

## **Generasjonsskifte, spørsmål om uttaksbeskatning**

*(skatteloven § 5-2 første ledd tredje punktum)*

*Saken gjelder overføring av fast eiendom hvor Senior driver utleievirksomhet. Eiendommen som skattemessig har vært avskrevet, skal overføres ved gavesalg til et aksjeselskap eid av Seniors to sønner og aksjeselskapet vil oppfylle kravet om plikt til å svare arveavgift etter arveavgiftsloven. Aksjeselskapet er eneste leietaker i eiendommen og skal fortsette å bruke den som eier på samme måte som det gjorde som leier. Imidlertid vil selve utleievirksomheten falle bort siden funksjonen som eier og leier, samles på samme hånd. Spørsmålet er om unntaket fra uttaksbeskatning kommer til anvendelse, om vilkåret om overtagelse av "hele eller deler av virksomheten" vil være oppfylt. Etter Skattedirektoratets vurdering tilsier bakgrunnen for bestemmelsen og reelle hensyn at unntaksbestemmelsen blir gitt anvendelse, slik at Senior ikke blir uttaksbeskattet.*

### **Innsenders fremstilling av faktum og jus**

#### **1. Sakens bakgrunn**

På bakgrunn av de opplysninger som er gitt i anmodningen, legges det til grunn at Senior driver enkeltpersonforetaket Senior ENK. Virksomheten består i utleie av fast eiendom. Frem til og med inntektsåret 2007 ble utleieaktiviteten ikke ansett som næringsvirksomhet, idet det utleide arealet da utgjorde mindre enn 500 kvm.

I 2010 ble det besluttet å foreta en utbygging av eiendommen, og det ble i den anledning også inngått ny leiekontrakt med selskapets leietaker – X AS (heretter benevnt X). Selskapet ble som en følge av dette frivillig registrert i merverdiavgiftsregisteret. Fra og med inntektsåret 2010 er utleieaktiviteten også ansett som virksomhet i skattemessig forstand, og det er følgelig innlevert ligningsoppgaver i samsvar med dette.

Utbyggingen forventes ferdigstilt i løpet av inneværende år.

Senior eier også aksjer i X. Resten av aksjene eies av Seniors to sønner. Senior planlegger nå å foreta et delvis generasjonsskifte ved å overføre sine aksjer i X til sine sønner, slik at disse etter overføringen vil eie selskapet med 50 % hver. En slik overføring vil være omfattet av arveavgiftsloven § 11A og skal ifølge innsender innberettes til skattemyndighetene i samsvar med dette.

I tillegg til å overføre aksjene i X ønsker Senior også å overføre enkeltpersonforetaket til sine sønner. Det er vurdert flere alternative fremgangsmåter for dette. Etter en samlet vurdering av ønsket fremtidig driftsmodell for X, ser en for seg at det beste alternativet vil være å overføre enkeltpersonforetaket til X – etter at innsenders aksjer i X er overført til barna. Bakgrunnen for at en nå ønsker å samle drift og eiendom i ett selskap, er at en mener at dette vil gi den beste bedriftsøkonomiske effekten, herunder også at selskapets bankforbindelse av hensyn til sikkerhet for sitt engasjement ønsker en enklest mulig struktur. En ser således for seg at en samling av drift og eiendom vil gi mindre kostnader samlet sett og dermed også i større grad bidra til at selskapet får den ønskede positive utviklingen som følge av den ekspandering som nå planlegges.

Det opplyses for øvrig at eiendommen som inngår i Seniors enkeltpersonforetak er aktivert og avskrevet hos Senior i samsvar med gjeldende regler. Kostnader knyttet til utbyggingen vil bli behandlet på tilsvarende måte.

## **2. Vurdering**

### **2.1 Rettslig vurdering**

Etter skatteloven § 5-2 vil en gaveoverføring i utgangspunktet utløse uttaksbeskatning. Ved generasjonsskifter gjelder det imidlertid omfattende begrensninger i skatteplikten for uttak, jf. skatteloven § 5-2, første ledd, tredje punktum.

Av lignings-ABC 2010/2011 fremgår det at uttak som i utgangspunktet fyller vilkårene for uttaksbeskatning likevel ikke er skattepliktig dersom følgende vilkår er oppfylt:

- Uttaket skjer ved gaveoverføring, herunder gavesalg eller arveforskudd.
- Det som overføres er formuesobjekt, herunder varer og immaterielle verdier.
- Formuesobjektet på uttakstidspunktet var knyttet til giverens virksomhet.
- Gavemottakeren i forbindelse med overføringen overtar hele virksomheten som gjenstanden var knyttet til eller en utskilt og selvstendig del av virksomheten.
- Gavemottakeren fortsetter driften av den overtatte virksomheten og anvender formuesobjektet i den.
- Gavemottakeren faller inn under personkretsen for arveavgift i arveavgiftsloven § 2, selv om vedkommende faktisk ikke plikter å betale arveavgift.

Det fremgår videre av Lignings-ABC'en at fritaket fra skatteplikt også gjelder der overføringen skjer til et aksjeselskap i den grad aksjeselskapet er avgiftspliktig etter arveavgiftsloven § 2, første ledd, bokstav e) og § 3.

For så vidt gjelder sistnevnte, fremhever innsender at det av arveavgiftsloven § 2, første ledd, bokstav e) fremgår at gave til et selskap som "*direkte eller indirekte*" eies av giverens "*nærmeste arving etter loven*" utløser plikt til å betale arveavgift. Av arveavgiftsloven § 3, første ledd, jf. annet ledd, siste punktum, følger det at det er mottakeren, selskapet, som plikter å svare arveavgift.

### **2.2 Problemstillingen**

En overføring av Senior ENK til X etter at aksjene i dette selskapet i sin helhet er overført til Seniors to sønner, vil i utgangspunktet være en overføring som omfattes av skattefritaket i skatteloven § 5-2.

Som det fremgår av det ovennevnte, vil en gaveoverføring av Senior ENK til X medføre at virksomheten overføres til virksomhetens leietaker. Konsekvensen av dette vil følgelig være at virksomheten – slik den i dag utøves – vil opphøre, idet den faste eiendommen etter overføringen vil inngå som en direkte eiendel i den virksomheten som utøves av X. Bruken av eiendommen etter en eventuell overføring, vil imidlertid være identisk med dagens anvendelse av eiendommen – nemlig som lokale (produksjon, lager og administrasjon) for den virksomhet som utøves av X.

Spørsmålet er således om ovennevnte forhold medfører at vilkåret om at mottaker fortsetter driften av den overtatte virksomheten, og anvender formuesobjektet i den, ikke er oppfylt, og dermed at vilkåret for skattefrihet likevel ikke er til stede.

På vegne av Senior anføres at kravet, om at mottaker må drive virksomheten videre, ikke kan forstås på en slik måte at selve utleievirksomheten i enkeltpersonforetaket må fortsettes i samme form. Slik innsender ser det må det avgjørende i dette tilfellet være hvorvidt eiendommen som i dag benyttes i enkeltpersonforetakets virksomhet, fortsatt vil benyttes i skattepliktig virksomhet med samme anvendelse av eiendommen som i dag. Det kan ikke være avgjørende om eiendommen fortsatt benyttes i skattepliktig virksomhet i form av den utleievirksomheten som har vært i enkeltpersonforetaket, så lenge overføringen skjer til den personkrets som omfattes av skatteloven § 5-2.

Det vises til at hensynet bak uttaksregelen for enkeltpersonforetak bl.a. er å forhindre at eiendeler hvor det er innrømmet skattemessige avskrivninger, kommer skattyter til gode uten at avskrivningene kommer til beskatning. I motsatt retning skal unntaksregelen hensynta behovet for å kunne gjennomføre generasjonsskifte i en virksomhet uten at avskrivningene og merverdiene kommer til beskatning hos giver.

Etter innsenders oppfatning tilsier hensynet til å kunne gjennomføre generasjonsskifter på en hensiktsmessig måte, at unntaket kommer til anvendelse også på en slik overføring som vurderes i dette tilfellet. Dette er et tilfelle der en ønsker å gjennomføre generasjonsskiftet på en måte som sikrer fremtidig inntjeningsevne hos den samlede virksomheten. Eiendommen har indirekte, gjennom leieforholdet, inngått i Xs virksomhet i flere år. Det er følgelig den virksomheten som er utøvd i X som har dannet grunnlag for virksomheten i Seniors ENK. En overføring i samsvar med det som vurderes i dette tilfellet, vil således reelt sett ikke medføre en omdisponering av eiendommen.

Ut fra de gjeldende vilkår for at unntakene fra uttaksbeskatning skal få anvendelse, er det klart at en overføring av enkeltpersonforetaket til for eksempel et nyetablert selskap, eid av Seniors to sønner, ville vært omfattet av arveavgiftslovens bestemmelser, og følgelig unntatt fra uttaksbeskatning. Det nye AS'et ville da blitt ny utleier av den aktuelle eiendommen ovenfor X. Ut fra gjeldende regler ville det ikke vært noe hinder for at aksjonærene i de to AS'ene (eiendom og drift) på et senere tidspunkt hadde besluttet å fusjonere selskapene. En ville da over tid, ha oppnådd det samme som om en overførte enkeltpersonforetaket direkte til X.

Etter innsenders oppfatning tilsier så vel hensynet bak unntaket for uttaksbeskatning, og hensynet til å kunne gjennomføre hensiktsmessige generasjonsskifter på en måte som sikrer de fremtidige verdiene på best mulig måte, at en overføring av enkeltpersonforetaket direkte til X unntas fra uttaksbeskatning.

Det bekreftes i senere brev at enkeltpersonforetaket ikke har andre verdier enn den eiendommen som ønskes overført. Det opplyses for øvrig at det foreligger låneforpliktelser med pant i eiendommen. Med bakgrunn i at det nå pågår utbygging av eiendommen, vil låneforpliktelsen øke i løpet av inneværende år. En overføring av eiendommen slik det er skissert, forutsetter at også gjelden overføres til X.

Det bes om en bindende forhåndsuttalelse i spørsmålet om overføringen vil medføre uttaksbeskatning av Senior.

### ***Skattedirektoratets vurderinger***

#### ***Problemstillingen***

Spørsmålet er om overføringen av den faste eiendommen hvor Senior driver utleievirksomhet, vil medføre uttaksbeskatning av Senior.

#### ***Forutsetninger og avgrensninger***

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved det skisserte faktum enn de spørsmål som drøftes i det følgende. Skattedirektoratet forutsetter at premissene og faktum som er tatt inn ovenfor er fullstendige for de spørsmål som drøftes.

Slik saken er opplyst legges det til grunn at det som ønskes overført, er den faste eiendommen hvor Senior driver utleievirksomhet i enkeltpersonforetak. Det legges videre til grunn at eiendommen er eneste eiendel i enkeltpersonforetaket og at den skattemessig har vært avskrevet. Det er opplyst at overføringen vil skje ved gavesalg idet X som vederlag vil overta pantegjelden på eiendommen.

Myndigheten til å avgi bindende forhåndsuttalelser er begrenset til å gjelde inntekts- og formuesskatt etter skatteloven, arbeidsgiveravgift og trygdeavgift etter folketrygdloven og merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven, jf. forskriften § 1. Spørsmål om forståelsen av arveavgiftsloven faller utenfor området som omfattes av ordningen med bindende forhåndsuttalelser. Det legges derfor til grunn, som anført av innsender og uten nærmere vurdering, at overføring av virksomheten til X, som på overføringstidspunktet er heleid av skattyters to sønner, utløser plikt til å betale arveavgift og at det er X som mottaker, som plikter å svare avgift etter arveavgiftsloven § 2, første ledd og § 3.

#### ***Spørsmålet om uttaksbeskatning***

I utgangspunktet vil forholdet slik det er beskrevet, utløse uttaksbeskatning etter skatteloven § 5-2, første ledd, første og annet punktum. Spørsmålet er om forholdet likevel er unntatt fra uttaksbeskatning etter bestemmelsens tredje punktum som lyder slik:

*”Skatteplikten gjelder ikke ved gave, herunder gavesalg og arveforskudd, av formuesgjenstand eller varebeholdning knyttet til giverens virksomhet når gavemottakeren plikter å svare arveavgift etter lov om avgift på arv og visse gaver og vedkommende overtar hele eller deler av virksomheten.”*

På bakgrunn av faktum, slik det er beskrevet og de forutsetninger som er tatt, kan vi konstatere at saken gjelder uttak av fast eiendom knyttet til Seniors utleievirksomhet og at det skattemessig har vært innrømmet fradrag for avskrivning. Overføringen skjer som ledd i et generasjonsskifte, til et aksjeselskap hvor givers to livsarvinger hver eier 50 % av aksjene, og aksjeselskapet oppfylder kravet om plikt til *”å svare arveavgift etter lov om avgift på arv og visse gaver”*. Så langt er vilkårene i unntaksbestemmelsen i tredje punktum oppfylt.

For at unntaket fra uttaksbeskatning skal komme til anvendelse er det imidlertid også et vilkår at *"vedkommende overtar hele eller deler av virksomheten"*, og det er spørsmålet om dette vilkåret er oppfylt, som skal drøftes i det følgende. Lovteksten gir ikke selv noen nærmere avklaring.

I Skattelovkommentaren 2003/04 (Brudvik, Greni, Syversen og Aarbakke) side 283 pkt. 1.5.3 stilles det spørsmål mht. om det kreves videreføring av virksomheten i en viss tid. Det gis uttrykk for at begrepet *"overtar"* indikerer at det har vært meningen å stille visse krav i denne retning, men at det er usikkert hvor grensene går. Det påpekes at heller ikke forarbeidene til bestemmelsen gir veiledning. Skattelovkommentaren fortsetter:

*"Et tilsvarende problem oppstod ved fortolkning av det forslag FIN la frem i Ot.prp. nr. 16 (1991-92) om overgang til kontinuitet mellom giver og mottaker, jf. utk. til skatteloven av 1911 § 42 annet ledd e. Under kommentarene til dette forslaget – Ot.prp. 16 (1991-92) s. 146 – uttalte departementet bl.a.:*

*"En overtakelse av næringsdriften vil imidlertid ikke kunne anses å ha funnet sted dersom en avvikling skjer relativt kort tid etter overtakelsen,...."..."*

Skattekommentaren bemerker at sitatet fra Finansdepartementet i mangel av andre holdepunkter, må kunne tillegges vekt også ved fortolkningen av skatteloven § 5-2.

I Lignings-ABC 2010/11 side 1365 under stikkordet *"Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester"* pkt. 2.5.4, gis det uttrykk for at unntaket fra uttaksbeskatning normalt ikke gjelder dersom mottakeren overtar virksomheten, men selger eller innstiller den kort tid etter mottakelsen.

Vi ser her at det både i Finansdepartementets uttalelse og i den praksis som er nedfelt i Lignings-ABC, stilles krav om at virksomheten må videreføres.

Hensynet bak uttaksregelen for enkeltpersonforetak er bl.a. å forhindre at eiendeler hvor det er innrømmet skattemessige avskrivninger, kommer skattyter til gode uten at avskrivningene kommer til beskatning. På den annen side har det for visse tilfeller, vært et ønske om å tilrettelegge for videreføring av virksomhet uten at det utløser beskatning av overdrageren. Et typisk eksempel er overdragelse av virksomhet til neste generasjon i familien uten beskatning av senior.

Slik faktum er beskrevet i denne saken, skal mottaker X i egenskap av eier, fortsette å bruke eiendommen på samme måte som eiendommen tidligere har vært brukt av X i egenskap av leietaker. Vi legger derfor til grunn at noe forestående salg ikke er aktuelt. Eiendommen skal fortsatt brukes i skattepliktig virksomhet og bruken vil være akkurat den samme som tidligere.

Den planlagte overføringen og den fortsatte bruken vil ikke innebære noen omdisponering av eiendommen som fortsatt skal brukes i den mekaniske virksomheten. Endringen vil kun være av formell art idet eiendommen, fra å være leid lokale til bruk for den mekaniske virksomheten, vil bli brukers eget lokale.

Sett fra skattyters ståsted kan virksomheten han har drevet, anses for å bli overdratt til X.

Sett fra Xs ståsted vil bruken av eiendommen fortsette på samme måte som tidligere, men Xs status vil bli endret fra leier til eier. At utleievirksomheten faller bort når eiendomsretten overføres til X er således ikke en følge av aktiv handling fra mottaker, men utelukkende et resultat av at funksjonen som eier og som leier, samles på samme hånd.

Hadde forholdet vært omvendt, at den mekaniske virksomheten lå i enkeltpersonforetaket, mens den faste eiendommen med utleievirksomheten lå i X, ville en overføring av den mekaniske virksomheten fra enkeltpersonforetaket til X, med videreføring av virksomheten i X, oppfylt kravene til unntak fra uttaksbeskatning i § 5-2, første ledd, tredje punktum. Vilåårene ville også vært oppfylt om det var annen leietaker enn X, og X fortsatte utleievirksomheten etter å ha fått eiendommen overført.

Det er den spesielle konstellasjonen som her oppstår ved at virksomheten ikke avvikles/innstilles eller selges, men bortfaller fordi forholdet ikke lenger kvalifiserer som utleievirksomhet, som gjør at denne saken kommer i en særstilling.

Slik saken er fremstilt, fremstår den som et ordinært generasjonsskifte. Hensynet som ligger til grunn for skatteloven § 5-2, første ledd, tredje punktum, unntaket fra uttaksbeskatning ved generasjonsskifte, gjør seg gjeldende på samme måte i denne saken som i andre tilfeller av generasjonsskifter, og det er vanskelig å se at dette generasjonsskiftet skattemessig skal behandles annerledes.

Skattedirektoratet er på bakgrunn av ovenstående, herunder at bruken av lokalene skal være uendret, kommet til at bakgrunnen for unntaksregelen og reelle hensyn, tilsier at unntaket i § 5-2, første ledd, tredje punktum gis anvendelse. Overføringen vil ikke medføre uttaksbeskatning av skattyter.

### ***Konklusjon***

Overføring av den faste eiendommen hvor Senior driver utleievirksomhet i enkeltpersonforetak, til X vil, slik faktum er beskrevet og med de forutsetninger som er tatt, ikke medføre uttaksbeskatning av Senior, jf. skatteloven § 5-2, første ledd, tredje punktum.