

verdsette selskapene i forbindelse med fusjonen. Kontinuiteten ivaretas uansett hvilket beløp aksjene skrives opp med. Å slippe verdsettelse innebærer en betydelig forenkling av fusjonsprosessen og reduksjon av kostnadene, samtidig som risikoen for kritiske feil reduseres.

Tilsvarende gjelder for konsernfusjoner der eierforholdene er de samme i det overdragende selskapet og det overtakende selskapets morselskap, men da er det pålydende på aksjene i morselskapet til det overtakende selskapet som skrives opp.

Er det risiko for verdiforskyvning?

Siden det er to selskaper som skal utstede vederlag, mener Skattedirektoratet at det er risiko for verdioverføringer dersom fusjo-

nen skjer ved oppskrivning av pålydende. Direktoratet forklarer ikke nærmere hva denne risikoen består av og hvilke verdioverføringer som kan skje. Jeg greier ikke å skjønne hva som skiller denne fusjonen fra andre fusjoner med oppskrivning av pålydende når det gjelder risiko for verdioverføringer. Jeg er derfor redd konklusjonen i forhåndsuttalelsen bygger på en feilslutning.

Holding AS skal motta vederlag fra sitt heleide selskap, Nystiftet Datter AS for sine 82 % av Formue AS og den personlige eieren skal motta vederlag fra sitt heleide selskap, Holding AS for sine 18 % av Formue AS. Dette skal skje ved kapitalforhøyelser i henholdsvis Nystiftet Datter AS og Holding AS. Jeg kan ikke se hvordan opp-

skrivning av pålydende skulle innebære noen økt risiko for verdiforskyvninger mellom de tidligere eierne av Formue AS i forhold til om det utstedes nye aksjer i selskapene som skal utstede vederlag etter en verdsettelse av selskapene.

Ettersom Holding AS eier samtlige aksjer i Nystiftet Datter AS og den personlige aksjonæren eier samtlige aksjer i Holding AS, må begge kapitalforhøyelsene kunne gjennomføres ved oppskrivning av pålydende. Det kan ikke være større risiko for verdiforskyvning mellom aksjer eid av samme aksjonær i dette tilfellet enn ved hvilken som helst annen fusjon med økning av pålydende på eksisterende aksjer.

Skattemessig behandling av rivingskostnader

I hvilke tilfeller kan kostnader til riving av bygg fradragsføres over gevinst- og tapskonto som et tillegg til byggets saldoverdi og når må kostnadene aktiveres på nytt bygg eller på tomten?



Det påløper ofte store kostnader i forbindelse med riving av bygg. Det er likevel lite offentliggjort praksis vedrørende skattemessig behandling av rivingskostnader. Vi ser også at praksis spriker.

Rivingskostnader må behandles forskjellig etter hvilken situasjon rivingen skjer i.

Kjøp av tomt med bygg som skal rives

Det er fast praksis for at hele vederlaget anses som kjøp av tomt dersom det erverves en tomt med en eiendom som skal rives.¹ Det samme må også gjelde rivingskostnadene, som må anses som kostnader for å gjøre tomten byggeklar. I slike tilfeller kan derfor ikke rivingskostnadene fradragsføres over gevinst- og tapskonto eller aktiveres og avskrives sammen med det nye bygget.

Det finnes riktignok en gammel uttalelse fra 1962 der Skattedirektoratet aksepterte at slike rivingskostnader kunne aktiveres sammen med det nyoppførte bygget,² men dette kan neppe lenger legges til

grunn som gjeldende praksis.³ Saken gjaldt et industriselskap som kjøpte en tomt med en gammel bygning som skulle rives for å gi plass til en nyoppført fabrikkbygning.

Riving av et bygg som ikke skal gjenoppbygges

Riving av et bygg regnes som realisasjon av bygget etter skatteloven § 9–2 første ledd bokstav f. Dersom et bygg som har vært driftsmiddel for selskapet rives uten at det føres opp et nytt bygg, må rivingskostnadene behandles på lik linje med andre kostnader som påløper i forbindelse med realisasjonen. Det innebærer at rivingskostnadene overføres til gevinst- og tapskonto sammen med restsaldo på bygget.

1 Jf. Lignings-ABC stikkord «Inngangsverdi» pkt. 2.6.2.
2 Urv. 1962 side 325.

3 Se Ole Gjems-Onstad m.fl.: «Norsk Bedriftsskatterett», 9. utgave (2015) side 186.



Det er lite offentliggjort praksis vedrørende skattemessig behandling av rivingskostnader, og praksis spriker.

Riving av et bygg som skal gjenoppbygges

I den såkalte Christensen-dommen⁴ fra 1999 kom Høyesterett til at en meget omfattende rehabilitering av en eiendom måtte anses som påkostning på eiendommen og ikke vedlikehold. Høyesterett tok ikke særskilt stilling til rivingskostnadene ved rehabiliteringen, men vi må anta at disse kostnadene også ble aktivert sammen med de øvrige rehabiliteringskostnadene.

I 2004 kom det en bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet som gjaldt et selskap som skulle rive et næringsbygg i fire etapper samtidig som det ble oppført et nytt bygg på samme sted.⁵ Under ombyggingen skulle det fortsatt være full drift i selskapet. I tråd med Høyesteretts dom i Christensen-dommen kom Skattedirektoratet til at ombyggingen var så omfattende at kostnadene til ombyggingen måtte anses som kostpris eller kjøpesum for det nye bygget. Skattedirektoratet anså rivingskostnadene som nødvendige kostnader for oppføring av det nye bygget. Direktoratet mente derfor at rivingskostnadene skulle aktiveres som anskaffelseskost på det nye bygget. Dette var i tråd med det innsender hadde anført.

Saksforholdet var spesielt i den forstand at det nye bygget ble ført opp i takt med at det gamle ble revet. Det gamle bygget var derfor ikke realisert før det nye bygget sto ferdig. I en slik situasjon vil det i praksis neppe være mulig å skille rivingskostnadene til det gamle bygget fra oppføringskostnadene på det nye bygget. I en slik situasjon kan det være mer naturlig å anse rivingskostnadene som knyttet til oppføringen av det nye bygget, slik tilfellet var i Christen-

sen-dommen, enn som kostnader knyttet til realiseringen av det gamle bygget.

Dersom det gamle bygget først hadde blitt revet helt ned og det deretter hadde blitt ført opp et nytt bygg, er det ikke lenger like naturlig at rivingskostnadene skal knyttes til oppføring av det nye bygget. Kanskje bør rivingskostnadene da behandles som en realisasjonskostnad og overføres til gevinst- og tapskonto sammen med restsaldo på bygget?

Det foreligger en lagmannsrettsdom fra 1962 som gir støtte for at rivingskostnader i en slik situasjon skal behandles som en del av realiseringen av det gamle bygget.⁶ Et selskap hadde kjøpt en tomt med bygninger. Det var meningen at bygningene skulle rives og erstattes med et nytt forretningsbygg. I påvente av byggetillatelse tok imidlertid selskapet de gamle bygningene i bruk og fikk godkjent disse som avskrivbare driftsmidler. Dette ble avgjørende for lagmannsretten som godkjente at rivings- og flytteutgifter knyttet til de gamle bygningene skulle behandles på samme måte som den uavskrevne resten på bygningene. Etter dagens regelverk innebærer det at rivingskostnadene overføres til gevinst- og tapskonto, selv om det ble oppført et nytt forretningsbygg på tomten. Det ville ikke være riktig å behandle disse utgiftene som et tillegg til tomtens eller den nye bygningens kostpris, uttalte retten i 1962.

Aktivering på tomten?

Også andre kostnader enn selve kjøpesummen for tomten må i blant aktiveres på tomten. Dette gjelder f.eks. forpliktelser til å betale infrastrukturbidrag til det offentlige eller andre i forbindelse med oppfø-

ring av et bygg.⁷ Slike infrastrukturbidrag vil øke tomtens verdi og selskapet har dermed ikke hatt noen «oppgivelse». Da kan ikke kostnaden utgiftføres direkte. Kostnaden kan heller ikke tilføres inngangsverdien på bygget da kostnadene ikke har direkte tilknytning til bygningen.

I en fersk sak hos Skatt Øst kom skatteklagenemnda til at kostnader som påløp for å rive et tilbygg, skulle aktiveres på tomten, dvs. uten avskrivninger.⁸ Det revne bygget lå ikke på samme sted som det nyoppførte bygget, men rivingskostnadene var nødvendige for å føre opp det nye bygget. Selskapet hadde i tråd med BFU 86/04 anført at rivingskostnadene skulle aktiveres på nybygget.

Skatteklagenemnda synes å ha lagt til grunn at rivingskostnadene var en form for «grunnarbeid» og at det bare er (grunn) kostnader innenfor den delen av grunnen som dekkes av bygningen som kan aktiveres sammen med bygget.⁹ Det avgjørende var altså at nybygget ikke lå på eksakt samme sted som tilbygget som ble revet.

Jeg er enig med Skatteklagenemnda i at det ikke er naturlig å aktivere kostnader til riving av et bygg som kostpris på et bygg som ligger et annet sted enn det som ble revet. Dette er også i tråd med Lignings-ABC som skriver at det kun er kostnader som har direkte tilknytning til bygningen som kan aktiveres på saldo for bygget. Men å behandle rivingskostnader generelt som en form for «grunnarbeid» blir etter min mening feil. Saken illustrerer også at rekkevidden til BFU 86/04 er usikker.

Faktumbeskrivelsen i referatet er kortfattet og det kan godt hende at resultatet er riktig, f.eks. dersom tomt med bygning ble kjøpt for å rives og det skulle føres opp et nytt bygg.

Hvis det derimot er slik at tilbygget var en del av selskapets saldo for bygg (har vært avskrevet på selskapets hånd tidligere år), har jeg vansker med å være enig med Skatteklagenemnda. Rivingskostnadene må da være en kostnad for å realisere (tilintetgjøre) tilbygget, og kostnadene må kunne overføres til gevinst/tapskonto. Praksis vedrørende infrastrukturbidrag er ikke relevant for rivingskostnader da kostnadene ikke har økt tomtens verdi.

⁴ Utv.1999 side 1400. (Rt. 1999 side 1303).

⁵ BFU 86/04.

⁶ Eidsivating lagmannsrett 3. februar 1962 inntatt i Utv. 1962 side 179.

⁷ Jf. Høyesterettsdom 26. feb. 2015 inntatt i Utv. 2015 side 589 (Rt. 2015 side 242) (Bjørsvika Kontorbygg I).

⁸ Referert i Revisjon og Regnskap nr. 4–2016 side 51.

⁹ Jf. Lignings-ABC stikkord «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo» pkt. 16.15.3.