NORSKOG

Finansdepartementet
Postboks 8008 Dep
0030 OSLO

Vår saksbehandler	Vår dato	Vår referanse
Mari Cecilie Gjølstad	23.04.2018	18/00119-5
	Deres dato	Deres referanse

Oppløsning av deltakerlignede selskap uten realisasjonsbeskatning

Innledning – presentasjon av problemstillingen

Flere tusen jord- og skogeiendommer i Norge eies i sameie[1], og mange av disse skattlegges som deltakerlignede selskap[2]. Ved skattereformen i 1992 ble det innført nettoligning for sameier, og fra den tid er eiendommene – i tråd med ligningspraksis – ført som «selskapseid» (balanseført i selskapet) uten at dette var formelt riktig. Som det vil fremkomme under gir denne praksisen i dag uheldige innlåsingseffekter idet en oppløsning av slike sameier medfører bruttobeskatning, også av eiendeler som aldri er blitt formelt overført til selskapet.

Se også brev fra Norges Bondelag til Finansdepartementet av 29. juni 2006 hvor disse problemstillingene ble beskrevet. Brevet, som ikke ble besvart, er vedlagt til orientering.

Eiendommene ble ført i selskapsoppgaven – en praktisk, men ikke korrekt, løsning

Da regelendringene trådte i kraft i 1992, ble det aldri foretatt noen realisasjon fra eier til selskap med tilhørende oppskriving av inngangsverdier, slik en overføring mellom to skattesubjekter skulle tilsi, jf. sktl. § 10-45.

Eiendommen ble av forenklingshensyn ført i selskapsoppgaven, fordi både selskapet og sameiet som sådan uansett skulle nettolignes. Man unngikk derved dobbelt sett med ligningsoppgaver.

Allerede ved innføringen av nettoligning ble det uttrykt bekymring over at landbrukseiendommer skatterettslig nå skulle anses å være eiet av selskapet (ANS/DA), og at skattefritaksregelen (10-årsregelen) i sktl. § 9-3 (6) derfor ikke ville komme til anvendelse ved salg/oppløsning av selskapet.

Dette spørsmålet ble imidlertid «løst» ved at ligningsmyndighetene hevdet at 10-årsregelen (slik den gjaldt frem til år 2004), kunne benyttes også i slike tilfeller, ved at eiendommen ble «løftet» skattfritt ut av selskapet. Dette ble ansett for en akseptabel løsning for

[1] I følge tall fra SSB er det over 17000 landbrukseiendommer i Norge som eies av to eller flere personer. (Tallet inkluderer eiendommer som eies av ektefeller sammen).
[2] Eiendommer som eies av ektefeller lignes som «felles bedrift» og har ikke deltakerligning.

Bondelagets Servicekontor AS

Postadresse:	Besøksadresse:	Telefon:		E-postadresse:
Postboks 9354 Grønland 0135 OSLO	Landbrukets Hus, Hollendergata 5 0190 OSLO	22 05 45 00		bondelaget@bondelaget.no
Norges Bondelag	**Org.nr.:** 939678670	**Bankkonto:**	8101.05.12891	**Internett:**
Bondelagets Servicekontor AS	**Org.nr.:** 985063001 MVA	**Bankkonto::**	8101.05. 91392	www.bondelaget.no

næringen. En kunne da heller ikke forutse de skattelovendringer som senere ville komme og som i dag har medført at mange deltakere sitter med *egentlige* latente skattefrie eiendeler i selskaper.

I 2004 ble 10-årsregelen endret. Frem til 2004 kunne «alminnelig gårdsbruk» som var eid i minst 10 år, selges skattefritt (også om den var eid i selskap). Fra 2005 ble imidlertid 10-årsregelen innskrenket til kun å gjelde ved salg innen familien. Gevinst ved salg ut av familien skulle da skattlegges som kapitalinntekt.

Ved skattereformen i 2006 ble deltakermodellen innført som beskatningsmodell for deltakerlignede selskaper. Konsekvensen var at prinsippet om uttaksbeskatning ble innført, og de samme «innlåste eiendelene» gikk fra å skulle beskattes som kapitalinntekt, til å skulle beskattes som utdeling (den gang med opptil 48,16 % skatt – i dag 46,6 %).

Resultatet er dermed at det foreligger en innlåsing av eiendeler i slike deltakerlignede selskaper. Disse eiendelene (eiendommene) må etter vår mening kunne realiseres tilbake til sameierne/deltakerne uten beskatning for eierne i selskapet.

Det fremstår som tilfeldig at eierne av disse eiendommene har havnet i en slik uheldig skatteposisjon. «Eierskiftet» skjedde med ligningsmyndighetenes velsignelse, uten gevinstberegning eller oppskrivningsmulighet. For sameierne som hadde eid eiendommen i 10 år skulle inngangsverdiene i selskapet vært skrevet opp til fulle verdier da eiendommen ble «selskapseid». Denne anledningen mener vi må være i behold, men den rettslige situasjonen tilsier at løsningen må initieres fra lovgiver.

Det vises for øvrig til den særlige forskriftshjemmel som er gitt for skogsameier som etter nye regler ikke lenger anses å drive virksomhet, jf. FSFIN § 8-2-2, hvoretter oppløsning av slike kapitalskoger kan skje uten realisasjonsbeskatning.

En tilsvarende mulighet bør også innføres for øvrige sameier hvor det beviselig ligger latente skattefrie gevinster.

Mulige løsninger

Innlåsingseffekten medfører etter dagens regler en skattebyrde ved realisasjon /oppløsning av det deltakerlignede selskapet (til andre enn innen familien), og hindrer en ellers fornuftig oppløsning av selskapet. En god del av de deltakerlignede selskapene som finnes i jord- og skogbruket i dag, består av svært mange eiere. Det kan stilles spørsmål ved om en slik eierform er hensiktsmessig for rasjonell drift i fremtiden. Vår erfaring er at den høye skattebelastningen ved oppløsning er til hinder for at disse eiendommene selges eller f.eks. blir overdratt til en av eierne.

En løsning kan være at sameierne nå kan få ta sine andeler ut av selskapet uten realisasjonsbeskatning, til skattemessig nedskrevne verdier. Slik vil man opprette det egentlige (opprinnelige) eierforholdet.

Vår dato	Vår referanse
09.05.2018	18/00119-5

Alternativt må eiendommenes inngangsverdi skrives opp med den skattefrie andelen, etter samme prinsipp som ved oppregulering av kostpris ved salg av alminnelig gårdsbruk, jf. FSFIN §§ 9-3-1 flg.

Vi stiller gjerne til et møte for nærmere å redegjøre for problemstillingen.

Med vennlig hilsen

Arnstein Tveito
Norges Bondelag

Benthe E. Løvenskiold
NORSKOG

Elektronisk godkjent, uten underskrift

NORGES BONDELAG

16.

Finansdepartementet
Postboks 8008 Dep
0030 OSLO

Vår saksbehandler	Vår dato	Vår referanse 2005/00106/018
Svein Aalling	2006-06-29	Arkiv: 419-K70
Tlf. 22 05 45 81	Deres dato	Deres referanse

Realisasjon av eiendommer benyttet i ansvarlige selskaper

Innledning

Reglene om nettoligning av ansvarlige selskaper har ført til at eiendommen virksomheten drives på, som opprinnelig var eid i sameie mellom deltakerne, ofte blir oppfattet som eid av selskapet, uten at det opprinnelige, reelle eierforholdet er blitt endret. Dette kan for eksempel være en landbrukseiendom som eies av samboere eller et søskenpar. Dette skaper ofte komplikasjoner ved salg og generasjonsskifter, noe som bl.a. illustreres i Finansministerens svar av 16. februar i år på spørsmål nr 450 fra stortingsrepresentant Svein Flåtten, der det varsles en mulig lovendring fra ministeren.

Norges Bondelag tillater seg med dette å foreslå en "opprydding" av eierforholdene der landbrukseiendommen reelt sett er eid av deltakerne personlig. Vårt forslag vil også imøtekomme utfordringene i ovennevnte brev fra Finansministeren.

Bakgrunn

Reglene om nettoligning av ansvarlige selskaper, herunder visse sameier, i skatteloven § 10-40 flg. var en stor prinsipiell endring i skattereformen av 1992, og innebar en helt ny måte å behandle disse på i forhold til tidligere. I dette brevet berøres kort de skattemessige konsekvensene ved realisasjon av en eiendom som eies av to eller flere, for eksempel samboere eller søsken, som samtidig benytter denne i felles næringsvirksomhet.

Det som gjør regelverket om deltakerligning vanskelig tilgjengelig er særlig to forhold:

1. selskapene er ikke egne skattesubjekter, men regelen i § 10-45 innebærer likevel at de skal anses som egne subjekter i forhold til alle transaksjoner mellom selskap og deltaker
2. det at også sameiere med en ikke ubetydelig utnyttelse utad har vært nettolignet, har gjort avgrensning mot bruttoligning uklar

Bondelagets Servicekontor AS

Postadresse:	Besøksadresse:	Telefon:	Telefaks:	E-postadresse	Internet:
PB 9354 Grønland 0135 Oslo	Schweigaards gt. 34c Oslo	22 05 45 00	22 17 36 68	bondelaget@bondelaget.no	www.bondelaget.no

Norges Bondelag	Org.nr.: 939678670	Bankkonto:	8101.05.12891
Bondelagets Servicekontor AS	Org.nr.: 985063001 MVA	Bankkonto:	8101.05. 91392

Norges Bondelag var skeptisk til det nye regleverket i 1992. Vi var bl.a. bekymret for forholdet mellom nettoligning av eiendommer; det at eiendommen skatterettslig skulle anses som "selskapseid" på den ene siden, og forholdet til ikke minst skattefrihetsregelen (10-årsregelen) i sktl. § 9-3 sjette ledd på den andre siden. Det som ble hevdet av ligningsmyndighetene den gang var at en også i disse tilfeller kunne nytte 10-årsregelen. Selv om eiendommen ble nettolignet, kunne den ved generasjonsskifter "løftes" skattefritt ut av selskapet og gis videre til junior. Det ble også reist spørsmål om skattereglene kunne sette regelverk om åsetesavslag til side, men også dette kunne løses med å "løfte" eiendommen ut av selskapet.

Hvem som er eier av et formuesobjekt, for eksempel en eiendom, avgjøres i utgangspunktet av privatrettslige regler. Sameiere av en eiendom, hvor sameierne driver næringsvirksomhet som er underlagt nettoligning, kunne derfor helt fra 1992 valgt å holde eiendommen utenfor selskapet, og etablert et leieforhold mellom sameiet og selskapet. Problemet med nettoligningsreglene fra 1992 var imidlertid at dette sameiet, fordi det ble benyttet i utadrettet virksomhet, da også skulle nettolignes, slik at det ville bli to nettoligningssubjekter; selskapet og sameiet, med hver sin selskapsoppgave og hver sine deltakeroppgaver.

Det eneste praktiske i slike tilfeller har derfor vært å føre eiendommen opp i selskapsoppgaven, fordi både selskapet og sameiet som sådan uansett skulle nettolignes. Formelt sett fremstår eiendommen etter dette som selskapseid, men bl.a. fordi § 9-3 sjette ledd også gjaldt salg fra selskaper, hadde en begrenset oppfordring til å protestere på dette.

De siste to årene har det imidlertid skjedd to lovendringer som endrer vesentlig på dette bildet. For det første gjelder ikke lenger § 9-3 sjette ledd ved salg fra selskaper. For det andre er reglene om nettoligning av sameier opphevet, slik at disse skal undergis bruttoligning fra 2006 (uten at denne endringen innebærer realisasjon).

Hadde noen forutsett denne utviklingen, hadde de selvsagt holdt eiendommen utenfor selskapets selskapsoppgave fra starten av, og valgt den tungvinne og upraktiske fremgangsmåten med to selskapsoppgaver (en for sameiet og en for selskapet). De ville da hatt to nettolignede enheter, hvorav det ene (sameiet) ville blitt bruttolignet fra 2006. Dette hadde de imidlertid ingen oppfordring til å gjøre.

Når det gjelder oppstart av virksomhet på en landbrukseiendom som er eiet i sameie er det, så vidt vi vet, knapt noen som er blitt realisasjonsbeskattet ved denne overgangen, selv om dette egentlig skulle vært resultatet etter 1992, jf. sktl. § 10-45. Dette viser at heller ikke ligningsmyndighetene har sett på dette som et eierskifte, ev. at de har vurdert reglene som så vidt urimelige at beskatning av den grunn har vært unnlatt. For de sameierne som hadde eid eiendommen i 10 år ville dette vært en skattefri realisasjon frem til og med 2004, mens de hadde fått skrevet opp inngangsverdiene i selskapet til fulle verdier. Dette kunne vært en stor fordel for enkelte, men så vidt vi kjenner til har ikke dette vært gjort i praksis, selv om eiendommen fra oppstart av virksomheten fremstår som "selskapseid".

Vi mener derfor alle som er i en slik situasjon, der en eiendom i realiteten er personlig eid i sameie, og de ikke er realisasjonsbeskattet da denne første gang ble ført opp i selskapsoppgaven, nå må kunne velge ta denne ut av selskapet. Dette må selvsagt skje til

Vår dato 2006-06-14 Vår referanse 2005/00106/018

skattemessig nedskrevne verdier, og vil i realiteten bare gjenopprette det egentlige eierforholdet til eiendommen. En slik "opprydding" vil bidra til at det igjen blir sammenheng mellom det privatrettslige og skatterettslige eierforhold i disse tilfeller.

En annen begrunnelse for å "skjære igjennom" eierforholdet som beskrevet ovenfor, er det forhold at mange av de eiendommene det er snakk om også består av deler som utelukkende benyttes privat, som våningshus (egen bolig), nedlagt setertun (hytte) mv. Dersom hele eiendommen skal anses selskapseid, skal disse bygningene bruttolignes, med fradrag for vedlikehold og beregning av privat fordel av eierens bruk. Ved realisasjon vil også gevinsten på disse eiendelene føre til en marginalskatt på 48,16 pst., mens andre (eneeiere eller ektepar) helt vil kunne slippe beskatning på disse eiendelene etter sktl. § 9-3 annet til fjerde ledd. Så lenge disse eiendelene ikke benyttes i virksomheten, burde uansett disse delene av eiendommen holdes utenfor (eller tas ut av) selskapsoppgaven.

En ytterligere begrunnelse for å akseptere at eiendommene tas ut av selskapsoppgaven, er signalene gitt av finansministeren i Stortingets spørretime, jf. innledningen. Det signaliseres her en lovendring for å sikre at overdragelse av slike eiendommer skal likestilles med overdragelse direkte fra sameierne. En kan lett tenke seg at dette kan bli kompliserte regler, med nye og vanskelige avgrensninger. Ved å overføre eiendommene fra selskapsoppgaven til sameierne som beskrevet ovenfor, vil en slik lovendring bli overflødig.

Siden vi nå allerede er langt ut i 2006 må de som er berørt få anledning til å "ta eiendommen ut" av balansen senest ved innlevering av selvangivelsen for dette året.

Med hilsen

Harald Milli

Svein Aalling