbakebetales fra selskapet til aksjonærene uten beskatning. All annen utbetaling regnes som skattepliktig utbytte.

Problemet med skatteposisjonen innbetalt kapital er at den innbetalte kapitalen knytter seg til de konkrete aksjene som innbetalingen ble foretatt på. Skatteposisjonen kan derfor være forskjellig på de forskjellige aksjene aksjonæren eier, for eksempel fordi det ble innbetalt overkurs ved en kapitalforhøyelse mens de opprinnelige aksjene ble tegnet til pålydende. Da vil overkursen kun knytte seg til aksjene som ble utstedt i forbindelse med kapitalforhøyelsen. Ved en senere utbetaling (nedsettelse) fra overkursfondet skal utbetalingen i utgangspunktet fordeles likt mellom alle aksjene, også til de opprinnelige aksjene. Utbetalingen vil utløse utbytte-skatt for den delen av nedsettelsen som knytter seg til aksjene som ikke har overkurs knyttet til seg. Dette gjelder selv om samlet utbetaling ligger innenfor den overkursen aksjonæren har innbetalt.

Det er alminnelig antatt at en aksjonær kan «frasi» seg retten til utbetaling fra overkursfondet til fordel for andre aksjonærer, på samme måte som han kan frasi seg retten til utbytte. De skattemessige konsekvenser av en slik skjevdeling kan imidlertid være uklare, i hvert fall hvis en aksjonær sier fra seg retten til fordel for nære slektninger som nevnt i skatteloven § 10–11 (2) siste punktum. Også arveavgift kan være aktuelt ved slik skjevdeling

dersom er ordinær gave ville utløst arveavgift.

Men kan man skjevdele en utbetaling mellom aksjer man selv eier slik at hele utbetalingen skjer til de aksjene man har innbetalt overkurs på? Det ble avgitt to bindende forhåndsuttalelser om dette spørsmålet i 2008 (BFU 32/08 og BFU 35/08). Skattedirektoratet konkluderte i begge tilfeller med at en slik skjevdeling ville være i strid med FIFU-prinsippet i skatteloven § 10–36 og det «aksje for aksje-prinsipp» som ligger til grunn for skjermingsmetoden (aksjonærmodellen).

Det er verd å merke seg at Skattedirektoratets standpunkt ikke bygger på gjennomskjæring, men på lovanvendelse der direktoratet legger avgjørende vekt på formålet med skattereglene. I praksis vil standpunktet medføre at det i mange tilfeller vil være umulig for en aksjonær å få gjennomført en fullstendig skattefri utbetaling, selv om utbetalingen ligger innenfor den totale innbetalte kapitalen. Det kan innvendes at dette neppe kan ha vært lovgivers intensjon og at formålsbetraktninger like gjerne kunne ført til den motsatte konklusjonen. Det regnes jo som et hovedprinsipp ved aksjebeskatningen at innbetalt kapital skal kunne tas ut uten beskatning.

## Spleis til en aksje

Det foreligger nå to uttalelser der Skattedirektoratet har akseptert at ved aksjespleis samles skatteposisjonen innbetalt kapital fra de opprinnelige aksjene på den spleisede aksjen, se BFU nr. 66/06 og BFU nr. 05/08. Har man aksjer det knytter seg forskjellig innbetalt overkurs på, kan man få utbetalt hele den innbetalte kapitalen skattefritt ved først å spleise aksjene til én aksje for deretter å gjennomføre en nedsettelse av overkursfondet med utbetaling. Er

det flere enn én aksjonær i selskapet, kan det imidlertid være vanskelig å klare å gjennomføre en slik aksjespleis.

## Konvertering av fordring til pålydende etterfulgt av generasjonsskifte

Gjeld som et aksjeselskap har til aksjonær (eller andre), kan omgjøres (konverteres) til aksjer. Ofte konverteres gjelden til pålydende, dvs. at långiveren får aksjer med et pålydende beløp tilsvarende størrelsen på den konverterte gjelden. Dette er det adgang til etter aksjeloven. Det er imidlertid ikke opplagt at det i alle tilfeller er adgang til å gjøre dette skattemessig. En konvertering til pålydende kan føre til store forskyvninger av verdier mellom aksjer og dermed mulighet for uakseptabel skatte- og avgiftsplanlegging, ikke minst i forbindelse med generasjonsskifter.

Skattedirektoratet tok stilling til et slikt tilfelle i BFU nr. 48/08. Skattyter eide et aksjeselskap verd ca. 188 millioner. Han hadde en fordring på 6,5 millioner på selskapet som han ønsket å konvertere til aksjer til pålydende. Dette skulle være B-aksjer med begrenset stemme- og utbytterett som deretter skulle overføres til neste generasjon. Ved konverteringen ville B-aksjene utgjøre 75 % av aksjekapitalen. A-aksjene, som skulle utgjøre 25 % av aksjekapitalen, skulle ha 2/3 av stemmeretten og rett til 90 % av utbyttet. På sikt var det derfor meningen å knytte sterkere rettigheter til B-aksjene.

Inngangsverdien og skjermingsgrunnlaget på A-aksjene var ca. 53 millioner. Ved å etablere B-aksjene ved en regulær vedtektsendring eller ved fondsemisjon og deretter overføre B-aksjene ved generasjonsskiftet, ville om lag ca. 40 millioner av inngangsverdien og skjermingsgrunnlaget forsvinne ved generasjonsskiftet pga. reglene i skatteloven § 9–7. Selskapets skattemessige formuesverdi og dermed også arveavgiftsgrunnlaget var nemlig kr 0, slik situasjonen er i mange eiendomselskaper, og det følger av skatteloven § 9–7 at gavemottakers inngangsverdi ikke kan settes høyere enn arveavgiftsgrunnlaget. Ved å velge den fremgangsmåten skattyter hadde lagt opp til, ville hele inngangsverdien og skjermingsgrunnlaget på skattyters A-aksjer være i behold også etter generasjonsskiftet.

Ikke overraskende mente Skattedirektoratet at fremgangsmåten ble rammet av

ulovfestet gjennomskjæring. Direktoratet viste til at konverteringen medførte at verdier tilsvarende ca. kr 145,8 millioner [75 % av (188 + 6,5) millioner] gis i vederlag for fordringen på kr 6,5 millioner. Det vil si at mye større verdier enn 6,5 millioner overføres til B-aksjene ved konverteringen. En slik transaksjon ville aldri blitt avtalt mellom uavhengige parter. En konvertering til «korrekt» vederlag ville gitt om lag 3,34 % B-aksjer, og ikke 75 %.

Det er vanskelig å få øye på de forretningsmessige grunner til å velge å overføre aksjene på den måten skattyter ønsket i stedet for bare å overføre 75 % av aksjene til barna, mente direktoratet. Den valgte fremgangsmåte synes derfor å være hovedsakelig skattemessig motivert og dessuten illojal mot skattereglenes formål. Ved å velge denne fremgangsmåten ville skattyter ikke bare beholde sitt høye skjermingsgrunnlag på A-aksjene, men ved å forskyve verdiene bak aksjene ville han også oppnå et relativt sett mye høyere skjermingsgrunnlag.

Fremgangsmåten ville også, etter direktoratets mening, åpne for muligheter til uthuling av det «aksje for aksje-prinsippet» som ligger til grunn for skjermingsmetoden (aksjonærmodellen), på en måte som neppe er tilsiktet fra lovgivers side.

Ved å opprette aksjeklasse B i forbindelse med et planlagt generasjonsskifte, ville skattyter også kunne omgå FIFU-prinsippet, dvs. regelen om at det er de først ervervede aksjene som anses realisert eller gitt bort først. Det kan derfor stilles spørsmål ved om ikke spørsmålet kunne vært løst på grunnlag av alminnelig lovforklaring, men direktoratet fant det ikke nødvendig å gå nærmere inn på dette.

## Aksjer overført som gave til livsarvings aksjeselskap

Mor, som var alvorlig syk, ønsket å overføre sin 92 %-andel i et familieaksjeselskap til sin mindreårige datter. Ønsket var at aksjene kunne overføres til datterens 100 % eide aksjeselskap i stedet for til datteren personlig.

Skattyter viste til at dersom familieselskapet blir eid gjennom et aksjeselskap fremfor personlig, vil dette legge forholdene til rette for å ivareta interesser knyttet til aksjene og selskapet (eksterne styremedlemmer, vedtekter mv.) og således også gi større fleksibilitet for transaksjoner som

har betydning for familieselskapet. Man mente at det er hensiktsmessig at denne strukturen er på plass på det tidspunktet datteren blir myndig.

I BFU nr. 20/08 la Skattedirektoratet til grunn at rene gaveoverføringer ikke rammes av interessefelleskapsbestemmelsen i skatteloven § 13–1. Overføringen vil imidlertid utløse arveavgift.

Skattedirektoratet kunne heller ikke se at overføringen var illojal mot fritaksmetoden, aksjonærmodellen eller reglene om skattemessig kontinuitet (at en arving/gavemottaker må overta arvelaters/givers inngangsverdi og skjermingsgrunnlag). Det var ikke planer om videresalg av aksjene og mor hadde positiv skattemessig inngangsverdi og skjermingsgrunnlag på aksjene. Det lå ingen skattebesparelse i det å overføre aksjene til datterens aksjeselskap. Morens høye inngangsverdi og skjermingsgrunnlag på aksjene vil falle bort når aksjene blir overført til datterens aksjeselskap og ethvert uttak som datteren gjør fra sitt aksjeselskap utover skjermingsfradraget på disse aksjene, vil utløse beskatning etter aksjonærmodellen. Gjennomskjæring etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen var derfor ikke aktuell da overføringen ikke kunne anses som illojal, mente direktoratet.

Det er verd å merke seg at det var positiv inngangsverdi og skjermingsgrunnlag på aksjene som skulle overføres til datterens aksjeselskap. Den problemstillingen mange er opptatt av, nemlig om man kan overføre aksjer med negativ inngangsverdi og skjermingsgrunnlag som gave til et aksjeselskap uten at gavetransaksjonen blir gjort til gjenstand for gjennomskjæring for giver, har direktoratet ikke tatt stilling til.

## Utbedring av infrastruktur på annenmanns grunn

Det er ikke uvanlig at kommunen setter som betingelse for å godkjenne en utbygging at utbyggeren bekoster utbygging og utbedring av infrastrukturen i nærheten. Også selgeren av tomteområdet kan sette slike vilkår. Dette kan for eksempel være bygging av broer, gang- og sykkelstier, støyskjermer, parkanlegg eller strømkabler, og tiltakene vil ofte være kommunens, tomteeierens eller strømnetteierens eiendom når anleggene er ferdigstilt.

Det er nylig kommet to bindende forhåndsuttalelser der spørsmålet var om kostnadene til utbedring av infrastruktur kunne fradragføres umiddelbart, eller om



som kan regnes som en del av byggets kostpris. Andre aktiveringspliktige kostnader skal henføres til tomtens kostpris.

### Overdragelse av eiendom ved generasjonsskifte og mulig videresalg

Ved generasjonsskifter forekommer det at fast eiendom først overføres til en arving som deretter selger den kort tid etter. Arvingen kan benytte arveavgiftsgrunnlaget som inngangsverdi ved sin gevinstberegning, hvilket medfører at det som regel ikke blir noen skattepliktig gevinst. I og med at arveavgiftssatsen er lavere enn skattesatsen, kan dette innebære betydelige besparelser i skatt. Det foreligger flere avgjørelser der skattemyndighetene har satt slike overføringer til side og beskattet giver for gevinsten.

BFU nr. 36/08 gjelder en 88 år gammel skattyter som ønsket å overføre en kombinert bolig/forretningsgård til sine arvinger. Overføringen skal skje 1. januar 2009. Hun har satt som vilkår at arvingene tidligst kan selge bygget 1. august 2009.

Skattedirektoratet kom til at det ikke var grunnlag for ulovfestet gjennomskjæring. Direktoratet la til grunn at arvingene har til hensikt å fortsette å lete etter leietaker til kontordelen av bygget. Bare dersom dette ikke lykkes, er det aktuelt for arvingene å selge bygget, og da tidligst etter syv måneder. Det er ikke gjort noen salgsmålestøt og det finnes ingen interessenter eller aktuelle kjøpere til eiendommen.

1. august 2009 skal hun motta et lån fra to av de fem arvingene på kr 600 000. Lånet skal renteberegnes etter vanlig boliglansrente, rentene skal legges til

*BETINGELSE: Det er ikke uvanlig at kommunen setter som betingelse for å godkjenne en utbygging at utbyggeren bekoster utbygging og utbedring av infrastrukturen i nærheten.*

de måtte aktiveres som en del av inngangsverdien på bygget eller tomten.

For å være fradragberettiget må en kostnad ha tilknytning til en skattepliktig inntekt. I begge tilfeller dreide det seg om næringsdrivende aksjeselskaper, så tilknytningsskravet var i og for seg oppfylt. For å kunne fradragføre kostnaden umiddelbart må imidlertid kostnaden også være pådratt. En ren ombytting av verdier innebærer ingen endelig formuesoppofrelse fra skattyters side, og vil derfor ikke gi fradragrett da kostnaden ikke anses pådratt. Derfor gis det for eksempel ikke fradrag for kjøp av maskiner eller fast eiendom. Fradrag kan imidlertid gis for verdireduksjonen i årene fremover i form av årlige avskrivninger. Det er først ved verdireduksjonen det foreligger en oppofrelse. Tomter

og boligeiendommer verdiforringes imidlertid ikke ved slit og elde, og kan derfor heller ikke avskrives skattemessig.

I de to bindende forhåndsuttalelsene (BFU 41/08 og BFU 1/09) kom Skattedirektoratet til at ved å innfri vilkårene knyttet til utbygging av infrastruktur, fikk skattyterne en motytelse i form av adgang til å utnytte tomten på den måten de ønsket. Det forelå altså en ombytting av verdier, og kostnaden var ikke pådratt. Direktoratet kom videre til at kostnadene måtte aktiveres på tomten og ikke på bygget, slik at kostnadene ikke gikk inn i grunnlaget for avskrivninger, men først ville komme til fradrag ved en eventuell realisasjon av tomten i form av lavere tomtsalgsgevinst. Direktoratet mente at det bare er kostnader som har direkte tilknytning til bygget



Inter Revisjon er med over 375 ansatte, et av Norges største revisjons- og rådgivingsmiljøer. Vi står for en høy faglig standard, og fokuserer på oppdatering og videreutdanning av ansvarlige revisorer og medarbeidere.

WWW.INTERREVISJON.NO





*FAST EIENDOM: Ved generasjonsskifter forekommer det at fast eiendom først overføres til en arving som deretter selger den kort tid etter.*

hovedstolen og lånet skal være avdragsfritt inntil arvefall.

I og med at lånet ikke gir långiverne noen særskilte rettigheter i eiendommen og at overdragelsen ikke er betinget av at lånet ytes, kom direktoratet til at skattyter ikke kunne anses for å ha solgt (andel av) eiendommen til de långivende arvingene gjennom opptak av lånet.

## Fisjon av eiendeler med påfølgende salg av aksjer

Fritaksmetoden har gjort det svært gunstig for et selskap å selge aksjene i et selskap fremfor å selge innmaten dersom salget skjer med gevinst. Det foreligger en rekke bindende forhåndsuttalelser der skattyter har ønsket å fisjonere ut eiendeler til egne aksjeselskaper for senere eventuelt å kunne selge aksjene i det utfisjonerte selskapet. Slike transaksjoner har stort sett vært akseptert skattemessig. Forutsetningen har imidlertid vært at fisjonen ikke påbegynnes etter at man er kommet i en konkret salgsprosess.

Et tilfelle som var oppe i 2008, gjaldt et aksjeselskap som skulle selge eiendomsdelen av selskapet. Selskapet var i sluttforhandling med en kjøper. Forut for salget ønsket selskapet å fisjonere eiendomsdelen til et nystiftet tomt datterdatterselskap og deretter selge aksjene i stedet for virksomheten/innmaten. Dermed ville salgsgevinsten i sin helhet komme inn under fritaksmetoden. Den skattemessige fordelene ved å fisjonere og selge aksjer i stedet for å

selge virksomheten var anslått til ca. 50 millioner kroner.

I BFU nr. 24/08 kom Skattedirektoratet til at de anførte forretningsmessige motiver – at det var viktig for kjøper å overta en samlet virksomhet i en holdingsstruktur – ville blitt oppnådd uavhengig av om selskapet fisjonerte eller ikke. De forretningsmessige begrunnelsene for fisjonen og aksjesalget var derfor ubetydelige.

Transaksjonsrekken var videre illojal mot reglene om skattefrie fisjoner i kombinasjon med fritaksmetoden slik at ulovfestet gjennomskjæring kommer til anvendelse, mente direktoratet.

Et eksempel på det motsatte – at innmat ble fisjonert ut til et eget selskap der eieren ikke var i en konkret salgsprosess, men bare planla salg på et senere tidspunkt – har vi bl.a. i BFU nr. 28/08.

Selskapet X AS var eid av flere personlige aksjonærer og noen selskapsaksjonærer. Aksjonærene ønsket å etablere hver sin holdingsstruktur ved først å fisjonsfusjonere virksomheten til et nystiftet datterselskap av X AS. Deretter skulle X AS fisjoneres slik at hver aksjonær fikk hver sin del av X AS som holdingselskap.

Aksjonæren A ønsket å la sitt holdingselskap innen seks måneder selge 50 % av sine aksjer i det nystiftede driftsselskapet

som hadde overtatt virksomheten til selskapet X AS gjennom fisjonsfusjonen. A hadde ingen kjøper på hånden. Skattedirektoratet kom til at transaksjonsrekken ikke ville bli rammet av ulovfestet gjennomskjæring. A ville bare oppnå en utsettelse med beskatningen til han eventuelt tar gevinsten ut av sitt holdingselskap. Dette ville ikke være i strid med det uttaksprinsipp som ligger til grunn for aksjonærmodellen.

I BFU nr. 28/08 var man ikke allerede i en salgsprosess. Videre var det flere eiere og bare snakk om at den ene av eierne skulle selge deler av sin eierandel. Dette er viktige forskjeller i forhold til BFU nr. 24/08.

Merk også BFU nr. 44/08 der Skattedirektoratet kom til at gjennomskjæring ikke var aktuelt i et tilfelle der eiendeler i form av varemerke, produksjonsanlegg samt salgsselskaper i utlandet skulle utfisjoneres til et eget nystiftet datterselskap, hvorpå 80 % av aksjene i det nystiftede datterselskapet skulle selges. Fisjonen skulle imidlertid ikke gjennomføres før etter at man hadde sluttført forhandlinger med mulig kjøper av aksjene/varemerket. Skattedirektoratet vurderte det slik at de forretningsmessige motiver for transaksjonsrekken var tungtveiende nok til at den ikke kunne anses å være illojal mot reglene om fusjon, fisjon og fritaksmetoden. Formålet var å få inn en samarbeidspartner som kan bidra til å utvikle virksomheten i datterselskapet. Det ville være hensiktsmessig å selge internasjonal virksomhet av denne størrelsesorden som et delsalg av aksjer. Videre kunne konsernet etter aksjesalget selge inn andre tjenester til datterselskapet.