

Skatt ved etablering og oppløsning av sameie

Overføring av eiendeler ved etablering av et sameie eller fysisk deling av sameiet ved **oppløsning, kan unntaksvis skje uten realisasjonsbeskatning. Det er kun unntaket for oppløsning** som i dag er lovbestemt. Her skal vi se nærmere på rekkevidden av dette.



Artikkelen er forfattet av:

Cand. jur.
Paal Braanaas
Den norske Revisorforening

Sameie avgrenset mot ansvarlig selskap mv.

Det tingsrettslige sameie reguleres av sameieloven¹. Det fremgår av § 1 at loven gjelder der «to eller flere eig noko saman». Sameierne kan være personer eller selskaper mv. Sameietingen kan være en eller flere ting eller en formuesmasse², men den behøver ikke være en «ting» i tradisjonell forstand. Den kan for eksempel være en bil, et bygg, flere leiligheter, en fordring eller en rettighet.

Et sameie oppstår normalt ved avtale, men det kan også oppstå på annen måte som for eksempel ved arv eller gave. Gjennom å eie en ideell andel i sameiet har sameierne faktisk og juridisk råderett over sameietingen. Andelen kan avhendes helt eller delvis, jf. § 10. Det følger av § 11 (1) at sameierne har forkjøpsrett med visse unntak for fast eiendom, jf. (3). Eksempler på sameie kan være barn som arver en hytte sammen eller noen som kjøper en båt eller maskin o.l. sammen. Sameierne har rett til å bruke sameietingen til formålet eller til det sameietingen er vanlig brukt til, jf. § 3 (1). Etter § 15 (2) er hovedregelen naturaldeling ved oppløsning av sameie. Kan ikke dette skje uten skade, skal tingene selges. Så langt «...ikkje anna fylgjer av avtale eller serlege rettsløve», jf. § 1 (2), kan sameierne dele slik de blir enige om.

Et sameie som driver virksomhet, faller utenfor sameieloven. Dette er et uregistrert selskap som reguleres av selskapsloven. Se f.eks. BFU 4/09 hvor prosjektering, bygging og salg av tre nye leiligheter på taket til et boligsameie ble ansett som virksomhet i skattemessig forstand. Det følger av selskapsloven § 1–1 at loven gjelder når «... en økonomisk virksomhet utøves for to eller flere deltakeres felles regning og risiko». Av § 2–3 fremgår at det skal foreligge en skriftlig selskapsavtale. Selskapet er stiftet når samtlige deltakere har undertegnet selskapsavtalen. Det ansvarlige selskapet har sin egen formue. Deltakerne råder over sin nettoppart gjennom det å eie og disponere over andeler i selskapet.

Næringsdrivende selskaper har registreringsplikt³. Selv om verken pliktig selskapsavtale eller registrering foreligger, vil et sameie som oppfyller virksomhetskravet etter selskapsloven, likevel kunne være et selskap etter selskapsloven.⁴ Jeg går ikke nærmere inn på dette, men nevner kort at innholdet nødvendigvis ikke faller helt sammen med det skatterettslige virksomhetsbegrepet. Det er ikke klare holdepunkter for hva forskjellen eventuelt skulle bestå i.⁵

Skattemessig behandling av inntekter fra sameie og ansvarlig selskap

Et sameie er ikke et eget skattesubjekt og sameierne lignes etter bruttometoden. Fra Lignings-ABCen (2008–2009) s. 910 pkt. 2.1 heter det: «Sameierne i et bruttolignet

sameie skal tilordnes sin forholdsmessige andel av sameiets formue/gjeld og inntekter/kostnader. Resultatet tas med ved ligningen for hver sameier sammen med hans øvrige formue og inntekter fra andre kilder. I prinsippet foretas fordelingen av formue/inntekt slik at sameierne beskattes for sin ideelle andel av hver skattepliktig brutto formue-/inntektspost og skal ha fradrag for sin ideelle andel av hver fradragberettiget gjelds-/fradragspost i sameiet (bruttometoden).»

Sameiernes individuelle forhold legges til grunn ved beskatningen. Sameierne kan for eksempel ha forskjellige inngangsverdier og dermed forskjellige avskrivningsgrunnlag (ikke virksomhetskrav for å foreta avskrivninger).⁶

Ansvarlige selskaper og andre selskaper som omfattes av selskapsloven § 1–1 (1), er heller ikke egne skattesubjekter.⁷ Selskapets formue og inntekt fastsettes som om selskapet var eget skattesubjekt. Avskrivninger og gevinst-/tapsberegning fastsettes på selskapets hånd. Etter dette fordeles nettoen til skatting hos deltakerne (deltakerligning etter nettometoden). Deltakerne lignes hver for seg for sin andel i selskapets formue og inntekt.⁸ Fordelingen gjennomføres uten hensyn til deres individuelle inngangsverdier på andelen.

Nettometoden gjelder også for et registrert selskap som ikke lenger driver virksomhet og ikke er oppløst. Skatteloven § 10–40 fastsetter hvilke deltakerlignende selskaper som skal nettolignes. Fremgangsmåten ved nettolig-

1 Lov om sameie 18. juni 1965 nr. 06.

2 «Tingsrett», Falkanger 6. utg. s. 116.

3 Foretaksregisterloven § 2–1 nr. 3. For selskaper etter selskapsloven følger dette nærmere av § 3–3 for kommandittselskaper og § 3–4 for øvrige typisk ANS og DA.

4 «Tingsrett», Falkanger 6. utg. s. 125.

5 Norsk Bedriftsskatterett (7. utg.), Ole Gjems-Onstad s. 693.

6 Jf. skatteloven § 6–10) og gevinst- tapsberegning.

7 Jf. skatteloven § 2–2 (2).

8 Jf. skatteloven § 2–2 (3).



Avstemming av regnskapet er en stor utgiftspost for mange gjennom mye overtid. Med NARF Avstemming/FINALE Avstemming får du en programvareløsning som forenkler og automatiserer arbeidet slik at du slipper å bruke masse tid på manuell registrering.

Programmet – som er integrert med de fleste økonomisystemer på markedet – henter nødvendig data, avstemmer og overfører disse direkte til riktig sted i ferdige regnearkmalere. (KS-komplett) Med dette programmet får du og dine kolleger frigjort mange kjedelige arbeidstimer som kan benyttes til annen inntektsbringende aktivitet.

Avstemmingens raske presisjon. Punktum.



Finale programmer tar over der økonomisystemene stopper, og hjelper deg videre med årsregnskap, noteopplysninger, ligningsoppgaver, skatteberegning, avstemming, dokumentasjon, analyse- og nøkkeltallrapporter, grafer, perioderapporter, konsernregnskap, avskrivninger, driftsmiddeloversikt, aksjeoversikt, kontantstrømoppstilling m.m. I tillegg valideres dataene automatisk mens du arbeider, slik at feilføringer avsløres umiddelbart. Gratis demoversjoner finner du hos www.finale.no.

For mer informasjon om
Finale programmer send
kodeord **Finale** til

26112

eller send e-post til
firmapost@finale.no

Hovedkontor Tromsø: Tlf.: 4000 2215, faks: 77 66 54 99. Avd. kontor Oslo: Tlf.: 4000 2215, faks: 66 80 55 00

ning følger av §§ 10–41 til 10–45. Selskap som deltakerlignes, plikter å sende inn selskapsoppgave (RF-1215) og deltakerne plikter å sende inn deltakeroppgave (RF-1221).

Etablering av sameie

Salg av et formuesobjekt til et sameie er realisasjon. Om selger er en av sameierne, anses han ikke for å ha realisert den delen av formuesobjektet som han fortsatt vil eie gjennom sin sameieandel. Hvis skattyter overfører et formuesobjekt mot å få en ideell andel i et sameie, kan dette anses som et bytte. Det fremgår av skatteloven § 9–2 (1) bokstav c at bytte er realisasjon. Både salg og bytte anses som en forholdsmessig realisasjon. Hovedregelen er at overføring er realisasjon.

Det skal kort bemerkes at det kan foreligge et skattefritak for det overførte. Dette vil for eksempel gjelde der det er innbo eller løsøre som overføres.⁹ I det følgende forutsettes at slikt skattefritak ikke foreligger.

Ved gevinst- eller tapsberegningen anses overføringen gjennomført til omsetningsverdi. Basert på skattytters kostpris på det overførte, gir dette en skattepliktig gevinst eller et fradragberettiget tap. Har to skattytere en maskin hver, kan de ved avtale bestemme at maskinene skal overføres til et sameie. Er maskinene like mye verdt og avtalen for øvrig går ut på at de skal ha hver sin 50 %-andel, anses skattyterne for å ha realisert sin halve maskin ved overføring til den andre sameieren. Gjennom sin sameieandel anses de fortsatt å eie den gjenværende delen av maskinen. Denne delen anses derfor ikke å være realisert. Inngangsverdien på andelen vil bestå av en forholdsmessig andel av skattyternes opprinnelige kostpriser og det de lar seg beskatte for. For å illustrere dette:

Sameier A har en maskin med omsetningsverdi på 100 og kostpris 10:

Halve maskinen er realisert (50) og forholdsmessig del av kostpris er 5. Skattepliktig gevinst er 45. Inngangsverdien på andelen blir 55 (50+5).

Sameier B har en maskin med omsetningsverdi på 100 og kostpris 80:

Halve maskinen er realisert (50) og forholdsmessig del av kostpris er 40. Skattepliktig gevinst er 10. Inngangsverdien på andelen blir 90 (50+40).

Fra hovedregelen om at overføring er realisasjon, er det ett unntak. På bakgrunn av en uttalelse fra Finansdepartementet¹⁰ og langvarig ligningspraksis, anses etablering av sameie ved sammenføring av tomter hvor sameieren får en ideell andel av det samlede arealet tilsvarende verdien av det de hadde tidligere, ikke som realisasjon.¹¹ Det er et vilkår at skattyterne ikke får annet vederlag ved etableringen.

Finansdepartementets uttalelse gjaldt tomter. Det samme gjelder BFU 31/04 og BFU 16/05. Lignings-ABC¹² viser til at sammenføring av for eksempel tomter, vil omfattes av unntaket. Formuleringen kan tyde på at man også har ment at unntaket skal gjelde andre eiendeler. Det foreligger imidlertid ikke kjent ligningspraksis på at unntaket er anvendt på annet enn tomter. Når det først er etablert et unntak, er det etter mitt syn imidlertid ikke mange god grunner for at unntaket kun skal begrenses til overføring av visse sameieobjekter. Et helt annet spørsmål er om unntaket har noen god begrunnelse, men dette vil ikke bli nærmere drøftet.

Det er en klar forutsetning at det ved etableringen skjer et bytte fra å eie eiendelen direkte til å eie en tilsvarende verdi gjennom en andel i sameiet. Det er også et vilkår at dette skjer uten at det ytes kontant mellomlegg til noen av eierne.

I de nevnte sakene er det vist til at det skal skje en sammenføring av tomte. Bakgrunnen synes å være delingsloven¹³ § 4–3 som gjelder sammenføring av eiendommer. Der fremgår det at eiendommer kan slås sammen om de ligger i samme kommune og har samme hjemmelsinnehaver. Videre fremgår at den sammenføyde eiendommen som hovedregel bør bli ett sammenhengende areal. Etter sammenføyningen, vil for eksempel to eiendommer anses som en, med ett gårds- og bruksnummer. Siden det etter ordlyden og ifølge Statens kartverk ikke er mulig å sammenføye eiendommer der det er flere hjemmelsinnehavere, noe som er typisk ved etablering av sameie, kan ikke begrepet sammenføring tillegges samme innhold i skattelovgivningen som i delingsloven. Dette fremgår også av BFU 31/04 der skattyter på konkret forespørsel fikk bekreftet at sammenføring ved at eiendommene ble gitt ett i

stedet for to bruksnumre, ikke var en forutsetning for skattefriheten.

Det kan reises spørsmål om sammenføring betyr at tomtene må ha en fysisk grense til hverandre. I BFU 16/05 var det slik at skattyter hadde et grunnareal som tilgrenset kun tre av de øvrige 15 grunneierne. Ut i fra uttalelsen er det ikke grunnlag for å oppstille noe krav om at alle tomtene før etableringen grenser mot hverandre, men det er muligens et krav at tomtene etter etableringen utgjør et sammenhengende areal. Løsrevet fra delingsloven kan sammenføring bety at overføringen innebærer at eierne har gitt opp sin eiendomsrett mot å få en ideell andel av de sammenføyde eiendelene.

Selv om utgangspunktet for å unngå realisasjonsbeskatning opprinnelig kan ha vært delingsloven, synes ligningspraksis å forholde seg til en utvidende forståelse av begrepet sammenføring.

Hvis vi forutsetter at unntaket rekker videre enn tomter, synes det rimelig at andre ensartede formuesobjekter må omfattes. I prinsippet er det liten forskjell på etableringen av et sameie i en tomt og et tilfelle der sameiet etableres ved overføring og sammenblanding av for eksempel olje, korn eller metaller.

Hvis hver av sameierne, i stedet for en tomt, overfører en leilighet hver og veggene i mellom slås ut slik at dette blir en leilighet, fremstår dette som en sammenføring. Om det er grunnlag for å oppstille et krav om at sammenføring må skje fysisk, synes ikke klart. Overfører en skattyter ved etableringen av et sameie en leilighet i Oslo og den andre et hus i Spania, er det kanskje ikke naturlig å se på dette som en sammenføring av objektene. Det er imidlertid ingen tvil om at det etter avtalen er etablert et sameie etter sameieloven, og at de to har gitt opp rettigheten til sin tidligere eiendom og nå eier en ideell andel av den samlede og sammenføyde formuesmassen. Det skal kort bemerkes at om skattyterne har oppfylt bo- og eiertid før overføringen av leilighetene, vil overføringen etter hovedregelen fortsatt være realisasjon, men unntatt skatteplikt.¹⁴

Jeg kan ikke se gode grunner for at det skal gjelde et særskilt prinsipp om skattefrihet begrenset til etablering av sameie i tomter. Den opprinnelige uttalelsen er imidlertid avgitt under tvil og representerer et unntak fra hovedregelen om realisasjon. I mangel

⁹ Jf. skatteloven § 9–3 (1) bokstav a. Se tilsvarende for tap, jf. skatteloven § 9–4.

¹⁰ Utv. 1985 s. 271.

¹¹ Lignings-ABC 2009/10 s. 944 pkt. 6.

¹² Lignings-ABC 2009/10 s. 944 pkt. 6.

¹³ Lov om kartlegging, deling og registrering av grunneierdom (Delingsloven) 23. juni 1978.

¹⁴ Jf. skatteloven § 9–3 (2).

av kjent ligningspraksis, bør man være forsiktig med å tolke unntaket særlig vidt. I BFU 24/09 er det skissert en løsning i forbindelse med omfordeling av innbetalt kapital som innebærer etablering av sameie i en aksje. Spørsmålet om etableringen er realisasjon er ikke behandlet. Jeg kan imidlertid ikke se store betenkeligheter ved at unntaket i det minste bør kunne omfatte andre ensartede objekter enn tomter.

Det skal kort nevnes at inngangsverdien på andelene ved etableringen uten realisasjon, blir lik inngangsverdien skattyterne hadde på formuesobjektet før overføringen. Hvis overføringen anses som realisasjon, blir inngangsverdien lik det skattyter beskattes av. Hvis det er realisasjon, men unntatt skatteplikt som for eksempel ved overføring av innbo, løsøre mv., vil inngangsverdien bli lik omsetningsverdien på overføringstidspunktet.

Unntaket fra realisasjonsbeskatning gjelder kun ved etablering av sameie. Om det ved overføringen etableres et ansvarlig selskap, vil dette være realisasjon.

Oppløsning av sameie

Som skattepliktig inntekt anses gevinst ved realisasjon av formuesobjekt.¹⁵ Realisasjon omfatter overføring av eiendomsrett mot vederlag og opphør av eiendomsrett.¹⁶

I skatteloven § 9–2 (3) bokstav a til h er det gitt en oversikt over tilfeller som ikke anses som realisasjon. Av bokstav f¹⁷ fremgår at oppløsning av et tingsrettslig sameie ikke er realisasjon. Det fremgår av forarbeidene¹⁸ at tredje ledd er basert på oppregningen i Lignings-ABC 1997 side 730, og innebærer en lovfesting av sikker retts- og ligningspraksis. For det særlige unntaket i bokstav f, se også nærmere Finansdepartementets uttalelse inntatt i Utv. 1973 s. 245 og Utv. 1991 s. 695¹⁹.

Det er etter bokstav f et vilkår for å unngå realisasjon at delingen gjennomføres uten utløsning eller mellomlag til noen av sameierne. Dette betyr for det første at sameiegjensstanden fysisk må kunne deles, og videre at den kan deles nøyaktig i forhold til sameierens eierandel. Et eksempel der bestemmelsen kan komme til anvendelse, er ved deling av

fast eiendom.²⁰ Se også BFU 2005/06 der Skattedirektoratet la til grunn at bestemmelsen kom til anvendelse på et sameie som kun delvis ble oppløst. Sameiet besto av en fritidsbolig med stor tomt hvor hver av de tre sameierne fikk hver sin tomt, mens de fortsatt skulle eie fritidsboligen sammen.

I og med at delingen må skje uten utløsning eller mellomlegg, er det klare begrensninger i rekkevidden av bestemmelsen. Den praktiske hovedregelen er derfor at oppløsning av sameie er realisasjon. Beskatningen etter hovedregelen kan illustreres slik:

Personene A og B eier et sameie med en halvpart hver. A selger sin andel til C og anses da for å ha realisert sin ideelle andel av sameiets eiendeler. Er andelen kjøpt til 100 og solgt til 150, er gevinsten 50. Hvordan gevinsten skal behandles skattemessig, avgjøres ut i fra fordeling av vederlaget på eiendelene og ut i fra individuelle forhold hos sameieren. Består eiendelene i sameiet av en maskin og en enebolig, må As vederlag på 150 fordeles på eiendelene etter verdien på salgstidspunktet. Vi legger til grunn at verdien på den ideelle andelen av maskinen er 10 og tilsvarende for eneboligen er 140. Vi forutsetter videre at As skattemessige verdi på den ideelle andelen av maskinen var 20. Han har da et tap på 10. Hvis tilsvarende verdi på eneboligen var 80 (sum kostpris 100) ved kjøpet av andelen, har A en gevinst på denne delen av sin andel på 60 (60 – tap på 10 gir samlet gevinst på 50). Er det slik at A har oppfylt kravet til eier- og botid, jf. skatteloven § 9–3 (2), vil hele gevinsten være skattefri, men han vil fortsatt få fradrag for tapet på 10.

Ingen del av salgsvederlaget kan gi en restverdi i form av goodwill fordi dette forutsetter merverdi knyttet til virksomhet.

Salget av andelen vil ikke påvirke skattemessige verdier for B. For den nye sameieren C vil skattemessig kostpris på andelen være fordelt med 10 på maskinen og 140 på eneboligen. B og C vil dermed ha individuelle grunnlag for skattemessige avskrivninger og gevinst- og tapsoppgjør.

Hvis A og B i stedet beslutter å selge sameietingene og deretter oppløse sameiet, ville beskatningen ha blitt den samme som ved salg av andelene.

Om A og B alternativt beslutter å dele sameietingene seg i mellom, skal begge ha med seg eiendeler for en halvpart hver, det

vil si 150. Hvis A får med seg eneboligen til en verdi av 280, vil han skyldes B 140. Utgangspunktet er at dette er realisasjon. For A vil skattemessig kostpris på eneboligen øke med 140. A har realisert sin andel av maskinen og gevinst/tap må beregnes ut i fra As individuelle inngangsverdi. Tilsvarende beregning må skje for B som har realisert sin andel av eneboligen.

Er kostprisen på sameietingen helt eller delvis kommet til fradrag, kan uttak fra sameie bli beskattet, jf. skatteloven § 5–2. Jeg går ikke nærmere inn på dette.

Nærmere om unntaket i § 9–2 (3) bokstav f

Ordlyden setter ingen begrensning i forhold til hva sameietingen kan være eller til om den kan være flere ting. Finansdepartementets uttalelse i Utv. 1973 s. 245 gjaldt oppløsning av et sameie i fast eiendom, men uttalelsen i Utv. 1991 s. 695 synes å være mer generell. Skattelovkommentaren²¹ legger til grunn at bestemmelsen gjelder der de tidligere sameierne overtar til eneeie hver sin fysiske del av den tidligere sameietingen. Lignings-ABC²² omtaler bestemmelsen som mest aktuell ved deling av fast eiendom, hvilket ikke utelukker deling når sameiegjensstanden er noe annet eller om den består av flere ting.

Om eiendelene i sameiet over i stedet hadde bestått av et bygg med fire leiligheter, kunne en praktisk løsning være at A og B ved oppløsningen av sameiet mottok to leiligheter hver, tilsvarende sin ideelle andel av bygget. Kravet til at dette skal skje uten utløsning eller mellomlegg, vil kun være oppfylt i tilfeller hvor verdien av leilighetene «går opp» i forhold til sameierens eierandeler. En slik oppløsning vil typisk etterfølges av seksjonering av bygget og deretter bli behandlet etter eierseksjonsloven. Jeg legger til grunn at en slik oppløsning faller inn under bestemmelsen.

Hvis A og B i et sameie kjøpte fire seksjonerte leiligheter sammen i et bygg, kan det hevdes at det ikke er selve bygget som er sameietingen, men de fire seksjonerte leilighetene. Dette blir tydeligere der leilighetene ligger i forskjellige bygg. A og B vil da ha en ideell halvpart i hver av de fire leilighetene. Oppløses sameiet ved at de får to leiligheter hver, kan det anføres at de ikke har fått med seg sin ideelle andel av sameietingen og derfor har realisert sin andel i de to leilighetene de ikke overtar. Uttalelsen inntatt i Utv.

21 3. utg. 2003/2004 s. 638.

22 Lignings-ABCen 2009/10 s. 945 okt. 9.

15 Jf. skatteloven § 5–1 (2).

16 Jf. skatteloven § 9–2 (1).

17 «oppløsning av tingsrettslig sameie (uten utløsning av eller mellomlag til noen sameier)».

18 Ot.prp. nr. 86 (1997–1998) Ny skattelov pkt. 7.9.

19 Utv. 1991 s. 695 (FIN): «I den utstrekning en sameier ved hel eller delvis oppløsning av sameiet mottar en fysisk del av et sameieobjekt som tilsvarer sameierens ideelle andel i samme objekt, antas det ikke å foreligge avhendelse i relasjon til skattelovens gevinstbeskatningsregler.»

20 Lignings-ABC 2009/10 s. 945 pkt. 9.

1991 s. 695 viser til at en hel eller delvis oppløsning av sameiet, hvor sameieren mottar en fysisk del av et sameieobjekt som tilsvarende sameierens ideelle andel i samme objekt, ikke anses som avhendelse (i dag erstattet av realisasjonsbegrepet) i relasjon til skattelovens gevinstbeskatningsregler. Om samme objekt her skal forstås bokstavelig, er ikke åpenbart. En slik forståelse vil alltid lede til realisasjonsbeskatning ved oppløsning i tilfellet hvor det er flere sameieting og hver enkelt av disse ikke fysisk kan deles som i eksempelet over med seksjonerte leiligheter.

Lignings-ABC oppstiller imidlertid ikke samme strenge krav. Det fremgår der at bestemmelsen kommer til anvendelse der sameier mottar en fysisk del av en eiendel tilsvarende sameierens ideelle eierandel i sameiet. Dette anses ikke som realisasjon av formuesobjektet. Fra 1999 til og med 2004 var ordlyden lik på dette punktet, med en direkte henvisning til Urv. 1991 s. 695. Fra 2005 er henvisningen imidlertid erstattet av en henvisning direkte til lovbestemmelsen. Dette kan tale for at ligningspraksis gjenspeiler i Lignings-ABCen ikke har forholdt seg bokstavelig til uttalelsen, men i større grad har

lagt seg på en praktisk tilnærming. Jeg har ikke funnet publisert ligningspraksis som har ansett slik oppløsning som realisasjon. Det synes da heller ikke rimelig at oppløsning av visse sameier skal unngå realisasjonsbeskatning, mens sameier bestående av annet enn fast eiendom eller der den består av flere ting, medfører realisasjon. Reelle hensyn trekker dermed i retning av at det nevnte sameiet, med fire seksjonerte leiligheter, bør kunne oppløses uten realisasjonsbeskatning om vilkårene for øvrig er til stede. I forlengelsen av dette må også et sameie med en maskin og en eiendom eller et sameie med andre sameieting, falle inn under unntaket.

Om unntaket kommer til anvendelse, kan det reises spørsmål om måten fordelingen gjennomføres på får betydning for rekkevidden av unntaket. Hvis A og B har hver sin eiendom, forutsetter vi at sameiet kan etableres uten realisasjon. Om sameiet senere skal oppløses, kan dette skje på flere måter. A og B kan ta tilbake sine opprinnelige eiendommer, de kan bytte slik at de får hverandres opprinnelige eiendommer eller de kan få en halvpart hver av hverandres opprinnelige eiendommer. Hvordan sameierne velger å

dele sameietingen når denne er en eiendom, bør ikke få betydning for spørsmålet om realisasjon. Etablering av sameie med påfølgende oppløsning, vil imidlertid kunne være en omgåelse av skatteloven § 9–2 (1) bokstav c om realisasjon ved makeskifte og bytte. Det kan derfor ikke utelukkes at ulovfestet gjennomskjæring kommer til anvendelse.

Avslutningsvis skal jeg bemerke at unntakene fra realisasjonsbeskatning ved etablering og oppløsning av sameier, ikke fremstår som godt begrunnet. Dette er i seg selv et moment som trekker i retning av at man bør være forsiktig med å tolke unntakene utvidende. Opprinnelsen for unntakene er forskjellige uttalelser, men disse synes likevel å bygge på samme prinsipp. Man valgte imidlertid kun å lovfeste at oppløsning av sameie ikke er realisasjon. At unntaket muligens må oppfattes som snevrere når det gjelder etablering av sameie enn ved oppløsning, gir nødvendigvis ikke helt god sammenheng, men ordlyden i lovbestemmelsen åpner etter mitt syn for en slik tolkning.

Armlengderente i konsernkonto

Borgarting lagmannsrett har kommet til at den avtalte rentesatsen i en valutapoolordning (**konsernkonto**) hos **ConocoPhillips-konsernet ikke ga de norske deltakerne som var netto** innskyttere tilstrekkelig andel av samordningsgevinsten i poolen.

Artikkelen er forfattet av:



Senior Consultant/Siviløkonom
Amrit Paul Singh
Deloitte Advokatfirma AS Transfer Pricing Services



Advokatfullmektig
Helga Marie Andresen
Deloitte Advokatfirma AS Transfer Pricing Services

armlengdes rente på sine innskudd. Lagmannsretten støtter seg i stor grad til resonanmentet i ligningsinstansene og Oslo tingrett, og hevder at selskapene, som deltakere i valutapoolordningen, mottok lavere rente på sine innskudd sammenlignet med hva uavhengige parter ville godtatt, jf. skatteloven § 13–1. På denne bakgrunnen fikk begge selskapene økt sine finansinntekter for 2003 og 2004. Saken er anket inn for Høyesterett, men i skrivende stund er det ennå ikke avklart om den slippes inn. Vi ønsker likevel å knytte noen kommentarer til lagmannsrettsdommen da den er interessant på flere punkter.

Dommen

Saken omhandler ligningen til de norske selskapene ConocoPhillips Skandinavia AS

(heretter COPSAS) og Norske ConocoPhillips AS (heretter NCOPAS) for 2003 og 2004. COPSAS og NCOPAS deltok i ConocoPhillips konsernkantorordning hos den eksterne banken *Bank of America* (heretter BoA), sammen med 150 andre konsernselskaper. Ved positiv saldo på konsernkonto gir BoA en rente tilsvarende LIBID¹ – 25 basispunkter (bp) og ved negativ saldo på toppkontoen belastes konsernet med rente LIBOR² + 25 bp. I ConocoPhillips benyttet man samme rente, LIBID – 25 bp, både for innskudd og trekk fra konsernkontoen. Bakgrunnen for dette var bl.a. at man ønsket å unngå

¹ London InterBank Bid Rate.

² London InterBank Offered Rate. LIBOR ligger normalt 12,5 bp over LIBID.

Borgarting lagmannsrett avsa i januar dom vedrørende renteberegning i en konsernkonto i ConocoPhillips-konsernet. Spørsmålet i dommen knyttet seg til om to norske selskaper som var deltakere i ordningen, mottok