

rett til å motta kontant utbetaling tilsvarende eventuell verdistigning på aksjer uten å ha rett til å erverve aksjer.

Dette innebærer etter vår vurdering at syntetiske opsjoner ikke kan skattlegges etter særreglene for aksjeopsjoner i arbeidsforhold i skatteloven § 5–14, men må vurderes etter de alminnelige reglene.

Etter de alminnelige reglene skal fordel vunnet ved opsjon i arbeidsforhold verdsettes og skattlegges som arbeidsinntekt på det tidspunktet fordelene virkelig erlegges eller på det tidligere tidspunktet

det oppstår adgang til å få den erlagt. Etter ligningspraksis innebærer dette at omsettelige opsjoner verdsettes på tildelingstidspunktet. Hvis opsjonen derimot ikke kan omsettes, for eksempel som følge av et disposisjonsforbud, skal fordelene tilfettes først på tidspunktet for innløsning eller realisasjon av opsjonen. Det samme gjelder hvis utnyttelse av opsjonen er gjort betinget, for eksempel av at den aktuelle arbeidstakeren fortsatt er ansatt på et bestemt fremtidig tidspunkt.

Hvis fordelene ved en opsjon er skattlagt på tildelingstidspunktet, skal i utgangspunkt-

et eventuell ytterligere gevinst som realiseres ved realisasjon eller innløsning av opsjonen, beskattes som kapitalinntekt.

Etter vår vurdering innebærer det overstående at de aller fleste syntetiske opsjoner vil være gjenstand for lønnsbeskatning. Kapitalbeskatning ved realisasjon av syntetiske opsjoner vil være begrenset til tilfeller hvor opsjon er verdsatt og skattlagt på tildelingstidspunktet. Som det fremgår ovenfor, forutsetter dette at opsjonen kan omsettes og ikke er gjort betinget av fortsatt ansettelse mv.

Aksjer – arveavgift og skatt

Artikkelen er forfattet av:



Senior skattejurist
Tollef Jahren
Skatt Øst



Senior skattejurist
Allan Eriksen
Skatt Øst

Forfatterne gjør oppmerksom på at synspunktene i artikkelen ikke nødvendigvis gir uttrykk for skatteetatens syn

Artikkelen tar for seg rådighetsbegrepet i arveavgiftsretten i forhold til eierbegrepet i skatteretten og utfordringer som følge av at regelsettene ikke er harmoniserte.

Vi går ikke nærmere inn på problemstillinger knyttet til verdsettelse og skatterettslig gevinst/tapsberegninger. Skattekontoret fatter utsatt rådighetsvedtak i arveavgiftsaker i forbindelse med overdragelse av ikke-børsnoterte aksjer med forskjellige aksjeklasser hvis mottaker ikke har fått den vesentligste rådigheten over aksjene. På samme tid vil mottaker kunne anses som skatterettslig eier av de samme aksjene.

Verdsettelse av ikke-børsnoterte aksjer

Hovedregelen i arveavgiftsretten er at antatt salgsverdi skal legges til grunn for avgiftsberegningen, jf. aal. § 11.

Det er blitt gitt en spesialbestemmelse for verdsettelse av ikke-børsnoterte aksjer og selskapsandeler i aal. § 11 A.

Det følger av aal. § 11 A (1) at det ved verdsettelsen av ikke-børsnoterte aksjer og andeler er den skattemessige formuesverdien, slik den fastsettes etter sktl. § 4–12 (2) og (4), som skal legges til grunn.

Verdsettelsestidspunktet er 1. januar i overdragelsesåret. Det skal tas hensyn til eierstyrte endringer foretatt i perioden mellom 1. januar og overdragelsestidspunktet.¹

Denne verdsettelsesmetoden medfører at det er uten betydning hvilke rettigheter som tilligger en aksje. Samtlige aksjer verdsettes til sin andel av selskapets skattemessige formuesverdier, uansett hvilke aksjeklasser de ligger i, eller hvilke beføyelser som tilligger den enkelte aksjeklasse. Når aksjer gis ytterligere rettigheter etter overdragelsen, anses ikke det som noen ny gave.

Arveavgiftsrettslig rådighet Rådighetstidspunkt arveavgift

Det skal svares arveavgift av all arv. Det samme gjelder for gaver til personer eller selskaper som eies av personer innenfor en nærmere bestemt krets av giver.²

For at en gave skal anses gitt, må giver med endelig virkning ha gitt fra seg rådigheten over gjenstanden, eller den etter forholdene vesentlige rådigheten over den.³

På arveavgiftsrettens område skal det fattes vedtak om utsatt rådighet når rådigheten til eiendelen arveavgiftsmessig ikke anses å ha gått over på mottaker. Dette innebærer at arveavgiftsberegningen av gaven utsettes til rådigheten anses gått over på mottaker. Det er dermed også verdien av eiendelen på det tidspunktet rådigheten arveavgiftsrettslig anses gått over på mottaker som skal legges til grunn ved avgiftsberegningen, jf. aal. § 5 (1).

Spørsmålet om rådigheten har gått over eller ikke, gjelder ikke bare overdragelse av aksjer, men kommer til anvendelse i forbindelse med overdragelse av et hvert formuesobjekt. For eksempel blir det fattet utsatt rådighetsvedtak i de tilfellene hvor det overdras en bolig, og giver har forbeholdt seg bruksrett til hele boligen.

² Aal. § 2 (1), § 2 (2) og (8).

³ Aal. § 2 (3) jf. § 9(1).

¹ Aal. § 11 A (3).

Rådighetstidspunktet ved overdragelse av aksjer

Det er en utbredt metode i forbindelse med forberedelse og gjennomføring av generasjonsskifter, at giver oppretter flere aksjeklasser i selskapet, f.eks. A-aksjer og B-aksjer. A-aksjene er i et mindretall, ofte under 10 % av det samlede antall aksjer. Giver beholder A-aksjene selv, og overdrar B-aksjene til neste generasjon.

A-aksjene har ofte alle rettigheter, mens B-aksjene kan ha begrenset stemme- og utbytterett, eller det kan være begrensninger i muligheten til å selge og pantsette aksjene. På et senere tidspunkt kan vedtektene endres slik at B-aksjene får både stemmerett og rett til utbytte.

Det spesielle med rådighetsspørsmålet i forbindelse med overdragelse av aksjer i en bestemt aksjeklasse med begrensede rettigheter, er at giver har tilnærmet den samme rådigheten over selskapet før og etter overdragelsen. Han har den samme faktiske og praktiske nytten av selskapet.

På den andre siden så har giver gitt fra seg hele aksjen, og alle de beføyselsene som nettopp følger denne aksjeklassen. Han har ifølge ordlyden i aal. § 2(3) overdratt all rådighet «over den».

Når «over den» tolkes, ikke bare som et krav om at aksjen må være overdratt, men at aksjen også skal ha visse kvaliteter, er dette etter vårt syn en utvidet tolkning i forhold til det som følger av ordlyden i bestemmelsen.

Det følger av Skattedirektoratets håndbok i arveavgift (håndboken) at man ved vurdering må ta stilling til «om eieren av B-aksjer har rett til utbytte etter hovedregelen i aksjeloven § 8–3, dvs. i forhold til sitt eierskap til en bestemt type aksjer...».⁴ Håndboken sier videre at: «I de tilfellene det er vedtektsbestemt at B-aksjene har rett til utbytte, men en mindre andel enn A-aksjene, anses rådigheten å være gått over.»

Slik vi forstår dette, vil rådigheten anses gått over på mottaker så lenge B-aksjene som overdras har ubetinget rett til utbytte tilsvarende den utbytteretten som i vedtektene er lagt til B-aksjene.

Konsekvenser av at det fattes utsatt rådighetsvedtak

Håndboken nevner at konsekvensene av at det fattes vedtak om utsatt rådighet, er følgende:

B-aksjene blir først avgiftsberegnet når rådigheten anses gått over på den nye B-aksjonæren. Det vil da være den skattemessige formuesverdien pr. 1.1 i det år da rådigheten anses gått over som legges til grunn for verdsettelsen.

Hvis det blir delt ut utbytte på B-aksjene i utsatt rådighetsperioden, vil utbytteutdelingen anses som en kontantutdeling fra giver til mottaker som vil være gjenstand for avgiftsberegning. Vi antar at SKD her mener at utdelingen vil være å anse som en gave fra selskapet til B-aksjonær. Denne utdelingen vil da være avgiftspliktig etter aal. § 2 sjette ledd siste punktum. Giver vil i arveavgiftssammenheng være A-aksjonær med slik tilknytning til B-aksjonæren som aal. § 2 første ledd krever. Det vil kun være den forholdsmessige delen, tilsvarende A-aksjonærens eierskap av utdelingen, som er avgiftspliktig. Vi mener da at man må legge til grunn den eierandelen A-aksjonæren arveavgiftsmessig anses å ha når man skal beregne hvor stor del av utbytteutdelingen som er avgiftspliktig.

Følgende eksempel kan illustrere problemstillingen:

To brødre (X og Y) eier et AS med 50 % hver. De eier 10 % A-aksjer og 40 % B-aksjer hver. Begge brødrene har egne barn. X gir bort sine B-aksjer uten ubetinget rett til utbytte til sitt barn Z. Året etter mottar likevel B-aksjonærene utbytte, slik at Z mottar kr 100 000 i utbytte. Arveavgiftsmessig vil dette være å anse som en gave fra selskapet til Z. Den delen av utdelingen som anses å stamme fra Y ut fra hans eierandel, er ikke avgiftspliktig, da tilknytningsvilkåret i aal. § 2 første ledd ikke er oppfylt. Videre forstår vi arveavgiftshåndboken slik at når man skal vurdere hvor stor andel av utbytteutdelingen som anses å komme fra X, må man se på hvor stor eierandel X arveavgiftsmessig har i selskapet. Da X arveavgiftsmessig ikke anses å ha gitt fra seg B-aksjene, vil han anses som eier av 50 % av selskapet. Dette medfører at halvparten av utbytteutdelingen til Z, kr 50 000, er en avgiftspliktig gave fra X, jf. aal. § 2 sjette ledd siste punktum.

Likt med utbytteutdeling må for eksempel være tilbakebetaling av innbetalt kapital og andre overføringer fra selskap til aksjonær, uansett om utdelingene vil være gjenstand for utbytteskatt eller ikke.

Hvis ikke enhver tilbakebetaling skulle anses som en arveavgiftspliktig gave, ville det lett føre til omgørelser. Giver kan skyte verdier inn i selskapet som mottaker kan ta ut over nyttår, for eksempel i form av nedskrivning på aksjen.

Dette er en følge av at giver kan føre verdier inn i selskapet uten at det anses som en gave til B-aksjonæren når rådigheten i arveavgiftsmessig sammenheng ikke anses for å ha gått over.

I utsatt rådighetsperioden vil utbetalinger fra selskapet som stammer fra innbetalt kapital, ikke komme til beskatning, men utbetalingen vil bli gjenstand for arveavgiftsberegning.

Til slutt nevner håndboken at B-aksjene kan tilbakeføres til giver uten at det får arveavgiftsmessige konsekvenser.

Skattemessig eier

I Lignings-ABCen legges som utgangspunkt det privatrettslige eierbegrepet til grunn når man skal slå fast hvem som er eier av en gjenstand.⁵

Fra Lignings-ABC hitsettes:⁶

«Har to eller flere råderett over samme formuesobjekt, må det tas standpunkt til hvem som er eier og hvem som kun har rettigheter i objektet. Avgjørende for eierposisjonen er hvem som har de vesentligste eierbeføyselsene.»

Håndboken har forsøkt å harmonisere rådighetsbegrepet med det skatterettslige eierbegrepet ved at det i håndboken direkte viser til Lignings-ABC.⁷

I vurderingen av om mottaker har fått rådigheten over aksjen etter arveavgiftsretten, er det et vesentlig moment hvem som oppbeholder avkastningen eller den vesentligste delen av denne. Satt på spissen så har ikke rådigheten over aksjen gått over hvis giver forbeholder seg den vesentligste delen av utbyttet, uansett hvor mange andre beføyselsene som er i behold på aksjen. Dette fører i mange tilfeller til at i skatte-

⁵ ABC 2012/13 s. 361 pkt. 2.

⁶ ABC 2012/13 s. 361 pkt. 3.1.

⁷ Håndboken kapittel verdsettelse av aksjer s. 4, pkt. 3.2.

⁴ Håndbok i arveavgift, Verdsettelse av aksjer, pkt. 3.2, s. 5.

Drøftelsesmøte ved oppsigelse
Generalforsamling **Stiftelse av selskap**
Omdanning Arbeidsavtale ved nyansettelse
Konsernbidrag Oppfølging i prøvetid
Stiftelse av selskap **Kapitalnedsettelse**
Kapitalforhøyelse Styremøte
Fravalg revisjon **Avvikling av selskap**
Oppsigelse av arbeidstaker
Pendlings fra utlandet Tapt aksjekapital
Fusjon og fisjon



Nyheter for deg som er

rådgiver

Sticos Oppslag med praktiske veivisere

Høsten 2013 lanserer vi en rekke nye veivisere som dekker de spesielle behovene som regnskapsførere og revisorer ofte har i forbindelse med rådgivningsoppdrag.

Med veivisere i Sticos Oppslag får du verktøy som viser deg trinn for trinn hvordan du utfører arbeidsprosesser som stiftelse, kapitalforhøyelse og fusjon. Nødvendige dokumenter blir automatisk generert underveis.

Se www.sticos.no eller ring 07356.

God oversikt med nytt klientregister og arkiv

Vi introduserer samtidig nytt klientregister og arkiv med versjonskontroll. Dokumenter som genereres fra veivisere blir lagt i det nye arkivet. Her kan du også laste opp egne dokumenter.

I det nye klientregisteret kan du legge inn relevante firmaopplysninger som automatisk blir hentet inn i veivisere.

Slik gjør vi jobben lettere for deg. Igjen.

retten anses mottaker som eier av aksjene, mens giver fortsatt anses som eier på arveavgiftsrettens område.

I skatteretten legges som hovedregel det eierforholdet som er oppført i aksjeeierboken til grunn, uten at det foretas en vurdering av hvem som har de vesentligste eierbeføyelsene.

Manglende stemmerett og rett til utbytte har dermed ikke betydning for at mottaker skal anses som skatterettslig eier av aksjene.

Konsekvens av skattemessig eierskap

Når mottaker skattemessig anses som eier av aksjene, vil utbytte som overstiger skjermingsfradraget være gjenstand for utbytteskatt.

Salg av aksjene vil bli gjenstand for en taps- eller gevinstberegning på B-aksjonærens hånd.

Skattemessig eier vil ved ligningen få medregnet formuesverdien av aksjene i sin formue, og dermed risikere å betale formuesskatt av verdien på aksjene.

Forskjellig eier skattemessig og arveavgiftsmessig

Dobbeltbeskatning – skatt og arveavgift på samme transaksjon

Når regelsettene opererer med forskjellige eiere av samme formuesobjekt, kan det medføre at mottaker blir skattlagt og arveavgiftsberegnet for samme transaksjon.

Arveavgiftsloven og skatteloven har ikke noen generell bestemmelse hvor det kan gis fradrag i arveavgiften for betalt skatt eller omvendt.

Et tilfelle som kan bli gjenstand for dobbeltbeskatning, er hvor rådigheten anses skatterettslig for å ha gått over til mottaker og selskapet gir aksjeutbytte. Mottaker blir da skattlagt for utbytte som overstiger skjermingsfradraget. Hvis rådigheten i arveavgiftsmessig sammenheng ikke anses gått over, vil utbytte kunne anses som en avgiftspliktig gave fra givers selskap til mottaker.

Håndboken har lagt til grunn at Fellesskriv A1/2001 kommer til anvendelse for å unngå dobbeltbeskatning i forbindelse med utdelingen av utbytte.⁸ Fellesskrivet ble utarbeidet på bakgrunn av de forskjellige rådighetstidspunktene som kan

oppstå i forbindelse med utsatt rådighet på eiendom, og at man kunne ende opp med å betale både gevinstbeskatning og arveavgift på deler av det samme beløpet.

Det fremgår av håndboken at skatten betalt på utbytte skal komme til fradrag i selve avgiften.

I de tilfellene hvor utbytteutdelingen er under avgiftspliktig størrelse, vil det ikke bli gitt noe fradrag fordi det ikke vil bli utlignet arveavgift som utbytteskatten kan trekkes fra i. Selv om utdelingen ikke kommer opp i avgiftspliktig størrelse, medfører utdelingen at mottaker bruker opp hele eller deler av sitt fribeløp på kr 470 000. Hvis det gis gaver i tillegg til utbytte, kan hva som blir gitt først av gave eller utbytte, få arveavgiftsmessig betydning.

Hvis for eksempel mottaker X mottar utbytte på kr 100 000 i april, vil det påløpe utbytteskatt på 28 % (vi ser bort i fra skjermingsgrunnlag), dvs. at han mottar netto kr 72 000. Det blir ikke gitt noe fradrag for skatt betalt på utbytteutdelingen i arveavgiften fordi gaven er under avgiftspliktig størrelse. Hvis han mottar kontanter i mai samme år på kr 470 000, vil kr 100 000 ligge i bunn, slik at han samlet har mottatt kr 570 000. Arveavgiften vil da utgjøre kr 6 000 (100 000 x 6%).

Hvis rekkefølgen på transaksjonene byttes om slik at mottaker X først mottar kontanter i april på kr 470 000 og utbytte i mai på kr 100 000, vil skatt på utbytte komme til fradrag i arveavgiften slik at arveavgiften blir kr 0.

Som en følge av de lave avgiftssatsene på arveavgift, maks 15 % til barnebarn som mottar gaver utover 800 000, vil utbytteskatten på 28 % medføre at utbyttet ikke blir belastet med arveavgift. Dette forutsetter at skjermingsfradraget utgjør en så liten del av det samlede utbyttet at man får fullt utnyttet utbytteskatten i arveavgiften. På den andre siden vil det ikke lønne seg å motta utbytter opp til skjermingsfradraget, da disse utdelingene vil bli arveavgiftsberegnet fullt ut uten noe form for fradrag. Som nevnt vil imidlertid utbytteutdelingen fylle opp fribeløpet.

Utdelinger fra selskapet hvor det ikke vil finne sted noen form for fradrag i arveavgiften, vil først og fremst være de tilfellene hvor det blir foretatt utbytteutdeling til selskap eid av givers barn. Her vil det ikke finne sted noen utbytteskatning på grunn

av fritaksmetoden, jf. § sktl. § 2–38 (2) a. I tillegg vil det gjelde utdelinger som nevnt i sktl. § 10–11 (2) 2. pkt., for eksempel tilbakebetaling av innbetalt kapital.

Skattemessig inngangsverdi

Kontinuitet sktl. § 10–33

Ved overdragelse av aksjer og andeler ved arv eller gave bygges det på kontinuitetsprinsippet. Dette innebærer at mottaker trer inn i givers inngangsverdi, skjermingsgrunnlag, ubenyttet skjermingsfradrag og øvrige skattemessige posisjoner ved overdragelsen.⁹

Ved overdragelse av ikke-børsnoterte aksjer kan det oppstå skatterettslig diskontinuitet når givers inngangsverdi er høyere enn valgt arveavgiftsverdi. Dette følger av skattelovens § 9–7, som fastslår at mottakers inngangsverdi og skjermingsgrunnlag ikke kan settes høyere enn det beløpet som er lagt til grunn ved avgiftsberegningen.

I de tilfellene rådigheten ikke anses for å ha gått over arveavgiftsrettlig, vil sktl. § 9–7 aldri komme til anvendelse da det ikke blir foretatt noen arveavgiftsberegning.

Diskontinuitet sktl. § 9–7

Når mottaker får tilført ytterligere beføyelser slik at rådigheten arveavgiftsmessig anses gått over, kan sktl. § 9–7 komme til anvendelse. I de tilfellene hvor det foreligger diskontinuitet, vil mottaker få redusert inngangsverdi og skjermingsgrunnlag.

Problemstilling: Hvilken inngangsverdi og skjermingsgrunnlag skal diskontinuitet etter sktl. § 9–7 vurderes opp mot?

Slik vi ser det, er det to alternativer her. Det første er at man vurderer diskontinuitet opp mot den inngangsverdien og det skjermingsgrunnlaget som mottaker har på det tidspunktet det foretas en arveavgiftsberegning. Dette vil medføre at skjerming opparbeidet på mottakers hånd helt eller delvis faller bort som følge av sktl. § 9–7.

Det andre alternativet er at man vurderer diskontinuiteten opp mot den inngangsverdien og det skjermingsgrunnlaget som mottaker tok over ved den skatterettslige rådighetsovergangen, jf. sktl. § 10–33.

For eksempel kan det i år 1 bli overdratt aksjer som går over skatterettslig, men ikke arveavgiftsrettlig. Giver hadde ved overdragelsen en inngangsverdi samt ubenyttet skjerming opparbeidet året før overdragel-

8 Håndboken kapittel verdsettelse av aksjer s. 6, pkt. 3.2.

9 Sktl. § 10–33 (1).



Revisorforeningen anbefaler Storebrand til sine medlemmer

Storebrand har skreddersydde løsninger på pensjon og forsikring for medlemmer i Revisorforeningen, som gir gunstige fordeler både for bedriften og de ansatte.

Som bedriftskunde i Storebrand sørger vi for at du blir oppdatert på hva som skjer innen pensjonsområdet. I tillegg får alle ansatte et eget fordelsprogram som gir prisfordeler på forsikring, sparing og lån.

Ta kontakt med oss på 22 31 52 77 for å få et pristilbud for din bedrift eller gå inn på storebrand.no/revisorforeningen

sen som tilsvarer kr 60 per aksje. Denne verdien trer mottaker inn i, jf. sktl.

§ 10–33. Den skattemessige formuesverdien for selskapet er kr 100 pr. aksje.

I den mellomliggende perioden har mottaker opparbeidet seg skjermingsgrunnlag på bakgrunn av tidligere eiers inngangsverdier. Den skattemessige formuesverdien er uendret, kr 100 pr. aksje.

Når mottaker får den arveavgiftsmessige rådigheten over aksjene, er inngangsverdien tillagt opparbeidet ubenyttet skjerming for mottaker på kr 70 pr. aksje. Skatterettslig er ubenyttet skjerming på kr 10 opparbeidet på mottakers hånd, mens de øvrige skattemessige posisjonene er overtatt fra giver.

Dersom man legger til grunn at diskontinuiteten skal vurderes opp mot mottakers inngangsverdi og skjerming på det arveavgiftsrettslige rådighetstidspunktet, vil det medføre at mottaker mister kr 10 av den skjerming som mottaker selv har opparbeidet. Dette forutsetter valg av 60 % verdi.

Dersom man legger til grunn at diskontinuiteten skal vurderes opp mot den inngangsverdien og den skjermingen som mottaker etter sktl. § 10–33 overtok fra giver på det skatterettslige rådighetstidspunktet, vil mottaker beholde den skjermingen som han selv har opparbeidet i sin skatterettslige eiertid.

Når man ser hen til at bestemmelsen er en skatterettslig diskontinuitetsregel, er det vår oppfatning man må vurdere diskontinuiteten opp mot det skatterettslige rådighetstidspunktet.

Spørsmålet blir hvordan man skal håndtere de tilfellene der valgt arveavgiftsverdi ved avgiftsberegningen er lavere enn den inngangsverdien og det skjermingsgrunnlaget som mottaker overtok fra giver etter sktl. § 10–33 ved den skatterettslige rådighetsovergangen.

Eksempel:

Givers inngangsverdi ved overdragelsen er kr 100. Skatterettslig overtar mottaker denne inngangsverdien etter sktl. § 10–33. Arveavgiftsrettslig anses ikke rådigheten gått over på mottaker. Ti år senere går rådigheten over på mottaker også arveavgiftsrettslig. Mottaker har i denne perioden opparbeidet seg ubenyttet skjerming

med kr 20. Mottaker velger arveavgiftsverdi etter aal. § 11A på kr 50.

Vurderer man diskontinuiteten opp mot den inngangsverdien mottaker overtok fra giver på det skatterettslige rådighetstidspunkt, gjør dette at mottakers inngangsverdi blir kr 50. Resultatet blir da at mottakers inngangsverdi reduseres fra det tidspunktet rådigheten arveavgiftsmessig anses gått over på mottaker, men mottaker beholder skjerming opparbeidet i utsatt rådighetsperioden.

Arveavgiftsloven § 14 (5)

Arveavgiftsloven § 14 femte ledd legger til grunn at det skal gjøres fradrag for 20 % av den latente skattepliktige gevinsten som hviler på aksjene når de arves eller gis som gave.

Formålet med arveavgiftsloven § 14 femte ledd, er å forhindre dobbeltbeskatning. Dette betyr at når vi skal beregne fradrag etter aal. § 14 femte ledd, vil det være den inngangsverdien som mottaker skatterettslig trer inn i eller valgt arveavgiftsverdi som, hvis denne er lavere, kommer til anvendelse. Støtte for dette synspunktet følger direkte av ordlyden i aal. § 14 (5) ved at bestemmelsen viser til sktl. § 10–33.

Det neste spørsmålet er hvilken utgangsverdi som skal benyttes ved beregning av fradraget? Ordlyden i aal. § 14 (5) sier at det er 100 % av verdien etter aal. § 11A som skal benyttes som utgangsverdi. Dette må bety at det er 100 % av skattemessig formuesverdi på det tidspunkt rådigheten arveavgiftsmessig går over på mottaker som skal benyttes ved fradragberegningen. Hensynet bak bestemmelsen tilsier samme resultat.

Overdragelsen er et reelt salg

Som nevnt tidligere følger det av aal. § 2 (3) at en gave anses ytt når giver har gitt fra seg den vesentlige rådigheten.

Aal. § 2(7) definerer en gave som «enhver økonomisk fordel... hvor mottaker ikke har svart fullt vederlag.»

Et grunnleggende spørsmål blir da om skattekontoret kan fatte et utsatt rådighetsvedtak i de tilfellene hvor det er svart fullt vederlag og det således ikke foreligger en avgiftspliktig gave.

Det er etablert fast og langvarig praksis at det ikke er anledning til å fatte utsatt rådighetsvedtak ved overdragelse av fast eiendom

i de tilfellene det er betalt fullt vederlag ved overdragelsen. Ved vurderingen av hva som er fullt vederlag, skal man se bort fra bruksretten. Dette følger av håndbok i arveavgift, i kapittelet rådighet og bruksrett punkt 12.1, der det står: «Der mottaker betaler et kontantvederlag for en eiendom, og giver i tillegg forbeholder seg bruksrett, blir det ofte hevdet at vederlaget og bruksretten samlet gjør at overdragelsen er et rent salg. Vederlaget og bruksretten må imidlertid ses hver for seg. Det må først vurderes om kontantvederlaget i seg selv gjør at overdragelsen er et rent salg. Dersom det konstateres at overdragelsen er et gavesalg, skal differansen avgiftsberegnes. Det må da vurderes om bruksretten innebærer at rådigheten ikke er gått over på mottaker. Kontantvederlaget er uten betydning for denne rådighetsvurderingen.»

Det oppstilles her et vilkår om at det for å fatte vedtak om utsatt rådighet må foreligge gave eller gavesalg. Vi kan ikke se at det skal stille seg annerledes ved overdragelse av aksjer. Dette må bety at dersom mottaker betaler vederlag i samsvar med verdsettelsesreglene i aal. § 11A, kan ikke skattekontoret fatte utsatt rådighetsvedtak. Man kan også finne støtte for dette synet i Finans- og Tolldepartementets rundskriv R-9/92 av 16. juli 1992. Departementet har her uttalt at dersom det betales vederlag tilsvarende minst 30 % (nå 60 %) av skattemessig formuesverdi, foreligger det ikke avgiftsplikt. Finansdepartementet mener at disse overdragelsene skal innberettes til skattekontoret for kontroll av utregningen.

Hva så med de tilfeller der skattemessig formuesverdi i selskapet er kr 0 eller negativ i det året aksjene overdras? Vår oppfatning er at det vanskelig kan sies å foreligge en avgiftspliktig gave ved slike overdragelser, men at det er meldeplikt fordi skattekontoret skal kontrollere beregningene.

En annen tilnærming er at det er uten betydning om det er svart fullt vederlag ved overdragelsen så lenge rådigheten ikke har gått over. Det er først når rådigheten inntreffer, at spørsmålet om det foreligger et reelt salg blir aktuelt. Dette fordi det er verdien på rådighetstidspunktet som skal legges til grunn for avgiftsberegningen, jf. aal. § 5 første ledd. Sett fra dette ståstedet er vederlaget og verdien på overdragelsestidspunktet uten betydning for adgangen til å fatte utsatt rådighetsvedtak.

På bakgrunn av praksisen som foreligger når det gjelder fast eiendom, mener vi det

må foreligge et gaveelement allerede på overdragelsestidspunktet for at man skal kunne fatte utsatt rådighetsvedtak.

Verdiøkning skapt av mottaker i utsatt rådighetsperiode

Mottaker av B-aksjene vil noen ganger være svært delaktig i driften av selskapet, oftest som ansatt i virksomheten. Dette reiser spørsmål om hvordan den verdiskapningen mottaker tilfører skal behandles arveavgiftsmessig.

Vi kan tenke oss at givers datter mottar B-aksjer uten utbytterett eller stemmerett. Samtidig blir vedkommende ansatt i virksomheten for å lære bedriften å kjenne. B-aksjene overdras for å skape medeierskap. Mottaker tar ut lønn som er under markedslønn ettersom hun anser det som fornuftig at verdier forblir i selskapet som hun med tid og stunder allikevel skal ta over. Mottaker besitter god kompetanse og er en vesentlig bidragsyter til at selskapet har stor verdiøkning.

Etter ti år blir B-aksjene omgjort til A-aksjer med fulle rettigheter slik at rådigheten over aksjene anses gått over på mottaker. Aksjene skal da arveavgiftsberegnes ut fra skattemessig formuesverdi pr. 1. januar det året rådigheten går over.

Spørsmålet blir da hvordan den verdistigningen som skyldes mottaker og som ikke gjenspeiles i lønn, skal behandles ved avgiftsberegningen.

Ved overdragelse av fast eiendom med utsatt rådighet, følger det av praksis at man ved avgiftsberegningen holder den verdistigningen som kan tilskrives mottakers innsats/innvesteringer, utenfor avgiftsgrunnlaget ved verdsettelsen. Et eksempel er hvis mottaker bygger på boligen: Verdiøkningen som skyldes påbyggingen skal holdes utenfor ved verdsettelsen i forbindelse med avgiftsberegningen.

Dersom man skal overføre denne praksisen til ikke-børsnoterte aksjer, slik at verdistigning i selskapet som kan tilskrives mottakers innsats/investering skal komme til fradrag ved avgiftsberegningen, vil det skape svært store utfordringer med tanke på verdsettelsen av fradraget.

Avslutning

Et av hovedproblemene er at etter aal. § 11A verdsettes alle aksjer likt, uavhengig av hvilke rettigheter aksjene har i selskapet. Et system hvor det legges til grunn at ytterligere eierbeføyelser medfører en ny gave, vil skape nye problemstillinger, men vil være mer i tråd med det generelle verdsettelsesprinsippet i aal. § 11. En slik endring vil harmonisere bedre med skatteretten, samt at man unngår en del problemer i forhold til videre overdragelser. Zimmerutvalget foreslo at man ved verdsettelsen av ikke-børsnoterte aksjer skulle legge til grunn den virkelige verdien og ikke den skattemessige formuesverdien.¹⁰ Skattedirektoratet gikk i mot forslaget, da de mente det ville by på for store utfordringer å fastslå verdien på ikke-børsnoterte selskaper. Dette spesielt med tanke på egenutviklet goodwill.

Håndboken i sin nåværende form fremstår som uferdig. Det er mange problemstillinger som står uløste og skaper lite forutberegnelighet for den avgiftspliktige.

¹⁰ NOU 2000:8 kap 10.6.

Fradragsrett for mva:

Kostnader til offentlig infrastruktur

Fradragsretten for merverdiavgift på kostnader til offentlig infrastruktur i utbyggingsprosjekter kan være større enn det skatteetaten har praktisert. Det er blant annet tvilsomt at overføring av slik infrastruktur utløser justeringsplikt etter justeringsreglene, slik etaten har hevdet.



I utbyggingsprosjekter kan merverdiavgift på kostnader til offentlig infrastruktur utgjøre betydelige beløp. Slike kostnader kan eksempelvis være knyttet til bygging av veier, sykkelveier, rundkjøringer, parker og lignende som det offentlige stiller som krav at utbygger oppfører og bekoster, for eksempel i forbindelse med godkjenning av reguleringsplan.

Ved vurdering av fradragsrett for merverdiavgift på kostnader til offentlig infrastruktur, er det særlig to forhold som er sentrale og som vil bli belyst i denne artikkelen. Det første er hva som skal til for å anse at kostnadene er til bruk i avgiftspliktig virksomhet, slik at det er grunnlag for fradragsrett for merverdiavgift¹. Det andre er om justeringsreglene for merverdiavgift kommer til anvendelse og innskrenker fradragsretten for merverdiavgift på infrastruktur som skal overføres til det offentlige etter ferdigstilling.

Vilkår for fradragsrett

Hovedregelen i merverdiavgiftsloven angående fradragsrett, angir at et registrert avgiftssubjekt har rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester som er til bruk i den registrerte virksomheten.²

Høyesterettspraksis har lagt til grunn at det ikke er tilstrekkelig at en anskaffelse fremstår som bedriftsøkonomisk fornuftig eller forsvarlig. For at det skal foreligge fradragsrett, må anskaffelsen være relevant for den avgiftspliktige virksomheten og ha en tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning til denne. Hvor grensen går for hva som er «tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning», kan i enkelte tilfeller være vanskelig å fastslå.

¹ Muligheter knyttet til å få fradrag/kompensert merverdiavgift gjennom såkalte «anleggsbidrag-modeller», hvor kommunen selv står som utbygger av infrastruktur og utbygger yter anleggsbidrag, gjennomgås ikke i denne artikkelen.

² Merverdiavgiftsloven § 8-1.