

Del I:

Skattebehandlingen i 2008 og 2009



Artikkelen er forfattet av:

Seksjonssjef
Monica Sivertsen
Skatt øst

Hun er DH-kandidat 1989 og har juridikum fra 1994. Hun var juridisk rådgiver ved Oslo likningskontor i perioden 1995–1998, seniorrådgiver Skattedirektoratet 1999–2000, underdirektør ved Oslo likningskontor fra 1.6.2000 og seksjonssjef i Skatt Øst fra 1.1.08.

Artikkelen tar for seg utvalgte saker og problemstillinger fra skatte- og avgiftsbehandlingen i Skatt øst i 2008/2009. Denne delen av artikkelen tar for seg forhåndsuttalelser.

Skatt øst omfatter fylkene Hedmark, Oppland, Østfold, Akershus og Oslo. Alle lignings-, fylkesskatte- og skattefogdkontor i de nevnte fylkene er nå slått sammen. Skatt øst har sitt hovedkontor i Oslo, men er lokalisert i alle de nevnte fylkene. De enkelte kontorstedene er nå mer spesialisert slik at man ikke lenger vil finne alle funksjoner på alle kontorstedene. I forbindelse med reorganiseringen av skatteetaten ble det også etablert et landsdekkende kompetansesenter for skattespørsmål knyttet til jord og skogbruk. Kompetansesenteret er plassert på Hamar og er organisatorisk lagt til Skatt øst. Enheten skal være skatteetatens interne kompetansenhet som skal bidra til å løse konkrete saker, men også være aktiv i forhold til regelverksutvikling, ajourføring av oppslagsverk, gi eksternt veiledning i forhåndsuttalelser samt å foreslå og delta i kontrollinnsatsen i bransjen. Enheten skal også bidra til likebehandling på fagområdet. Landbruksnæringen er en betydelig aktør i norsk næringsliv og har på landsbasis registrert 50–60 000 enheter. Det er stor akti-

vitet knyttet til skatte- og avgiftsproblematikk i bransjen. I årets artikkel har vi derfor tatt med noen av de forhåndsuttalelsene som er avgitt på dette området.

Beskatning av royaltyinntekter

En forfatter ønsket å overføre inntektene av et bokverk til et veldedig formål. Overføringen ble formelt gjennomført ved at rettighetene ble overført til forlaget. Royaltien utbetales direkte fra forlaget til det veldedige formålet. Forfatteren ba skattekontoret vurdere om inntektene fra boken ville komme til beskatning på hans hånd.

Ved vurderingen la skattekontoret innledningsvis til grunn at det allerede ved utgivelsen av boken var avtalt mellom partene at forfatteren hadde gitt fra seg rettighetene til manuskriptet. Inntektene både fra første opplag og senere utgaver skulle derfor i sin helhet tilfalle det veldedige formålet.

Etter skatteloven § 5–1 er enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet skattepliktig inntekt. For forfattere som mottar vederlag i form av royalty, er det virksomhetsalternativet som er aktuelt, jf. Skattedirektoratets forskrift § 12–2–2 annet ledd og Lignings-ABC 2008/09 side 1324. Det er et sikkert utgangspunkt at skattyter med virkning for den skattemessige tilordningen ikke kan gi bort avkastningen av en



VELDEDIG FORMÅL: Forfatteren ønsket å overføre inntektene av et bokverk til et veldedig formål.

gjenstand til et annet subjekt. Skattyter vil i slike tilfeller, tross gaven, likevel bli beskattet for inntekten. Skal tilordningen endres, må derfor ikke bare inntekten overføres, men selve inntektskilden, jf. blant annet Frederik Zimmer - Lærebok i skatterett - 5. utgave side 159. I foreliggende tilfelle var rettighetene faktisk overført til forlaget og royaltyen skulle i sin helhet tilfalle det veldedige formålet. Den ideelle organisasjonen som hadde fått rettighetene, disponerte også fritt over eventuelle senere utgaver. Skattekontoret la derfor til grunn at inntektene ikke ville komme til beskatning på forfatteren sin hånd etter skatteloven § 5–1, jf. § 5–30.

Skattemessige konsekvenser ved gaveoverføring mellom samboere

En skattyter eier en fjellstue som består av hovedhus og noen hytter. Han har de senere årene drevet næringsvirksomhet som enkeltpersonforetak med blant annet rideleir og leirskole.

Han ønsker av ulike årsaker å tilgodese sin samboer, som de senere år har arbeidet på seteren for en beskjeden lønn, ved vederlagsfritt å overføre 50 % av eiendommen til henne. Etter overføringen skal skattyter fortsatt utøve sin selvstendige virksomhet, men han vil leie tilbake den andel av eiendommen som blir overført til samboeren.

Ifølge utkast til avtale mellom samboerne er det visse betingelser knyttet til avtalen. Hvis samboerforholdet opphører, skal samboeren vederlagsfritt tilbakeføre eiendommen til skattyter. Eiendommen skal i tillegg tilbakeføres skattyter hvis samboeren avgår ved døden før skattyter.

Det ble stilt spørsmål om overføringen ville utløse skatteplikt for noen av samboerne, samt om utleie av samboerens andel av eiendommen til skattyter ville bli å anse som kapital- eller næringsinntekt.

Skattekontoret uttalte at det kunne reises spørsmål om overføringen av eierandelen var reell. Vurderingstema var om hun kunne råde over sin andel som en eier, f.eks. ved pantsettelse etc. Skattekontoret tok ikke stilling til disse spørsmålene i forhåndsuttalelsen, men la til grunn for den videre behandlingen av anmodningen at eierbeføyelsene faktisk ville bli overført.

Skattekontoret tok for øvrig heller ikke standpunkt til om overføringen kunne anses som et vederlag for tidligere eller fremtidig lav lønn for samboerens arbeid på fjellstuen.

Som realisasjon anses overføring av eiendomsretten til formuesobjekt mot vederlag og opphør av eiendomsrett til et formuesobjekt, jf. skatteloven § 9–2 første ledd. Det anses derimot ikke å foreligge realisasjon av formuesobjekt ved gaveoverføring, jf. § 9–2 tredje ledd bokstav a. En overføring av eiendomsretten til et formuesobjekt til andre kan likevel utløse skatteplikt etter reglene om uttak i skatteloven § 5–2. Ved uttak fra enkeltpersonforetak eller sameie gjelder skatteplikten bare hvor kostprisen helt eller delvis er kommet til fradrag ved ligningen. Eiendommen var avskrevet, og kostprisen på eiendommene som skulle overføres til samboeren, har dermed helt eller delvis kommet til fradrag ved ligningen.

Skatteplikt ved uttak gjelder ikke ved gave, herunder gavesalg og arveforskudd, av formuesgjenstand knyttet til giverens virksomhet når gavemottakeren plikter å svare arveavgift og vedkommende overtar hele eller deler av virksomheten, jf. skatteloven § 5–2 første ledd. Midler som noen mottar som arv eller gave fra ektefelle eller samboer er fritatt for arveavgiftsplikt etter arveavgiftsloven § 4 fjerde ledd. Som samboere etter arveavgiftsloven regnes personer som omfattes av bestemmelsen i folketrygdloven § 1–5 (meldepliktige samboere) og to ugifte personer som bor sammen og har bodd sammen sammenhengende i minst to år i et ekteskapsliknende forhold, jf. arveavgiftsloven § 47 A. Skattyterne har vært samboere i noe mer enn 20 år, og skattekontoret la til grunn at de måtte regnes som samboere etter arveavgiftsloven. Mottaker ville dermed være fritatt for arveavgiftsplikt, og reglene om uttaksbeskatning ville komme til anvendelse for skattyter. Den skattepliktige inntekt ved gaveoverføringen fastsettes til omsetningsverdien på den overførte andel av fjellstuen redusert med andel av skattemessig verdi på overføringstidspunktet.

Ved overføringen til samboeren ville det bli etablert et sameie. Et sameie som utøver virksomhet, skal nettolignes som et deltagerliknet selskap etter reglene i skatteloven §§ 10–40 til 10–48. Arealet på eiendommen er i overkant av 1 200 kvadratmeter, og etter skattekontorets oppfatning var det lite tvilsomt at utleie av et så vidt betydelig areal måtte anses som virksomhet i skattelovens forstand, jf. blant annet Skattedirektoratets retningslinjer inntatt i Lignings-ABC 2008/09 side 1328.

Ved etableringen av sameiet vil hver av samboerne skattemessig anses å realisere sine eiendeler. For skattyter vil den skattepliktige gevinsten bli å fastsette til omsetningsverdien redusert med hans gjenværende andel av skattemessig kostpris. For samboeren vil etableringen av sameiet etter skattekontorets oppfatning ikke utløse gevinstbeskatning, da skattemessig inngangsverdi vil tilsvare omsetningsverdien på etableringstidspunktet.

Skattyter skal videreføre sitt enkeltpersonforetak med blant annet rideleir og leirskole. Den etterfølgende utleie av fjellstuen til skattyters enkeltpersonforetak vil bli å anse som disposisjon mellom selskap og deltager, jf. skatteloven § 10–45.

Realisasjon av skogbrukseiendom

Skattyter overtok en jord/skogbrukseiendom i 1996. Eiendommen er på ca. 6 500

dekar og består av skog på ca. 1 100 dekar samt fjell og vidde. Selve gården består av våningshus, eldhus, stabbur, låve, smie og båthus. Den er fritatt for boplikt og er konsesjonsbelagt. Primært drives utleie til jakt. Det er i skattyters eiertid foretatt planting av skog etter hogst fra forrige eier. Det har ikke vært tatt ut skog på grunn av vanskelige driftsforhold.

Skattyter vurderer å realisere eiendommen, og rettet en anmodning om avklaring av de skattemessige konsekvensene ved realisasjon til:

- tanter/onkler
- søskenbarn
- tremenninger
- utenforstående

Ved realisasjon av fast eiendom er gevinsten i utgangspunktet skattepliktig etter skatteloven § 5–1 og tap fradragsberettiget etter § 6–2. Gevinst ved realisasjon av den delen av fast eiendom som følger reglene for realisasjon av jord- og skogbruk, vil kunne bli helt eller delvis skattefri dersom samtlige av følgende vilkår blir oppfylt:

- eiendommen er alminnelig gårdsbruk og/eller skogbruk
- skogbruksvirksomheten ikke er varig nedlagt
- eiendommen selges til visse nærstående
- vederlaget ved salget av eiendommen ikke overstiger tre fjerdedeler av antatt salgsverdi



REALISASJON: Skattyter ba om en avklaring av skattemessige forhold ved realisasjon av skogeiendom til slektninger og til utenforstående.

- realisasjon finner sted eller avtales ti år eller mer etter at eiendomsretten ble ervervet

Disse vilkårene følger av skatteloven § 9–3 sjette ledd, jf. § 9–13. Skattekontoret la til grunn at eiendommen kunne anses som et alminnelig gårdsbruk og/eller skogbruk, og at driften ikke var nedlagt.

Forutsetningen for skattefritak ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk/skogbruk er at eiendommen selges til en eller flere personer som faller innenfor personkretsen som er bestemt i lov av 3. mars 1972 nr. 5 om arv, kapittel 1 eller 2. Det vil si egen og eventuell ektefelles slekt i opp- eller nedstigende linje, i første sidelinje eller i annen sidelinje så nære som søskenbarn (fetter og kusine). Det er ikke et vilkår at realisasjonen skjer til nærmeste arving etter loven. For å kunne komme inn under fritaksbestemmelsene i skatteloven § 9–13 må videre vederlaget for den faste eiendommen eller del av denne som realiseres, ikke overstige 75 % av antatt salgsverdi.

Skattyter overtok eiendommen i 1996 og en eventuell realisasjon vil derfor finne

sted mer enn ti år etter at eiendomsretten ble ervervet.

Ved realisasjon til tanter, onkler og søskenbarn vil en eventuell gevinst være skattefri dersom vederlaget ikke overstiger 75 % av antatt omsetningsverdi på det åpne marked. I de tilfellene en gevinst er fritatt for beskatning, vil et eventuelt tap ikke være fradragsberettiget.

Ved realisasjon til tremenninger vil salget falle utenfor fritaksbestemmelsene i skatteloven § 9–13, da tremenninger faller utenfor personkretsen. Realisasjon til tremenninger vil derfor skattemessig bli behandlet på samme måte som realisasjon til utenforstående. Gevinsten vil være skattepliktig etter skatteloven § 5–1, og eventuelt tap fradragsberettiget etter § 6–2. Gevinsten fastsettes til differansen mellom vederlaget og oppregulert kostpris etter overgangsreglene til skatteloven § 9–3 sjette ledd. Gevinsten vil inngå i grunnlaget for beregning av personinntekt etter skatteloven kapittel 12. En eventuell gevinst ved salg av våningshuset med naturlig arroundert tomt vil bli skattefri

dersom vilkårene i skatteloven § 9–3 annet ledd bokstav b for boligeiendom, eller fjerde ledd for fritidseiendom, er oppfylt.

Realisasjon av jordbruksareal – kapital- eller virksomhetsinntekt?

Skattyter er eier av et jordbruksareal på totalt ca. 100 dekar. Av dette arealet blir ca. 85 dekar benyttet til korndyrking, mens det resterende arealet på ca. 15 dekar blir utleide. Det utleide arealet ble omregulert av kommunen fra jordbruk til forretningsformål i 1997.

Det ble i 1999 inngått en leieavtale på 25 år, og arealene er etter denne tid opparbeidet til forretningsformål. Skattyter har ikke vært delaktig i utviklingen.

Skattyter vurderer å realisere det utleide arealet, og rettet en forespørsel om gevinsten ville bli ansett som kapital- eller virksomhetsinntekt.

Skattekontoret la til grunn at det i utgangspunktet er to vilkår som må være oppfylt for at gevinsten ved realisasjon av arealet skal kunne anses som virksomhets-



Komplett løsning for revisjonsbransjen

Timeregistrering, planlegging og oppfølging

Endelig kan du få en totalløsning med et godt timesystem tilpasset akkurat ditt behov! Med Duett vil du få følgende muligheter:

- Håndtering av to revisjonsår samtidig
- Timesats pr. person, oppgave eller ut fra kompetansenivå
- Timebudsjett pr. klient / ansatt / oppgave og år
- Inntektsbudsjett pr. konto automatisk generert fra timebudsjett
- Gode timerapporter, beholdningslister, fakturagrad mv.

Faktureringsgrad



Fakturering

Ved fakturering trenger du fleksibilitet. I Duett er dette slik:

- Registrerte timer overføres direkte til faktura
- Velg mellom fast pris pr. kunde eller medgått tid
- Mulighet for a-kontofakturering og avregning
- Oversiktlige fakturagrunnlag
- Utlegg kan faktureres sammen med timer

Øvrige økonomi- og IT-funksjoner

Duett er et komplett økonomisystem med løsninger for elektronisk bilagshåndtering, webportal for timeregistrering og alt en revisor ellers trenger. Vi leverer også markedsledende løsninger for lønn, reiseregninger, oppslagsverk og hjemmesider. Vi tilbyr IT-drift av alle dine programmer, slik at du kan jobbe på kontoret, fra hjemmekontor eller ute hos klientene med sikker og stabil pålogging.



Totalpakke for revisjonsbransjen

Daldata As - din totalleverandør

Med Daldata som samarbeidspartner reduserer du antall leverandører og kontaktpunkter vesentlig. Vi tar ansvar for din totale IT-løsning slik at du kan konsentrere deg om din kjernevirksomhet.

Daldata leverer smarte IKT-produkter og tjenester som er gull verdt for kundene. Vi er en solid samarbeidspartner med høy kunnskap og lang erfaring. Bli en vinner sammen med oss - velg løsninger og kompetanse fra Daldata!



inntekt. Skattyter må drive næringsvirksomhet i skattelovens forstand, og inntekten må være innvunnet i virksomheten.

Skatteloven har ingen legaldefinisjon av virksomhet, men begrepet er eksemplifisert i skatteloven § 5–30. Det er i retts- og ligningspraksis lagt til grunn at virksomhet er en vedvarende aktivitet som drives for egen regning og risiko og som på sikt er egnet til å gå med overskudd. Hvorvidt det drives virksomhet, må vurderes konkret. Det er særlig spørsmålet om forskjellige økonomiske aktiviteter skal vurderes under ett eller hver for seg, samt omfanget av den aktivitet som utøves, som da må vurderes.

Skattyter driver jordbruksvirksomhet med korndyrking på eiendommen. I tillegg har han inntekt ved utleie av tomtearealet og noe annen utleieinntekt. Skattekontoret la til grunn at jordbruksvirksomheten var næringsvirksomhet i skattelovens forstand, jf. skatteloven §§ 5–1 og 5–30. Utleien var derimot ikke av et slikt omfang at denne isolert sett kunne anses som virksomhet.

Spørsmålet ble da om tomteområdet kunne anses for å inngå i jordbruksvirksomheten som ble drevet av skattyter.

I henhold til Lignings ABC 2008/09 side 408 vil areal som realiseres fra jordbruks- eller skogbrukseiendom hvor det drives virksomhet, anses som realisasjon av driftsmiddel. Dette gjelder selv om arealet ligger brakk, forutsatt at dette ikke har vært anvendt til annet formål utenfor virksomheten, som f.eks. bortfeste.

Frem til inngåelsen av leieavtalen i 1999 var arealet klart å anse som et driftsmiddel i jordbruksnæringen. Spørsmålet blir da om arealet har mistet sin karakter av å være driftsmiddel i jordbruksnæringen etter at dette i 1999 ble utleid for en periode på 25 år.

Finansdepartementet har i en uttalelse, inntatt i Utv. 1981 side 72, vurdert hvilke krav som stilles for å anse et formuesobjekt som driftsmiddel. Uttalelsen gjaldt en tomt anskaffet til bruk som driftsmiddel, men som ikke var tatt i bruk. Departementet kom likevel til at tomten var driftsmiddel. I Høyesterettsdom, inntatt i Utv. 1981 side 331, ble det lagt til grunn at en tomt som var anskaffet til, og hadde vært brukt i virksomhet, ikke hadde tapt sin karakter av å være driftsmiddel selv om den ikke hadde vært brukt i en lengre periode.

Når det i 1999 ble inngått leieavtale over så lang tid som 25 år for et areal som allerede var omregulert til forretningsformål, fant skattekontoret det usannsynlig at arealet i fremtiden vil bli tilbakeført til jordbruksvirksomheten. Skattekontoret la derfor til grunn at arealet ved en realisasjon i 2009 eller senere har mistet sin karakter som driftsmiddel i jordbruksnæringen.

Gevinsten blir derfor å beskatte som fordel vunnet ved kapital, jf. skatteloven § 5–20.

Realisasjon av landbrukseiendom – kapital- eller virksomhetsinntekt?

Tre familiemedlemmer eier en jord- og skogbrukseiendom på i underkant av 700 dekar, hvorav ca. 600 dekar i den senere tid er blitt regulert til fremtidig boligutbygging.

Eiendommen har ikke vært bebodd de siste 50 årene. Med unntak for noe hogst for ca. 20 år siden, har det i denne perioden heller ikke blitt drevet alminnelig jord- eller skogbruksvirksomhet. Den eneste inntekten har vært leieinntekter av dyrket mark på 130 dekar med ca. kr 20 000 pr. år. Disse inntektene har vært ansett som kapitalinntekt.

Eierne ervervet eiendommen ved arv i 2004. De ønsker å realisere hele eller deler av eiendommen som tomteområde og stilte derfor spørsmål om gevinst ved realisasjonen ville utløse beskatning utover kapitalinntekt på 28 %. De stilte i tillegg spørsmål om hvorvidt engasjement av et ingeniørfirma til å forestå en flatereregulering av området ville bli å anse som virksomhet. Eierne har ikke kunnskap om denne delen av arbeidet, og vil ikke delta i prosessen utover et fåtall møter. Det er ikke aktuelt å opparbeide området med vann, vei, kloakk og lignende før en eventuell realisasjon.

Skattekontoret la til grunn at beskatning utover kapitalinntekt betinger at det for et enkeltpersonforetak er grunnlag for å fastsette personinntekt etter reglene i skatteloven §§ 12–10 til 12–13. For sameier må det foreligge næringsvirksomhet for at reglene i skatteloven § 10–42 om ekstra-beskatning ved utdeling fra deltagerlignede selskap skal komme til anvendelse.

Skattekontoret måtte ta standpunkt til følgende:

- kan jordbruksarealet anses som tilknyttet virksomhet, enten i jordbruksvirksomhet eller i virksomhet med utleie?
- kan skogbruksarealet anses tilknyttet virksomheten med skogbruk?
- kan aktiviteten med tilrettelegging for realisasjon av arealene i seg selv anses som virksomhet i skattelovens forstand?

Skatteloven har ingen legaldefinisjon av begrepet virksomhet. Det er i retts- og ligningspraksis lagt til grunn at virksomhet er en vedvarende aktivitet som drives for egen regning og risiko og som på sikt er egnet til å gå med overskudd, jf. f.eks. Lignings-ABC 2008/09 side 1323. Det har ingen betydning om virksomheten blir utført av skattyter eller av andre.

Verken nåværende eiere eller forrige generasjon utøvet jordbruksvirksomhet på eiendommen. Skattekontoret la derfor til grunn at det arealet som kan defineres som jordbruksareal hadde tapt sin karakter av å være driftsmiddel i tradisjonell jordbruksvirksomhet.

Årlige leieinntekter var på ca. kr 20 000. Eierne hadde ikke vesentlige forpliktelser eller oppgaver i forbindelse med utleien. Aktiviteten var derfor av et slikt begrenset omfang at utleien ikke kunne anses som virksomhet i skattelovens forstand.

Skogbruk er en næring med langsiktige investeringer og ujevn aktivitet. Det settes derfor ikke krav til aktivitetens omfang det enkelte år når virksomhetsbegrepet skal vurderes, men, må vurderes over et lengre tidsrom. Ifølge Lignings-ABC 2008/09 1328 har inntekt av særskilt lignet skogbruk alltid vært ansett som virksomhetsinntekt. Skog som defineres som husbehovsskog, lignes ikke etter reglene for skogbruk. I praksis er skog med årlig tilvekst på inntil tre til fem kubikkmeter regnet som husbehovsskog. Skog med større samlet årlig tilvekst enn tre til fem kubikkmeter anses som særskilt lignet skog. Ifølge innleverte oppgaver var den årlige tilveksten på mer enn 100 kubikkmeter. Det var derfor ikke tvilsomt at skogen måtte anses som særskilt lignet skog, og at driften var virksomhet i skattelovens forstand.

Den delen av det totale arealet som defineres som skogbruksareal, anses som driftsmiddel i skogbruksnæringen, og gevinst som oppstår ved realisasjon av dette arealet

blir virksomhetsinntekt, jf. blant annet Lignings-ABC 2008/09 side 408 og bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet, BFU 15/06.

Eiendommen er totalt på ca. 700 dekar. 130 dekar jord er blitt leid bort til forproduksjon. Det resterende arealet på ca. 570 dekar består blant annet av havnehager, gårdsvei og områder rundt de tidligere bygningene. På bakgrunn av de foreliggende opplysninger, samt fremlagte kartblad over eiendommen, anslo skattekontoret at skogen utgjør 500 dekar.

Tilrettelegging av området for realisasjon skulle foretas av eksterne. Arealet skal ikke bearbejdes eller opparbejdes med vann, vei og kloakk før realisasjonen, men dette skal foretas av kjøper. Skattekontoret fant etter en konkret vurdering at den aktiviteten som kunne tilskrives eierne, ikke var av et slik omfang at det kunne anses som virksomhet i skattelovens forstand. Det ble i denne forbindelse vist til bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet, BFU 27/07, hvor direktoratet kom til samme resultat i et lignende tilfelle.

Hvis virksomhet blir utøvet av flere personer med ubegrenset ansvar, foreligger et ansvarlig selskap etter selskapsloven § 1–1. Ansvarlige selskap skal deltagerlignes etter reglene i skatteloven §§ 10–40 til 10–48. Dette fører til at inntekt ved realisasjon av den andel av eiendommen som kan henføres skogen, dvs. ca. 500 dekar, vil bli beskattet som alminnelig inntekt med 28 %. I tillegg vil utdelinger fra det ansvarlige selskapet bli ekstrasbeskattet etter reglene i skatteloven § 10–42.

Gevinst ved realisasjon av den øvrige delen av eiendommen, dvs. ca. 200 dekar, blir å beskatte som kapitalinntekt.

Jord/skogbruk – realisasjonsbeskatning ved opprettelse av tingsrettslig sameie

Tre skattytere har fra januar 2008 bortfestet fire tilgrensende eiendommer til samme leietaker. De ønsker å sammenføre eiendommene til ett gårds- og bruksnummer som skal være et sameie mellom partene. Hovedformålet med sammenføyningen av eiendommene er å legge til rette for en mer fleksibel og hensiktsmessig utnyttelse for leietaker av det samlede arealet. Det tas sikte på å inngå festekontrakt mellom sameiet og samme leietaker som skal tre i kraft straks sammenføyningen er gjennomført.

To av skattyterne har før eiendommene ble festet bort drevet jord-/skogbruksvirksomhet, mens den siste skattyteren har bortforpaktet sin eiendom. Det skal ikke betales vederlag mellom skattyterne i forbindelse med etableringen av sameiet. Den enkeltes andel i sameiet vil bli beregnet forholdsmessig på bakgrunn av den festeavgift som er fastsatt i eksisterende festeavtaler.

Skattyterne stilte spørsmål om etableringen av sameiet kunne gjennomføres uten at transaksjonen utløste skatteplikt som realisasjon.

Etter skatteloven § 5–1, jf. § 5–30, er gevinst ved realisasjon av eiendom som hovedregel skattepliktig, mens tap er fradragsberettiget etter skatteloven § 6–2. Etter skatteloven § 9–2 første ledd bokstav c blir makeskifte og bytte å anse som realisasjon.

Skattekontoret bemerket at det etter sammenføyningen ville foreligge et tingsrettslig sameie som skal bruttolignes. Det kunne gjennom etableringen av sameiet hevdes at det forelå et bytte av formuesgoder i skatterettslig forstand.

Finansdepartementet har i en uttalelse, inntatt i Utv. 1985 side 271, under tvil kommet til at sammenføyning av to tomter med påfølgende opprettelse av et ideelt sameie ikke bør anses som avhendelse etter dagjeldende skattelov § 43 fjerde ledd, hvis det ikke ytes kontantvederlag mellom partene. Det ble i uttalelsen forutsatt at eierne ved sammenføyningen måtte få en ideell andel som tilsvarte den fysiske andel de hadde tidligere. Tilsvarende forståelse er blant annet lagt til grunn i Lignings-ABC 2008/09 side 912.

Skattekontoret kunne ikke se at det var av avgjørende betydning at tomtene tidligere hadde vært benyttet i jord-/skogbruksvirksomhet, og konkluderte med at etablering av et tingsrettslig sameie for eiendommene kunne gjennomføres uten realisasjonsbeskatning.

Overføring av eiendom til barn – ulovfestet gjennomskjæring

Skattyter er eier av en eiendom på ca. 35 dekar, herav ca. 15 dekar utmarksareal. Av eiendommen er ca. 8 dekar regulert til boligformål, mens det på den resterende del ikke er adgang til å bygge.

Skattyter inngikk i 2007 en avtale med Bygg AS om at arealet som var regulert til

boligformål, skulle overdras for 3 MNOK. Denne realisasjonen ville utløst en skattepliktig gevinst for skattyter på ca. 2,5 MNOK. Som en følge av finanskrisen og likviditetsproblemer hos kjøper foregår det forhandlinger om heving av avtalen. Disse forhandlinger er foreløpig ikke formelt avsluttet.

Skattyter har mottatt utkast til avtale fra nye interessenter, men det vil ikke være aktuelt å inngå avtale med disse basert på tilbudet. Det foreligger derfor ingen umiddelbare planer om realisasjon til andre.

Skattyter er 85 år med svekket helse og har i lengre tid ønsket å overdra hele eiendommen til sin sønn. Han stilte spørsmål om ulovfestet gjennomskjæring kunne komme til anvendelse hvis han overførte hele eiendommen til sønnen som ledd i et generasjonsskifte.

Skattekontoret la innledningsvis til grunn at skattyter ikke var bundet av avtalen med Bygg AS, og at det heller ikke var inngått bindende avtale med andre interessenter.

Realisasjon av formuesobjekter er som hovedregel skattepliktig etter skatteloven § 5–1 annet ledd. Det følger av skatteloven § 9–2 tredje ledd at gaveoverføring ikke omfattes av realisasjonsbegrepet. Eventuell beskatning ved gaveoverføring til sønnen må derfor foretas med henvisning til de ulovfestede bestemmelser om gjennomskjæring.

Det er to vilkår som begge må være oppfylt for at ulovfestet gjennomskjæring kan komme til anvendelse, dvs.:

- transaksjonen skal hovedsakelig være skattemessig motivert
- transaksjonen skal være illojal mot skattelovens regler

Den skattemessige virkningen må sammenholdes med andre virkninger og den skattemessige virkningen må fremstå som den klart viktigste motivasjonsfaktoren for skattyterne, jf. blant annet Høyesterettsdom inntatt i Utv. 2007 side 512.

I dom inntatt i Utv. 2006 side 1249 fant Høyesterett at ulovfestet gjennomskjæring kom til anvendelse ved overføring av en eiendom fra foreldre til barn. Eiendommen ble umiddelbart realisert av barna. Det forelå en planlagt sammenhengende transaksjon i flere ledd, som skulle gjennomføres i løpet av et kort tidsrom. Transaksjonen var utelukkende skattemessig

motivert, praktisk talt uten egenverdi og innebar en unødvendig omvei mellom opprinnelig eier og kjøperen.

Etter skattekontorets forståelse var det ønskelig at eiendommen ble overført som gave til sønnen på grunn av skattyters høye alder og svekkede helse. Det forelå ingen salgsavtale eller klare planer for hva som ville skje med eiendommen etter gaveoverføringen. I en slik situasjon kan det etter skattekontorets syn, i motsetning til i den avsagte Høyesterettsdommen, ikke legges til grunn at overdragelsen til arvingen utgjør en unødvendig omvei mellom skattyter og en mulig fremtidig kjøper.

Skattekontoret fant etter en konkret vurdering at den skattemessige virkningen ikke fremsto som den klart viktigste motivasjonsfaktoren for skattyter. Ett av vilkårene for ulovfestet gjennomskjæring var derfor ikke oppfylt, og det var følgelig ikke nødvendig å vurdere om transaksjonen kunne være illojal mot skattereglenes formål.

Gaveoverføring fra aksjeselskap til stiftelse – utbytte for aksjonær

En personlig skattyter er eneaksjonær i Holding AS. Skattyter opprettet for mange år siden en stiftelse med ideelt formål. Skattyter er styremedlem i både stiftelsen og aksjeselskapet. Stiftelsen har pådratt seg noe gjeld i forbindelse med investeringer i fast eiendom som benyttes i stiftelsens ideelle virksomhet. Holding AS har oppsparte midler, og vurderer å overføre deler av midlene som gave til stiftelsen.

Skattyter stilte spørsmål om gaveoverføringen til stiftelsen ville bli skattepliktig som utbytte på hans hånd.

Skattekontoret bemerket innledningsvis at etter reglene i skatteloven § 10–11 annet ledd første punktum regnes enhver utdeling som innebærer en vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær som utbytte.

Finansdepartementet har i en uttalelse av 28. mai 2008 lagt til grunn at gaver gitt av et aksjeselskap til allmenntilretteleggelse normalt ikke vil være en vederlagsfri overføring til aksjonæren. Slike gaver faller derfor i alminnelighet utenfor utbyttebegrepet i skatteloven § 10–11 annet ledd. I den konkrete saken departementet vurderte, var det spørsmål om bidrag til en kommunal svømmehall. Det var ikke av avgjørende betydning at aksjonæren kunne

nyttiggjøre seg av svømmehallen på lik linje med andre innbyggere i lokalmiljøet.

Utdelinger som ikke direkte tilflyter aksjonæren, men som aksjonæren eller dennes nærstående likevel har direkte fordeler av, kan bli ansett som utbytte. Det avgjørende vil her være om utdelingen hovedsakelig fremstår som en overføring av verdier til aksjonæren eller dennes nærmeste. Beskatning som utbytte i slike tilfeller vil falle utenfor bestemmelsene i skatteloven § 10–11 annet ledd, men må eventuelt foretas på bakgrunn av de ulovfestede bestemmelser om gjennomskjæring. Gjennomskjæring bør begrenses til helt spesielle tilfeller hvor aksjonæren illojalt bruker sin vedtaksmyndighet i selskapets organer for å tilgodese sine egne gaveformål, fremfor å legge selskapets interesser til grunn for gavevedtaket.

I bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet, BFU 23/08, la direktoratet etter en konkret vurdering til grunn at gaveoverføring fra et aksjeselskap til en veldedig organisasjon verken kunne beskattes som utbytte for aksjonæren etter skatteloven § 10–11 eller etter ulovfestet gjennomskjæring.

Det er to vilkår som begge må være oppfylt for at ulovfestet gjennomskjæring skal kunne komme til anvendelse. Transaksjonen må hovedsakelig være skattemessig motivert, og den må være illojal mot skattereglenes formål.

Skattekontoret vurderte først om transaksjonen var illojal mot utbyttereglene. Formålet med utbyttereglene er å beskatte enhver vederlagsfri overføring fra selskapet til den personlige aksjonæren og eventuelt nærstående.

Skattyter har ingen økonomisk interesse i forhold til stiftelsen, som er underlagt stiftelseslovens regler. Det ble i tillegg lagt til grunn at stiftelsen oppfyller sitt ideelle formål. Skattyter får heller ingen fordeler ved gaveoverføringen, med unntak for gleden over at stiftelsens formål realiseres.

Skattekontoret kunne ikke se at transaksjonen var illojal mot skattereglenes formål, og gaveoverføringen utløste derfor ikke beskatning som utbytte.

Omdanning til aksjeselskap – venturevirksomhet

Skattyter startet i 2006 venturevirksomhet ved at han inngikk en avtale med et sel-

skap om å yte et konvertibelt lån på 3 MNOK. Lånet ble senere delvis tilbakebetalt og delvis konvertert til aksjer. I 2007 inngikk han en kortsiktig avtale med selskapet om å låne ut 5 MNOK, da selskapet slet med dårlig likviditet. I ettertid har selskapet generert betydelige overskudd, og verdien av skattyters aksjer er steget til ca. 25 MNOK. Han har i tillegg hatt renteinntekter av lånene.

Skattyter har nedlagt betydelig arbeid i forbindelse med utarbeidelse og oppfølging av låneavtalene, samt vært sentral i arbeidet med å få inn investorer til selskapet i forbindelse med kapitalforhøyelser. I tillegg har han deltatt i utarbeidelsen av prospekt for mulig leie av driftsmidler. Skattyter har fulgt opp investeringene sine gjennom tett kontakt og dialog med selskapets ledelse.

Via salg av deler av aksjene har han frigjort kapital som han ønsker å investere etter tilsvarende prinsipper. Han har konkret vurdert investeringer i to selskaper, som er i en oppbyggingsfase, og ser stadig etter nye investeringsmuligheter.

Han vurderer å omdanne enkeltpersonforetaket til aksjeselskap etter reglene i skatteloven § 11–20 om skattefri omdanning av virksomhet, og ønsket å få ligningsmyndighetenes vurdering av om investeringsvirksomheten kan anses som virksomhet i skattelovens forstand.

Det er et vilkår for skattefri omdanning at enkeltpersonforetaket driver virksomhet i skattelovens forstand, jf. fsfin. 11–20–1. Kriteriene for virksomhet er ifølge blant annet Lignings-ABC 2008/09 side 1322 at aktiviteten tar sikte på å ha en viss varighet, har et visst omfang, er egnet til å gi overskudd og drives for skattyterens regning og risiko.

På bakgrunn av det oppgitte faktum fant skattekontoret det lite tvilsomt at investeringsaktiviteten ble drevet for skattyters regning og risiko og var egnet til å gi overskudd. Det ble også lagt til grunn at aktiviteten hadde tilstrekkelig varighet. Sakens spørsmål ble da om omfanget av investeringsvirksomheten var tilstrekkelig.

Rettspraksis har generelt stilt lave krav til aktivitet. I lagmannsrettsdom, inntatt i Utv. 2007 side 54, drøftes grensen mellom virksomhet og passiv kapitalplassering ved aksjehandel. Det må bero på en konkret og sammensatt helhetsvurdering om den

aktivitet som foreligger skal anses som virksomhet i skattelovens forstand. Det ble ved grensedragningen lagt vekt på størrelsen på det investerte beløp, at investeringene nødvendiggjorde betydelige forarbeider, at investeringene delvis var lånefinansierte og at skattyter hadde stor fagkunnskap.

Venturevirksomhet vil etter skattekontorets oppfatning etter sin art normalt ikke kunne klassifiseres som passiv kapitalplassering. Dette skyldes dels at investor utsetter seg for større risiko for tap, men også muligheter for en avkastning som overstiger normal avkastning ved passiv kapitalplassering. I tillegg avviker venturevirksomhet fra passiv kapitalplassering ved at det forutsetter en betydelig aktivitet fra investor. Skattyter hadde sannsynliggjort en aktivitet som i vesentlig utstrekning oversteg det skattekontoret mener kan anses som passiv kapitalplassering. Den fremtidige aktivitet ville være av tilsvarende karakter. Det ble, i motsetning til i saker med alminnelige kjøp og salg av aksjer, ikke tillagt avgjørende betydning at omsetningshyppigheten var minimal.

Skattyters virksomhet kunne derfor omdannes skattefritt til aksjeselskap etter reglene i skatteloven § 11–20 med tilhørende forskrifter.

Omdanning til aksjeselskap – jordbruksvirksomhet

En skattyter overtok en jordbrukseiendom for noe over 20 år siden. Eiendommen var opprinnelig på ca. 500 dekar, herav var ca. 350 dekar dyrket mark. Av det opprinnelige arealet ble omtrent halvparten ekspropriert i siste halvdel av 1990-årene. Av det gjenværende arealet på ca. 250 dekar ønsker skattyter å omregulere ca. 80 dekar til næringsformål. Fra 2003 har det vært en omfattende kontakt med kommunen med henblikk på omregulering av dette arealet, men søknaden er foreløpig ikke tatt opp til realitetsbehandling. Han har likevel mottatt positive signaler fra kommunale myndigheter, og vil undersøke muligheten for å utnytte arealet til næringsformål før en formell omregulering er på plass.

Skattyter ønsker å omdanne den delen av virksomheten som vedrører utvikling til næringsformål til aksjeselskap, og anmoder om uttalelse fra skattekontoret om omdanningen kunne gjennomføres skattefritt etter skatteloven § 11–20 med tilhørende forskrifter.

Med hensyn til aktivitet ble det opplyst at skattyter tidligere hadde drevet jordbruksvirksomhet, men at arealet pr. dags dato er bortforpaktet.

Virksomheten knyttet til utvikling til næringsformål har allerede fått et omfang som gjør at han ønsker å redusere den personlige risikoen knyttet til denne delen av sin virksomhet. Det vil i fremtiden bli behov for å lånefinansiere en utvikling av området med bygging av næringsbygg/lagerhaller. Skattyter har planer om å arbeide aktivt i aksjeselskapet med å utvikle og leie ut byggene.

Ett av vilkårene etter fsfin. § 11–20 er at aktivitet og driftsmidler i den næring som omdannes i sin helhet overføres til aksjeselskapet. Etter skattyters oppfatning innebærer dette i utgangspunktet at hele den fremtidig fradelte eiendommen som skal utvikles til næringsformål, må overdras til aksjeselskapet. Den resterende delen av eiendommen, herunder våningshuset med naturlig arrondert tomt samt kårboligen, vil bli holdt utenfor omdanningen.

Kurs
Oslo
19. – 20. november 2009



IFRS – et overblikk

- Grunnleggende regler i IFRS, er du klar til regnskapet 2009?
- Hovedforskjellen mellom IFRS, forenklet IFRS og god regnskapsskikk.
- Kort om utviklingen fremover.

KURSET
GODKJENNES SOM
OBLIGATORISK
ETTERUTDANNING!

Påmelding på
www.kan.no
eller ring: 47 30 61 48



Kunnskap Aktualitet Nettverk

Som en følge av at den personlige næringsvirksomheten skal overdras til et annet rettssubjekt, aksjeselskapet, utløses krav om konsesjon. Det antas at kommunen vil være positiv til en eventuell konsesjonssøknad.

I henhold til fsfin. § 11–20–1 nr. 1 kan enkeltpersonforetak som driver virksomhet i skattelovens forstand, omdannes skattefritt til aksjeselskap. Det er en forutsetning for skattefrihet at omdanningen skjer på de vilkår som følger av fsfin. §§ 11–20–3 til 11–20–10, jf. fsfin. § 11–20–2. Spørsmålet skattekontoret skulle ta stilling til var om skattyters aktivitet i forbindelse med utvikling av arealet som var planlagt fradelt kunne anses som virksomhet i skattelovens forstand. I retts- og ligningspraksis er det lagt til grunn at det skatterettslige virksomhetsbegrepet forutsetter en aktivitet som tar sikte på å ha en viss varighet og et visst omfang, er egnet til å gi overskudd og drives for skattyters regning og risiko, jf. blant annet Lignings-ABC 2008/09 side 1322. Aktivitet som er utført for skattyters regning og risiko skal tilordnes skattyter, selv om den er utført av andre, jf. blant annet Høyesterettsdom inntatt i Utv. 1968 side 75.

I henhold til Lignings-ABC 2008/09 side 1331 anses en virksomhet påbegynt når den inntektsgivende aktiviteten er kommet i gang, selv om aktiviteten ennå ikke har gitt inntekter. Det er likevel ikke tilstrekkelig at skattyter har påbegynt planlegging



SKATTEFRI OMDANNING? Skattyter ønsker å omdanne deler av virksomheten til et aksjeselskap. Kunne omdanningen gjøres skattefritt?

av virksomheten, selv om dette har resultert i tegninger, markedsundersøkelser, tildeling av konsesjon eller lignende. I bindende forhåndsuttalelse, BFU 41/07, kom Skattedirektoratet til at aktivitet knyttet til utvikling av et hytteområde ikke oppfylte kravene til virksomhet.

Aktiviteten knyttet til utvikling av området til næringsformål har i stor grad bestått i korrespondanse med kommunen med henblikk på omdisponering av området til næringsareal, herunder utarbeidelse av et privat forslag til reguleringsplan.

Etter en konkret helhetsvurdering fant skattekontoret at den aktiviteten som var utført av skattyter og hans rådgivere, ikke hadde tilstrekkelig varighet og omfang til å bli ansett som virksomhet. Aktivitet før godkjent reguleringsplan foreligger, er ikke tilstrekkelig til at virksomheten kan anses påbegynt, jf. Lignings-ABC og den gitte bindende forhåndsuttalelsen fra Skattedirektoratet. Virksomheten kunne derfor ikke omdannes skattefritt til aksjeselskap.

Inngår premieinnbetaling til livrente i grunnlaget for arbeidsgiveravgift

En arbeidstaker avgikk ved døden i 2008. Arbeidsgiveren ønsker å kjøpe en livrente der etterlatt samboer vil være begunstiget. Samboeren har ingen tilknytning til arbeidsgiveren som ansatt eller eier. Retten til livrente var ikke nedfelt i avdødes ansettelseskontrakt og følger heller ikke av tariffavtale, personalavtale eller annen avtale med avdøde.

Arbeidsgiveravgift skal etter reglene i folketrygdloven § 23–2 første ledd betales av lønn og annen godtgjørelse for arbeid og oppdrag i og utenfor tjenesteforhold som pliktes innberettet etter ligningsloven § 6–2. Skattekontoret bemerket at premieinnbetalingen ikke kunne anses som lønn eller godtgjørelse i tjenesteforhold for den begunstigede i og med at det ikke forelå arbeidsmessig tilknytning.

Etter folketrygdloven § 23–2 fjerde ledd skal det betales arbeidsgiveravgift av arbeidsgivers tilskudd til livrente- og pensjonsordninger. Det samme gjelder pensjon fra arbeidsgiver når pensjonen har begynt å løpe etter 1. januar 1988. Denne bestemmelsen ville likevel ikke komme til anvendelse pga. den manglende arbeidsmessige tilknytningen mellom den begunstigede og avdødes arbeidsgiver.

Livrenten kunne heller ikke anses som etterlønn for avdøde da retten ikke var nedfelt i arbeidsavtale, tariffavtale eller annen avtale. Det følger uansett av ligningspraksis at etterlønn/etterpensjon ikke anses som lønn/pensjon som inngår i grunnlaget for arbeidsgiveravgift, jf. Lignings-ABC 2008/09 side 108.

Skattekontoret la til grunn at så lenge premiebetalingen ikke ville ha sammenheng med arbeidsmessig tilknytning for den begunstigede, kunne den heller ikke anses som fradragsberettiget etterlønn mv. for arbeidsgiver. Premieinnbetalingen måtte derimot anses som en ikke-fradragsberettiget gave utenfor arbeidsforhold.

Omdanning fra DA til IS

Deltagerne i et selskap med delt ansvar, Underholdning DA, ønsket å foreta en omdanning til indre selskap (IS). Ønsket om omdanning til IS var forretningsmessig begrunnet, blant annet risikobegrensning.

Underholdning DA har kun personlige deltakere. For å oppfylle intensjonen om at hovedmannen i det indre selskapet skal være et aksjeselskap, vil deltagerne stifte et aksjeselskap før omdanningen. Dette selskapet vil bli tatt opp som ny deltager i Underholdning DA, med forholdsmessig reduksjon av de øvrige deltagernes eierandeler.

Virksomheten vil bli overført til det indre selskapet før kreditorfristen for avvikling av Underholdning DA utløper.

Den enkelte deltagers innbetalte kapital representerer den forholdsmessige eierandelen i Underholdning DA, mens stemmeretten er lik for samtlige deltagere.

I forkant av omdanningen stilte Underholdning DA spørsmål om følgende:

- kan omdanningen fra Underholdning DA til indre selskap gjennomføres skattefritt med skattemessig kontinuitet?
- kan hele virksomheten overføres fra Underholdning DA til det indre selskapet før kreditorfristen for avvikling har utløpt?
- skal eierandelene i det nye indre selskapet fordeles i samme forhold som innskutt kapital i Underholdning DA på omdanningstidspunktet eller vil deltagernes like stemmerett ha betydning?

Finansdepartementet har i en uttalelse inntatt i Utv. 1993 side 490 lagt til grunn

at omdanning fra en type ansvarlig selskap til en annen type ansvarlig selskap ikke utløser beskatning. I uttalelse inntatt i Utv. 1996 side 817 omtaler Finansdepartementet omdanning fra et kommandittselskap til et ansvarlig selskap med delt ansvar. Ifølge departementet vil heller ikke slik omdanning utløse beskatning, da omdanning/endring av ansvarsform ikke blir ansett som realisasjon.

Ingen av uttalelsene får direkte anvendelse ved omdanning fra et DA til IS. Omdanning fra DA til IS skjer ved oppløsning av DA-et og stiftelse av IS-et. Både uttalelsene fra Finansdepartementet og reelle hensyn taler likevel for at også omdanning fra et DA til et IS kan gjennomføres uten beskatning. Begge selskapsformer deltagerlignes og omdanningen gjennomføres med full kontinuitet på deltager- og selskapsnivå. Skattedirektoratet har i bindende forhåndsuttalelse, BFU 49/06, konkludert med at omdanning fra kommandittselskap til IS kan skje med skattemessig kontinuitet. På bakgrunn av de gitte uttalelser fant skattekontoret at en omdanning av Underholdning DA til IS kunne gjennomføres uten beskatning under forutsetning av full skattemessig kontinuitet på alle nivåer.

Reglene om skattefri omdanning er nedfelt i skatteloven § 11–20, jf. fsfin. § 11–20.

Etter skattekontorets oppfatning er omdanning fra DA til IS ikke direkte regulert av loven med forskrifter, og omdanningen må derfor gjennomføres etter ulovfestet rett. Ved gjennomføring av omdanningen vil likevel reglene i fsfin. § 11–20 få anvendelse så langt de passer.

Det er ønskelig med en reell videreføring av virksomheten i IS-et fra et tidligere tidspunkt enn det formelle oppløsnings-tidspunktet for Underholdning DA.

Ved oppløsning av DA gjelder reglene i selskapsloven §§ 2–37 til 2–42. Ifølge selskapsloven § 2–39 skal beslutning om oppløsning meldes Foretaksregisteret, som skal kunngjøre beslutningen og varsle selskapets kreditorer om at de må melde seg til selskapet innen seks måneder.

På bakgrunn av at fsfin. § 11–20 ikke inneholder bestemmelser om oppløsning av overdragende selskap eller tidspunktet for overføring/uttak av virksomheten fra overdragende selskap, la skatte-

kontoret til grunn at det ikke kan oppstilles noe vilkår om at kreditorfristen for avvikling av overdragende selskap har utløpt innen virksomheten faktisk overføres til det overtakende selskapet.

I Underholdning DA var det ikke svar mellom eierandeler og stemmerett, fordi hver deltager hadde en stemme uavhengig av størrelsen på eierandelen. Det var da spørsmål om eierandelene i det nye IS-et skulle følge eierandelene eller stemmeretten i det tidligere DA-et. En omdanning skal ikke medføre forskyvning av eierinteressene. På bakgrunn av fremlagte avtaler fant skattekontoret at deltagerens reelle eierinteresser i selskapet ble reflektert i eierandelene, og ikke i stemmeretten. Eierandelene i det nye indre selskapet måtte derfor fordeles i samme forhold som eierandelene i Underholdning DA.

Omdanning fra andelslag til aksjeselskap – krav til Eierkontinuitet

Et andelslag ønsket å foreta en skattefri omdanning til aksjeselskap. Omdanningen ble begrunnet med at aksjeselskapsformen har klarere regler og passer bedre i forhold til den måten andelslaget blir drevet på. I tillegg ble det henvisning til ikrafttredelse av ny samvirkelov med begrenset tid til å tilpasse seg de nye reglene.

Et vilkår for å foreta en skattefri omdanning er krav til Eierkontinuitet. Av andelslagets medlemmer var det ca. 0,2 % av medlemmene andelslaget ikke fikk kontakt med.

Det ble i 2005 foretatt en kapitalnedsettelse med tilbakebetaling til andelseierne. Andel kapital som vedrører disse andelseierne er ført som en gjeldspost i andelslagets regnskap.

Omdanningen til aksjeselskap skulle foretas via oppløsning av andelslaget. Eiendelene, rettighetene og forpliktelsene skulle i sin helhet overføres det nystiftede aksjeselskapet.

Aksjeselskapet ville bli stiftet med en aksjekapital som tilsvarte innskutt andelskapital for de andelseierne man hadde oppnådd kontakt med, dvs. med en aksjekapital på ca. 99,8 % av andelskapitalen. Den innskutte kapitalen for de andelseierne man ikke hadde oppnådd kontakt med, ville bli overført til overkursfond.

Andelslaget stilte spørsmål om kravet til Eierkontinuitet ville være oppfylt.

Finansdepartementet har i en uttalelse av 22. juni 1999, inntatt i Utv. 1999 side 1329, åpnet for at det på visse vilkår kan gjennomføres en skattefri omdanning fra andelslag til aksjeselskap.

Skattekontoret la innledningsvis til grunn at de øvrige vilkårene som er nedfelt i Finansdepartementets uttalelse var oppfylt, dvs.:

- andelslaget må i hovedsak lignede etter de samme regler som gjelder for aksjeselskap
- eiendeler, rettigheter og forpliktelser må i sin helhet overføres fra andelslaget til aksjeselskapet
- andelslaget må oppløses umiddelbart etter og i samme inntektsår som overføringen
- andelslagets ligningsmessige verdier må videreføres i aksjeselskapet
- andelseiernes skattemessige verdier må videreføres på aksjene
- omdanningen blir gjennomført innenfor rammen av gjeldende selskapsrettslige regler

Finansdepartementet har i sin uttalelse presisert at i hvilken utstrekning en omdanning fra andelslag til aksjeselskap kan skje, beror på selskapsrettslige regler. Justisdepartementets lovavdeling har i brev av 27. mai 1997 til Nærings- og handelsdepartementet fastsatt selskapsrettslige krav for en omdanning fra andelslag til aksjeselskap.

Ordlyden i Finansdepartementets uttalelse kan indikere et krav om full kontinuitet på eiersiden, mens Justisdepartementet i sin uttalelse har stilt krav om at deltagerne i andelslaget tilbys å tegne aksjer i tilnærmet uendret innbyrdes forhold.

I bindende forhåndsuttalelser fra Skattedirektoratet er det lagt til grunn at kravet til Eierkontinuitet vil være oppfylt hvis det er tilnærmet samme eiersits før og etter omdanningen, jf. blant annet BFU 72/03.

På bakgrunn av at det kun var ca. 0,2 % av andelseierne som var ukjente, mens de resterende ville få aksjer i tilsvarende forhold som de eide andeler, fant skattekontoret at kravet om kontinuitet på eiersiden var oppfylt.