

Skattenytt 8/2014

Ansvarlig utgiver:

Adm. dir. Karine Ugland Virik (kuv)

Redaksjonen:

Fagsjef Rolf Lothe (RLO) - Redaktør

Advokat (H), dr. juris Jan Syversen (SYV) – referent

Redaksjonen i Skattenytt



Rolf Lothe
Fagsjef, Skattebetalerforeningen



Karine Ugland Virik,
Administrerende direktør,
Skattebetalerforeningen



Jan Syversen,
dr. juris Advokat (H),
SIMONSEN Advokatfirma DA

Innholdsfortegnelse

LAGMANNSRETTSDOMMER	1
SkN 14-096 Forsknings- og utviklingskostnader	1
SkN 14-097 Konserninterne transaksjoner - verdsettelse	11
TINGRETTSDOMMER	38
SkN 14-098 Realisasjon av konvertible obligasjoner	38
UTTALELSER FINANSDEPARTEMENTET	53
SkN 14-099 Samdrift og jordbruksfradrag	53
BINDENDE FORHÅNDSUTTALELSER	55
SkN 14-100 Næringsbegrepet – salg av tomter.	55
SkN 14-101 Virksomhetskravet ved omdanning fra ANS til AS	59
SkN 14-102 Uttaksbeskatning - generasjonsskifte	69

Lagmannsrettsdommer

SkN 14-096 Forsknings- og utviklingskostnader

Lovstoff: Skatteloven § 6-25 og § 14-40.

Borgarting lagmannsrett: Dom av 11. august 2014, **sak nr.:** LB-2013-146814

Dommere: Lagmann Siri Berg Paulsen, lagdommer Anne Ellen Fossum, dommer Tove Merete Voldbæk. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2012-168116 - Borgarting lagmannsrett LB-2013-146814 (13-146814ASD-BORG/01).

Ankende part: Orkla Foods Norge AS (advokat Jon Vinje) og Lilleborg AS (advokat Jon Vinje).

Ankemotpart: Sentralskattekontoret for Storbedrifter (advokat Tore Skar).

Dommen er anket.

Sammendrag: Etter skatteloven § 6-25 skal kostnader til utvikling av egne prosjekter som kan bli driftsmidler aktiveres som en del av kostprisen. Kostnaden kan altså ikke utgiftsføres direkte. Etter skatteloven § 14-40 er det aktiveringsplikt bare for driftsmidler med en antatt brukstid på minst tre år.

Stabburet AS og Lilleborg AS hadde utgiftsført kostnader til produktutvikling direkte, selv om det på tidspunktet for kostnadsføring var sannsynlig at de ulike prosjektene ville føre til en produktlansering. Dette er i utgangspunktet i strid med ordlyden i § 6-25, hvor kostnader til prosjekter som «kan bli .. driftsmidler» skal aktiveres. Synspunktet var imidlertid at det statistisk sett bare var et mindretall av de prosjekter som lanseres, som får en levetid på minst tre år. Når det bare er driftsmidler med en varighet på minst tre år som skal aktiveres, jf. § 14-40, og flertallet av produktene har en kortere levetid, mente de at direkte kostnadsføring av alle prosjekter var korrekt. Det var på forhånd ikke mulig å identifisere hvilke prosjekter som ville få en varighet i markedet på minst tre år, og det mest korrekte måtte da være å bygge på historisk erfaringsmateriale.

Etter skattemyndighetenes syn kunne man ikke se skatteloven § 6-25 og § 14-40 i sammenheng på denne måten. Etter deres syn måtte man først vurdere om et prosjekt «kan bli» driftsmiddel, jf. § 6-25, og deretter om driftsmiddelet er varig, jf. § 14-40. Etter deres syn måtte varigheten vurderes konkret for det enkelte driftsmiddel med utgangspunkt i objektive karakteristika ved prosjektet. Dersom prosjektet etter sin art var egnet til å ha en økonomisk levetid på minst tre år, måtte det anses som varig. At mange produkter blir trukket fra markedet før det er gått tre år, slik at de fleste prosjekter ikke har en levetid på minst tre år, kunne i denne sammenheng ikke ha betydning.

Lagmannsretten var enig med skattemyndighetene og stadfestet tingrettens frifinnende dom.

Saken gjelder gyldigheten av ligningsvedtak vedrørende den skattemessige behandlingen av forsknings- og utviklingsmidler i selskapene Stabburet AS for årene 2004 - 2007 og Lilleborg AS for året 2007. Begge selskapene er heleide datterselskaper i Orkla ASA innenfor forretningsområdet Orkla Brands. Spørsmålet i saken er om kostnader knyttet til immaterielle driftsmidler kan utgiftsføres direkte eller om de skal aktiveres i medhold av skatteloven § 6-25.

Stabburet AS har etter behandlingen av saken i tingretten, skiftet navn til Orkla Foods Norge AS. Selskapet vil i det følgende i all hovedsak fortsatt bli omtalt som Stabburet. Stabburet produserer for det meste matvarer og drikke, mens Lilleborg produserer vaskemidler og produkter til personlig pleie. Begge selskapene driver innovasjonsarbeid både i forhold til utvikling av nye varemerker og ulike utvidelser og varianter innenfor eksisterende varemerker og produktkategorier.

Sentralskattekontoret for storbedrifter gjennomførte bokettersyn hos Lilleborg knyttet til et par innovasjonsprosjekter for inntektsårene 2002 - 2004. I mai 2005 varslet Sentralskattekontoret om at deler av kostnadene etter kontorets syn var aktiveringspliktige. Det ble avholdt møte med Orkla ASA og senere avtalt at både Stabburet og Lilleborg i sine selvangivelser for 2007 skulle redegjøre for et par av sine prosjekter. For de aktuelle årene hadde begge selskapene utgiftsført direkte de påløpte kostnadene i alle hovedprosjekter for produktutvikling både regnskaps- og skattemessig. Sentralskattekontoret fastholdt sin oppfatning om at noen av prosjektene var aktiveringspliktige og sendte varsel om endring av ligning 23. april 2009.

Sentralskattekontoret traff vedtak for begge selskapene 14. desember 2009. For Lilleborg ble inntekten økt med 3 639 000 kroner som i sin helhet ble henført til 2007. For Stabburet ble inntekten økt med 30 805 000 kroner fordelt på årene 2004 - 2007. Begge vedtakene ble påklaget. Skatteklagenemnda fastholdt ligningen for begge selskapene i vedtak 18. april 2012.

Produktutviklingen i selskapene ble beskrevet slik i skatteklagenemndas vedtak:

Stabburet AS og Lilleborg AS har begge et produktutviklingsstyre (PU-styre). I PU-styret behandles alle lanseringer av nye merker, nye varianter under eksisterende merker og i noen grad også justeringer av eksisterende merker/varianter. De ideer som forelegges PU-styret går igjennom en definert prosess med følgende trinn (her tatt utgangspunkt i Lilleborg AS):

- «Charter gate» («Project Establishment» hos Stabburet): Dette representerer en startfase hvor mulige ideer kort beskrives mht. innhold målsetninger. Siktemålet med behandlingen i PU er å avklare om ideen er noe å jobbe videre med. Selv om man velger å jobbe videre med en «ide» er det mange som ikke blir noe av eller som endres vesentlig fra første gang den er oppe i PU.
- «Contract» («Business Case» hos Stabburet): På dette trinn har ideen begynt å materialisere seg i den forstand at det nå er foretatt markedsundersøkelser og avklart om produktet kan produseres og selges, men det kan fortsatt være vesentlige uavklarte spørsmål.
- «Launch»: Dette er den formelle lanseringsbeslutningen. I prinsippet skal alt være klart på dette tidspunkt.

- «Evaluation»: Dette innebærer en evaluering av produktet og lanseringen. Denne kan lede til at produktet trekkes fra markedet eller at det er behov for forandringer. Ved identifisert behov for forandringer vil man arbeide frem ideer til slike, hvilket kan lede til et nytt «Charter».

Medlemmene av PU-styret er i det alt vesentlig identisk med selskapets ledergruppe. Det foreligger ingen standard retningslinjer for PU-styret da ideene som presenteres har store individuelle variasjoner. PUs mandat varierer også med hvilket nivå i prosessen som diskuteres. I stor grad vil det være slik at PU-styret fungerer som en sparringspartner i forhold til ideen som er fremmet i den forstand at alle kritiske bemerkninger løftes frem her, og på en samlet måte.

De kostnader som Stabburet AS og Lilleborg AS bruker på varemerker kan i hovedsak deles inn i fire hovedtyper av prosjekter, jf. her selskapets opplysninger i brev av 21. oktober 2008. Dette er:

Relanseringer:

Dette dreier seg om forbedring og oppgradering i form av emballasje- og formuleringsendringer på eksisterende produkter, men med uendrede produktegenskaper. Dette er endringer som gjøres i tråd med utviklingen av forbrukers smak og behov. Endringene oppfattes som nødvendig for at varemerket skal opprettholde sin markedsposisjon over tid.

Linje/merkeutvidelse:

Dette innebærer lansering av nye varianter innenfor en eksisterende kategori, med mindre endringer i innhold. Produktet endres noe, men ikke vesentlig fra eksisterende produkter innen samme kategori. Eksempelvis foreligger en linjeutvidelse når Nora går over fra sukkerholdig saft til også å produsere saft uten sukker. Dette vil være tilpasning av produkter for å opprettholde et varemerkes verdi overfor behovs- og smaksendringer hos konsumentene.

Varemerkestrekk:

Dette innebærer lansering av et eksisterende varemerke innenfor en ny produktkategori eller produkttype. Eksempelvis foreligger en varemerkestrekk når Stabburet går over til også å markedsføre «StabburKaviar». Slik innovasjon gjøres også for å opprettholde varemerkes verdi.

Nye varemerker:

Dette innebærer lansering av et helt nytt varemerke innenfor en ny eller eksisterende produktkategori.

Ligningsmyndighetenes endring av ligningen for de aktuelle årene fra direkte fradragsrett til aktiveringsplikt for kostnader gjaldt prosjektkategoriene «linje/merkeutvidelser» og «varemerkestrekk» fra trinnet «Contract Gate» (Lilleborg) og «Business Case» (Stabburet).

Ved stevninger 19. oktober 2012 gikk selskapene til søksmål mot staten med påstand om at skatteklagenemndas vedtak var ugyldige. Oslo tingrett forente søksmålene til felles behandling og avsa 15. mai 2013 dom med slik domsslutning:

Ad søksmålet fra Lilleborg AS:

1. Staten v/ Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.
2. Lilleborg AS dømmes til å betale Staten v/ Sentralskattekontoret for storbedrifter kr 75 165,63 - syttifemtusenett hundreogsekstifem 63/100 - i sakskostnader innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av dommen.

Ad søksmålet fra Stabburet AS:

1. Staten v/ Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.
2. Stabburet AS dømmes til å betale Staten v/ Sentralskattekontoret for storbedrifter kr 75 165,62 - syttifemtusenett hundreogsekstifem 62/100 - i sakskostnader innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av dommen.

For nærmere detaljer vedrørende saksforholdet vises til tingrettens dom og lagmannsrettens bemerkninger nedenfor.

Både Lilleborg og Stabburet (nå Orkla Foods Norge AS) har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Ankene er for lagmannsretten forent til felles behandling i medhold av tvisteloven § 15-6. Ankeforhandling er holdt 12. og 13. juni 2014 i Borgarting lagmannsretts hus. Partene var representert ved sine prosessfullmektiger. Seniorskatterådgiver Lars Petter Haugen og direktør skatt Bjørn Tingvold fra Orkla ASA og seniorskattejurist Erling Hopen Abrahamsen og spesialrevisor Lene Marie Lønn fra Sentralskattekontoret for storbedrifter var til stede under forhandlingene. Det ble avhørt to vitner. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

De ankende parter, Lilleborg AS og Orkla Foods Norge AS, har i hovedtrekk anført:

Kostnader til egen forskning og utvikling er i utgangspunktet fradragsberettiget etter skatteloven § 6-1. Aktiveringsplikt etter § 6-25 foreligger bare for kostnader knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt driftsmidler. Området for aktivering av forsknings- og utviklingsresultater som driftsmidler er nokså smalt. Det skal foretas en sannsynlighetsvurdering på et kvalifisert grunnlag. Aktiveringsplikten inntreffer først for kostnader som pådras etter at det er påvist sannsynlighet for at et prosjekt kan bli eller er blitt et driftsmiddel. Sannsynlighetvurderingen må etter de ankende parter syn også omfatte kravet til varighet i § 14-40. Det vil si at det må være sannsynlig at driftsmiddelet vil ha en økonomisk levetid (markedsverdi) på minst tre år.

Det er ikke riktig når skatteklagenemnda først har foretatt en sannsynlighetsvurdering av om det blir utviklet et prosjekt uten å ta med varigheten. Det gjøres gjeldende at varigheten er en del av denne vurderingen. Dette følger av lovens system. Det vises også til Finansdepartementets uttalelse 30. mai 2005 om rekkevidden av skatteloven § 14-4 sjette ledd (nå § 6-25).

Det er enighet om at det på trinnet Contract Gate/Business Case er sannsynlighetsovervekt for at prosjektene vil føre til en produktlansering. Det er imidlertid ikke sannsynlighetsovervekt for at

det utvikles et driftsmiddel med varighet i minst tre år for de enkelte prosjektene. Det statistiske erfaringsmaterialet som de ankende parter har fremlagt, underbygger dette.

For prosjekter som passerer Contract Gate/Business Case kommer 90 % til lansering. Av de lanserte prosjektene får 37 % en levetid på minst tre år. Det vil si at kun 33 % av det totale antall prosjekter får en levetid på minst tre år. Statistisk sett er det således stor sannsynlighet for at et prosjekt ikke blir et varig driftsmiddel. Prosjektene i det statistiske materialet er representativt også for nye prosjekter.

Aktiveringsplikten kan ikke begrunnes med selskapenes formål med prosjektene eller alminnelige erfaringsgrunnsetninger slik skatteklagenemnda har gjort. At selskapene har et ønske om at prosjektene skal vare, gir ikke et kvalifisert vurderingsgrunnlag og kan ikke være avgjørende. Selskapene driver innovasjon selv om de, basert på erfaringstallene, vet at det er sannsynlig at et flertall av prosjektene vil få kortere varighet enn tre år. Det er derfor ikke uventet at et klart flertall av prosjektene må trekkes fra markedet i løpet av kort tid. Dette er også erfaringen i bransjen ellers.

På trinnet Contract Gate/Business Case vil det ikke være mulig for selskapene å identifisere hvilket fåtall prosjekter som vil få en varighet i markedet på minst tre år. Det mest korrekte må da være å bygge på historisk erfaringsmateriale. Selskapenes statistikker for foregående år gir det beste grunnlaget for å foreta en kvalifisert vurdering som gjør at en må konkludere med at det på dette trinnet ikke foreligger aktiveringsplikt.

Skatteklagenemnda har vist til at dersom en følger selskapenes argumentasjon, vil de prosjektene som får en levetid over tre år, ikke bli aktivert. Argumentet er ikke holdbart og innebærer en «snikinnføring» av en utvidet aktiveringsplikt med etterfølgende fradragsføring for kortvarige prosjekter som ikke følger av loven.

Det er lagt ned slik påstand for Lilleborg AS:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 18. april 2012 for inntektsåret 2007 oppheves.
2. Lilleborg AS tilkjennes saksomkostninger for tingretten og lagmannsretten.

Det er lagt ned slik påstand for Orkla Foods Norge AS (tidligere Stabburet AS):

1. Skatteklagenemndas vedtak av 18. april 2012 for inntektsårene 2004 - 2007 oppheves.
2. Orkla Foods Norge AS tilkjennes saksomkostninger for tingretten og lagmannsretten.

Ankemotparten, staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter, har i hovedtrekk anført:

Skatteloven § 6-25 er en særregel for når prosjektkostnader knyttet til egen forskning og utvikling skal aktiveres. Fra det tidspunkt konkrete prosjekter «kan bli eller er blitt driftsmidler», skal slike kostnader behandles som en del av driftsmiddelets kostpris (aktiveres). Fradragsføring skjer i slike tilfeller gjennom senere avskrivning hvis verdifallet er åpenbart, jf. § 6-10 tredje ledd.

På trinnet Contract Gate/Business Case er det sannsynlighetsovervekt for at konkrete prosjekter innenfor kategoriene «linje/merkeutvidelse» og «varemerkestrekk» blir iverksatt. Det er ingen uenighet om dette.

Skatteklagenemnda har korrekt først vurdert om et prosjekt «kan bli» driftsmiddel og deretter om driftsmiddelet er varig. Dette er også i overensstemmelse med Finansdepartementets uttalelse 30. mai 2005.

Kravene i skatteloven § 14-40 første ledd bokstav a om hva som anses som et varig driftsmiddel, får anvendelse også for driftsmiddel som er aktiveringspliktig etter § 6-25. Etter statens syn må varigheten vurderes konkret for det enkelte driftsmiddel på tidspunktet for når prosjektet «kan bli» et driftsmiddel og med utgangspunkt i objektive karakteristika ved prosjektet, det vil si at prosjektet etter sin art er egnet til å ha en økonomisk levetid på minst tre år.

Målet og hensikten med prosjektene er å utvikle verdier som er ment å vare mer enn tre år. Det er også mange eksempler på at selskapene har lykket med det. For immaterielle driftsmidler må det, som for fysiske driftsmidler, kunne legges til grunn at de etter sin art må antas å ha en varighet på over tre år. Det er driftsmiddelets karakter som gjør at det antas å ha en varighet ut over tre år.

Det er ikke holdepunkter for at selskapene har utviklet de nye driftsmidlene med sikte på at de ikke skal ha varig verdi, selv om noen av produktene blir trukket fra markedet før det er gått tre år. At et produkt trekkes fra markedet fordi salget svikter eller fordi det erstattes av noe annet, endrer ikke aktiveringsplikten. I slike tilfeller vil det foreligge «åpenbart verdifall», og selskapene vil ha krav på fradrag for de aktiverte kostnadene etter skatteloven § 6-10.

Hvis et konkret prosjekt er ment å ha en varighet under tre år, har selskapene selv ansvar for å sannsynliggjøre det.

Lovens system er knyttet opp til en vurdering av det enkelte prosjekt. Suksessraten varierer fra år til år. Det blir da feil å legge vekt på statistikk fra tidligere prosjekter eller statistikk fra bransjen for øvrig. Selskapenes standpunkt vil bety at de immaterielle driftsmidlene som har en levetid ut over tre år, ikke vil bli aktivert. Samtidig vil det samme standpunktet bety at selskaper som har en statistikk som viser at mer enn 50 % av prosjektene varer over tre år, må aktivere kostnadene for alle prosjekter.

Ved vurderingen av skatteloven § 14-4 sjette ledd (nå § 6-25) i Ot.prp.nr.1 (2005-2006) konkluderte Finansdepartementet for øvrig med at det ikke burde innføres en særregel om direkte utgiftsføring av alle kostnader til egen forskning og utvikling. Dette sluttet Stortinget seg til.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter tilkjennes sakskostnader for lagmannsretten.

Lagmannsretten ser slik på saken:

Saken gjelder den skattemessige behandlingen av forsknings- og utviklingskostnader i Stabburet og Lilleborg. Spørsmålet lagmannsretten skal ta stilling til, er om kostnader knyttet til innovasjonsprosjekter innen kategoriene «linje/merkevareutvidelse» og «varemerkestrekk» skal utgiftsføres direkte i medhold av skatteloven § 6-1 eller om de skal aktiveres i medhold av § 6-25 fra og med trinnet Business Case (for Stabburet) og Contract Gate (for Lilleborg).

Det bemerkes innledningsvis at under behandlingen ved Sentralskattekontoret for storbedrifter, der vedtak for begge selskapene ble truffet 14. desember 2009, ble det lagt til grunn at kostnadene for de to prosjektkategoriene var aktiveringspliktige som påkostninger innenfor eksisterende immaterielle driftsmidler. I klagenemndas vedtak 18. april 2012 ble det derimot lagt til grunn at det ble utviklet nye immaterielle driftsmidler innen de to kategoriene med aktiveringsplikt etter skatteloven § 6-25. Det er ikke grunn for lagmannsretten til å gå nærmere inn på dette.

Hovedregelen om fradrag fremgår av skatteloven § 6-1 første ledd som lyder slik:

Det gis fradrag for kostnader som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Bestemmelser som presiserer, utvider eller innskrenker fradragsretten for kostnader som nevnt i forrige punktum er gitt i §§ 6-10 til 6-32.

Et av unntakene er § 6-25 om kostnader til egen forskning og utvikling:

Kostnader til egen forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler, skal behandles som del av kostprisen for vedkommende driftsmiddel.

Bestemmelsen ble innført i 1999 som ledd i den skattemessige oppfølgingen av regnskapsloven 17. juli 1998 nr. 56, da som § 14-4 sjette ledd. I Ot.prp.nr.1 (1999-2000) punkt 16.3.3.2 begrunner departementet lovendringen slik:

Departementet viser til at etter skatteloven § 44 første ledd første punktum (nå § 6-1, lagmannsretten bemerkning) skal som nevnte alle motytelser som vil påvirke skattyters inntektsforhold i ett eller flere senere år enn betalingsåret, i utgangspunktet aktiveres. Departementet er likevel enig med høringsinstansene i at det ofte vil medføre vanskelige skjønsmessige vurderinger og beregninger å fastslå om det foreligger eventuelle fremtidige verdier. For å unngå slik uklarhet ved ligningen, foreslår departementet derfor en skattemessig særregel som begrenser aktiveringsplikten til de tilfeller der egne forsknings- og utviklingsutgifter er knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler. Dette innebærer at utgifter som påløper etter at det er sannsynlig at driftsmidler vil bli utviklet, må aktiveres. Bestemmelsen vil i all hovedsak være en kodifisering av den rettsoppfatning som fremkom i Forland-dommen. . .

Finansdepartementet avga 30. mai 2005 uttalelse om rekkevidden av skatteloven § 14-4 sjette ledd (nå § 6-25), inntatt i Utvalget 2005 side 833. Fra uttalelsen hitsettes:

Etter departementets oppfatning innebærer skatteloven § 14-4 sjette ledd at det må foreligge et konkret prosjekt med sikte på å utvikle et nærmere bestemt driftsmiddel. Med driftsmiddel menes et objekt med økonomisk verdi med sikte på varig utnyttelse i virksomheten. Aktiveringsplikten omfatter utgifter til erverv av både fysiske og immaterielle driftsmidler.

Videre krever § 14-4 sjette ledd at det må være sannsynlig at driftsmiddelet blir en realitet, dvs. «kan bli» driftsmiddel. Sannsynlighetsvurderingen må foretas på et kvalifisert grunnlag. I sannsynlighetsvurderingen må etter departementets oppfatning inngå alle vesentlige forutsetninger eller kriterier som må være oppfylt for at prosjektet kan bli et driftsmiddel. Utgiftene må ha tilknytning til et planlagt konkret driftsmiddel som foretaket har ønske om og ressurser til å utvikle. Foretaket må herunder ha tekniske, kommersielle og økonomiske forutsetninger for å fullføre prosjektet, jf. også faktum i Forland-dommen.

...

Departementet legger videre til grunn at kravene i skatteloven § 14-40 første ledd a om hva som skal anses som et varig og betydelig driftsmiddel, også får anvendelse for driftsmiddel som er aktiveringspliktig med hjemmel i skatteloven § 14-4 sjette ledd. Det betyr at det ikke foreligger aktiveringsplikt hvis driftsmiddelet antas å ha en kortere økonomisk levetid (markedsverdi) enn tre år. Dette vil ofte være tilfelle med FoU-resultater som ikke lar seg rettighetsbeskytte eller hemmeligholde over tid.

...

Oppsummeringsvis kan det konstateres at området for aktiveringsplikt av FoU-resultater som driftsmidler er nokså smalt, og at adgangen til rask avskrivning/fradragsføring av aktiverte beløp i praksis vil være vid. Aktiveringsplikten er betinget av en adgang til eksklusiv, inntektsgivende utnyttelse av FoU-resultatet i minst tre år. . .

Driftsmidler som er aktiveringspliktige etter skatteloven § 6-25, må også, slik det fremgår av Finansdepartementets uttalelse, oppfylle kravene til varige og betydelige driftsmidler i § 14-40 første ledd bokstav a. Bestemmelsen lyder slik:

(1) Følgende driftsmidler avskrives etter §§ 14-41 til 14-48:

- a) Varige og betydelige driftsmidler. Et driftsmiddel regnes som varig når det ved ervervet antas å ha en brukstid på minst tre år. Det regnes som betydelig når kostprisen er 15.000 kroner eller høyere, inkludert merverdiavgift dersom det ikke foreligger fradragsrett.

Etter skatteloven § 6-25 skal forsknings- og utviklingskostnader knyttet til konkrete prosjekter aktiveres fra det tidspunkt disse «kan bli eller er blitt driftsmidler». I Stabburet og Lilleborg gjennomgår alle prosjekter de samme fire utviklingstrinnene slik det er gjengitt ovenfor. På trinnet Contract Gate/Business Case er det avklart at produktene kan produseres og selges, men at det fortsatt kan være uavklarte spørsmål. Etter § 6-25 er det ikke et krav at alle forhold må være avklart. Det avgjørende er at det er på dette trinnet det bestemmes at det enkelte driftsmiddelet vil bli utviklet. Det er heller ikke tvil om at selskapene har de forutsetninger som skal til for å fullføre prosjektene.

Partene er enige om at det er sannsynlighetsovervekt for at de enkelte prosjektene kan bli driftsmiddel når de passerer trinnet Contract Gate/Business Case. Det er for øvrig opplyst at 90 % av prosjektene som passerer dette trinnet, kommer til lansering.

Det sentrale tvistespørsmålet i saken er om kravet til varighet på minst tre år i skatteloven § 14-40 første ledd bokstav a er oppfylt. Det er ikke omtvistet at de aktuelle driftsmidlene er «betydelige».

Stabburet og Lilleborg gjør gjeldende at det for kravet til varighet etter skatteloven § 14-40 må foretas en tilsvarende sannsynlighetsvurdering som for kravet til «kan bli. . . driftsmidler» i § 6-25.

Skatteklagenemnda har først foretatt en vurdering etter skatteloven § 6-25 for så vidt gjelder om et prosjekt kan bli driftsmiddel, for deretter å ta stilling til varighetskravet i § 14-40. Lagmannsretten er enig i dette. Etter § 14-40 er kravet at driftsmiddelet ved ervervet (i saken her ved ferdigstillelsen) «antas å ha en brukstid på minst tre år». Dette er også i overensstemmelse med Finansdepartementets uttalelse i Utvalget 2005 side 833. I det som er gjengitt ovenfor, defineres driftsmiddel som «et objekt med økonomisk verdi med sikte på varig utnyttelse i virksomheten». Om kravene i § 14-40 heter det videre at «det ikke foreligger aktiveringsplikt hvis driftsmiddelet antas å ha en kortere økonomisk levetid (markedsverdi) enn tre år. Dette vil ofte være tilfelle med FoU-resultater som ikke lar seg rettighetsbeskytte eller hemmeligholde over tid.»

Lagmannsretten legger til grunn at det for immaterielle driftsmidler, på samme måte som for fysiske, blir riktig å ta utgangspunkt i at de anses som varige med mindre det foreligger konkrete holdepunkter for noe annet. Driftsmidlenes karakter tilsier at prosjektene er utviklet med sikte på at de skal ha varig verdi. De lar seg også rettighetsbeskytte.

Stabburet og Lilleborg har med tyngde anført at statistisk erfaringsmateriale viser at det bare er et mindretall av de prosjekter som lanseres, som får en levetid på minst tre år og at det ikke er mulig å foreta en kvalifisert vurdering av prosjektenes levetid på annen måte.

At et flertall av de prosjektene som lanseres, trekkes fra markedet før det er gått tre år, gjør at lagmannsretten har funnet vurderingen av varighetskravet vanskelig. Skatteloven § 6-25 bygger imidlertid på at det skal foretas en konkret vurdering av det enkelte prosjektet. Det tilsier at det ikke vil være riktig å la statistikk fra tidligere prosjekter være avgjørende for aktiveringsplikten for det enkelte nye prosjekt (driftsmiddel). Statistikken varierer fra år til år både innen det enkelte selskap og mellom selskapene. Det vil ut fra det statistiske materiale ikke være mulig å identifisere hvilke prosjekter som vil lykkes eller hvilke som ikke vil lykkes. Et avgjørelsesgrunnlag som bygger på en portefølje av historiske prosjekter, vil etter lagmannsrettens syn ikke være tilstrekkelig.

Selskapenes standpunkt innebærer at det foretas en generell, i stedet for individuell, vurdering som vil føre til at immaterielle driftsmidler som får en levetid på mer enn tre år, ikke vil bli aktivert. Dette er etter lagmannsrettens syn ikke i overensstemmelse med skattelovens bestemmelser som forutsetter at driftsmidler som utvikles med sikte på varig utnyttelse, skal aktiveres. Det vises i denne forbindelse også til Ot.prp.nr.1 (2005-2006). I dokument nr. 8:90 (2004-2005) fremmet tre stortingsrepresentanter forslag om å endre skatteloven § 14-4 slik at kostnader til forskning og utvikling kunne utgiftsføres det året de påløp. Stortinget ba på dette grunnlag Regjeringen om en nærmere vurdering av bestemmelsen. Dette ble gjort i Ot.prp.nr.1

(2005-2006) der Finansdepartementet konkluderte med at gjeldende regel i skatteloven § 14-4 sjette ledd burde videreføres. Stortinget sluttet seg til dette.

For de tilfellene der et aktivert driftsmiddel trekkes fra markedet før det er gått tre år, vil det foreligge et åpenbart verdifall. Skatteloven § 6-10 tredje ledd hjemler da fradragsrett fra dette tidspunkt. Loven regulerer således de tilfellene som viser seg å få kortere levetid enn først antatt, mens det ikke er en tilsvarende reguleringsmekanisme for ikke-aktiverte driftsmidler som i ettertid viser seg å få en levetid ut over tre år.

At området for aktiveringsplikten etter skatteloven § 6-25 er ment å være nokså smalt, jf. Finansdepartementets uttalelse avslutningsvis i sitatet ovenfor, gir ikke grunn til en annen vurdering. Angjeldende skattesaker gjelder kun to av de fire hovedtypene av forsknings- og utviklingsprosjekter i selskapene, og for disse to hovedtypene først fra stadiet Business Case/Contract Gate. For kategorien «Nye varemerker» er § 6-25, etter det lagmannsretten forstår, ikke gitt anvendelse på noe trinn, mens «Relanseringer» har vært ansett som vedlikehold av eksisterende driftsmidler med full fradragsrett.

Anken har ikke ført frem. Etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd har staten som ankemotpart da krav på erstatning for sine sakskostnader for begge instanser. Lagmannsretten finner imidlertid at tungtveiende grunner gjør det rimelig at Stabburet og Lilleborg delvis fritas for erstatningsansvaret ved at sakskostnader ikke tilkjennes for tingretten, jf. § 20-2 tredje ledd. Selskapene har hatt god grunn til å få saken prøvd. Det vises til den forutgående behandling der Sentralskattekontoret i sine vedtak behandlet aktiveringsspørsmålet ut fra et påkostningssynspunkt, samt at varighetskravet i § 14-40 første ledd bokstav a har budt på tvil.

Advokat Skar har inngitt kostnadsoppgave for behandlingen av saken i lagmannsretten på til sammen 115 700 kroner, der alt, bortsett fra 500 kroner, er salær. Medregnet merverdiavgift er kravet 144 625 kroner som kreves dekket med en halvpart på hver av de ankende parter. Lagmannsretten finner at utgiftene har vært nødvendige, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd og tilkjenner beløpet.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist. Dette skyldes ferieavvikling til ulike tider for sakens dommere.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning

Lilleborg AS:

- 1. Anken forkastes for så vidt gjelder tingrettens domsslutning punkt 1.*
- 2. Sakskostnader for tingretten tilkjennes ikke.*
- 3. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Lilleborg AS 72.312,50 - syttitotusentrehundreogtolv 50/100 - kroner til staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter.*

Orkla Foods Norge AS:

1. Anken forkastes for så vidt gjelder tingrettens domsslutning punkt 1.
2. Sakskostnader for tingretten tilkjennes ikke.
3. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Orkla Foods Norge AS 72.312,50 – syttitotusentrehundreogtolv 50/100 - kroner til staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter.

SkN 14-097 Konserninterne transaksjoner - verdsettelse

Lovstoff: Skatteloven § 2-38, § 5-1 og § 5-30. Ligningsloven § 8-1, § 9-6 og § 10-2.

Borgarting lagmannsrett: Dom av 11. august 2014, **sak nr.:** LB-2013-92072

Dommere: Lagdommer Agnar A. Nilsen jr., lagdommer Peter L. Bernhardt, ekstraordinær lagdommer Knut Dag Haavardsen. **Meddommere:** professor Snorre Lindset, Ragnhild Marta Wiborg. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2011-197696 - Borgarting lagmannsrett LB-2013-92072 (13-092072ASD-BORG/03). Anke til Høyesterett ikke tillatt fremmet, HR-2014-2098-U.

Ankende part: Awilco AS (advokat Jan Birger Jansen).

Ankemotpart: Staten v/Skatt Øst (advokat Morten Søvik).

Sammendrag: Saken gjelder verdsettelse av eiendeler i forbindelse med utfisjonering og overføring av eiendeler til to nye selskaper. Lagmannsretten la til grunn at det ikke var grunnlag for å sette til side skattekontorets skjønn, som bygget på at emisjonskursen som eksterne investorer tegnet aksjer til, måtte være veiledende ved den skønnsmessige verdsettelse av det overdratte. Tilleggs-skatt på 45 prosent ble opprettholdt. Dissens.

Saken gjelder gyldigheten av et skattevedtak. Uenigheten knytter seg til to konserninterne transaksjoner, med verdsettelse av overdratte eiendeler/verdier som det sentrale tema.

Awilco AS er et heleid datterselskap av Awilhelmsen AS, tidligere (i 2005) A. Wilhelmsen AS som benyttes i det følgende. Sistnevnte var morselskapet i Anders Wilhelmsen Group som i 2005 drev innen fire hovedvirksomheten; cruise, eiendom, shipping og offshore, samt finansielle investeringer. A. Wilhelmsen eies av rederfamilien Wilhelmsen. Hovedvirksomheten til Awilco er innen shipping og offshore.

1. Transaksjon nr. 1

Awilco stiftet 21. januar 2005 Awilco Offshore ASA ved et kontantinnskudd på kr 1 000 000. Selskapets aksjekapital ved stiftelsen var således kr 1 000 000 fordelt på 100 000 aksjer pålydende kr 10. Samme dag stiftet Awilco Offshore to datterselskaper, WilPower AS og WilCraft AS.

Den 25. januar 2005 ble det avholdt et ekstraordinært styremøte i morselskapet A. Wilhelmsen der selskapet ble presentert tre alternativer for offshorevirksomheten: 1) å fortsette som tidligere,

2) å selge en del av virksomheten til Sinvest ASA etter avgitt bud, eller 3) å børsnotere offshorevirksomheten. Styret valgte det siste.

Den 12. februar 2005 inngikk Awilco og Awilco Offshore avtale om at sistnevnte fikk en vederlagsfri rett til å bruke navnet Awilco i selskapsnavnet med en oppsigelsesklausul. Avtalen inneholdt også en «non-competition»-erklæring fra Awilcos side.

Et informasjonsmemorandum til eksterne investorer i aksjemarkedet for en emisjon i Awilco Offshore ble ferdig utarbeidet 13. februar 2005. Prisen var angitt til kr 19 - 20 per aksje. Samme dag overdro Awilco fire norske aksjeselskaper til Awilco Offshore (Port Rigmar AS, Awilco Sea Beds AS, Awilco Sea Beds II AS og Wilhelmsen Oil & Gas AS). Overdragelsessummen var kr 571 645 229 (med et rentetillegg). Samme dag overdro Awilco de Bermuda-registrerte selskapene Awilco Drilling Ltd, med datterselskap WilPower Ltd, til WilPower AS og WilCraft Ltd til WilCraft AS. Kjøpesummen var henholdsvis kr 164 640 954 og kr 80 640.

Overdragelsen av de norske selskapene omfattet to boligrigger; Port Rigmar og Port Reval.

Overdragelsen av Bermuda-selskapene omfattet to kontrakter for bygging av jack-up rigger - WilPower og WilCraft - samt tre opsjoner på bygging av tilsvarende rigger. Videre skulle en kontrakt for bygging av WilSuperior inngås etter en emisjon. Denne byggekontrakten utløste opsjon for bygging av ytterligere en jack-up rigg, slik at Awilco Offshore til sammen ville ha tre nybyggingskontrakter og fire opsjoner for jack-up rigger.

Vederlaget for selskapene/eiendelene ble i følge Awilco foretatt ut fra en verdivurdering av de enkelte selskapenes balanse per 31. desember 2004. Boligriggene ble i følge selskapet verdsatt til antatt substansverdi ved å benytte gjennomsnittet av to uavhengige megleranslag. Finansielle eiendeler og gjeld ble verdsatt til observerbare markedsverdier etter valutakurs på verdsettelsestidspunktet. Byggekontrakter og opsjoner ble, i følge Awilco, verdsatt etter antatt markedspris.

Ledelsen, nøkkelpersonell og administrative funksjoner ble utleid/overført til Awilco Offshore ved to avtaler av 13. februar 2005 inngått med Wilhelmsen Marine Services - et annet selskap i Wilhelmsen-konsernet - og én avtale 14. februar 2004 med Awilco. Avtalene ble senere terminert og erstattet av ny avtale mellom Awilco Offshore og A. Wilhelmsen, hvorefter CEO og commercial technical management ble overført og ansatt i Awilco Offshore.

I perioden fremforhandlet Awilco en avtale om gjeldsfinansiering med Nordea som senere ble formelt inngått.

Av det samlede vederlaget på kr 736 366 823 ble kr 64 999 973 gjort opp kontant, mens det på transaksjonsdagen 13. februar 2005 ble etablert en fordring for restbeløpet på kr 671 366 850 som kunne konverteres til aksjer i selskapet. Fordringen ble konvertert til aksjer 14. februar 2005 til en kurs på kr 11 per aksje (pålydende kr 10 med tillegg av overkurs kr 1), slik at Awilco fikk til sammen 61 033 350 aksjer i Awilco Offshore.

Eksterne investorer ble i tegningsperioden fra mandag 14. februar til fredag 18. februar 2005 tilbudt å tegne aksjer til kurs kr 19 - 20. Emisjonen ble fulltegnet til kurs kr 20 før

tegningsperiodens utløp. Emisjonen ble vedtatt på ekstraordinær generalforsamling i Awilco Offshore 23. februar 2005 og registrert i Foretaksregisteret 24. februar 2005. Awilco Offshore ble OTC-notert 24. februar 2005 og notert på Oslo børs i mai 2005. Selskapet ble solgt av Awilco til China Oilfield Services (COSL) sommeren 2008.

Transaksjon nr. 2

Den 11. juli 2005 ble det avholdt styremøte i Awilco vedrørende et prosjekt for flytting av rigger med skip, såkalt heavy lift-virksomhet. Styret besluttet å gi administrasjonen fullmakt til å kjøpe et eldre tankskip for deretter å ombygge det til et heavyliftskip i Polen. Total prosjektpriis ble estimert til USD 35-40 millioner. Samme dag stiftet Awilco datterselskapet Awillift AS med en aksjekapital på kr 100 000. Selskapet ble registrert i Foretaksregisteret 16. august 2005.

Awilco inngikk 15. juli 2005 avtale om kjøp av tankskipet MT Lucky Lady, med «Awilco or a company to be nominated by Awilco AS» som angitt kjøper. Vederlaget ble avtalt til USD 10 millioner. For å sikre oppfyllelse fra kjøpers side ble det avtalt et depositum på 10 % av kjøpesummen som ble betalt av Awilco 21. juli 2005. Selger utstedte «Bill of Sale» til Awillift 19. juli 2005, slik at selskapet fikk hjemmel til skipet. Dette var før Awillift var nominert som kjøper av partene. Awilco og selger avtalte 18. august 2005 at Awillift skulle nomineres som kjøper i avtalen partene hadde inngått. I styremøte i Awillift 24. august 2005 ble kjøpet godkjent. Awillift var da fortsatt eid av Awilco.

Awilco betalte resterende del av kjøpesummen 2. september 2005, totalt USD 9.3 millioner, som inkluderte oppgjør for bunkers og smøreolje. MT Lucky Lady ble fysisk overlevert fra selger til Awillift 7. september 2005.

Den 22. september 2005 ble det videre i Awillift IIs navn, garantert av Awilco, inngått avtale om kjøp av MT Nilos (søsterskipet til MT Lucky Lady). Vederlaget for dette skipet var også USD 10 millioner og det ble på samme måte avtalt at kjøper skulle betale et depositum på 10 % av kjøpesummen. Depositumet ble betalt av Awilco. En representant for Awilco undertegnet avtalen og Awilco garanterte som nevnt for forpliktelsene etter avtalen. Awilco ga også en ytterligere garanti 6. oktober 2005, hvor Awilco bekreftet overfor selger at selskapet garanterte for alle kjøpers forpliktelser under avtalen.

Ombyggingskontrakter for MT Lucky Lady og MT Nilos ble inngått 29. september 2005. Kontraktene ble inngått mellom Wilhelmsen Marine Services og Gdansk Shiprepair Yard Remontowa S.A. I avtalen ble Wilhelmsen Marine Services omtalt som «owner». Samlet pris for kjøp og ombygging var oppgitt til å være USD 45,5 millioner per skip. Da ombyggingskontraktene ble inngått var Awillift fortsatt eid av Awilco.

Den 11. oktober 2005 stiftet Awilco selskapet Awilco Heavylift Transport ASA med en aksjekapital på kr 1 million fordelt på 100 000 aksjer á kr 10. Samme dag ble det inngått aksjekjøpsavtale om salg av Awillift (med MT Lucky Lady) fra Awilco til Awilco Heavylift Transport ASA til et avtalt vederlag på kr 120 000. Gjennomføringsdato ble satt til 1. november 2005. Vederlaget ble gjort opp med en fordring. Awillift hadde på dette tidspunktet en gjeld til Awilco på USD 10 millioner for kjøpet av MT Luck Lady og nettoverdien av selskapet ble satt til

kr 120 000. Avtale om at Awilco Heavy Transport overtok gjeldsansvaret for Awillifts gjeld til Awilco ble inngått med Awilco samme dag. Gjelden ble senere konvertert til aksjekapital i Awilco Heavy Transport. Den 11. oktober 2005 ble det også inngått en forretningsføreravtale mellom dette selskapet og A. Wilhelmsen knyttet bl.a. til regnskapsførsel, skatt og avgift, revisor, kontorlokaler, likviditetsforvaltning og oppfølging i forhold til selskapets bankforbindelse og långivere.

I styremøte i Awilco 13. oktober 2005 ble «Prosjekt Awilco Heavy Transport» drøftet nærmere. Det ble redegjort for fremdriften i prosjektet, gitt fullmakt for administrasjonen til å kjøpe MT Nilos for USD 10 millioner, og fullmakt til å tilby eksterne investorer å delta i prosjektet Awilco Heavy Transport, som skulle eie de to skipene, i samsvar med et utarbeidet investorprospekt. Styret presiserte samtidig at gjeldsfinansieringen skulle være på plass før man gjennomførte den private plasseringen.

Investorprospektet til bruk for emisjonen i aksjemarkedet, ble utarbeidet i oktober 2005. Det er framlagt tre investorprospekter i saken; et utkast (draft prospekt) av 12. oktober 2005 som forelå da styremøtet ble avholdt, og hvor tegningsperioden ble angitt til 17-18. oktober 2005. I tillegg ble det utarbeidet et tilnærmet likelydende prospekt datert oktober 2005, hvor tegningsperioden ble angitt til 27. - 28. oktober 2005 og en presentasjon utarbeidet av Pareto 26. oktober 2005 kalt «Entering a profitable oil service niche market».

Prospektene omtalte blant annet totale prosjektkostnader for de to skipene ferdig ombygd -USD 45,5 millioner per skip - gjeldsfinansiering av prosjektet med obligasjons- og banklån på tilsammen USD 60 millioner, planen om å hente inn USD 30 millioner (kr 214,5 millioner) gjennom emisjonen, tegningsprisen på kr 13, at Awilco skulle sitte igjen med 45 % av selskapet, samt det tiltenkte styret og management-avtaler med Wilhelmsen Marine Services og Awilco. Slike management-avtaler ble inngått i perioden 11. til 27. oktober 2005. Den 26. oktober 2005 ble det inngått avtale mellom Awilco og Awilco Heavy Transport om sistnevntes rett til å bruke Awilco i selskapsnavnet.

Awilco Heavy Transport vedtok i ekstraordinær generalforsamling 20. oktober 2005 at selskapets aksjer skulle splittes slik at pålydende verdi per aksje på kr 10 ble delt i 5 nye aksjer med pålydende kr 2. Videre ble det vedtatt en aksjekapitalforhøyelse med kr 26 millioner ved utstedelse av 13 000 nye aksjer, pålydende kr 2 per aksje, til en tegningskurs på NOK 3,50. De nye aksjene ble utstedt til Awilco og oppgjør ble gjort ved motregning av kr 45,5 millioner av fordringen på kr 62,7 millioner som Awilco hadde mot Awilco Heavy Transport for kjøpet av Lucky Lady. Kr 45,5 millioner av Awilcos fordring ble således konvertert i 13 millioner aksjer i Awilco Heavy Transport.

Emisjonen ble gjennomført i tegningsperioden 27. - 28. oktober 2005 og ble fulltegnet i løpet av tegningsperioden til kurs kr 13. Emisjonen ble vedtatt på ekstraordinær generalforsamling i Awilco Heavy Transport 4. november 2005, slik at aksjekapitalen ble økt til kr 33 millioner gjennom utstedelse av 16 500 nye aksjer. Først samme dag stiftet Awilco Heavy Transport datterselskapet Awillift II AS, som stod som kjøper av Nilos, med en aksjekapital på kr 100 000 fordelt på 100 aksjer med pålydende kr 1 000. Kjøpekontrakt og ombyggingskontrakt ble overdratt fra Awilco til Awillift II.

Ombyggingskontraktene for MT Lucky Lady og MT Nilos ble formelt overdratt til Awilco Heavy Transport 24. november 2005. Ved avtalene ble Wilhelmsen Marine Services erstattet av Awilco Heavy Transport som kjøper.

MT Nilos ble fysisk overlevert fra verftet til Awillift II 2. mai 2006, samtidig som resterende del av kjøpesummen ble betalt.

Ligningsbehandlingen og saksanlegget

Etter å ha innhentet tilleggsopplysninger om de to transaksjonene, varslet Oslo likningskontor 30. november 2007 om endring av Awilcos ligning for inntektsåret 2005. Etter ytterligere korrespondanse, herunder varsel om tilleggsskatt, traff skattekontoret vedtak 31. august 2011. Slutningen lød:

Alminnelig inntekt forhøyes med kr 672 800 150, fra kr - 3 982 392 til kr 668 817 758. Tilleggsskatt ilegges med 45 % på den skatt som kunne vært unndratt.

Awilco hadde lagt til grunn at det samlede vederlaget for eiendelene som ble overdratt til Awilco Offshore og Awilco Heavy Transport var henholdsvis kr 763 366 944 og kr 120 000, mens skattekontoret kom til at vederlaget reelt var henholdsvis kr 549 300 150 og kr 123 500 000 høyere. Skattekontoret mente at emisjonskursen til eksterne investorer på henholdsvis kr 20 og kr 13 gjenspeilte den reelle verdi av det overdratte.

Awilco tok ut stevning mot staten v/Skatt øst 16. november 2011. Staten v/Skatt øst tok til motmæle.

Oslo tingrett - som var satt med to fagkyndige meddommere innen økonomi - avsa 8. februar 2013 dom med slik domsslutning:

1. Skattekontorets vedtak av 31.08.2011 oppheves.
2. Hver av partene bærer sine sakskostnader.

Tingretten kom til at skattekontorets verdsettelse av transaksjonen knyttet til Awilco Offshore med utgangspunkt i emisjonskursen på kr 20 var korrekt, dog slik at det ved skjønnsutøvelsen skulle ha vært hensyntatt at kr 39 975 000 av gevinsten knyttet til overdragelsen av de fire norske aksjeselskaper var skattefri etter fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2-38. Tingretten kom til at skjønnsutøvelsen i forbindelse med inntektstillegget i transaksjonen med Awilco Heavy Transport ikke var tilstrekkelig godt overveid og begrunnet og uttalte at verdien på vederlagsaksjene var «vesentlig lavere» enn emisjonskursen på kr 13, men «klart høyere» enn den kostpris Awilco hadde lagt til grunn. Tingretten kom videre til at det ikke var grunnlag for forhøyet tilleggsskatt på 45 %, men mente 30 % ordinær tilleggsskatt var riktig.

For nærmere detaljer vedrørende saksforholdet vises til tingrettens mer fylldige faktumgjengivelse og lagmannsrettens bemerkninger nedenfor.

Awilco har anket tingrettens vurdering av begge transaksjoner til Borgarting lagmannsrett. Staten v/Skatt øst har inngitt avledet anke vedrørende vurderingen av Awilco Heavy Transport og

spørsmålet om forhøyet tilleggsskatt. Tingrettens vurdering av transaksjonen med Awilco Offshore aksepteres av staten.

Ankeforhandling er holdt over seks rettsdager i perioden 13. - 20. juni 2014 i Borgarting lagmannsretts hus. Lagmannsretten ble satt med to fagkyndige meddommere innen økonomi. Awilco AS møtte ved styreleder Sigurd Thorvildsen og med prosessfullmektig og rettslig medhjelper. Staten v/Skatt øst var representert ved prosessfullmektig og med rettslig medhjelper samt senior skattejuristene Grete Dybsjord og Øystein Kristoffersen. Thorvildsen og seks sakkyndige vitner avga forklaring. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

Den ankende part, Awilco AS, har i hovedtrekk anført:

Tingretten har tatt feil i bevisvurderingen av hvilke eiendeler som ble overført fra Awilco til henholdsvis Awilco Offshore og Awilco Heavy Transport. Det er ikke overført andre eiendeler enn de som fremgår av de relevante overdragelsesavtalene. Tingrettens (og skattekontorets) manglende konkretisering av det som påstås å være overført viser også at det ikke ble overført andre materielle eller immaterielle eiendeler fra Awilco til de to selskapene. Tingrettens synes særlig å ha lagt til grunn en uriktig vurdering av betydningen av de ulike avtalene som ble inngått, samt en uriktig tolkning av virksomhetsbegrepet.

Det anføres videre at tingretten, i likhet med skattevedtaket, har foretatt en gal bevisvurdering når det gjelder hvilket vederlag Awilco mottok for de eiendelene som ble overført. Vedtaket og tingretten har uriktig knyttet vurderingen opp mot de aksjene som ble utstedt til Awilco og ikke det faktiske vederlaget Awilco mottok.

Videre er det galt når både vedtaket og i stor grad tingretten tar utgangspunkt i emisjonskursen i den etterfølgende offentlige emisjonen som verdsettelse av de eiendelene som ble overført fra Awilco til Awilco Offshore og Awilco Heavy Transport. Tingretten tar et riktig utgangspunkt når den avviser at emisjonskursen uten videre er relevant, siden det er ulike investorer og ulike tidspunkt. Industrielle investorer kunne selv inngått tilsvarende byggekontrakter som Awilco inngikk og ville derfor ikke være villig til å betale noen merpris for dette. Det var selve reorganiseringen i seg selv, den økte tilgangen på egen- og fremmedkapital, økt likviditet i investeringen (aksjene), selskapets økte muligheter for fremtidig vekst og investorenes tillit til Awilco som hovedaksjonær som skapte de merverdiene finansielle investorer var villig til å betale for i de etterfølgende emisjonene.

Tingretten tar feil når den kommer til at tegningskursen i Awilco Offshore-emisjonen reflekterer en riktig prising av de eiendelene som ble overført til Awilco Offshore. Tingretten avviser imidlertid med rette at emisjonskursen i Awilco Heavy Transport-emisjonen er riktig verdsettelse av overførte eiendeler. Det fastholdes imidlertid at det ikke forelå merverdier knyttet til denne transaksjonen.

Når det gjelder verdien av det som ble overført til Awilco Offshore, har tingretten kommet til at verdien av aksjeselskapene som eide og drev boligriggene skulle ha vært ca. kr 40 millioner høyere. Denne merverdien er imidlertid skattefri som følge av fritaksmetoden, noe staten har akseptert.

Når det gjelder verdien av de øvrige eiendelene som ble overført til Awilco, aksjene i Awilco Drilling Ltd. og WilCraft Ltd., baserte Awilco sin prising på den nylig inngåtte kontrakten med Keppel FELS verftet. Selv om denne riggen er sammenlignbar med den som ble bygget ved PPL-verftet, er Awilco enig i at PPL kontrakten med tilhørende opsjoner hadde en merverdi sammenlignet med Keppel FELS-kontrakten, særlig på grunn av den gunstige finansieringsløsningen. Budet fra Sinvest underbygger dette. Budets nominelle verdi var USD 38 millioner, men den reelle verdien var langt lavere som følge av blant annet usikkerhet knyttet til gjennomføringen, synergier, aksjevederlag m.m. Awilco har tidligere fremlagt beregninger som viser at den reelle verdien av budet var vesentlig lavere. Awilco aksepterer at den reelle verdien av Sinvest-budet redusert med skatteulempen legges til kjøpesummen for aksjene i Awilco Drilling Ltd.

Awilco kan midlertid ikke skattlegges for 100 % av gevinsten ved salget av Awilco Drilling Ltd. siden Awilco etter en avtale med Sector Speculare AS ikke hadde fulle rettigheter til PPL-pakken. Verdien av oppgjøret av dette selskapets eierandel på kr 35 654 400 må trekkes fra den skattepliktige gevinsten til Awilco.

Tingretten tar videre feil når det legges til grunn at det oppsto en skattepliktig gevinst ved at Awilco benyttet deler av sine fordringer på Awilco Offshore og Awilco Heavy Transport til motregning i tegningsbeløpet for nye aksjer i de to selskapene. Det oppstår ingen fordel for en eneaksjonær som tegner seg for aksjer i eget selskap. Det kan heller ikke oppstå noen fordel ved at fordringen innfris gjennom motregning til pålydende verdi. Tingretten har også uriktig lagt til grunn at det forelå konvertible fordringer. Den aktuelle fordringen har aldri hatt noen merverdi som kunne medføre noen skattepliktig gevinst.

Awilco er enig i tingrettens vurdering om at vilkårene for skjerpet tilleggsskatt ikke er oppfylt. Awilco mener imidlertid at heller ikke vilkårene for ordinær tilleggsskatt er oppfylt. Selskapet har ikke gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i sin selvangivelse. Skattekontoret må anses å ha fått nødvendige opplysninger til å ta opp de aktuelle skattespørsmålene, og derved få et tilstrekkelig grunnlag for å fastsette ligningen til Awilco for inntektsåret 2005. Awilco har ikke opptrådt uaktsomt, slik at de subjektive vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt ikke er oppfylt. Hverken de objektive eller subjektive vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt kan anses bevis med tilstrekkelig grad av sannsynlighet.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Skattekontorets vedtak av 31. august 2011 oppheves.
2. Awilco tilkjennes sakskostnader for tingretten og lagmannsretten.

Ankemotparten, Staten v/Skatt øst, har i hovedtrekk gjort gjeldende:

Awilco overdro en planlagt, utviklet, organisert og oppbygget offshorevirksomhet til Awilco Offshore. I tillegg til de fire norske aksjeselskapene og de to utenlandske selskapene i lavskatteland, omfattet den overdratte offshorevirksomhet kompetanse og organisasjon, avtale om navnet Awilco og en fremforhandlet og etablert gjeldsfinansiering. Overdragelsen utløste

skatteplikt etter skatteloven § 5-1, § 5-30 og § 10-31 og rett til å fastsatte inntekten ved skjønn både etter ligningsloven § 8-1 og § 13-1.

Etter ligningsloven § 8-1 var det grunnlag for å fastsette ved skjønn det faktiske vederlaget Awilco mottok for det overdratte. Grunnlaget for dette er særlig at verdien av den konvertible fordringen som ble mottatt som vederlag var langt høyere enn pålydende og at verdien av det overdratte var langt høyere enn kr 736 366 823 som Awilco oppga. Anvendelsen av skatteloven bygger på at det var interessefellesskap mellom Awilco og Awilco Offshore og at vederlaget mellom uavhengige parter ville vært høyere enn det oppgitte beløp. Emisjonskursen på kr 20 for aksjene i Awilco Offshore viser at verdien av totalpakken som ble overdratt var høyere enn det oppgitte. Det samme følger av merverdier på byggekontraktene, opsjonene og det at det også ble overdratt verdier utover de fire norske aksjeselskapene.

Staten aksepterer at kr 39 975 000 av det skattepliktige inntektstillegget på kr 549 300 150 tilordnes det skattefrie salget av de fire norske aksjeselskapene.

Subsidiært anføres at det foreligger skattepliktig gevinst på Awilcos konvertering av fordring på kr 671 366 850 til 61 033 350 aksjer i Awilco Offshore, jf. skatteloven § 5-1 og § 5-30. Fordringen var konvertibel og konverteringen innebar en realisasjon, med en skattepliktig gevinst som staten også her aksepterer blir redusert til kr 549 300 150. Skatteplikten og gevinsten endres ikke av at Awilco var eiere i Awilco Offshore.

Dersom lagmannsretten skulle komme til at det faktiske vederlaget eller verdien av det overdratte utgjorde mer enn kr 736 366 823, men mindre enn kr 1 285 666 973, må differensen beskattes som gevinst på det overdratte og det resterende beskattes som gevinst på den konverterte fordringen.

Twisten vedrørende transaksjonen med Awilco Heavy Transport gjelder om Awilco overdro mer og tilførte mer verdier til dette selskapet, hva som var verdien av alt dette og hva som var vederlaget. Det anføres at det som ble overdratt og tilført var et totalprosjekt som Awilco hadde planlagt, utviklet og bygget opp. Totalprosjektet omfattet kontrakter for kjøp av tankskip, kontrakter for ombygging av disse til heavytransport skip, utført engineering, kompetanse og organisasjon for byggeoppfølging og teknisk og kommersiell drift, avtale om navnet Awilco og fremforhandlet og etablert gjeldsfinansiering. Overdragelsen utløste skatteplikt etter skatteloven § 5-1 og § 5-30, og rett til å fastsette inntekten ved skjønn etter ligningsloven § 8-1 og skatteloven § 13-1.

Vederlaget for det som samlet ble overdratt var høyere enn vederlaget på kr 120 000 for Awillift. Grunnlaget for dette er særlig verdien av aksjene i Awilco Heavy Transport som Awilco mottok ved konvertering av kr 45,5 millioner av fordringen på kr 62,5 millioner og verdien av det som samlet ble overdratt var langt høyere enn kr 120 000. Anvendelsen av skatteloven § 13-1 bygger på interessefellesskapet, slik at vederlaget mellom uavhengige parter ville ha vært høyere. Emisjonskursen på kr 13 på aksjene i Awilco Heavy Transport viser at markedsverdien på totalpakken som ble overdratt var betydelig høyere enn kr 120 000. Det er ikke grunnlag for å oppheve skattekontorets skjønn som resulterte i et inntektstillegg på kr 123 500 000.

Subsidiært anføres at det foreligger skattepliktig gevinst på Awilcos konvertering av fordring på kr 45,5 millioner til 13 millioner aksjer i Awilco Heavy Transport, jf. skatteloven § 5-1 og § 5-30. Fordringen var konvertibel og konverteringen innebar en realisasjon av en skattepliktig gevinst på kr 123 500 000. Skatteplikten endres ikke av at Awilco var eiere av Awilco Heavy Transport.

Dersom lagmannsretten eventuelt skulle komme til at merverdien av det overdratte utgjorde mindre enn kr 123 500 000, må differansen beskattes som gevinst på det overdratte og det resterende av differansen beskattes som gevinst på den konverterte fordringen.

Det var grunnlag for å ilegge tilleggsskatt med 45 % etter ligningsloven § 10-2 nr 1. Det forelå forsett med hensyn til hvilke opplysninger som ikke ble gitt. Videre anføres at det forelå forsett eller grov uaktsomhet med hensyn til om disse opplysninger var av betydning for ligningen og med hensyn til om unnlatelse av å gi opplysningen kunne føre til for lav skatt.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Anken forkastes for så vidt gjelder skattepliktig inntekt knyttet til overdragelsen av offshorevirksomheten.
2. For øvrig frifinnes staten v/Skatt øst.
3. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakskostnader for begge retter.

Lagmannsretten bemerker:

Saken reiser to hovedproblemstillinger: 1) Hva ble overdratt av Awilco ved de to konserninterne transaksjonene? og 2) Hva er riktig/reelt vederlag for det som ble overdratt?

Hva ble overdratt fra Awilco til Awilco Offshore?

Forut for stiftelsen og overdragelsen av verdier til Awilco Offshore, drev Awilco offshorevirksomhet gjennom fire norske aksjeselskaper og to utenlandske selskaper i lavskatteland (Bermuda). De norske aksjeselskapene var Port Rigmar AS og Wilhelmsen Oil & Gas AS, som eide henholdsvis boligriggene Port Rigmar og Port Reval, og Awilco Sea Beds AS og Awilco Sea Beds II AS som var driftsselskaper for riggene.

Det ene utenlandske selskapet var Awilco Drilling Ltd, som igjen hadde et datterselskap WilPower Ltd. Det er uomtvistet at det her i hvert fall lå én kontrakt for bygging av en jack-up rigg (WilPower) og tre opsjoner på bygging av tilsvarende rigger ved verftet PPL i Singapore. Lagmannsretten finner at det i en verdsettelsessammenheng, mer om dette nedenfor, er riktig å legge til grunn at det her forelå ytterligere én byggekontrakt for en jack-up rigg (WilSuperior), selv om utøvelse av opsjon på denne riggen forutsatte innsprøying av fremmedkapital og ikke var utøvd på transaksjonstidspunktet. Det vises her til Confidential Information Memorandum (nedenfor omtalt som informasjons-memorandum) til Awilco Offshore vedrørende emisjonen til eksterne investorer, datert 13. februar 2005, der det konsekvent er lagt til grunn at det er tale om tre nybyggings-kontrakter (hvorav de to nevnte i Awilco Drilling Ltd). I det følgende omtales disse kontrakter/opsjoner også som PPL-pakken.

Det andre utenlandske selskapet var WilCraft Ltd. Her lå én kontrakt for bygging av jack-up riggen WilCraft og opsjon for bygging av ytterligere en jack-up rigg på verftet Keppel FELS i Singapore.

Andre deler av Wilhelmsen-konsernet ytet tekniske/driftsmessige tjenester i tilknytning til offshorevirksomheten, herunder Wilhelmsen Marine Services AS.

Awilco overdro mer og annet enn de omtalte riggene, byggekontrakter og opsjoner. Etter bevisførselen legges til grunn at Awilco overdro til Awilco Offshore en ferdig utviklet og oppbygget offshorevirksomhet bestående av materielle og immaterielle verdier. Virksomheten omfattet Awilcos opparbeidede kompetanse, organisasjon, navn og forretningsrenomme tilknyttet offshorevirksomheten.

Informasjonsmemorandumet for emisjonen 13. februar 2005 anskueliggjør en del av de sistnevnte verdiene. Om forholdet til Anders Wilhelmsen Group heter det blant annet:

Upon completion of the Private Placement and the agreement with Sector Speculare (see section 9.5), it is envisaged that the Anders Wilhelmsen Group will have an ownership of approximately 53 % of the Company.

The purpose of the Anders Wilhelmsen Group's investment in the Company is to create value for itself and its fellow shareholders. The Anders Wilhelmsen Group expects to remain a significant shareholder in the Company going forward, but considers its investment to be of financial nature and will take its decisions to buy or sell shares in this perspective.

The Anders Wilhelmsen Group intends, for as long as it retains a significant ownership position in the Company, to seek representation on the Board of Directors of the Company.

The Company will, from the outset, have a small organization and will be dependent on purchasing services from outside suppliers. Members of the Anders Wilhelmsen Group will provide such services to the Company under separate contracts. Any such services shall be provided on «arm's length» terms.

Commercial management of the Company's rigs, as well as management functions such as accounting, back-office etc. will be provided by Awilco. See section 9.4.

Day-to-day management of the construction and operation of the rigs will be carried out through a separate management agreement with Wilhelmsen Marine Services AS, a subsidiary of Awilco. -----

The Anders Wilhelmsen Group has stated its intention, for as long as it remains a shareholder of the Company, to refrain from competing investments. It is the intention that any investment in drilling rigs, accommodation rigs, or similar types of equipment, will be offered to the Company, and if declined, will not be made by other companies in the Anders Wilhelmsen Group.

Videre ble det gitt opplysninger om fem sentrale medarbeidere i Awilco Offshore, herunder managing director Henrik Fougner. Videre viste man blant annet til at Sigurd Thorvildsen, administrerende direktør i Awilco, skulle være styreleder i Awilco Offshore.

I samsvar med det som var opplyst i informasjonsmemorandumet ble ledelse, nøkkelpersonell og administrative funksjoner overført/tilført Awilco Offshore fra Awilco og andre selskaper i Wilhelmsenkonsernet. Awilco Offshore kjøpte alle administrative tjenester, både direkte administrativ offshore support og støttefunksjoner, og inngikk tre avtaler med Awilco/Wilhelmsenkonsernet om managementtjenester. Vederlaget Awilco Offshore skulle betale skulle tilsvare kostnadene Awilco hadde ved å levere tjenestene, men ikke overstige markedspris for tilsvarende tjenester.

For øvrig nevnes at managementavtalene ble terminert fra 1. juli 2005 og erstattet av en ny administrativ managementavtale mellom Awilco Offshore og A. Wilhelmsen. Fra samme tidspunkt ble de nevnte fem sentrale medarbeiderne nevnt i informasjons-memorandumet overført til og ansatt i Awilco Offshore. Awilco Offshore ble etter dette bare belastet vederlag for administrative støttefunksjoner.

Av andre mer sentrale punkter i informasjonsmemorandumet nevnes omtalen av banklån på opp til USD 94 080 000 i tilknytning til PPL-pakken og en kredittfasilitet på USD 210 millioner i Nordea. Sistnevnte avtale ble senere formelt inngått den 22. februar 2005.

Den 12. februar 2005 ble Awilco Offshores rett til å bruke Awilco-navnet nærmere regulert, jf. at selskapet ble stiftet allerede 21. januar 2005. Det skulle ikke betales vederlag for navnet. Awilco fikk rett til å terminere avtalen med seks måneders varsel dersom Awilcos eierandel i Awilco Offshore ble redusert til under 20 %. I tillegg var en «non-competition»-erklæring, som opplyst i informasjonsmemorandumet, omfattet av overdragelsen.

Denne tilgangen til kompetanse, organisasjon, navn og renommé som Awilco Offshore mottok - og som tidligere lå i Awilco - var en vesentlig forutsetning for Awilco Offshores evne til å skape verdier og videreutvikle den offshorevirksomhet som tidligere var drevet i Awilco.

Den skatterettslige plassering av overdragelsen

Etter lagmannsrettens syn har tingretten korrekt lagt til grunn at Awilco har overdratt en del av sin virksomhet - offshorevirksomheten - til Awilco Offshore. Fordel vunnet ved virksomhet er skattepliktig etter hovedregelen i skatteloven § 5-1 og særregelen i § 5-30. Første ledd i sistnevnte bestemmelse lyder:

Fordel vunnet ved virksomhet omfatter blant annet fordel vunnet ved omsetning av varer eller tjenester, realisasjon av andre formuesobjekter i virksomheten og avkastning av kapital i virksomheten.

Skatteplikten omfatter gevinst på formuesobjekter i virksomheten (kapitalgevinster) og overdragelse av virksomheten som sådan, helt eller delvis. Også gevinst ved salg av goodwill (forretningsverdi) i forbindelse med overdragelse av virksomheten omfattes, noe som innebærer at hele gevinsten ved salg av en virksomhet blir skattepliktig, jf. Zimmer, Lærebok i skatterett, side 231. Goodwill utgjør den del av virksomhetens verdi som ikke kan henføres til spesielle formuesobjekter.

Innvinning av en fordel kan blant annet skje ved realisasjon. Hva som ligger i skattelovens realisasjonsbegrep fremgår av lovens § 9-2 hvor det innledningsvis i første ledd heter at realisasjon omfatter «overføring av eiendomsrett mot vederlag og opphør av eiendomsrett». Dette omfatter blant annet salg, gavesalg, makeskifte og bytte, samt stiftelse av varige rettigheter i et formuesobjekt mot engangsvederlag. Realisasjon er et tilstrekkelig innvinningskriterium for skatteplikt, men ikke alltid et nødvendig kriterium.

Awilcos hovedanførsel i denne sammenheng er at det ikke er overført andre eiendeler enn det som fremgår av de aktuelle overdragelsesavtaler, med utgangspunkt i at hvert selskap er et eget skattesubjekt som må vurderes for seg.

Lagmannsretten har her og i det følgende delt seg i et flertall og et mindretall. Flertallet består av samtlige av rettens medlemmer unntatt meddommer Wiborg.

Flertallets syn

Etter flertallets syn utgjør ikke Awilcos hovedanførsel en riktig betraktningssmåte. Ovenfor er beskrevet den totalpakken av materielle og immaterielle verdier som ble overdratt. Det er totalpakken, uavhengig av om verdiene kan henføres til de konkrete selskapene som ble overdratt, eller som genereres som følge av sammenslåing av verdier inn under ett selskap, som utgjør den realiserte virksomhet som er gjenstand for gevinstbeskatning.

Når det gjelder verdiene utover de fysiske eiendeler og kontrakter/opsjoner som ble overdratt, kan det reises spørsmål om det er tale om «realisasjon» i skattelovens forstand, jf. § 9-2 som angir at realisasjon innebærer overføring av «eiendomsrett» mot vederlag. Det siktes her til avtalen om management og tekniske tjenester som lå i pakken, personell, styremedlemmer og rett til bruk av Awilco-navnet og den goodwill som er knyttet til denne delen av det hele. I den grad noe av dette skulle falle utenfor realisasjonsbegrepet, må i tilfelle skatteplikt etter flertallets syn forankres direkte i skatteloven § 5-1 første ledd, jf. ordene «enhver fordel vunnet ved». Det vises her til Zimmer: Lærebok i skatterett, 6. utgave, side 251 der det heter:

Et i prinsippet viktig spørsmål, men nå med begrenset praktisk betydning, er om realisasjon er et nødvendig vilkår for skatteplikt for gevinst i virksomhet (bortsett fra uttakstilfeller osv.). Ordlyden i sktl. § 5-30 kunne tyde på det. Spørsmålet er imidlertid om formuleringen «realisasjon av..formuesobjekter» regulerer innvinning av kapitalgevinster

i virksomhet uttømmende, eller om det kan tenkes at skatteplikt for slik gevinst kan baseres direkte på virksomhetsregelen i sktl. § 5-1, 1. ledd, som etter ordlyden ikke oppstiller noe vilkår om realisasjon. Skatteloven av 1911 skulle utvilsomt forstås slik at det var virksomhetsbegrepet i dens § 42, 1. ledd (som tilsvarer sktl. § 5-1, 1. ledd) som trakk grensen for skatteplikten, se under pkt. 8.2. Og fordi det ikke har vært meningen å gjøre materielle endringer i den nye loven, bør denne også forstås slik. Dette korresponderer med at sktl. § 6-2, 2. ledd om «tap i virksomhet» heller ikke krever at det foreligger realisasjon. Rt-1992-1379 Dynapac er et eksempel på at gevinstbeskatning ble basert (og etter dagens lov måtte baseres) direkte på den generelle virksomhetsregelen ----

Awilco hadde tilgang til de aktuelle tjenester, dels selv, og dels fra andre selskaper i Wilhelmsenkonsernet, primært Wilhelmsen Marine Offshore Services. Awilco sørget for, og fremhevet i informasjonsmemorandumet til investorene, at Awilco Offshore fikk tilgang til de samme tjenester. Awilco sørget for at Awilco Offshore også fikk tilgang til styremedlemmer, personell og rett til å bruke navnet Awilco. Det at de aktuelle personer kunne skiftes ut eller slutte, og det at Awilco Offshore fra stiftelsen hadde rett til navnet etter foretaksnavneloven, er i denne sammenheng intet poeng. Det var åpenbart overveiet da Awilco fremhevet at ressurser/kunnskap med mer fra det velrennomerte Awilco/Wilhelmsenkonsernet skulle tilføres det nye selskapet, og at dette utgjorde verdier som Awilco selv mente at andre var villige til å betale (mye) for. Her lå evnen til å skape verdier. Tenkes disse verdiene bort, må selskapet åpenbart prises langt lavere. Den del av vederlaget Awilco mottok som kan henføres til dette, må uansett spørsmålet om utstrekningen av realisasjonsbegrepet, være fordel vunnet ved virksomhet.

Det er uomtvistet at Awilcos skatteplikt ikke omfatter gevinst ved overdragelse av de fire norske aksjeselskapene, idet det foreligger skattefritak for inntekt etter fritaksmetoden i skatteloven § 2-38. Det foreligger imidlertid skatteplikt for gevinst knyttet til overdragelsen av de to utenlandske selskapene med datterselskap (Awilco Drilling Ltd. med datterselskapet WilPower Ltd. og WilCraft Ltd.).

Var det grunnlag for å fravike Awilcos verdsettelse, og i tilfelle ut fra hvilket regelsett?

Staten har anført tre forskjellige rettslige grunnlag som alle leder frem til at skattekontorets inntektstillegg på kr 549 300 150 er riktig, justert for de kr 39 975 000 som tingretten kom til måtte tilordnes det skattefrie salget av de fire norske aksjeselskapene.

Det første grunnlaget er ligningsloven § 8-1. Bestemmelsen gir ligningsmyndighetene adgang til å fastsette hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn for ligningen av den enkelte skattyter etter en fri bevisbedømmelse. Det mest sannsynlige faktum skal legges til grunn. Dersom det må legges til grunn at Awilco overdro mer og mottok ett større vederlag enn det selskapet selv oppga til beskatning, hadde skattekontoret rett til å fastsette vederlaget ved skjønn. Det anføres av staten at vederlaget var kr 1 220 667 000 (verdien av vederlagsaksjene ut fra kr 20 per aksje). Ved overprøving av et slikt skjønn har domstolene i prinsippet full overprøvingskompetanse, men bør vise tilbakeholdenhet med å fravike det skjønnsresultat ligningsmyndighetene har kommet til dersom skjønnet fremstår som godt overveiet og begrunnet, jf. Rt-2009-105 (SEB Enskilda).

Dersom det legges til grunn at Awilco ikke fikk et vederlag på kr 1 220 667 000, anføres at det var grunnlag for å anvende skatteloven § 13-1. Denne bestemmelsen gir ligningsmyndighetene anledning til å fastsette en inntekts- eller formuespost ved skjønn dersom denne «er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning». Domstolene har full kompetanse til å prøve om vilkårene for å anvende bestemmelsen er oppfylt, jf. første ledd, mens tredje ledd gir anvisning på et fritt forvaltningsskjønn med begrenset prøvelsesrett, jf. Rt-2012-1025 (Nordland).

Det siste som anføres er at det foreligger skatteplikt som følge av Awilcos konvertering av fordringen på kr 671 366 850 til 61 033 350 aksjer i Awilco Offshore.

Skattekontoret har i sitt vedtak drøftet samtlige grunnlag for skatteplikt, slik at skatteloven § 8-1 og § 13-1 er drøftet som et prinsipielt grunnlag og gevinst på fordring som et subsidiært grunnlag.

Flertallet er kommet til at skattekontoret hadde hjemmel for det av tingretten korrigerte inntektstillegget i medhold av skatteloven § 8-1, se drøftelsen nedenfor. Det er etter dette ikke nødvendig å gå inn på øvrige grunnlag for skatteplikt. Flertallet vil imidlertid gi uttrykk for det standpunkt at det må foreligge skatteplikt også på de øvrige grunnlag. For så vidt gjelder skatteplikt for gevinst på fordring kan flertallet i all hovedsak slutte seg til tingrettens drøftelse om dette på side 21 til 23 i dommen.

Det faktiske vederlaget - inntektens størrelse fastsatt ved skjønn etter ligningsloven § 8-1

Awilco anfører at det faktiske vederlaget for det som ble overdratt til Awilco Offshore var det avtalte kr 736 366 823, hvorav kr 64 999 973 ble gjort opp kontant, samtidig som det på transaksjonsdagen 13. februar 2005 ble etablert en fordring for restbeløpet på kr 671 366 850 som kunne konverteres til aksjer i selskapet. Fordringen ble konvertert til aksjer 14. februar 2005 til en kurs på kr 11 per aksje, hvorefter Awilco fikk 61 033 350 aksjer. Samtidig ble en begrenset krets av investorer tilbudt å tegne seg i selskapet til en kurs på kr 19 - 20 per aksje.

Spørsmålet er om verdien av retten til konvertering av fordringen til aksjer i Awilco Offshore var tilsvarende pålydende, kr 671 366 850, eller om den reelle verdien var høyere på transaksjonstidspunktet, i så fall hvor mye høyere. Hadde vederlagsaksjene bare en verdi på kr 11 per aksje, slik Awilco har lagt til grunn ved transaksjonen?

Fastsettelse av verdien på de mottatte vederlagsaksjene må baseres på det som er sannsynlig markedspris basert på uavhengige parters prising. I det foreliggende tilfelle ble eksterne investorer tilbudt aksjer til en emisjonskurs på kr 19 - 20 den 13. februar 2005, samme dag som transaksjonen mellom Awilco og Awilco Offshore ble gjort opp. Det ligger i dette at Awilco og selskapets rådgivere - Enskilda Securities og Fearnley Fonds - i forkant mente at Awilco Offshore hadde slik verdi. Emisjonen ble fulltegnet til kr 20 per aksje den 16. februar 2005, to dager før fristen, jf. artikkel i Dagens Næringsliv 18. februar 2005. Selv om det selvsagt ikke kan utelukkes at artikkelen gjengir noe selvskryt, er det grunn til å trekke frem opplysningen der om at emisjonen ble overtegnet fem ganger. Av dette kan man i hvert fall slutte at «markedet» hadde en oppfatning om at selskapet sett fra investors ståsted ikke var ugunstig priset.

De eksterne investorer som man henvendte deg til og som kjøpte aksjer i Awilco Offshore er uavhengige og det må være en rimelig antakelse, i mangel av opplysninger i motsatt retning, at de ikke betalte mer enn det de oppfattet som en riktig markedspris. Hvis investorene mente at emisjonskursen var høyere enn markedsprisen, må det formodes at de ikke ville ha kjøpt aksjer i selskapet.

Awilco anfører at man ikke kan legge emisjonskursen til grunn ved verdsettelsen av vederlagsaksjene som Awilco mottok før emisjonen ble gjennomført. For det første anføres at en industriell investor vil betale mindre enn en finansiell investor, slik at det blir feil å legge til grunn emisjonskurs. Flertallet er enig med statens sakkyndige vitne, professor Bernt Arne Ødegaard, i at Awilcos argumentasjon her er uklar. Ødegaard tar for seg to mulige argumentasjonslinjer; at man faktisk hadde en industriell motpart som var villig til å kjøpe, eller som grunnlag for at likvidasjonsverdien - verdien av aktiva solgt stykkevis - er riktig verdsettelsesprinsipp.

Flertallet slutter seg til professor Ødegards vurderinger om hvorfor begge disse argumentasjonslinjene ikke kan føre frem, se side 39 og 40 i hans presentasjon. En annen mulig forståelse av anførselen er at Awilco fremholder at Awilco Offshore må anses som en industriell investor uten behov for å kjøpe organisasjon og kompetanse, tilsvarende selskaper som for eksempel Transocean. Heller ikke dette kan føre frem. Awilco Offshore ble tilført organisasjon og kompetanse gjennom overtakelsen av Awilcos offshore-virksomhet. Det var ikke noe selskapet besatt på forhånd.

For øvrig er det ikke godtgjort som en alminnelig erfaringssetning at en industriell investor vil betale mindre enn en finansiell investor. Særlig kan synergieffekter medføre at en industriell investor vil være villig til å betale mer enn en finansiell investor.

Et annet argument fra Awilco for at emisjonskursen ikke kan benyttes, er at emisjonsprisen reflekterer andre verdier enn det som ble overført fra Awilco til Awilco Offshore. Tilførselen av økt egenkapital, som det anføres at verken Awilco eller morselskapet A. Wilhelmsen var i en posisjon til å bidra med, skapte muligheten til å realisere opsjoner og økt vekst. På mange måter er dette - slik flertallet ser det - den mest sentrale problemstillingen slik denne saken ligger an, ettersom overdragelsen av eiendeler, konvertering av fordringen og emisjonen så å si skjedde simultant, slik at man kan utelukke mellomliggende begivenheter som kan innvirke på verdsettelsen, jf. mer om dette nedenfor.

Flertallet slutter seg til betraktningene fra statens sakkyndige vitner, professorene Bernt Arne Ødegaard og Thore Johnsen, om at de materielle og immaterielle verdier som ble verdsatt i forbindelse med aksjeemisjonen, allerede lå i Awilco før offshore-virksomheten ble skilt ut til et eget selskap. Verdsettelse av aktiva baseres på de forventede diskonterte fremtidige kontantstrømmene som eiendelene generer. På det tidspunkt hvor overdragelse av eiendeler faktisk skjer (emisjonen) må en ha gjort de nødvendige estimer, og estimerte fremtidige kontantstrømmer for de aktiva som legges til det utfisjonerte selskapet. På utfisjoneringstidspunktet er verdien av aktivaene nåverdien av disse kontantstrømmene.

Aksjeprisen kan verken være lavere eller høyere enn de verdiene som forlater Awilco. Awilco ville ikke ha bragt inn nye deltakere i offshorevirksomheten dersom aksjeprisen ved

aksjeutstedelsen var lavere enn Awilcos vurdering av verdien per ny aksje av selskapets aktiva. Og tilsvarende, nye investorer vil ikke delta i en kapitalutvidelse hvis Awilco verdsetter sine aktiva for høyt.

Det følger av dette at flertallet ikke bygger på vurderingene til professor Espen Eckbo, som argumenterte for at «vekstoppsjonene» ikke lå i Awilco før emisjonen, men var en følge av emisjonen. Flertallet mener at emisjonen i seg selv ikke skapte noen verdi. Emisjonen var mulig å gjennomføre hvis prosjektet hadde tilstrekkelig høy verdi. Emisjonskursen synliggjorde således hvilke verdier som (minst) var til stede.

Det som kunne ha medført en forskjell mellom en prising av verdiene (aksjene) mellom fordringskonverteringen og emisjonen, er om det i perioden skjedde endringer i markedsforholdene eller annet som endret forventningen om fremtidige kontantstrømmer. Det er ikke påpekt noe som kan tilsi noen nevneverdig endring i forventningene.

Også ellers er det flere forhold som bygger opp under en verdsettelse av aksjene til kr 20 per aksje. Det vises til at Sector Speculare den 13. februar 2005 solgte til Awilco sine rettigheter etter en investeringsavtale knyttet til en del av offshorevirksomheten (PPL-pakken), altså samme dag som avtale om gjeldskonvertering mot vederlagsaksjer til kr 11 per aksje ble inngått.

At markedsverdien for vederlagsaksjene i Awilco Offshore var vesentlig høyere enn det Awilco har lagt til grunn i selvangivelsen, styrkes også av at det er sannsynliggjort at det faktisk forelå betydelige merverdier utover det oppgitte vederlaget knyttet til de utenlandske selskapene som ble overdratt. Merverdiene knytter seg til byggekontrakter og opsjon for jack-up rigger. Som nevnt ovenfor må det i en verdsettelsessammenheng legges til grunn at det var tale om tre byggekontrakter og fire opsjoner. Det var dette antallet som skulle realiseres i Awilco Offshore. Flertallet nøyer seg for øvrig her med å vise til verdibetraktningene i tingrettens dom, se side 28 til 31, som i det alt vesentlige er dekkende for flertallets syn. Her omtales blant annet betydningen av budet fra Sinvest på PPL-pakken, oppgangen i riggmarkedet og prisutviklingen på stål, forventningene om ytterligere oppgang i riggmarkedet, samt Awilcos erkjennelse av at det forelå merverdier, om enn ikke i den størrelsesorden som skattekontoret la til grunn. Vurdering av de samlede verdiene er omtalt slik i referat fra styremøte i A. Wilhelmsen 25. januar 2005:

På basis av de forutsetninger som er lagt til grunn når det gjelder verdivurdering av offshore eiendelene vil Awilco kunne frigjøre mer kapital ved en børsnotering enn det som netto er investert i disse eiendelene. Awilco vil således eie 50 % av et børsnotert Awilco Offshore hvor investert beløp allerede er tilbakebetalt. Aksjeposten på 50 % antas å ha en verdi på USD 153 mill.

Utover verdiene knyttet til de tre utenlandske selskapene (PPL-pakken og Keppel FELS kontrakten/opsjonen) lå det betydelige såkalte systemverdier knyttet til kompetanse, navn, finansiering med mer. Vurderingen til professor Thore Johnsen var at verdien av de mottatte aksjene var minst kr 1 220 667 000.

Flertallets konklusjon på dette punkt er at Awilco overdro mer og mottok mer i vederlag enn det selskapet oppga til beskatning, hvoretter det var grunnlag for ligningsmyndighetene å fastsette

inntektens størrelse etter ligningsloven § 8-1. Skjønnnet forbundet med en verdsettelse av det faktiske vederlaget til kr 1 285 666 973 - kontantbeløpet på kr 64 999 973 pluss 61 033 350 aksjer à kr 20, til sammen kr 1 220 667 000 - fremstår som veloverveiet og begrunnet. Det at emisjonskursen baserer seg på aksjekursen på morselskapsnivå og at utstedelse av aksjer i emisjonen ikke innebærer noen oppskrivning av avskrivningsgrunnlagene for de underliggende eiendelene som implisitt er priset, er ingen prisreduserende faktor. Som tingretten, finner flertallet dette forholdet reflektert og hensyntatt i emisjonsprisen/markedsprisen for aksjene i Awilco Offshore.

Awilcos anke blir etter dette å forkaste overensstemmende med punkt 1 i statens påstand.

Hva ble overdratt fra Awilco til Awilco Heavy Transport?

Awilco traff 11. juli 2005 en strategisk beslutning om å gå videre med det som ble betegnet som prosjektet «Heavy Lift», som Awilco hadde arbeidet med en tid. Styret besluttet å erverve et eldre tankskip og ombygge det til et heavyliftskip med kapasitet til å flytte jack-up rigger og semirigger. Samme dag ble datterselskapet Awillift stiftet til bruk for ervervet av MT Lucky Lady. Awilco hadde før dette reist rundt og inspisert mange skip, herunder MT Lucky Lady som ble inspisert i juni 2005.

I styremøte i Awilco 13. oktober 2005 ble det som ledd i den videre fremdriften og utviklingen av prosjektet - nå omtalt som «Prosjekt 'Awilco Heavy Transport'» - besluttet at også søsterskipet MT Nilos - som var blitt inspisert i august 2005 - skulle kjøpes, og at eksterne investorer gjennom en emisjon skulle tilbys å delta i prosjektet. På dette tidspunktet var det utarbeidet et «draft prospect» for emisjonen i Awilco Heavy Transport ASA som ble stiftet 11. oktober 2005. Prospektet ga en oversikt over hele prosjektet, inkludert ombyggingskontrakter for de to skipene, utført engineering fra februar 2005, etablering av styre med Sigurd Thorvildsen fra Awilco som styreleder, hovedtrekkene i gjeldsfinansieringen, samt managementavtaler med Awilco og Wilhelmsen Marine Services.

Etter bevisførselen er det etter flertallets vurdering klart at Awilco overdro et ferdig utviklet prosjekt - Awilcos heavylift prosjekt - til Awilco Heavy Transport. Pareto - som var blitt kontaktet etter sommeren 2005 - bidro med verdsettelse med mer slik at prosjektet kunne tilbys eksterne investorer.

Som ved etableringen av Awilco Offshore, overdro Awilco langt mer, og til langt høyere pris enn det selskapet oppga til beskatning.

Prosjektet som ble overdratt var et investeringsprosjekt i et nisjemarked som inkluderte eiendeler og rettigheter, men som ikke var begrenset til dette. Det som ble overdratt til Awilco Heavy Transport, og senere solgt til eksterne investorer, var ikke begrenset til Awillift med MT Lucky Lady. Forut for overdragelsen var det også inngått avtale om kjøp av MT Nilos. Det var videre inngått avtaler om ombygging av begge skipene.

Det er ikke noe poeng at avtalen med kjøper ga rett til kjøp av MT Nilos først ved stiftelsen av Awillift II 4. november 2005, fordi det allerede i oktober - forut for konverteringen av aksjer og

emisjonen - var klart at retten til kjøpekontrakten skulle overdras som ledd i prosjektet. Dette fremgår klart og uten forbehold både av utkastene til investorpresentasjon fra oktober 2005 (draft prospect) og endelig investorpresentasjon av 26. oktober 2005. Det samme gjelder ombyggingskontraktene. Selv om disse kontraktene først ble formelt overdratt 24. november 2005, var det klart i oktober 2005 at disse skulle overdras som ledd i prosjektet. Dette fremgår klart og uten forbehold både av utkast og endelig investorpresentasjon som ble brukt i forbindelse med emisjonen og som lå til grunn for styrebeslutningen i Awilco 13. oktober 2005. At datterselskapet Wilhelmsen Marine Services sto som overdrager i avtalene endrer heller ikke realiteten i saken. Det som foreligger viser utvetydig at det var Awilco som identifiserte et marked for frakt av rigger med mer på ombygde tankskip, og som planla, videreutviklet og gjennomførte hele prosjektet, inkludert inngåelsen av ombyggingskontraktene.

Som ved overdragelsen til Awilco Offshore, ble Awilcos opparbeidede kompetanse, organisasjon, navn og renommé tilknyttet heavyliftprosjektet tilført eller gjort tilgjengelig som ledd i overdragelsen, nå for Awilco Heavy Transport. Styret i Awilco Heavy Transport skulle rekrutteres fra Awilco med Sigurd Thorvildsen, administrerende direktør i Awilco, som styreleder. Videre vises til forretningsføreravtale og forskjellige management-avtaler av forretningsmessig og teknisk karakter som ble inngått med A. Wilhelmsen, Awilco og Wilhelmsen Marine Services. I tillegg ble det inngått avtale om rett for Awilco Heavy Transport til å bruke Awilco-navnet vederlagsfritt.

Det kan ikke være avgjørende at managementavtalene og retten til å bruke Awilco-navnet formelt ble inngått ultimo oktober 2005 og godkjent i styremøte 26. oktober 2005 i Awilco Heavy Transport. Allerede primo oktober 2005 var det klart at dette var verdier som skulle overføres til selskapet. Som ledd i transaksjonen og emisjonen var det også fremforhandlet gjeldsfinansiering og låneavtaler. Hovedtrekkene og de vesentlige forutsetningene for gjeldsfinansieringen var klare i starten av oktober 2005, selv om låneavtale ikke ble formelt inngått før etter at emisjonen var gjennomført.

Hovedtrekkene i gjeldsfinansieringen ble presentert uten forbehold både i utkastet til investorprospekt, i investorprospektet datert oktober 2005 og i investorpresentasjonen 26. oktober 2005 til bruk for investormarkedet. Det var også presisert som en forutsetning i styremøtet 13. oktober 2005 at gjeldsfinansieringen var på plass for emisjonen ble gjennomført.

På samme måte som med Awilco Offshore-transaksjonen, finner flertallet det klart at den tilgangen til kompetanse, organisasjon, navn og renommé som Awilco Heavy Transport fikk - og som tidligere lå i Awilco - var en vesentlig forutsetning for det nye selskapets evne til å skape verdier og videreutvikle prosjektet som var planlagt og utviklet i Awilco.

Vurderingene gjort av Pareto og DHT Corporate Services underbygger at det forelå slike «systemverdier» selv om deres uttalelser er knyttet til det prosjektet som ble tilbudt og solgt til eksterne investorer i emisjonen og ikke på overdragelsestidspunkt til Awilco Heavy Transport. I et notat utarbeidet av Pareto 24. januar 2008 i anledning ligningssaken, heter det bl.a.:

Det «produktet» som Anders Wilhelmsen gruppen, gjennom sitt heleide datterselskap AWHIT, markedsførte og solgte til kapitalmarkedet november 2005 var på den annen side et totalprosjekt basert på estimerte kostnader for kjøp av tankskip, ombygging til heavy

transport skip, byggeoppfølging, samt fremtidig teknisk og kommersiell drift av slike offshore skip herunder forventning om fremtidig inntjening for slik spesialtonnasje etter konvertering, dvs. fra 2007 og mange år videre. På dette tidspunkt var også management avtale inngått mellom AWHT og WMS (100% eid Anders Wilhelmsen selskap) for bygge/prosjekt oppfølging og senere teknisk og kommersiell drift av skipene som tungløfte skip.

Og videre:

I et stramt marked for offshore skip, den spesialiserte nisjen som offshore tung transport representerer, Anders Wilhelmsen gruppens kompetanse gjennom tidligere tung transport konverteringer, gruppens erfaring med Remontowa verftet fra andre konverteringsoppdrag, kritisk kompetanse for gjennomføring, byggeoppfølging, teknisk og kommersiell drift gjennom management avtale med WMS - alt dette var (og er) en betydelig del av den verdsettelse finansielle aktører som Pareto Securities og investorene gjør forut for en slik investeringsbeslutning.

Likeledes påpekte DHT Corporate Services:

Det som blir tilbudt kapitalmarkedet å delta i ved den rettede emisjonen i Awilco Heavy Transport ASA og Awilco Offshore ASA er en totalpakke som inkluderer estimerte prosjekt- og ombyggingskostnader, selskap med fremforhandlet og etablert fremmedfinansiering, etablerte avtaler som ivaretar operasjonell erfaring relatert til byggeoppfølging, prosjektadministrasjon samt fremtidig teknisk og kommersiell drift.

Den skatterettslige plassering av overdragelsen

Hjemlene for skatteplikt, skatteloven § 5-1 og § 5-30, er de samme som for Awilco Offshore-transaksjonen. Overføring av del av virksomhet er skattepliktig, enten det gjelder inngåtte kontrakter, goodwill eller andre systemverdier. Det gjentas at realisasjon etter ligningsloven § 9-2 er et tilstrekkelig, men ikke nødvendig innvinningskriterium. I den utstrekning «eiendomsretten» til verdiene ikke kan anses overført, er innvinningskriteriet «vunnet ved» virksomhet i skatteloven § 5-1 etter flertallets syn oppfylt. Awilco Heavy Transport var ved stiftelsen 11. oktober 2005 et «tomt» selskap, men per 28. oktober verdsatt av investormarkedet til kr 169 millioner gjennom en emisjon. Det vises til gjennomgangen av bestemmelsene ovenfor.

Awilcos hovedanførsel er også her at det ikke er overført andre eiendeler enn det som fremgår av de aktuelle overdragelsesavtaler. Heller ikke her blir dette - slik flertallet ser det - en riktig betraktningssmåte. Det er den beskrevne totalpakken av materielle og immaterielle verdier som ble overdratt, og det er den realiserte verdien av denne som etter flertallets syn er gjenstand for gevinstbeskatning. Som ved Awilco Offshore-transaksjonen, er det ikke avgjørende for skatteplikten om management- og tekniske tjenester er tilført Awilco Heavy Transport fra Awilco selv eller fra andre selskaper i Wilhelmsenkonsernet. Selv om Awilco Heavy Transport skulle betale vederlag for tjenestene, er det åpenbart at det forelå merverdier som andre var villige til å betale (mye) for. Kjøpers vurdering av selgers evner til å skape fremtidige verdier er helt avgjørende for kjøpers verdsettelse av et selskap.

Det er uomtvistet at Awilcos skatteplikt ikke omfatter gevinst ved overdragelse av aksjene i Awillift AS, idet det foreligger skattefritak for inntekt etter fritaksmetoden i skatteloven § 2-38. Det er de andre elementene i totalpakken, herunder goodwill og systemverdier, som betinger skatteplikt.

Var det grunnlag for å fravike Awilcos verdsettelse, og i tilfelle ut fra hvilket regelsett?

Også i forbindelse med denne transaksjonen anfører staten tre forskjellige rettslige grunnlag som alle leder frem til at skattekontorets inntektstillegg på kr 123 500 000, og ikke Awilcos verdsettelse på kr 120 000, er riktig. Det er tale om fastsettelse ved skjønn etter skatteloven § 8-1 eller § 13-1, med henholdsvis full og begrenset prøvelsesrett for domstolene. Subsidiært anføres skatteplikt som følge av konvertering av fordring.

Flertallet er også her kommet til at skattekontoret hadde hjemmel for inntektstillegget i medhold av skatteloven § 8-1, se drøftelsen nedenfor.

Det er etter dette ikke nødvendig å gå inn på øvrige grunnlag for skatteplikt. Lagt til grunn at det er uriktig å anse vederlaget som differansen mellom 13 millioner aksjer à kr 13 og fordringens pålydende, bemerkes at flertallet er enig med staten i at skjønn må kunne forankres i skatteloven § 13-1. Det foreligger en inntektsreduksjon som følge av interessefellesskapet mellom Awilco og Awilco Heavy Transport. Vederlaget for det overdratte ville klart ha vært høyere enn kr 120 000, slik som Awilco har lagt til grunn.

Tingretten bygget sitt standpunkt om skatteplikt på at det var innvunnet en gevinst ved konvertering av fordringen mot Awilco Heavy Transport. Flertallet er enig i at vilkårene for slik skatteplikt også er til stede på dette grunnlag, men mener ligningsloven § 8-1 er det naturlige valget mellom alternative hjemler slik denne saken ligger an.

Det faktiske vederlaget - inntektens størrelse fastsatt ved skjønn etter ligningsloven § 8-1

Awilco anfører at det faktiske vederlaget for det som ble overdratt til Awilco Heavy Transport var det avtalte kr 120 000 for aksjene i Awillift. I tillegg overtok Awilco Heavy Transport gjelden Awillift hadde til Awilco - USD 10 millioner/kr 62 764 000 - knyttet til kjøpet av MT Lucky Lady. Gjeldsovertakelsen var imidlertid ingen del av vederlaget for det Awilco Heavy Transport mottok; Awilco fikk bare en ny debitor for sitt utestående.

I forbindelse med kapitalforhøyelsen i Awilco Heavy Transport den 20. oktober 2005 tegnet Awilco seg for 13 millioner aksjer. Som vederlag for aksjene ble kr 45,5 millioner av fordringen på kr 62 764 000 benyttet som tingsinnskudd i Awilco Heavy Transport. Fordringen ble konvertert i aksjer til en kurs på kr 3,50 per aksje.

Problemstillingen er her - som i forbindelse med Awilco Offshore-transaksjonen - om den rett som var knyttet til fordringen om å kunne konvertere utestående til aksjer i Awilco Heavy

Transport var en del av vederlaget. Og i så fall hvilken verdi hadde denne retten? Mottok Awilco kun verdier for kr 3.50 per aksje den 20. oktober 2005 slik Awilco anfører?

Etter flertallets vurdering var verdien av den totalpakken som Awilco overdro til Awilco Heavy Transport åpenbart langt høyere enn kr 120 000 slik at skattekontoret hadde hjemmel for å fravike Awilcos verdsettelse og fastsette det reelle vederlaget ved skjønn etter ligningsloven § 8-1.

Mye kan tale for at en tanke om å gjenta opplegget med konvertering av gjeld til aksjer oppsto tidligere, men senest i begynnelsen av oktober 2005 var det klart at fordringen skulle konverteres i aksjer som ledd i en samlet plan. Dette fremgikk både av utkastet til investorpresentasjon av 12. oktober 2005 og referat fra styremøte i Awilco 13. oktober 2005. På samme måte som i Awilco Offshore-transaksjonen, skjedde gjeldskonverteringen i nær sammenheng med den eksterne emisjonen. Selv om den ikke skjedde tilnærmet simultant, slik som i Awilco Offshore, er det utvilsomt at konverteringen skjedde i nær sammenheng med emisjonen. Det vises til at konverteringen fant sted 20. oktober 2005 og at det forut for dette var forutsatt både at det skulle foretas en emisjon og at det skulle foretas en konvertering av fordringen til aksjer i Awilco Heavy Transport som ledd i emisjonen, jf. utkast til investorprospekt 12. oktober og styremøte i Awilco 13. oktober. Tegningsperioden i emisjonen var fra 27. til 28. oktober 2005, det vil si en drøy uke etter konverteringen. Det er ikke tvilsomt at Awilco, som følge av konverteringen, oppnådde en vesentlig større eierandel etter emisjonen enn om konverteringen ikke hadde funnet sted. Som i Awilco Offshore-transaksjonen, ville Awilco til sammenlikning hatt bare en ubetydelig eierandel i Awilco Heavy Transport. Etter emisjonen hadde Awilco en eierandel på om lag 45 prosent i Awilco Heavy Transport, det vil si ca. 12,9 millioner flere aksjer enn uten at konverteringen hadde funnet sted. Reelt sett innebar dette en stor økonomisk verdioverføring til Awilco, langt ut over de kr 120 000 Awilco la til grunn i selvangivelse/næringsoppgave.

Tingretten - som valgte å anse konverteringen av fordringen til aksjer som den skatteutløsende begivenhet - kom her til at emisjonskursen ikke ga tilstrekkelig veiledning for verdsettelsen av det overdratte slik som ved Awilco Offshore-transaksjonen, selv om etablering, organisering og overføring av de to prosjekter/virksomheter i stor grad var sammenfallende. Som grunnlag for å skille viser tingretten blant annet til at Awilco Heavy Transport var klart mer preget av usikkerhet og risiko og større markedsusikkerhet, herunder et sterkt fall i oljepris og børskurser i midten av oktober. Videre vises til at organisasjonen i Awilco Heavy Transport var mindre og at den reelle driften i større grad ble utført av Awilco. Samlet vurderte tingretten det slik at «heavyliftprosjektet - slik det fremsto både på konverterings- og emisjonstidspunktet - ikke i samme grad (bar) preg av å være en igangværende, etablert virksomhet slik som Awilcos offshorevirksomhet» og at disse forholdene i liten grad ble reflektert i skattekontorets vedtak. Tingretten mente det ikke var grunnlag for å avvise relevansen av at en industriell investor ikke var villig til å betale samme pris som en finansiell investor fordi investeringen ville bli vurdert som for kostbar.

Tingretten fremholdt også at det, i motsetning til det som var tilfelle for prisingen av vederlagsaksjene i Awilco Offshore, forelå vesentlig færre holdepunkter for at emisjonsprisen reflekterte merverdiene av de aktiva som lå i Awilco Heavy Transport på konverteringstidspunktet, sml. blant annet avtalen med Sector Speculare, budet fra Sinvest og konstateringen av konkrete merverdier knyttet til kontrakter og opsjoner. Tingretten konkluderte

med at verdien av vederlagsaksjene «var vesentlig lavere enn emisjonskursen på NOK 13 per aksje», men «klart høyere enn kostpris».

Lagmannsrettens flertall har et annet syn og er enig med staten i at emisjonskursen på kr 13 per aksje gir god veiledning for den skjønnsmessige fastsettelse av vederlaget etter ligningsloven § 8-1.

Fastsettelse av verdien på de mottatte vederlagsaksjene må her - som ved Awilco Offshore - transaksjonen baseres på det som er sannsynlig markedspris basert på uavhengige parter prising.

Erik Holsten i Pareto ble, i følge sin forklaring under ankeforhandlingen, kontaktet av Awilco «etter sommeren 2005». Og han brukte noen arbeidsdager på å foreta inntektsberegninger og vurdere markedsverdier i tilknytning til prosjektet. Det er uklart når den endelige fastsettelse av prisen for aksjene ved emisjonen ble fastsatt, men dette skjedde senest 12. oktober 2005, sml. utkast til investorpresentasjon. I følge Holsten hadde Awilco v/Thorvildsen argumentert for at riktig pris per aksje var nærmere kr 20, idet han viste til et annet tilsvarende prosjekt som gjennomførte en emisjonen på et slikt nivå. Holsten og Thorvildsen «landet på» en pris på kr 13 per aksje. Åtte dager senere, den 20. oktober 2005 konverterte Awilco kr 45,5 millioner av sin fordring til kr 3,50 per aksje. Den 27. og 28. oktober 2005 ble emisjonen fulltegnet til kr 13 per aksje.

Awilco anfører også her at emisjonskursen ikke kan legges til grunn ved verdsettelsen av Awilcos fordring/aksjekjøp fordi en industriell investor ville betale mindre for det overdratte enn en finansiell investor. Flertallet er - som ved Awilco Offshore-transaksjonen - heller ikke her enig. Det vises til drøftelsen ovenfor og gjentas at det fortsatt er uklart hvordan Awilco her resonnerer, jf. professor Ødegaards betraktninger. Det tilføyes at Awilco Heavy Transport ikke var en industriell investor. Den omstendighet at Awilco var industriell kan ikke være noe poeng da selskapet befant seg på selgersiden. I det hele er det ikke godtgjort som noen alminnelig erfaringssetning at en industriell investor vil betale mindre enn en finansiell investor.

Tilsvarende som ved Awilco Offshore-transaksjonen, er flertallet uenig med Awilco i at emisjonskursen ikke kan benyttes i forbindelse med verdsettelsen fordi denne reflekterer andre verdier enn det som ble overført fra Awilco til Awilco Offshore. Det vises til drøftelsen overfor. Lagmannsretten er enig med professorene Ødegaard og Johnsen i at alle verdier som forelå på emisjonstidspunktet også forelå på overdragelsestidspunktet og tidspunktet konverteringen av fordringen til aksjer fant sted, og tilsvarende uenig med professor Eckbo.

Det er imidlertid på det rene at det var langt større mulighet for at investormarkedet som Awilco henvendte seg til, ikke var villig til å betale den prisen Awilco/Pareto mente Awilco Heavy Transport var verdt. Problemer med å fulltegne emisjonen viser dette. Awilco selv måtte tegne seg for 10 % av aksjene, og Pareto og selskapets partnere var andre som måtte kjøpe aksjer for å sikre fulltegning.

Heller ikke dette gjør etter flertallets syn emisjonskursen uegnet som målestokk for verdien av Awilco Heavy Transport på konverteringstidspunktet. Det er viktig å se at det senest fra begynnelsen av oktober 2005 forelå en samlet plan om at heavyliftprosjektet skulle overføres til Awilco Heavy Transport og at Awilco skulle sitte igjen med 45 % av selskapet etter emisjonen.

Awilco hadde nærmest ingen risiko, idet endelig formalisering ble utsatt til tidspunkter oppunder og etter emisjonen. Om emisjonen ikke hadde gått igjennom, kunne alt - bortsett fra kjøp og ombygging av MT Lucky Lady - ha vært reversert. Og i siste omgang ble også emisjonen gjennomført.

I siste omgang blir spørsmålet om det skjønn som ledet skattekontoret frem til å benytte emisjonskursen som verdianslag på vederlagsaksjene er godt overveid og begrunnet. Den omstendighet at det ikke her foreligger andre transaksjoner eller forhold slik som i forbindelse med Awilco Offshore, jf. Sector Speculare-avtalen og Sinvest-budet, kan i seg selv ikke gi grunnlag for å sette skjønnet til side. Etter flertallets syn er det heller ingen feil ved skjønnet at merverdiene ikke direkte kan knyttes til de fysiske eiendeler og inngåtte kontrakter, men ligger i det som i saken også er omtalt som goodwill og «systemverdier», og som i siste omgang er markedets vurdering av Awilco Heavy Transports evne, i samarbeid med Awilco og andre deler av konsernet, til å skape fremtidige inntekter. Heller ikke den midlertidige børsuroen som følge av fall i oljepris som forelå i perioden mellom konverteringen av fordringen og emisjonen, gir grunnlag for å slutte at verdien var nevneverdig forskjellig på de to tidspunktene.

Emisjonskursen på kr 13 per aksje ga et riktig uttrykk for de verdier Awilco tilførte Awilco Heavy Transport ved overføring av prosjektet. Utgangsverdien på 13 millioner aksjer à kr 13 med fradrag for utgangsverdien på kr 45,5 millioner som Awilco la til grunn, gir et inntektstillegg på kr 123 500 000 slik skattekontoret har beregnet.

Etter dette blir staten v/Skatt øst å frifinne i forhold til Awilcos krav om opphevelse av skattekontorets vedtak av 31. august 2011 hva angår Awilco Heavy Transport-transaksjonen.

Tilleggsskatt

Skattekontoret har i medhold av ligningsloven § 10-2 nr. 1 og 10-4 nr. 1 ilagt tilleggsskatt med 45 % på den skatt som kunne vært unndratt/inntektstillegget. Den ilagte tilleggs-skatten utgjorde kr 84 772 818. Det er reglene om tilleggsskatt i ligningsloven før lovendring 19. juni 2009 som er lagt til grunn.

Etter ligningsloven § 10-2 nr. 1 kan ligningsmyndighetene ilegge tilleggsskatt dersom skattyter i selvangivelse, næringsoppgave eller annen oppgave til ligningsmyndighetene har gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger» og de mangelfulle opplysninger «har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt».

Flertallet finner det utvilsomt at Awilco ikke har oppfylt sin opplysningsplikt etter ligningsloven § 10-2 nr. 1. Flertallet tar ikke stilling til om Awilco har gitt «uriktige» opplysninger fordi den reelle verdien av vederlaget avvek så betydelig fra det som ble lagt til grunn for selvangivelsen, jf. Rt-1999-1087 (Baker Hughes) og Rt-2012-1648 (Statoil) i forhold til to-års fristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3. Uansett har Awilco gitt ufullstendige opplysninger slik begrepet er forstått og lagt til grunn i rettspraksis. En mer fyldig gjennomgang av denne rettspraksis er gitt i tingrettens dom. Flertallet nøyer seg med å trekke frem ligningsloven § 4-1 om at en skattyters alminnelige opplysningsplikt går på å gi opplysninger som bidrar til «at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt». Videre heter det i ligningsloven § 4-3 nr. 1:

Selvangivelse, herunder forhåndsutfylt selvangivelse, 2 skal inneholde spesifisert oppgave over skattyters brutto formue og inntekt, fradragsposter og andre opplysninger som har betydning for gjennomføringen av ligningen. Skattyter plikter ikke å føre opp beløp for poster som må ansettes ved skjønn, men skal gi de opplysninger som er nødvendige for at ligningsmyndighetene kan fastsette beløpet.

Flertallet er enig med tingretten i at en skattyter ikke må opplyse om alt det staten har fremholdt manglet av opplysninger vedrørende de to transaksjonene. De avgjørende er at det ikke fremgikk tilstrekkelig opplysninger til at ligningsmyndighetene kunne danne seg et bilde av den samlede og planmessige overføringen av offshorevirksomheten og heavyliftprosjektet fra Awilco til datterselskapene. Flertallet slutter seg til tingrettens vurdering med videre tiltredelse av skattekontorets vedtak:

Etter rettens syn skulle det vært gitt mer utfyllende opplysninger om det faktiske innholdet og omfanget av transaksjonene Awilco foretok i vedlegg til selvangivelsen. Med de mangelfulle opplysningene som fulgte selvangivelsen og de spredte og ufullstendige opplysningene som før øvrig forelå, hadde ligningsmyndighetene etter rettens syn ikke tilstrekkelig grunnlag til å identifisere og ta opp de aktuelle skattespørsmål som oppstod som følge av transaksjonene, som var mellom nærstående. Transaksjonene var mellom nærstående og omfattet både overdragelse av en rekke aktiva og etterfølgende gjeldskonvertering til aksjekapital til vesentlig lavere kurs en emisjonskursen. For retten framstår det som klart at dette reiste skatterettslige problemstillinger hvor den skatterettslige løsningen kunne være uklar eller tvilsom og hvor det var påregnelig at ligningsmyndighetene ville ha behov for et tilstrekkelig faktagrunnlag for fastsette riktig ligningsvedtak. Retten tiltrer i det vesentlige det som er framholdt i vedtaket om dette, hvor det heter:

I den foreliggende sak er det gjennomført to større transaksjoner hvor man har foretatt såkalte spin-offs av prosjekter/forretningsideer igangsatt av Awilco AS. Dette har man gjort ved å legge to forretningsområder ned i nystiftede datterselskaper for så å invitere eksterne investorer til å delta. I denne prosessen er det foretatt en rekke overføringer til nærstående. Deretter er det foretatt konverteringer av fordringer til en åpenbar underkurs sammenlignet med det de eksterne investorene måtte betale for å delta i samme forretningside.

De opplysninger som selskapet anfører å ha gitt, både det som følger av aksjonærregisteroppgavene og det som følger av øvrige vedlegg, er begrensede og gir på ingen måte oversikt over de begivenhetene som fant sted i Awilco AS i 2005. Selv ikke med en omfattende studie av de aktuelle oppgavene, ville skattemyndighetene hatt mulighet til å danne seg et egnet bilde av det faktiske hendelsesforløpet. Det man i beste fall kan lese ut av de aktuelle oppgaver, er at det er overdratt visse aksjeporteføljer. Vesentlige forhold er ikke omtalt, slik som hvem eiendelene og aksjene ble overdratt til, at overdragelsene skjedde som ledd i en samlet overføring til nærstående, at det samtidig skjedde konverteringer av fordringer til underkurs og deretter emisjon til en høyere kurs mot eksterne aktører osv.

Skyldkravet for forhøyet tilleggsskatt - forsett eller grov uaktsomhet - knytter seg til begge de objektive vilkårene for å ilegge tilleggsskatt. Skattyter må altså ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger forsettlig eller grovt uaktsomt. Videre må skattyter ha utvist forsett eller grov uaktsomhet når det gjelder spørsmålet om de uriktige eller ufullstendige opplysningene har eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt. For at det skal foreligge grov uaktsomhet må det foreligge en kvalifisert klanderverdig opptreden som foranlediger sterke bebreidelser for mangel på aktsomhet, jf. Rt-1970-1235.

I motsetning til tingretten, har flertallet kommet til at et er grunnlag for å ilegge tilleggsskatt med forhøyet sats på 45 % slik skattekontoret kom til.

Sigurd Thorvildsen, managing director i Awilco i 2005 og blivende styreleder i Awilco Offshore og Awilco Heavy Transport, forklarte under ankeforhandlingen at det ikke ble trukket inn skattekyndighet i forbindelse med de to transaksjonene. Etter flertallets syn har det klart formodningen mot seg at det ikke ble trukket inn slik kyndighet, spesielt sett hen til de store beløp transaksjonene gjaldt og at det måtte være åpenbart at fremgangsmåten ved gjennomføringen kunne avstedkomme store skattbare inntekter med tilhørende skattekrav. Saken er imidlertid ikke bevist på en slik måte at flertallet kan legge til grunn at det minst foreligger kvalifisert sannsynlighetsovervekt for at Awilco var klar over at håndteringen av transaksjonene var skatterettslige tvilsomme, slik at det kan konstateres forsettlig opptreden.

For øvrig reiser ikke saken spørsmål om bevisskravet i forhold til faktum, herunder om det før endringen av ligningsloven i 2009 var slik at forhøyet tilleggsskatt forutsatte at strafferettens bevisskrav var oppfylt. Det avgjørende faktum for at Awilco i hvert fall har opptrådt som grovt uaktsomt i forhold til begge transaksjoner er ikke omstridt.

Flertallet finner klart at unnlatelsene av å opplyse om helheten og sammenhengen i de to store transaksjonene, som omfattet betydelige aktiva, klart må betegnes som grovt uaktsomt. Opplysningene som framgikk av selvangivelsen var så ufullstendige og mangelfulle at skattekontoret ikke hadde noen mulighet til selv å identifisere og ta opp de aktuelle skattespørsmål som oppsto som følge av transaksjonene.

Slik lagmannsretten ser det sto Awilco med «fasiten» med hensyn til markedsverdien av det overdratte. Dette i motsetning til mange andre saker om konserninternt transaksjoner og armlengdeprinsippet der man ikke har klare markedspriser å vurdere opp mot. Både ved Awilco Offshore-transaksjonen og Awilco Heavy Lift-transaksjonen hadde man funnet frem til en gruppe investorer som var villige, og som faktisk betalte, langt mer enn det Awilco mer eller mindre samtidig betalte for sine aksjer i de to selskapene. Awilco har ikke maktet å formidle på en måte som kan gi grunnlag for å bedømme Awilcos opptreden som annet enn grovt klanderverdig, hvorfor det er den industrielle og ikke også den finansielle investor som er den relevante målgruppe ved verdsettelsen. To så store sprik i verdi på nærmest samtidige transaksjoner, tilsier at Awilco skulle ha gjort ligningsmyndighetene oppmerksomme på karakteren av transaksjonene, spesielt når det ikke forelå noe slags praksis for Awilcos håndtering og som selskapet kunne ha støttet seg på. Flertallet finner det ikke formildende at det i 2005 ikke forelå særskilte regler for dokumentasjon av anvendte internpriser.

Statens avledete anke har også på dette punkt før frem.

Mindretallets syn

Mindretallet, meddommer Wiborg, er kommet til at det ikke er grunnlag for å sette til side Awilcos verdsettelse. Dette gjelder i forhold til begge transaksjoner.

Mange aksjeinvestorer er villige til å betale en «premium» for å få tilgang på noe de selv ellers ikke kan få tilgang til på grunn av manglende kunnskap om det underliggende markedet og/eller fordi de ikke kan få kjøpt «en liten bit» av en rigg/skip. «Små biter» finnes det ikke et marked for og derfor er aksjeinvestorer villige til å betale ekstra for tilgangen på det underliggende markedet. Derfor er emisjonen i seg selv en verdiutløsende faktor. Man er villig til å betale mer for en idé enn hva de reelle underliggende verdiene skulle verdsettes til. Det er slik aksjemarkedet fungerer.

Flertallet mener at emisjonen i seg selv ikke skapte noen verdi. Emisjonen var mulig å gjennomføre hvis prosjektet hadde tilstrekkelig høy verdi. Emisjonskursen synliggjorde således hvilke verdier som (minst) var til stede. Mindretallet ansette det som en selvfølge at emisjonene skaper verdi, det er faktisk slik aksjemarkedet fungerer. Det er den som utløser muligheter til å bygge rigger/skip som kan gi en fremtidig høyere kontantstrøm. Dette ble bekreftet av statens vitne Thore Johnsen som opplyste at verdien uten emisjonene skulle ha vært mye lavere om man ikke fikk til emisjonen. Kontantstrømmene er avhengig av en aksjeemisjon i og med at uten en emisjon kunne ikke riggene/skipene bygges/konverteres og derved skulle en kontantstrøms verdivurdering vært mye lavere.

Det at det ved begge transaksjoner ble fremforhandlet gjeldsfinansiering og låneavtaler er ikke et argument for å legge til grunn emisjonskursene. Ingen industrielle investor betaler noe som helst for fremforhandlede låneavtaler. Dessuten hadde låneavtalene krav om nyemisjoner. Dette betyr at hvis det ikke blir noe av emisjonene, blir det ingen lån og derved ingen fremtidige kontantstrømmer.

Hva spesielt gjelder Awilco Offshoretransaksjonen bemerkes at budet fra Sinvest ikke kan brukes som et støtteargument for å legge emisjonskurs til grunn. Sinvest kom med et svært løst bud, kombinert med en del vilkår. Videre ønsket Sinvest for en stor del å bruke egne aksjer som betaling.

Etter dette er det mindretallets syn at Awilco har vunnet saken fullstendig idet det heller ikke er grunnlag for tillegsskatt. Etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd bør staten ved Skatt Øst betale Awilcos sakskostnader for begge instanser.

Avslutning - sakskostnader

I tråd med flertallets oppfatning har staten v/Skatt Øst vunnet saken for lagmannsretten, idet anken fra Awilco forkastes og den avledede anken fra staten har ført frem, og staten har krav på å få dekket sine sakskostnader etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd, jf. annet ledd. Det er ikke grunnlag for å lempe på dette ansvaret helt eller delvis etter bestemmelsens tredje

ledd. Advokat Søvik har fremlagt kostnadsoppgave som omfatter salær med kr 1 794 031,25 inklusive merverdiavgift. I tillegg kreves dekket hotellutgifter til rettslig medhjelper med kr 9 496,25, samt honorar, reise og opphold til professor Thore Johnsen og professor Bernt Arne Ødegaard med henholdsvis kr 150 250 og kr 121 471, slik at det samlede kravet er kr 2 075 248,50. I tillegg kommer ankegebyret på kr 20 640. Sakskostnader tilkjennes samlet med kr 2 095 888,50, jf. tvisteloven § 20-5. I tillegg blir Awilco ansvarlig for godtgjørelsen til de fagkyndige meddommerne for lagmannsretten.

Etter tvisteloven § 20-9 annet ledd skal lagmannsretten legge sitt resultat til grunn ved avgjørelsen av sakskostnader for tingretten. Det var imidlertid slik at tingretten kom til at kr 39 975 000 av et inntektstillegg på kr 549 300 150 i forbindelse med overdragelse til Awilco Offshore skulle tilordnes det skattefrie salget av de fire norske aksjeselskapene. Dette er ikke anket av staten, og skatten m/tilleggsskatt som inntektstillegget ville ha medført, er av en slik størrelsesorden - både sett opp mot den aktuelle transaksjon og mot begge transaksjoner sett under ett - at flertallet mener at staten ikke har vunnet saken «i det vesentlige» for tingretten, sml. tvisteloven § 20-2 annet ledd. Hver av partene bærer derfor egne sakskostnader for tingretten.

Dommen er avsagt under ovenstående dissens.

Domsslutning:

- 1. Anken fra Awilco AS forkastes for så vidt gjelder skattepliktig inntekt knyttet til overdragelsen av offshorevirksomheten.*
- 2. For øvrig frifinnes staten v/Skatt øst.*
- 3. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Awilco AS til staten v/Skatt øst 2.095.888,50 - to millionerognittifemtusenåttehundreogåttiåtte 50/00 - innen to uker fra forkynnelsen av dommen.*
- 4. Hver av partene bærer egne sakskostnader for tingretten.*

Tingrettsdommer

SKN 14-098 Realisasjon av konvertible obligasjoner

Lovstoff: Skatteloven § 9-3.

Oslo tingrett: Dom av 9. mai 2014, **sak nr.:** TOSLO-2013-97215 (13-097215TVI-OTIR/07).

Dommer: Lise Bogen Behrens

Parter: Lani Invest AS (advokat Harald Hauge) mot Staten v/skatt øst (advokat Nils Sture Nilsson).

Sammendrag: Saken reiste spørsmål om gevinst ved realisasjon av konvertible obligasjoner var skattepliktig. Tingretten fant at gevinst ved konvertering av lån til aksjekapital var skattepliktig. Selskapets virksomhet var pengeplassering i investeringsobjekter og det var tilstrekkelig tilknytning mellom virksomheten og de konvertible obligasjonene. Tilleggsskatt ble opprettholdt.

Saken gjelder gyldigheten av Skatteklagenemndas av 30.11.2012 som fastholdt gevinstbeskatning og tilleggsskatt ved realisasjon av to konvertible obligasjoner i 2010.

1. Framstilling av saken

Lani Development AS («Lani») var et investeringsselskap med kapitalbase på mer enn en milliard kroner. Selskapet drev investeringsvirksomhet hvor man bl.a. kjøpte og solgte aksjer, hadde en til to heltidsansatte og ble i 2013 innfusjonert i morselskapet Lani Invest AS, som er saksøker i vår sak. Saken gjelder skatteåret 2010 slik at fusjonen ikke får annen betydning enn at partsangivelsen endres til Lani Invest AS.

Ved å inngå to investeringsavtaler i 2007 ytte Lani to større konvertible obligasjonslån til NBT AS («NBT»). En konvertibel obligasjon er en fordring som gir innehaveren (Lani) rett til å konvertere fordringen til aksjer i utstedende selskap (NBT) til en fastsatt kurs. NBT driver virksomhet innen alternativ energi, altså annen virksomhet enn Lani.

Ved konvertering av obligasjonslånet i juli 2010 oppnådde Lani en gevinst på kroner 39 270 804. Problemstillingen i saken er hvorvidt gevinsten er skattepliktig. Da obligasjonene var rentebærende, nevnes at Lani under hovedforhandlingen erkjente skatteplikt for gevinsten ved konvertering av rentekravet, slik at skatteplikt for den delen ikke lenger er tema.

Det nevnes at to ytterligere konvertible obligasjonslån som Lani ytte til NBT i 2009, ikke er omfattet av saken da aksjenes markedsverdi ved konvertering ikke ble vurdert å overstige avtalt konverteringskurs.

Konverteringsgevinsten ved de to førstnevnte obligasjonene ble ikke nevnt i Lanis selvangivelse for 2010. Først ved revidert ligning i mai 2012, et resultat av bokettersyn, besluttet Skattekontoret å beskatte gevinsten. Det ble ilagt 30 % tilleggsskatt på til sammen 3 780 241 kroner, hvor andelen knyttet konvertering av rentekravet ikke lenger er bestridt. Retten skal prøve gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak av 30.11.2012 som oppretthold Skattekontorets vedtak.

Den 3.6.2013 tok Lani ut stevning mot saksøkte Staten v/Skatt øst med påstand om at likningen for 2010 skal oppheves og det legges til grunn at en gevinst på kroner 45 002 866 er skattefri. Påstanden vedrørende beløp er senere nedjustert til kroner 39 270 804 som følge av erkjent skatteplikt for konvertert rentekrav. Subsidiært var påstanden at ligningen skulle oppheves og at tilleggsskatten skulle frafalles ved ny ligning.

Ved tilsvaer 2.9.2013 la Staten v/Skatt øst («Staten») ned påstand om frifinnelse.

I stevningen var Lanis anførsel at gevinsten var skattefri som følge av fritaksmetoden i skatteloven § 2-38. Under saksforberedelsen frafalt Lani dette, og anførte i stedet at gevinsten er skattefri med hjemmel i skatteloven § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1, som angir at gevinst ved realisasjon av «*andre gjeldsbrev enn mengdegjeldsbrev*» er unntatt fra skatteplikt så fremt gevinsten har oppstått ved realisasjon «*utenfor virksomhet*».

Partene er enige om at de konvertible obligasjonene *utgjorde «andre gjeldsbrev enn mengdegjeldsbrev»*, slik at tvisten er begrenset til om det forelå gevinst ved realisasjon «*utenfor virksomhet*».

Hovedforhandling ble avholdt 4. - 6. mars 2014. Lani Invest AS, møtte ved økonomidirektør Ketil Kvalvik og var representert av advokat Harald Hauge. Staten var representert av advokat Sture Nilsson. Seniorskattejuristene Frode Kristiansen og Veslemøy Grong fulgte forhandlingene på vegne av Staten. Kun Kvalvik avga forklaring.

2. Saksøkerens påstandsgrunnlag

Det er ikke grunnlag for skatteplikt på gevinsten ved konverteringen av obligasjonene til aksjer og dermed heller ikke grunnlag for tilleggsskatt.

2.1 Det foreligger ikke grunnlag for gevinstbeskatning

Spørsmålet er om de konvertible obligasjonene er fordringer «i næring»; jfr. regelen om fradragsrett for tap på fordring «i virksomhet» i skatteloven § 6-2 andre ledd, og den symmetriske regel i § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1 for gevinstbeskatning som er aktuell i vår sak. Først om fordringen anses som fordring «i næring» foreligger skatteplikt. Den tradisjonelle forståelsen av begrepet «i næring» er i behold, slik at det ikke foreligger skatteplikt. Saken er prinsipiell da det ikke finnes lignende tilfeller hvor det er konstatert skatteplikt.

Tilknytningskriteriet i skatteloven § 9-3 første ledd om gevinstbeskatning og fradragsreglene i § 6-2 (2) og § 9-4 er adskillig snevrere enn i generalbestemmelsen om skatteplikt i skatteloven § 5-1 (1). Det er underlig at Staten ikke er enig i det så lenge man erkjenner at det er symmetri

mellom bestemmelsene om gevinstbeskatning og fradragsrett. Vedrørende fradragsrett anfører Staten normalt at det skal mye til for at det foreligge tilstrekkelig tilknytning.

Ved tolkning av unntaket fra gevinstbeskatning i skatteloven § 9-3 må man være bevisst at skatteloven § 9-4 første ledd utgjør en symmetrisk fradragsregel for tap. Det følger allerede av skatteloven i § 6-2 (1) at det gis fradrag for tap ved realisasjon av formuesobjekter i og utenfor virksomhet etter de nærmere regler og med de begrensinger som følge av kapittel 9. Når tap ikke er fradragsberettiget vil ikke gevinst være skattepliktig. Dommer om fradragsrett vil illustrere hvorvidt det foreligger skatteplikt. Det er sentralt å ha dette i mente da lovgivers fokus har vært unngå å gi fradragsrett ved tap på fordringer fordi disse typisk går med tap. En annen løsning ville vært ødeleggende for skatteprovenyet.

Skal man få fradrag for tap, kreves det etter rettspraksis en særlig nær tilknytning til virksomheten, noe som dermed også må kreves for å fastslå skatteplikt ved gevinst. Virksomhetsbegrepet i skatteloven § 9-3 har et så snevert innhold at det ikke omfatter realisasjon av fordring som er etablert for å oppnå avkastning av kapitalen.

Det er utvilsomt at Lani drev investeringsvirksomhet, men det er likevel ikke slik at gevinsten i henhold til skatteloven § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1 er oppstått i virksomhet. Tilknytningsvilkåret er ikke oppfylt.

Skatteloven § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1 er en innholdsmessig uendret videreføring av skatteloven 1911 § 43 (2) b slik den lød etter skattereformen 1992 da det generelle verdipapirunntaket ble fjernet. Unntaket for enkle fordringer har både før og etter skattereformen av 1992 gått foran den generelle skatteplikten for gevinster i «virksomhet». Den eldre læren om «i næring», altså det man kaller tilknytningskriteriet, er fortsatt gjeldende rett for verdipapir omhandlet i unntaket i § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1. Verken nå eller tidligere har det rokket ved unntaket at man driver med verdipapirer i stor skala. Det foreligger ingen indikasjoner fra lovgiver, Høyesterett eller skattemyndighetene om at den eldre læren er endret. Partene er enige om at det foreligger symmetri, slik at det ikke er en lære for tap og en annen for gevinst.

At den tradisjonelle læren om «i næring» er videreført for enkle fordringer følger av Høyesterettspraksis som for eksempel. Rt-2008-145, og også bl.a. av Prop. 1 LS (2011-2012) pkt. 15.2, Fredrik Zimmer Lærebok 2014 s. 258, Lignings-ABC 2010/11 s. 1114, Skattedirektoratets prinsipputtalelse av 4.4.2012 [USKD-2012-28] og Norsk Lovkommentar, til skatteloven § 6-2, note 394. Det foreligger ingen indikasjoner på at læren er forandret eller at det å drive investeringsvirksomhet skaper tilstrekkelig tilknytning. Man må kunne forvente en klargjøring fra lovgiver hvis praksis vedrørende «i virksomhet» var ment å endres.

I Lignings-ABC 2010/11 fremgår det under punkt 4.5 at «*Er hovedformålet å oppnå avkastning av kapitalen, typisk hvor fordringshaveren også er aksjonær, anses tapet ikke for å være lidet i virksomheten.*».

Det følger også av Ot.prp.nr.82 (2008-2009) kapittel 15 «Avskjæring av fradragsrett ved tap på fordring mellom nærstående selskaper», underkapittel 15.2 «Gjeldende rett» (saksøkers uthevinger):

*Et vilkår for fradrag for tap på utestående fordringer etter skatteloven § 6-2 er at fordringen har tilstrekkelig tilknytning til kreditors virksomhet. Fordringer som oppstår som ledd i kreditors ordinære virksomhet, anses som fordringer i virksomheten. Dette gjelder for eksempel kundefordringer. Videre vil lån for å oppnå forretningsmessige fordeler i kreditors virksomhet kunne anses å ha nødvendig tilknytning til virksomheten. Det avgjørende er her at hovedformålet med fordringen er å skape forretningsmessige fordeler for långivers virksomhet (for eksempel tilgang på kunder, leverandører og oppdrag). **Dersom hovedformålet med etableringen av fordringen derimot er å oppnå avkastning av kapitalen, vil fordringen ikke anses som en fordring i virksomhet.***

Det følger altså av forarbeidene til skatteloven at hvis målet er å oppnå avkastning på kapital, vil fordringen ikke anses som fordring i virksomhet og ikke være skattepliktig. Det er nettopp dette som er tilfellet i vår sak. Prinsippet må også gjelde hvor selskapets virksomhet er å drive investering. Det er ubestridt at Lani var et investeringsselskap med formål å øke kapitalen. Avkastning oppnås både ved renter og ved gevinst. Det er åpenbart ut fra kapitelloverskriften og teksten at lovgiver har hatt gevinst, ikke renter, for øyet når man har uttalt seg slik.

Da Lanis hovedformål ved etablering og konvertering av obligasjonene nettopp var å oppnå avkastning på kapitalen, anses tapet ikke for å være lidt i virksomheten».

Slik gevinst var skattefri før skattereformen i 1992 og vil ennå være det.

Rt-2013-421 «Tronviken» er ikke relevant for vår sak da den gjaldt inkassovirksomhet, ikke investeringsvirksomhet.

2.2 Det foreligger ikke grunnlag for tilleggsskatt

Når gevinsten ved realisasjon av de konvertible obligasjonene ikke er skattepliktig er det ikke grunnlag for tilleggsskatt.

I alle tilfeller er ikke vilkårene for tilleggsskatt er oppfylt da det er lagt til grunn en for streng aktsomhetsnorm. Unnlatelsen av å opplyse om gevinsten var unnskyldelig som følge av rettsvillfarelse fordi det ikke har vært kjent at denne type gevinst kunne være skattepliktig. I Skatteklagenemndas vedtak fremgår det at en regel som er uklar eller som kan misforstås, kan være en unnskyldelig årsak til at det er gitt ufullstendige opplysninger. Vår sak illustrerer at reglene for skatteplikt på konvertible obligasjoner er så uklare at forholdet må anses unnskyldelig.

2.3 Ligningen for 2010 må i alle tilfeller oppheves som følge av saksbehandlingsfeil

Skatteklagenemndas vedtak, som bygger på Skattekontorets opprinnelige vedtak, oppfyller ikke alminnelige forvaltningsrettslige prinsipper om krav til saksutredning og begrunnelse.

Det er ikke tillitsvekkende at Skattekontorets tre ganger i vedtaket har opplyst at realisasjon var i 2009 når den fant sted i 2010. Skatteklagenemnda har gjort samme feil. Dette kan indikere at det er lagt til grunn et ufullstendig faktum.

Verken Skatteklagenemndas vedtak, eller det tidligere vedtaket fra Skattekontoret, nevner eller behandler eksplisitt nødvendige vilkår for skatteplikt i form av om det forelå «mengdegjeldsbrev» og om det forelå virksomhet eller passiv kapitalforvaltning. Hvorvidt det foreligger virksomhet er et komplisert tema hvor det ville vært naturlig å foreta en drøftelse basert på retningslinjer som følger av rettspraksis.

I den innledende bokettersynsrapporten 17.1.2012 nevnes relevante hjemler under punkt 5.2 i tredje avsnitt, hvor man foretar vurderingen uten at det fremgår at vilkårene «mengdegjeldsbrev» eller eiet «i næring» er vurdert. Selv om det kan tenkes at man la til grunn at vilkåret «i næring» var oppfylt, kan retten ikke legge det til grunn da det er naturlig at man uttrykkelig behandler et så komplisert vilkår. Endringsvarselet av 24.1.2012 gir holdepunkter for at man feilaktig la til grunn at det forelå mengdegjeldsbrev.

I Skattekontorets vedtak 25.5.2012 er det ingen angivelse av unntaksregelen i skatteloven § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1. Vedtaket nevner ikke reglene om enkle fordringer som er motstykket til mengdegjeldsbrev og drøfter ikke «virksomhet» contra passiv kapitalforvaltning. Man drøftet dermed ikke det særlige tilknytningskravet «i næring». Selv om dette unntaket ikke var påberopt fra Lani, skulle det ha vært behandlet. Det holder ikke at Skattekontoret var innom unntaket i skatteloven § 9-3 i varselet om endret ligning.

I Skatteklagenemndas vedtak av 30.11.2012 stadfester nemnda Skattekontorets vedtak kun basert på en innstilling fra Skattekontoret. At man også her feilaktig har dratt med seg at realisasjon skjedde i 2009, viser at det har gått raskt og at man i realiteten bare har kopiert Skattekontorets vedtak. Det er ingen betryggende behandling. Også her har man unnlatt å nevne unntaksregel i § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1 og ikke drøftet de relevante vilkårene. Det sentrale er at vi ikke vet hva Skatteklagenemnda har lagt til grunn.

Da det ikke er mulig å fastslå at relevant faktum og relevante vilkår ble vurdert av Skatteklagenemnda skal vedtaket oppheves. Domstolen skal ikke fungere som førsteinstansbehandler i disfavør av skattyter, se Rt-2010-999. Retten kan ikke ta stilling til skatteloven § 9-3 sin betydning for saken uten at bestemmelsen har vært behandlet i skatteforvaltningen. Det faktum som forelå for Skatteklagenemnda er uansett ikke tilstrekkelig for retten for å prøve de rettslige relevante spørsmålene. Det er nok at feilen kan ha virket inn på vedtakets innhold for at det skal oppheves, se ligningsloven § 3-12. Det er utvilsomt tilfellet i vår sak.

Saksøkerens påstand:

1. Ligningen for 2010 oppheves. Ved ny ligning legges det til grunn at gevinst på hovedstol ved realisasjon av fordringer i NBT AS er skattefri.
2. Subsidiært: Ligningen for 2010 oppheves.
3. Atter subsidiært: Ligningen for 2010 oppheves for så vidt gjelder den ilagte tilleggsskatten på gevinst på hovedstol ved realisasjon av fordringer i NBT AS.
4. Lani Invest AS tilkjennes sakskostnader.

3. Saksøktes påstandsgrunnlag

3.1 Gevinstbeskatning

Selv om det ble realisert enkle fordringer kan unntaket i skatteloven § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1 ikke benyttes. Lovbestemmelsen angir at «*Gevinst ved realisasjon følgende formuesobjekter er unntatt fra skatteplikt utenfor virksomhet*» (saksøktes understrekning). Det innebærer at det i tillegg til å foreligge virksomhet i skattemessig forstand, må fordringen være knyttet til denne virksomheten. Tilknytningsvilkåret er oppfylt slik at unntaket ikke kan benyttes.

Vurderingen av tilknytningsvilkåret må gjøres i lys av virksomheten som utøves. Lani plasserte penger i investeringsobjekter med det formål å oppnå størst mulig overskudd. I en slik situasjon foreligger tilknytning mellom virksomheten og de konvertible obligasjonene.

Når man ser på rettskildene vedrørende gevinstbeskatning ved realisasjon av fordringer, er det viktig å være bevisst at det er to hovedkategorier av fordring «i virksomhet»;

- 1) fordringer som er en del av den ordinære virksomheten
- 2) fordringer som ikke er en del av den ordinære virksomheten men som likevel har betydning for denne

For type 1 er det ikke tvilsomt at fordringen har særlig og nær tilknytning til virksomheten. Det er en type 1 fordring vi har med å gjøre. Det er kun for type 2, hvor fordringen ikke er en del av den ordinære virksomheten, at det er nødvendig å vurdere om fordringen likevel har betydning for virksomheten for å konstatere at det foreligger «fordring i virksomhet». Det er for denne gruppen det oppstår tvister, og det foreligger rettspraksis som Lani har fremhevet som ikke er relevant i vår sak.

Vedrørende fradragsrett for tap fremgår følgende i Lignings-ABC 2010/11 under punkt 4.3 «*Tap oppstått som ledd i den ordinære virksomheten*»:

Fordringer som oppstår som ledd i den ordinære virksomheten, anses som fordringer i virksomheten. Dette vil typisk være kundefordringer, fordringer ved salg av driftsmidler o.l. Det samme gjelder utlån, hvor det å låne ut penger utgjør en del av den ordinære virksomhet, f.eks. bank.

Det er denne uttalelsen som er relevant, ikke hva saksøker har fremhevet fra punkt 4.5. Punkt 4.5 behandler ikke fordringer som oppstår som ledd i den ordinære virksomheten, som er tilfellet i vår sak, men derimot nevnte gruppe 2 som er mer komplisert.

Prop. 1 LS (2011-2012) kapittel 15.2 «*Gjeldende rett*» om tap på fordringer uttrykker det samme som punkt 4.3 i den nevnte Lignings ABC'en.

Saksøker kan ikke benytte det som er uttalt om fordringer som ikke åpenbart er en del av kreditors ordinære virksomhet. Når virksomhetens formål er å forvalte kapital og skape et størst mulig overskudd, og investeringen i de konvertible obligasjonene tjente dette formålet, er tilknytningsvilkåret oppfylt akkurat som når banker låner ut penger.

Kjøp/salg av verdipapirer og kapitalforvaltning ble ikke ansett som egen virksomhet i skattemessig forstand før skattereformen av 1992. Det skyldes at verdipapirunntaket som gjaldt frem til dette gjorde at vurderingen av tilknytningsvilkåret måtte skje opp mot annen virksomhet, og ikke opp mot investeringsaktiviteten, se Rt-1962-273. Da verdipapirunntaket falt bort ved skattereformen i 1992 ble vurderingen av investeringsvirksomhet annerledes, slik at rettspraksis før skattereformen ikke er relevant.

Ekspedisjonssjef i Finansdepartementet, Thorbjørn Gjølstad publiserte et foredrag han holdt i 1989, før skattereformen, hvor han uttalte at aksjer kan utgjøre varer i virksomhet, slik det er aksjene eiet i aksjehandelen som utgjør selve virksomheten.

At verdipapirer ikke ble ansett som eid i virksomhet skyldes altså at investeringsaktivitet ikke kvalifiserte som skattemessig virksomhet grunnet verdipapirunntaket, ikke at tilknytningsvilkåret ikke var tilstede.

Etter skattereformen har situasjonen vært at kapitalforvaltning, investeringsaktiviteter, kjøp og salg av aksjer mv. anses som virksomhet i skattemessig forstand.

Det er feil at det ikke ble gitt noen avklaring da verdipapirunntaket ble opphevet ved skattereformen i 1992, og dermed også feil at tilknytningsvilkåret skal tolkes som tidligere. Finansdepartementet avklarte i en uttalelse den 2.3.1993 at aktivitet som utelukkende går på kjøp og salg av aksjer kan utgjøre virksomhet.

Det vises også til Rt-2013-421 der temaet var om gevinst ved realisasjon av enkle fordringer var unntatt fra skatteplikt etter skatteloven § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1. Det sentrale er at saken dreide seg om det i det hele tatt forelå en virksomhet i skattemessig forstand, hvor tilknytningsvilkåret ble forutsatt oppfylt uten særlig drøftelse. Virksomheten gikk der ut på inndrivning av en fordringsmasse via inkassoselskaper.

3.2 Grunnlag for tillegsskatt

Lani har gitt ufullstendige opplysninger i selvangivelsen for 2010 slik at det er grunnlag for tillegsskatt. Lani kjente utvilsomt til gevinsten.

Høyesterett har slått fast at opplysninger må legges frem med mindre det var lite naturlig for skattyter å forstille seg at opplysningen kunne ha skatterettslig betydning. Det er ikke grunn til å gjøre unntak som følge av unnskyldelige forhold. Da selvangivelsen ble innlevert 26.5.2011 forelå Finansdepartementets tolkningsuttalelse av 2.12.2005 [kan være UFIN-2005-3888, Lovdatas anm.] som anga at fritaksmetoden ikke kan benyttes på konvertible obligasjoner, Oslo tingretts dom av 1.12.2009 [TOSLO-2009-44503] og Borgarting lagmannsretts dom av 7.3.2011 [LB-2010-33580] som fastholdt dette standpunktet. Gevinsten var skattbar med mindre skatteloven § 9-3 kom til anvendelse.

Rettsvillfarelse er ikke et unnskyldelig forhold, og i alle tilfeller ikke der skattyter er en profesjonell næringsdrivende.

3.3 Det foreligger ikke saksbehandlingsfeil ved Skatteklagenemndas vedtak.

Retten har adgang til full prøving av skatteklagenemndas vedtak. Faktum er ikke endret og den rettslige problemstillingen er fremdeles om det foreligger grunnlag for skattefritak. I en slik situasjon har tingretten ingen begrensninger i adgangen til å prøve om unntaket i skatteloven § 9-3 kommer til anvendelse. Når domstolen prøver den materielle siden av saken, er det ikke nødvendig også å se på om begått saksbehandlingsfeil.

Unntaket i skatteloven § 9-3 er gjengitt i Skattekontorets varsel om endret ligning og i Skattekontorets vedtak. Selv om Skatteklagenemnda ikke drøftet det eksplisitt var det en klar forutsetning at unntaket i skatteloven § 9-3 ikke kommer til anvendelse. Det var ikke naturlig for Skatteklagenemnda å drøfte dette i en situasjon hvor Skattekontoret hadde opplyst om unntaket, lagt til grunn at det ikke var aktuelt og den delen av vedtaket ikke ble påklaget.

Subsidiært anføres at det ikke er begått saksbehandlingsfeil. Faktum i saken er ubestridt og ble korrekt lagt til grunn av Skatteklagenemnda. At det er skrevet feil årstall enkelte steder har ikke fått betydning. Det er foretatt en reell prøving

Saksøktes påstand:

1. Staten ved Skatt øst frifinnes.
2. Staten ved Skatt øst tilkjennes sakskostnader

4. Rettens vurdering

4.1 Innledning

Det er ubestridt at Lanis gevinst på kroner 39 270 804 ved realisasjon i 2010 av de to konvertible obligasjonene utstedt i 2007 i utgangspunktet utgjør en skattepliktig fordel vunnet ved virksomhet etter generalbestemmelsen i skatteloven § 5-1 første ledd. Temaet for retten er om gevinsten faller inn under skattefritaket for visse realisasjonsgevinster etter skatteloven § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1, og om det var grunnlag for tilleggs-skatt.

Retten ser først på om Skatteklagenemndas vedtak av 30.11.2012 skal oppheves som følge av feil rettsanvendelse. Innledningsvis kommenteres domstolens prøvingsadgang. Retten ser også på om vedtaket skal oppheves grunnet saksbehandlingsfeil.

4.2 Rettens adgang til å prøve om det anførte skattefritaket kommer til anvendelse

Det er anført at retten har begrenset prøvingsrett som følge av at Skattekontoret og Skatteklagenemnda primært tok stilling til om fritaksmetoden i skatteloven § 2-38 kom til anvendelse. Selv om vilkåret for skattefritak i skatteloven § 9-3 ikke har vært sentralt tidligere, kan ikke retten se at det foreligger begrensninger i rettens prøving av rettsanvendelsen. Det fremgår av Rt-2010-999 at domstolene kan opprettholde et ligningsvedtak på et annet rettslig grunnlag enn det ligningsmyndighetene har bygget på, forutsatt at domstolene behandler «den samme privatrettslige disposisjon» som ligningsmyndighetene. Retten kan ikke se at domstolens prøvingsrett er mer begrenset ved prøving av ny hjemmel for skattefritak enn ved ny hjemmel for skatteplikt. Retten tilføyer at det utvilsomt er den samme privatrettslige disposisjon som behandles.

Prinsippet om at domstolene ikke skal drive forvaltning, innebærer at et rettslig relevant faktum (rettsfakta) ikke første gang skal behandles i domstolene med mindre det foreligger særlig hjemmel. Nytt bevisfakta som utfyller et anført faktum kan imidlertid hensyntas, se Rt-2012-1985. Førstnevnte begrensning vedrørende nytt rettsfakta er ikke aktuelt i vår sak da det er snakk om å bruke nye rettsregler på et faktum som partene hele veien har vært enige om. Det tilføyes at vurderingene er lovbundne.

Retten finner således at den kan prøve rettsanvendelsen fullt ut, og vil kunne ta stilling til om Skatteklagenemndas vedtak innebar materiell riktig beskatning.

4.3 Hvorvidt det foreligger grunnlag for gevinstbeskatning

Ifølge skatteloven § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1 er gevinst ved realisasjon av «*mundtlige fordringer og andre gjeldsbrev enn mengdegjeldsbrev*» unntatt fra skatteplikt «*utenfor virksomhet*».

Bestemmelsen er en videreføring av rettstilstanden etter skattereformen i 1992 slik den fremgikk av skatteloven av 1911 § 42 og § 43 annet ledd bokstav b. § 42 utgjorde generalbestemmelsen for skatt, herunder fastsatte skatteplikt for gevinst i virksomhet, mens § 43 ble ansett å gjelde utenfor næringsvirksomhet. Sistnevnte innebærer at skattefritak etter § 43 annet ledd bokstav b for «*mundtlige fordringer og andre gjeldsbrev enn mengdegjeldsbrev*», i likhet med dagens § 9-3 krevde at gevinsten var oppnådd utenfor næring.

Partene er enige om at de to konvertible obligasjonene er «*andre gjeldsbrev enn mengdegjeldsbrev*». Videre er man enige om at Lani drev virksomhet i skattemessig forstand i form av investeringsvirksomhet. Problemstillingen i saken er begrenset til om realisasjonen skal anses å være «i virksomhet» ved at den har tilstrekkelig tilknytning til virksomheten som drives. Partenes uenighet er begrenset til hvordan tilknytningsvilkåret skal anvendes når selskap driver investerings- eller kapitalforvaltningsvirksomhet.

Innledningsvis vil retten bemerke at en ordlydsfortolkning av skatteloven § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1 tilsier at realisasjon av de to konvertible obligasjonene anses gjort i virksomhet da Lani drev en virksomhet hvor man plasserte penger i investeringsobjekter for å oppnå størst mulig overskudd. Med mindre tilknytningsvilkåret skal tolkes annerledes enn hva ordlyden tilsier, vil det således foreligge tilstrekkelig tilknytning mellom virksomheten og de konvertible obligasjonene.

Saksøkes anførsel er at tilknytningsvilkåret anvendt på investeringsselskaper etter langvarig praksis har et innhold som skiller seg vesentlig fra ordlyden.

Retten er enig i at vilkåret i praksis ble gitt et slikt avvikende innhold frem til skattereformen av 1992 som følge av det såkalte verdipapirunntaket som gjaldt frem til da. Høyesterett beskrevet i Rt-1962-273 hvordan verdipapirunntaket gjorde at vurderingen av tilknytningsvilkåret måtte skje opp mot annen virksomhet, og ikke opp mot investeringsaktivitet (tingrettens uthevinger):

Jeg finner det ikke nødvendig å ta standpunkt til spørsmålet om den virksomhet som Solvang har drevet med kjøp og salg av verdipapirer for egen regning må betraktes som en egen næringsvirksomhet - noe jeg for min del kan være tilbøyelig til. Jeg antar nemlig at selv om man vil se den slik, så vil gevinsten ikke kunne skattlegges.

..

Siden endringsloven av 1921 har spørsmålet om beskatning av gevinst på fortjeneste - respektive rett til fradrag for tap - ved kjøp og salg av verdipapirer for egen regning vært oppe i en lang rekke saker. Så vidt jeg kan se, har rettspraksis senere fulgt det prinsipp at gevinst og tap ved kjøp og salg av verdipapirer bare har vært tatt i betraktning ved beskatningen når ervervelsen er skjedd som ledd i annen næring - som plasering av driftsmidler eller på annen måte til fremme av næringen, altså hvor det primære formål ikke er spekulasjon. Det sakene har dreiet seg om er om ervervet var et slikt ledd i skattyterens næring eller ikke. Det vil føre for langt å gå nærmere inn på de mange dommer som således foreligger. Jeg skal innskrenke meg til å sitere fra plenumsdommen i Grieg-saken, referert i Rt-1936-390 flg., hvor flertallet sier: «Da konjunktorene senere slog om blev verdipapirer ved lov av 22. februar 1921 helt undtatt fra de særlige bestemmelser i byskattelovens § 37 av hensyn til fradragsregelen i § 39. Forholdet er nu det at gevinst og tap ved avhendelse av verdipapirer som er innkjøpt i spekulasjonsøiemed overhodet ikke kommer i betraktning ved inntektsansettelsen.»

Jeg nevner til slutt at det er erkjent at i de år som er gått siden lovendringen i 1921, har gevinst og tap ved verdipapiriomsetning for egen regning ikke vært tatt med ved beskatning, utenfor de tilfelle hvor det har vært ledd i annen næring. Dette til tross for at det også er på det rene at spekulasjon i verdipapirer foregår i betydelig utstrekning, og at kjøp og salg har vært drevet i til dels langt større omfang enn i den foreliggende sak, og iblant med vesentlig større gevinst. Man ville bryte med en mer enn 40 årig ligningspraksis hvis man nå skulle gå til å skattlegge gevinst ved slik omsetning i de tilfelle hvor man mente den var drevet som egen næring. Det måtte forutsette at man hadde en klar hjemmel å støtte seg til. Det har man åpenbart ikke.

I og for seg står det resultat jeg slik kommer til, ikke som innlysende rimelig. Men jeg kan ikke se annet enn at det er følgen av den lovendring som ble vedtatt i 1921, en følge som man var fullt klar over, men som man anså for nødvendig å ta på kjøpet for å oppnå det man mente var absolutt påkrevet, nemlig å stanse adgangen til å trekke fra i inntekt tap ved aksjespekulasjon.

I praksis ble tilnærmingen etter hvert slik at der skattyter kun drev investeringsvirksomhet anså man at det ikke forelå noen næring å vurdere fordringen opp mot. Verdipapirunntaket fikk således den konsekvens at vurderingen for investeringsselskaper ble om det forelå tilknytning til annen virksomhet enn investeringsvirksomhet.

Etter rettens skjønn er det naturlig at det ble stilt spørsmål ved om det var riktig å uttrykke at investeringsvirksomhet ikke kunne utgjøre næring i skattemessig forstand fremfor å presisere at verdipapirunntaket gikk foran generalbestemmelsen i daværende § 42 for skatteplikt i næring. Ekspedisjonssjef i Finansdepartementet, Thorbjørn Gjølstad påpekte dette i et foredrag fra 1989:

Hjemlene for skatteplikt og fradragsrett i næring er ikke anvendelige på aksjesalgene, og for så vidt dreier det seg altså ikke om næringsvirksomhet når aksjehandel er den eneste virksomheten. Muligens bør man i stedet se det slik at aksjesalgene nok skjer i næring (verdipapirhandelnæring), når omfanget er stort nok, men at de skatterettslige regler i § 43 annet ledd og § 45 første ledd går foran næringshjemlene i § 42 første ledd og § 44 første ledd d.

Temaet i vår sak er altså om også etter skattereformen i 1992 er slik at tilknytningsvilkåret ikke kan vurderes opp mot selskapets investeringsvirksomhet. Retten finner det ikke ubetinget naturlig da det er grunn til å anta at endringen som skjedde da verdipapirunntaket ble fjernet, også skulle få betydning for bedrifter som driver investerings- eller kapitalforvaltningsvirksomhet.

Med dette som utgangspunkt finner retten at det må kreves relativt klare holdepunkter for at det også etter skattereformens opphevelse av verdipapirunntaket, vil være riktig å legge til grunn praksisen man hadde vedrørende beskatning av gevinst/fradrag for investeringsbedrifter. Det er relevant for rettens vurdering at praksisen nærmest fremstår som et biprodukt av at forvaltningen og domstolene, bl.a. i Rt-1982-501 og Rt-1990-958, ikke var tilstrekkelig presise ved angivelsen av hvorfor det ikke oppsto skatteplikt/ fradragsrett ved investeringsselskapers realisasjon av verdipapirer. Fra Rt-1990-958:

«det å erverve og eie aksjer, eventuelt også å handle med dem - ikke i seg selv ses på som næringsutøvelse på aksjonærens hånd. Dette er lagt til grunn av Høyesterett i flere avgjørelser».

Retten bemerker at Høyesterett i den eldre avgjørelsen, Rt-1962-273, som er sitert ovenfor, valgte ikke å ta standpunkt til spørsmålet om skattyters kjøp og salg av verdipapirer måtte betraktes som en egen næringsvirksomhet, men antydte at det vil være tilfelle. Skattespørsmålet ble avgjort på at realisasjonene uansett ikke var skattbare som følge av verdipapirunntaket. Etter rettens skjønn er Høyesteretts uttalelser i denne dommen opplysende for hvordan det kan være riktig å vurdere tilknytningsvilkåret om verdipapirunntaket ikke hadde foreligget.

Retten kan ikke se at forarbeidene som er fremhevet av saksøker kan tas til inntekt for at tilknytningsvilkåret anvendt på investeringsbedrifter skal tolkes slik det ble gjort før skattereformen. Vedrørende Prop 1 LS (2011-2012) pkt. 15.2 som beskriver gjeldende fradragsrett for tap, har saksøker har fremhevet uttalelsen «*Dersom hovedformålet med etablering av fordringen derimot er å oppnå avkastning av kapitalen, vil fordringen ikke anses som fordring i virksomhet*». Retten finner imidlertid at uttalelsen må leses i lys av det som står ovenfor om at «*Fordringer som oppstår som ledd i kreditors ordinære virksomhet, anses som fordringer i virksomhet*». Etter retten skjønn tilsier ordvalget i førstnevnte setning, herunder valg av ordet «avkastning» fremfor gevinst, at man søker å oppstille et skille mellom fordring i virksomhet og mer passiv kapitalplassering som normalt vil foreligge når bedriften ikke driver investeringsvirksomhet. Retten tilføyer at § 9-3 etter sin overskrift regulerer skattefritak for «realisasjonsgevinster».

Retten finner videre at Finansdepartementets uttalelse i brev av 3.1993 tilsier at tilknytningsvilkåret vil kunne være oppfylt når et investeringsselskap realiserer verdipapirer:

Den tidligere praksis gikk ut på at kjøp og salg av aksjer ikke kunne anses som virksomhet i skattemessig forstand. Denne praksis var knyttet til unntaket i skatteloven § 43 om at gevinster ved avhendelse av verdipapirer ikke var skattepliktig. Når det nå fra 1992 er innført en generell skatteplikt på slike gevinster, antar departementet at det ikke lenger er grunnlag for en slik begrensning i virksomhetsbegrepet. Kjøp og salg av aksjer kan derfor i seg selv være virksomhet hvis aktiviteten går ut over det som regnes som passiv kapitalplassering.

Retten tilføyer at partene er enige om at reglene om gevinstbeskatning og fradragsrett er symmetriske, slik at også uttalelser vedrørende fradragsrett blir relevante. Retten tar inn følgende vedrørende fradragsrett for tap i Lignings-ABC 2010/11 punkt 4.3 «*Tap oppstått som ledd i den ordinære virksomheten*»:

Fordringer som oppstår som ledd i den ordinære virksomheten, anses som fordringer i virksomheten. Dette vil typisk være kundefordringer, fordringer ved salg av driftsmidler o.l. Det samme gjelder utlån, hvor det å låne ut penger utgjør en del av den ordinære virksomhet, f.eks. bank.

Retten finner denne uttalelsen relevant i vår sak, ikke hva saksøker har fremhever fra punkt 4.5 om «*Fordringer ervervet for å oppnå forretningsmessige fordeler i egen virksomhet*», hvor det fremgår at hvor «*hovedformålet er å oppnå avkastning av kapitalen, typisk hvor fordringshaveren også er aksjonær, anses tapet ikke for å være lidet i virksomheten*».

Retten er enig med Staten i at man ved tolkning av rettskildene må være bevisst at det finnes fordringen som utvilsomt rent faktisk er en del av den ordinære virksomheten, og også fordringer hvor dette ikke er tilfellet men hvor fordringen har betydning for den ordinære virksomheten. Etter rettens skjønn er det skillet mellom sistnevnte typetilfelle og ren kapitalplassering som kommenteres i punkt 4.5, ikke Lanis tilfelle hvor investeringsvirksomhet åpenbart er ledd i den ordinære virksomheten.

Saksøker har tatt Skattedirektoratets prinsipputtalelse av 4.4.2012 til inntekt for at tilknytningsvilkår er uendret da det ble uttalt at «*det ikke har skjedd noen endring av vilkåret «særlig og nær tilknytning»*. Etter rettens skjønn er uttalelsen tatt ut av sin sammenheng. Skattedirektoratet tok utgangspunkt i Høyesterettsavgjørelser som tok stilling til tilknytningsvilkåret for andre bedrifter enn investeringsbedrifter når disse opplevde tap på fordringer. Tilknytningsvilkåret anvendt på investeringsbedrifter ble ikke kommentert.

I motsetning til hva saksøker har anført finner retten heller ikke å kunne hente veiledning i Rt-2008-145 «Norsk struts» hvor problemstillingen var om bønder som drev jord- og skogbruksvirksomhet hadde rett til å fradragføre tap på lån til et aksjeselskap de selv hadde stiftet og var aksjonærer i. Aksjeselskapet drev strutseoppdrett. Høyesterett fant at det ikke var tilstrekkelig sammenheng mellom landbruksvirksomheten og virksomheten i aksjeselskapet og uttalte også at «*I de tilfeller der det dominerende motiv var kapitalplassering har fradrag for tap regelmessig ikke vært god tatt*». Etter rettens skjønn er det ikke naturlig å bruke begrepet «kapitalplassering» på investeringer som har en hyppighet og omfang som tilsier at det foreligger virksomhet. Retten bemerker at skillet mellom passiv kapitalplassering og næringsvirksomhet har

betydning ved at passiv kapitalplassering ikke utgjør næring. Høyesterett så på dette i Rt-2013-711 [UTV-2013-711] avsnitt 41.

I motsetning til hva saksøker har anført kan ikke retten heller ikke se at det fremgår av Gyldendal rettsdata sin kommentar til skatteloven § 9-3 eller av Fredrik Zimmer «Lærebok i Skatterett» 2014 s. 258, at tilknytningsvilkåret i skatteloven § 9-3 skal tolkes slik tilknytningsvilkåret ble tolket før skattereformen. Også her blir typetilfellene kategorisert på samme måte som de øvrige rettskildene saksøker har henvist til, som etter retten skjønn ikke kan tas til inntekt for at rettstilstanden forut for skattereformen ennå gjelder.

Retten finner ikke at manglende avklaring av tilknytningsvilkåret i Rt-2011-1620 «Rec» tilsier at læren består slik den var før skattereformen. Etter rettens skjønn var det ikke naturlig for Høyesterett å se på dette da den prinsipale anførselen var at fritaksmetoden i skatteloven § 2-38 kom til anvendelse. Unntaket i skatteloven § 9-3 ble behandlet som en subsidær anførsel, hvor Hafslund Venture AS etterhvert frafalt anførselen, mens Elkem AS ble enig med Staten i at Skattekontoret skulle vurdere om obligasjonene ble eid i næring om retten kom til at fritaksmetoden ikke kom til anvendelse og at obligasjonene ikke var mengdegjeldsbrev. Retten bemerker at Elkem drev virksomhet innen primæraluminium- og silisiumrelaterte produkter, ikke investeringsvirksomhet. Da Høyesteretts konklusjon ble at det forelå mengdegjeldsbrev, ble unntaket i skatteloven § 9-3 ikke aktuelt, og det var unødvendig å se på om tilknytningsvilkåret var oppfylt.

Retten finner Rt-2013-421 «Tronviken» sentral for vår sak. Problemstillingen var der om virksomheten, som alene gikk ut på inndrivning av en ervervet fordringsmasse av enkle fordringer, og hvor inndrivningen skjedde via inkassoselskap, utgjorde *virksomhet* i skatteloven § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1 sin forstand. Høyesterett kom til at det gjorde det. Slik retten leser dommen fant Høyesterett tilknytningsvilkåret oppfylt uten noen nærmere drøftelse. Høyesteretts konklusjon var at «*Tronvikens gevinst er etter en samlet vurdering innvunnet i virksomhet, slik at skattefritaket i skatteloven § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1 ikke kommer til anvendelse*» (rettens utheving). At det ikke var anført av skattyterne at fordringene ikke kunne vurderes opp mot selskapets egen virksomhet, som gikk ut på å kjøpe og realisere fordringer, og Høyesterett verken fant grunn til å drøfte eller omtale tilknytningsvilkåret, må etter rettens skjønn innebære at tilknytningsvilkåret i skatteloven § 9-3 skal tolkes etter sin ordlyd, også for selskaper som driver investerings- eller kapitalforvaltningsvirksomhet. Etter rettens skjønn har dommen overføringsverdi til vår sak da sammenhengen mellom fordringene og virksomheten i Lanis tilfelle, fremstår minst like nær som den gjorde for virksomheten som skattyterne i Tronviken saken bedrev. Disse var deltakere i et ansvarlig selskap som eide, og innkrevde via inkassoselskap, en fordringsmasse bestående av 300 fordringer på ubetalte skolepenger.

Ut fra bestemmelsens ordlyd, skattemyndighetenes uttalelser, en rimelig fortolkning av formålet bak opphevingen av verdipapirunntaket og ut fra avklaringen som ble gitt i Rt-2013-421, finner retten at det etter skattereformen i 1992 ikke lenger er grunnlag for en innskrenkende fortolkning av tilknytningsvilkåret når det anvendes på bedrifter som driver investerings- eller kapitalforvaltningsvirksomhet.

Det innebærer at konverteringen som investeringselskapet Lani gjorde av de aktuelle konvertible obligasjonene anses gjort i næring og at gevinsten er skattepliktig.

4.4 Hvorvidt feil faktum eller saksbehandlingsfeil tilsier opphevelse av Skatteklagenemndas vedtak

Vedrørende Skatteklagenemnda fakta vurdering, har saksøker anført at Skattekontoret og Skatteklagenemnda har skrevet feil årstall for konverteringen et par steder i vedtakene. For retten fremstår dette som feilskrift som har fulgt med over til Skatteklagenemndas vedtak. Det er ikke anført at feilene har fått konkret betydning for resultatet, og retten kan heller ikke se at det er tilfellet. Etter rettens skjønn er feilene i alle tilfeller så ubetydelige at de ikke indikerer svikt i faktagrunnlaget Skatteklagenemnda har lagt til grunn.

Vedrørende saksbehandlingen oppfatter retten saksøkers sentrale anførsel at Skattekontoret, og senere Skatteklagenemnda, ikke i det hele tatt eller bare forutsetningsvis har behandlet spørsmålet om skattefritak etter unntaket i skatteloven § 9-3. Det fremheves at skattyter ikke kan vite hvilke vilkår for skattefritak som ikke var oppfylt, og at dette indikerer at saken ikke var tilstrekkelig utredet og begrunnet. Da sakens faktiske side i praksis har vært ubestridt, finner retten det naturlig å oppfatte saksøkers anførsel som et angrep på rettsanvendelsen, fremfor en reell påstand om at det foreligger saksbehandlingsfeil. Retten har under punkt 4.2 ovenfor kommet til at Skatteklagenemndas rettsanvendelse var korrekt.

Da unntaket i skatteloven § 9-3 fremsto lite sentralt for Skatteklagenemndas behandling, i og med klagen gjaldt hvorvidt den såkalte fritaksmetoden i skatteloven § 2-38 kom til anvendelse, kan retten vanskelig se at Skatteklagenemndas begrunnelse var utilstrekkelig. Unntaket er kort behandlet i Skattekontorets varsel om endret ligning og ikke funnet relevant, noe som er gjentatt innledningsvis i Skattekontorets vedtak. Selv om Skatteklagenemnda ikke drøftet unntaket, finner retten at det er naturlig å slutte at Skatteklagenemnda la til grunn at unntaket ikke kom til anvendelse da unntaket var nevnt i det tidligere vedtaket og det var nødvendig å vurdere unntaket for å konstatere skatteplikt. Retten går ikke videre inn i vurderingen da den uansett finner at mangler ved begrunnelsen ikke kan ha virket bestemmende på vedtakets innhold, se ligningsloven § 3-12.

Vedtaket skal således ikke oppheves som følge av saksbehandlingsfeil.

4.5 Hvorvidt det er grunnlag for tilleggsskatt

Det følger av ligningsloven § 10-2 nr. 1 at skattyter som har gitt ligningsmyndighetene «uriktige eller ufullstendige opplysninger» ilegges tilleggsskatt når opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler.

Retten finner det utvilsomt at Lani ga ufullstendige opplysninger da gevinsten ved konverteringen ikke ble oppgitt i selvangivelsen for 2010, og videre at dette kunne ha ført til skattemessige fordeler. Dette synes for øvrig ikke bestridt av Lani, slik at spørsmålet blir om det er grunnlag for å gjøre unntak fra tilleggsskatt, fordi skattyters forhold må anses unnskyldelig, se ligningsloven § 10-3 nr. 1.

Retten finner at det ikke er tilfellet. At Lani kjente til gevinsten er ikke tvilsomt. Vedrørende anførselen om rettsvillfarelse, noe næringsdrivende skattytere sjelden kan høres med, vises det til at da Lani innga sin selvangivelse i mai 2011 forelå Finansdepartementets tolkningsuttalelse av

2.12.2005 som opplyste at fritaksmetoden ikke kan benyttes på konvertible obligasjoner, Oslo tingretts dom av 1.12.2009 [TOSLO-2009-44503] som kom til at gevinst knyttet til konvertible obligasjoner falt utenfor anvendelsesområdet for fritaksmetoden og Borgarting lagmannsretts dom av 7.3.2011 [LB-2010-33580] som fastholdt dette. Det var således ikke tvilsomt at gevinsten var skattepliktig etter reglene for fordringer med mindre unntaket i skatteloven § 9-3 kom til anvendelse.

Retten bemerker videre at verdipapirunntaket ble opphevet med skattereformen i 1992, at det etter dette klare holdepunkter for at tilknytningsvilkåret skulle tolkes i samsvar med ordlyden også for investeringsbedrifter og at Lani i alle tilfeller ikke var i en situasjon hvor det var «*lite naturlig for skattyter å forstille seg at opplysningen kan få skatterettslig betydning*». Sistnevnte er det krav som stilles i Rt-2009-813 for at skattyter skal kunne unnlate å fremlegge opplysningene. Det er uttalt at opplysningen må gis selv om «den skatterettslige løsningen kan være uklar».

Retten har etter dette kommet til at det var grunnlag for å ilegge tilleggsskatt.

4.6 Sakskostnader

Lani Invest AS har tappt saken. Staten har dermed krav på å få erstattet sine saksomkostninger, jfr. tvisteloven § 20-2 først ledd. Det foreligger ikke grunnlag for å gjøre unntak. I henhold til inngitt oppgave utgjør Statens saksomkostninger kroner 84 100. Det er ikke fremsatt innvendinger mot sakskostnadenes størrelse, som også etter rettens skjønn utgjør nødvendige kostnader ved saken, jfr. tvisteloven § 20-5 første ledd.

Lani Invest AS pålegges etter dette å erstatte Statens saksomkostninger med kroner 84 100. Forfall er to uker fra dommens forkynnelse, se tvisteloven § 19-7 (1) tredje punkt. Det foreligger automatisk tvangsgrunnlag for forsinkelsesrenter, se tvangsfullbyrdsloven § 4-1 tredje ledd.

- - -

Dom er ikke avsagt innen lovens frist. Grunnen er dommerens øvrige arbeidsoppgaver.

Domsslutning:

1. Staten v/Skatt øst frifinnes.
2. Lani Invest AS plikter innen to uker fra dommens forkynnelse å betale til Staten v/Skatt øst erstatning for sakskostnader med 84.100 - åttifiretusenetthundre - kroner.

Uttalelser Finansdepartementet

SkN 14-099 Samdrift og jordbruksfradrag

Lovstoff: FSFIN § 8-1-12

Sammendrag: Jordbruker som deltar i samdrift kan ta sin del av eventuelle leieinntekter fra samdriften med i sitt grunnlag for beregning av jordbruksfradrag. En stadig vanligere måte å organisere samdrift på er at samdriften leier driftsbygninger av et ansvarlig selskap der produsentene også er deltakere. Finansdepartementet legger til grunn at inntekter fra et slikt eiendomsselskap går inn i grunnlaget for jordbruksfradrag for deltaker i eiendomsselskapet, så langt inntekten kommer fra samdriften.

Finansdepartementet har i prinsipputtalelse av 12. august 2014 uttalt:

Samdrift og jordbruksfradrag

Departementet viser til Skattedirektoratets brev 10. oktober 2012.

Etter Finansdepartementets forskrift til skatteloven (fsfin) § 8-1-12 kan jordbruker som deltar i samdrift ta sin del av eventuelle leieinntekter fra samdriften med i sitt grunnlag for beregning av jordbruksfradrag. Skattedirektoratet viser til at en stadig vanligere måte å organisere samdrift på er at samdriften leier driftsbygninger av et ansvarlig selskap der produsentene også er deltakere. Spørsmålet er om inntekter fra et slikt eiendomsselskap kan gå inn i grunnlaget for beregning av jordbruksfradrag for deltaker i eiendomsselskapet. Ved en slik organisering av driften er det eiendomsselskapet som mottar "leieinntekter fra samdriften" og ikke jordbrukeren. Inntekt fra eiendomsselskapet er for jordbrukeren heller ikke "inntekt fra jord- eller hagebruk" iht. skatteloven § 8-1(5) jf. fsfin § 8-1-11.

Den omtalte måten å organisere samdriften på gjennom et driftsselskap og et eiendomsselskap er av nyere dato. Slik forarbeidene til jordbruksfradraget fremstår er det grunn til å anta at en ulik behandling etter om samdriften innbefatter et eiendomsselskap eller ei, ikke er tilsiktet. Gode grunner taler også for at måten å organisere samdriften på innenfor ansvarlig selskap eller tingsrettslig sameie ikke bør være avgjørende for retten til jordbruksfradrag. Blant annet tilsier det skatterettslige nøytralitetsprinsippet at skattyters økonomiske atferd i minst mulig grad påvirkes av skattereglene, og at disse heller ikke bør være et hinder for en hensiktsmessig organisering og drift.

Departementet mener at det ved vurderingen av retten til jordbruksfradrag i disse samdriftstilfellene kan være grunnlag for å se de to selskapene under ett, slik at også tilordnet overskudd fra det ansvarlige selskapet som eier eiendom, går inn i fradragsgrunnlaget for

produsentene i samdriften. I dette ligger at en i mindre grad kan legge vekt på det formelle og heller se hen til det som er det reelle forhold, nemlig at tilordnet overskudd fra eiendomsselskapet skriver seg fra samdriftsproduksjon av mat eller fôr, det vil si en inntektstype som oppfyller intensjonene om å gi grunnlag for jordbruksfradrag.

Direktoratet viser til at et eiendomsselskap som leier ut bygninger til samdrift kan ha inntekter fra flere kilder. Departementet antar at det må skilles mellom inntekter fra ulike kilder, slik at inntektene fra utleieselskapet som går inn i produsentens grunnlag for jordbruksfradrag, kommer fra samdriften som han eller hun deltar i. Det må besørges en avgrensing mellom leieinntekter og overskudd som stenger for at samme inntekt regnes med to ganger.

Bindende forhåndsuttalelser

SKN 14-100 Næringsbegrepet – salg av tomter.

Lovstoff: Skatteloven § 5-1.

Kort referat: Et sameie bestående av fem søsken eide en tomt på ni dekar. De planla å sette bort arbeidet med å utarbeide reguleringsplan til et arkitektkontor, for så å selge tomt med ferdig reguleringsplan til en utbygger. Sameierne regnet med å kjøpe bistand tilsvarende omtrent 130 dagsverk i forbindelse med arbeidet, samt å bruke noe få dagsverk av egen tid. Skattedirektoratet konkluderte med at gevinsten ved salget skulle anses som kapitalinntekt, fordi aktiviteten ikke fylte vilkåret om varighet.

Bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet, nr. 11/2014, avgitt 16. mai 2014, publisert 18. august 2014:

Spørsmål om næringsvirksomhet i et sameie

Et sameie bestående av fem søsken var eier av en tomt i Kommunen. Planen var å sette bort arbeidet med å utarbeide reguleringsplan til et arkitektkontor. Spørsmålet var om gevinst ved salg av tomt med ferdig reguleringsplan skulle anses som kapital- eller virksomhetsinntekt. Skattedirektoratet konkluderte med at gevinst ved salg av tomten skulle anses som kapitalinntekt for sameierne.

Innsenders fremstilling av faktum og jus

På bakgrunn av de opplysninger som er gitt i anmodningen, legges det til grunn at innsender ønsker en bindende forhåndsuttalelse vedrørende et forestående salg av en tomt i Kommunen som innsender eier sammen med søsken (sameierne) etter erverv i 2013. Tomten er på 9 dekar og er regulert til bolig/allmennyttig formål.

Tomten er nå i sameie, fordelt med 20 % på hver av de fem søsken. Ingen i sameiet har, eller har hatt, inntekter fra eiendommen.

Tomten er restene av en gård og består av fradelt tuntomt og to gamle driftsbygninger med omkringliggende areal. Driftsbygningene står i dag tomme. Det er ingen utleievirksomhet. Gården er gradvis nedbygd fra andre verdenskrig og fram til 1990. Ordinær gårdsdrift opphørte i 1980 og det er senere ikke vært drevet innteksbringende næring.

Gårdens våningshus og kårbolig ble skilt ut fra tomten i 2002 og omfattes ikke av denne forespørselen.

Sameiet ønsker å selge tomten til en utbygger med tanke på boligbygging. For å sikre at utbyggingen får en god arkitektonisk løsning i forhold til tun og eksisterende våningshus ønsker sameiet å delta som premissgivere i regulering av tomten. De har derfor gitt i oppdrag til et arkitektkontor å utarbeide skisser til en regulering og ønsker senere å engasjere samme arkitektkontor til å utarbeide en ferdig reguleringsplan. Alt arbeid med regulering fram til og med godkjent reguleringsplan i Kommunen, vil bli satt bort til arkitektkontoret. Sameiets rolle i arbeidet er å gi innspill på ulike reguleringsforslag, dog begrenset til plassering av boliger, byggehøyde og tilførselsveger. Sameiet avgjør hvilket reguleringsforslag som sendes til godkjenning.

Når reguleringsplanen er godkjent av Kommunen vil tomteområdet legges ut for salg og kjøpesum utbetales til sameie før videre utvikling igangsettes. Videre utvikling frem til byggeklare tomter og salg vil skje for utbyggingsselskapets regning og risiko. Detaljplanlegging, prosjektering, infrastruktur, utbygging og salg av boliger skal med andre ord overlates helt til den utbygger som kjøper tomten.

Ved vurderingen av tidspunkt for salg, når kontrakt skal inngås og til hvilken pris, er det av betydning for sameierne å få klarlagt hvilken skattesats som vil bli benyttet ved beskatningen. Innsender ber Skattedirektoratet vurdere om gevinst ved realisasjon (salg) av ferdigregulert tomt til boligutbygging skal anses som kapital- eller virksomhetsinntekt.

I brev gir innsender følgende tilleggsopplysninger:

"Skattedirektoratet ber om en nærmere redegjørelse for sameiets engasjement i en eventuell reguleringsprosess. Sameiet blir også bedt om å redegjøre for forventet omfang av konsulentbistand for gjennomføring av arbeidet. Sameiet vil kjøpe konsulenttjenester for gjennomføring av reguleringsplanprosessen fram til og med godkjenning i kommunen. Sameiets rolle i dette vil begrense seg til deltakelse på et mindre antall møter med konsulenter for å avklare spørsmål rundt oppdraget. Sameiets medlemmer lønnes ikke og vil benytte sin fritid til disse møtene. Aktiviteten begrenser seg til 2-3 dagsverk per medlem.

Vi stipulerer omfang av forventet ressursbruk slik:

	Dagsverk konsulentbistand	Dagsverk sameie
Mulighetsstudie (skisser)	16	1
Reguleringsarbeid t.o.m. godkjent plan	100	6
Advokatbistand	14	1
Totalt antall stipulerte dagsverk	130	8

	Kostnader andres arbeid	Kostnader eget arbeid
Stipulert honorarkostnad konsulenter	Kr 1 250 000	0
Reg.plan utlegg/gebyr (Kommunen)	Kr 170 000	0
Total stipulert kostnad inkl. mva	Kr 1 420 000	0

Som gjengitt i vårt første brev og med supplerende opplysninger i dette brev, ber vi Skattedirektoratet vurdere om gevinst ved realisasjon (salg) av ferdigregulert tomt til

boligutbygging blir ansett som (1) kapitalinntekt og beskattes som alminnelig inntekt (p.t. 27 %), jf. skatteloven § 5-1 annet ledd, eller (2) inntekt vunnet ved virksomhet og gevinst inngå i grunnlag for beskatning som alminnelig inntekt, samt grunnlag for beregning av personinntekt, toppskatt og trygdeavgift."

Skattedirektoratets vurderinger

Problemstilling og avgrensninger

Skattedirektoratet skal på bakgrunn av innsenders beskrivelse av faktum, og de forutsetninger som tas, i det følgende ta stilling til om gevinst ved sameiets salg av tomten i Kommunen skal anses som kapitalinntekt etter skatteloven § 5-1, eller virksomhetsinntekt etter § 5-1, jf §§ 5-30 og 12-10 flg.

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

Skattedirektoratet legger til grunn som opplyst at jordbruksvirksomheten på eiendommen er å anse som opphørt.

Subsumsjon

Sameiet i tomten i Kommunen oppstod da fem søsken ble eiere i 2013.

Sameiet ønsker å selge tomten til en utbygger med tanke på boligbygging. Direktoratet skal ta stilling til om dette fremtidige salget er å anse som salg fra virksomhet eller en kapitalinntekt for sameierne.

Skatteloven har ingen legaldefinisjon av begrepet "virksomhet", men det er gitt noen eksempler i skatteloven § 5-30. I retts- og ligningspraksis er det imidlertid lagt til grunn at det skatterettslige virksomhetsbegrep forutsetter en aktivitet som tar sikte på å ha en viss varighet og et visst omfang, at den er egnet til å gi overskudd, samt drives for skattyters regning og risiko. Hva som ligger i disse vilkårene er nærmere utdypet i Lignings-ABC 2013/14 side 1548 pkt. 3.3.2. Alle vilkårene må være oppfylt.

Det bemerkes i denne forbindelse at aktivitet som er utøvd for skattyters regning og risiko skal tilordnes skattyter selv om den er utført av andre, jf. Høyesteretts dom om identifikasjon inntatt i Utv. 1968 side 75 og Ot.prp. nr. 92 (2004-2005) side 76 og 77.

Vi skal derfor se nærmere på hvilken aktivitet sameiet skal utøve på tomten.

Sameiet har gitt et arkitektkontor i oppdrag å utarbeide skisser til en regulering og ønsker senere å engasjere samme arkitektkontor til å utarbeide en ferdig reguleringsplan. Alt arbeid med regulering fram til og med godkjent reguleringsplan i Kommunen, vil bli satt bort til arkitektkontoret.

Sameiets rolle i arbeidet er å gi innspill på ulike reguleringsforslag, dog begrenset til plassering av boliger, byggehøyde og tilførselsveger. Sameiet avgjør hvilket reguleringsforslag som sendes til godkjenning.

Når reguleringsplanen er godkjent av Kommunen vil tomteområdet legges ut for salg og kjøpesum utbetales til sameiet før videre utvikling igangsettes. Videre utvikling frem til byggeklare tomter og salg vil skje for utbyggingsselskapets regning og risiko. Detaljplanlegging, prosjektering, infrastruktur, utbygging og salg av boliger skal med andre ord overlates helt til den utbygger som kjøper tomten.

Slik direktoratet forstår innsender skal arkitektkontoret utøve sin virksomhet for sameiets regning og risiko, denne virksomheten skal derfor tilordnes sameiet selv om den er utført av andre. Det vises i den anledning til det som er sagt over. I tillegg kommer den virksomheten som sameiet selv skal utøve. Innsender har anslått det totale dagsverksforbruket til 138 dagsverk og kostnadene til kr 1 420 000.

Spørsmålet blir om sameiets totale aktivitet er tilstrekkelig til at det må anses som virksomhet, nærmere bestemt om det kan anses som en aktivitet som tar sikte på å ha en viss varighet og et visst omfang, og at den er egnet til å gi overskudd.

Skattedirektoratet skal bemerke at et dagsverkforbruk på 138 dagsverk må anses for å være av et visst omfang. Sameiets aktivitet skal imidlertid bare bestå i å utarbeide reguleringsplan, samt få denne godkjent i kommunen. Det er **kjøper** av råtomten som skal forestå videre utvikling til byggeklare tomter, herunder detaljplanlegging, prosjektering, infrastruktur, utbygging og salg av boliger.

Skattedirektoratet kan på denne bakgrunn ikke se at aktiviteten med utarbeidelse av reguleringsplan mv. fyller vilkåret om varighet. Dette er beskrevet som en aktivitet som består av utarbeidelse av reguleringsplan og derfor et tidsbegrenset konkret prosjekt. Det kan ta tid før planen blir godkjent eller avslått i kommunen, men når kommunen har fått utkastet til reguleringsplanen, er sameiets aktivitet hovedsakelig ferdig. Her er det heller ikke snakk om en aktivitet med **betydelig** omfang av kort varighet.

Planlegging i forkant av en slik godkjennelse fyller i seg selv ikke de krav som i praksis stilles for å anse en virksomhet som påbegynt, jf. Lignings-ABC 2013/14 side 1557 pkt. 4 hvor det bl.a. står:

”Det er ikke tilstrekkelig at skattyter har påbegynt planlegging av virksomheten, selv om dette har resultert i tegninger, markedsundersøkelser, tildeling av konsesjon mv.”

Denne problemstillingen er også omtalt i juridisk teori, blant annet av Gjems-Onstad i ”Norsk bedriftsskatterett” 8. utg. side 792, hvor det uttales følgende:

”Før omdannelse kan skje må man ha kommet over terskelen mellom planlegging og påbegynt virksomhet. Har den aktivitet som skal gi inntekter, kommet i gang, for eksempel produksjon av varer, anses virksomheten for igangsatt selv om inntekter ennå ikke er realisert. Derimot anses planlegging i seg selv ikke tilstrekkelig, selv om man har laget tegninger, foretatt

markedsundersøkelser og fått konsesjon. Men har planleggingen særlig nær tilknytning til det som skal gi inntekter, f eks leie eller erverv av forretningslokalene, kan det være tilstrekkelig (jf Lignings-ABC 2007/08 s 1294). I BFU 27/07 kom SD frem til at gjennomføringsfasen og dermed virksomheten, var påbegynt når en utbygger av eiendom for utleie og/eller salg hadde signert en bindende utbyggingsavtale med entreprenør.”

I BFU 12/10 som omhandlet en del grunneiere som ønsket å utnytte et vannfall i kraftproduksjon, konkluderte Skattedirektoratet med at selv om det var medgått 1000 timer (125 dagsverk) for grunneierne og ekstern konsulent, forelå det ikke oppstart av virksomhet før konsesjon var innvilget og det ble inngått bindende avtale mellom grunneierne og entreprenør.

Etter direktoratets syn har aktiviteten i foreliggende sak, som består av utarbeidelse av reguleringsplan, preg av å være planlegging av en fremtidig virksomhet som skal bestå av husbygging og som skal gjennomføres av en fremtidig kjøper. Så lenge skattyter ikke har fått en godkjent reguleringsplan som tillater husbygging i det aktuelle området, kan ikke slik virksomhet påbegynnes.

Det skal også bemerkes at hele tomten skal selges som en hel råtomt og ikke som ferdige utskilte hyttetomter.

Videre vil planarbeidet medføre en verditilførsel til tomten bare dersom reguleringsplanen blir godkjent. Om aktiviteten ved å utarbeide reguleringsplan er egnet til å gi overskudd på sikt er derfor svært usikkert frem til det foreligger en godkjennelse fra kommunen.

Etter en helhetsvurdering konkluderer derfor Skattedirektoratet med at sameiet ikke driver virksomhet ved utarbeidelse av reguleringsplan på tomteområdet, tomtsalgsgevinsten inngår da ikke i virksomhetsinntekten, men anses om kapitalinntekt for sameierne, jf. skatteloven § 5-1.

Konklusjon

Tomtsalgsgevinsten på tomten i Kommunen anses som kapitalinntekt for sameierne, jf. skatteloven § 5-1.

SKN 14-101 Virksomhetskravet ved omdanning fra ANS til AS

Lovstoff: Skatteloven § 11-20, FSFIN §§ 11-20 flg.

Kort referat: Deltakerne i et ANS ønsket å omdanne selskapet til et AS etter reglene om skattefri omdanning. Selskapet bortfestet omtrent 300 tomter, og eide et skogområde på 400 dekar. Selskapet solgte også omtrent 7-8 tomter per år. Direktoratet kom etter en konkret vurdering til at selskapet drev virksomhet i form av tomtefeste og skogbruk. ANSet kunne derfor omdannes skattefritt.

Bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet, nr. 12/2014, avgitt 20. mai 2014, publisert 21. august 2014:

Virksomhetskravet ved omdanning fra ANS til AS

Deltakerne i et ANS ønsket å omdanne selskapet til et AS etter reglene om skattefri omdanning i skatteloven § 11-20 jf. fsfin §§ 11-20-1 flg. ANSet drev salg og utleie av tomter (tomtefeste), og eide et større skogområde. Direktoratet kom etter en konkret vurdering til at ANSet drev virksomhet i form av tomtefeste og skogsbruk. ANSet oppfylte derfor virksomhetskravet i nevnte regler.

Innsenders fremstilling av faktum og jus

Eiendom ANS er et ansvarlig selskap med solidarisk ansvarlige deltakere, som driver utleie og salg/innløsning av 300 festetomter og eier 400 dekar skog.

Aktiviteten ANSet utøver for å følge opp utleien av festetomter er omfattende. På grunn av hensynet til forutberegnelighet om fremtidig årlig skattebelastning og for å begrense ansvaret hver enkelt deltaker sitter med under dagens virksomhetsform, ønsker deltakerne å omdanne til et aksjeselskap. Aksjeselskapet skal etter omdanning eies av alle deltakerne, i samme eierforhold som de i dag eier ANSet.

Ett av vilkårene for å kunne gjennomføre en skattefri omdanning etter skatteloven § 11-20, er at virksomheten som omdannes kan klassifiseres som næringsvirksomhet i skattemessig forstand. Det er oppfyllelsen av dette vilkåret innsender ønsker at ligningsmyndighetene skal bekrefte i en bindende forhåndsuttalelse. De øvrige vilkår vil Eiendom ANS oppfylle ved omdanningen. Herunder vil skattemessige inngangsverdier og ervervstidspunkt videreføres ved omdanningen, og skatteposisjoner knyttet til virksomheten overføres uendret til selskapet.

Eiendom ANS anmoder om en bindende forhåndsuttalelse på at selskapet driver virksomhet i skattemessig forstand, og at selskapet kan omdannes etter reglene i skatteloven § 11-20.

1. Beskrivelse av den aktivitet som utøves av Eiendom ANS

Eiendom ANS sitt vedtektsfestede formål er utleie, feste og salg av fast eiendom. ANSet eier og drifter totalt 300 bebygde festetomter, samt 400 dekar skog. Driften knytter seg konkret til:

- innkreving av festeavgift,
- forhandlinger og regulering av festeavgifter,
- forhandlinger vedrørende innløsning av tomtene,
- ajourføring med hensyn til overdragelser,
- overskjøting ved salg/innløsning,
- innhenting av takst,
- oppmålinger,
- regulerings spørsmål,
- og løpende dialog med kommunale myndigheter.

Daglig leder i Eiendom ANS bruker årlig anslagsvis mellom 300 og 400 timer på arbeid med ANSet. Aktiviteten han utøver består i stor grad av ajourføring av lister for fakturering, oversikt over festere og transaksjoner etc. Oppfølgingen skjer på ukebasis. Når listene er ajourført oversendes de til Kredit AS som tar hånd om selve utfaktureringen. I tillegg tar daglig leder seg av all dialog med kommunen og han behandler de reguleringsspørsmål som måtte oppstå. Festeavtale for tomtene er inngått på ulike tidspunkt, noe som medfører at ANSet årlig må behandle innløsning av festetomter. I 2012 ble totalt 7 tomter innløst, i 2013 ble 8 tomter innløst og hittil i 2014 er 5 tomter innløst. Foreløpig forventes innløsning av ytterligere 2 tomter i 2014. Den aktivitet som utøves i forbindelse med salg og innløsning av tomter er særlig utarbeidelse av kontrakter, overskjøting av tomtene og innhenting av takster. Dette arbeidet tar en ekstern advokat hånd om, på ANSets regning. I tillegg til dette møter daglig leder selv opp ved oppmålinger og kartforretninger. Han forestår innløsning samt en årlig gjennomgang av festeforholdene for en eventuell justering. Minst 95 % av alle henvendelser fra festere rettes til daglig leder.

Kredit AS utfører faktureringen av årlig leie. Utfakturering skjer en gang i året til hver av leietakerne, men faktureringen skjer i to perioder hhv i januar og august. Hovedgruppen av leietakere blir fakturert i januar hvert år. Kredit AS følger opp de utfakturerte leiebeløp og sender purring om nødvendig. Få fakturaer går til inkasso, men dersom det er nødvendig tar Kredit AS seg av dette på vegne av ANSet.

Den totale aktiviteten ANSet utøver er således spredt på et større forvaltningsapparat.

2. Det konkrete spørsmålet som ønskes avklart

Basert på det ovenstående har vi følgende spørsmål som ønskes avklart i forhåndsuttalelsen: a. Er kravet til næringsvirksomhet oppfylt? b. Kan Eiendom ANS sin virksomhet knyttet til drift av festetomter og skog omdannes skattefritt til aksjeselskap etter skatteloven § 11-20?

3. Regnskapstall

ANSet hadde et årsresultat i 2011 på ca kr 2 mill, og i 2012 på ca kr 10 mill. De løpende festeinntekter var kr 950 000 i 2011 og kr 850 000 i 2012. Det store utslaget i årsresultat skyldes primært salgsgevinst ved salg av tomter. Regnskapet viser at ANSet betalte kr. 20 000 i 2011 i honorarer til eksterne konsulenter (regnskapsfører, advokat, revisor m.m). Tilsvarende tall for 2012 var kr 70 000. Tallene gir en indikasjon på at det er fakturert for arbeider av betydelig omfang.

Den økonomiske aktiviteten som her er skissert er eksklusiv skogarealet. Den økonomiske aktiviteten knytter seg i dag til det bebygde arealet. Skogarealet vil imidlertid bli omfattet av tomtefestevirksomheten ANSet driver ved en endring i reguleringsplanen, slik at skogsarealet da med stor sannsynlighet vil bli festet bort. Dette vil igjen medføre en større økonomisk aktivitet.

Det kan opplyses at ANSet har innlevert næringsoppgaver og selskapsoppgaver i en rekke år, og i alle fall fra og med 1998. Næringsoppgave for 2012 er vedlagt som eksempel.

4. Innsenders beskrivelse av rettskildebildet

Bestemmelsene om skattefri omdanning av næringsvirksomhet fremgår av skatteloven § 11-20 og FSFIN §§ 11-20-1 flg. Blant annet følger det av FSFIN §§ 11-20-1 flg. at et deltakerlignet ansvarlig selskap må drive virksomhet i skattelovens forstand for å kunne omdannes skattefritt.

De skattemessige verdier og ervervstidspunkter for eiendeler, rettigheter og forpliktelser vil bli videreført og ANSets øvrige skatteposisjoner vil bli overtatt uendret av det nystiftede aksjeselskapet. De øvrige vilkårene i forskriften kan således forutsettes oppfylt.

Skattedirektoratet anmodes særskilt om å ta stilling til om kravet til næringsvirksomhet er oppfylt for ANSets virksomhet knyttet til utleie og salg av festetomter. Spørsmålet har en side mot grensen til passiv kapitalplassering.

Når det gjelder vurderingen av om ANSet driver næringsvirksomhet viser innsender til Lignings-ABC 2013/2014 side 1548 pkt. 3.1, som uttaler følgende om vilkårene for at en aktivitet er næringsvirksomhet:

"Vilkårene for å anse en inntektsgivende aktivitet som virksomhet er at aktiviteten:

- tar sikte på å ha en viss varighet
- har et visst omfang
- er egnet til å gi overskudd,
- og drives for skattyterens regning og risiko."

I tillegg uttales at det viktigste moment for grensen mellom virksomhet og passiv kapitalforvaltning vil være aktivitetens omfang. Ved vurderingen må det vektlegges hvor mye av avkastningen som skyldes aktiviteten knyttet til tomtene og hvor mye som skyldes kapitalverdien av tomtene.

Lignings-ABC 2013/2014 på side 1553 punkt 3.3.2 sier videre under et avsnitt om grensen mot passiv kapitalavkastning:

"Ved vurdering av aktivitetens omfang må det legges vekt på alle typer aktivitet (både fysisk og ikke-fysisk), for eksempel arbeid med å administrere. Aktiviteten behøver ikke å være utøvet av skattyter personlig. Det er tilstrekkelig at det er utført av personer ansatt hos skattyter, eventuelt av deltakere i deltakerlignet selskap. Er det etablert et forvaltningsapparat med ansatte, eget kontor og driftsmidler trekker dette i retning av å anse aktiviteten som virksomhet".

I Lignings-ABC 2013/2014 side 1555 pkt. 3.3.13 om utleie av grunn, uttales:

"Inntekter fra tomtefeste anses ikke som inntekt av jord-/skogbruksvirksomhet. Bare unntaksvis anses tomtefeste som en egen virksomhet. Se som eksempel BFU 03/2006 (Utleie av 60 tomter med årlige leieinntekter på kr 140 000 ble ikke ansett som egen virksomhet) og BFU 4/2011 (utleie av tomter ikke ansett som virksomhet)".

BFU 03/2006 gjaldt en skattyter som drev gårdsbruk og samtidig oppebar kr 140 000 som inntekt fra ca. 60 festetomter. Skattedirektoratet kom etter en konkret vurdering til at aktiviteten ved bortfeste i dette tilfellet ikke var tilstrekkelig til å oppfylle virksomhetskravet i skattelovens

forstand. I denne saken hadde inntekten fra festetomtene blitt behandlet som kapitalinntekt siden erverv i 1972. Aktiviteten knyttet til innkreving av festeavgift, forhandlinger og regulering av festeavgifter, konflikthåndtering med tomtefesterne og forhandlinger vedrørende innløsning (salg) av tomtene var relativt begrenset. Skattedirektoratet kom derfor til at skattyters bortfeste av tomter måtte anses som passiv kapitalplassering og ikke som virksomhet i skattelovens forstand.

I BFU 4/11 tok Skattedirektoratet stilling til spørsmålet om et ANS som drev utleie av en tomt med bygningsmasse som inneholder lokaler til kontor-, lager- og industriformål, oppfyller kravet til virksomhet i skattelovens forstand. ANSets aktivitet var i sin helhet knyttet til tomteområdet, hvor selskapet hadde ansvar for utleie av ledig utenomhusareal på 1 500 m². Inntektene knyttet til slik utleie lå på ca. 240 000 eks mva pr. år, fordelt på tre leietakere. Aktiviteten målt i tid utgjorde ca. 1-3 dagsverk per år, den var således relativt beskjeden. Skattedirektoratet kom til, etter en konkret vurdering, at avkastningen av tomten skyldtes kapitalverdien av tomtene og ikke den aktivitet som ble utført.

I tillegg henvises til Rt. 1967 s. 1570 hvor Høyesterett uttaler at ved vurderingen av om en aktivitet (oppføring av boliger) oppfyller kravet til næringsvirksomhet, kan det ikke tillegges betydning at skattyter brukte forretningsfører, byggmester m.v. Høyesterett kom til at oppføringen og salg av flere boliger ikke kun var en kapitalplassering. Skattyter hadde utført en aktivitet som gikk langt ut over en vanlig kapitalanbringelse. Aktiviteten ved oppføringen av boligene ble ansett som næring og ikke passiv kapitalplassering.

5. Innsenders subsumsjon

Det rettslige vurderingstemaet er om Eiendom ANS utfører aktivitet av et slikt omfang at selskapet oppfyller kravet til næringsvirksomhet i skattemessig forstand. Aktiviteten i Eiendom ANS er beskrevet ovenfor i pkt. 3, og utgjør et betydelig større omfang enn den aktivitet som er vurdert i de to forhåndsuttalelsene det henvises til i Lignings-ABC.

Først og fremst bemerkes at antall utleieenheter (festetomter) er et betydelig antall. Eiendom ANS leier ut totalt 300 festetomter med bebyggelse, dvs. ca. fem ganger flere tomter enn i BFU 03/06 (ca. 60 tomter). Utleie av et såpass stort antall festetomter krever kontinuerlig oppfølging. Det utføres derfor en betydelig aktivitet knyttet til det totale antall tomter, som trekker i retning av at den aktivitet som utføres i ANSet oppfyller kravet til virksomhet.

ANSet har de siste år omsatt for mellom kr 850 000 og kr 950 000 i leieinntekter. I tillegg kommer salgsgevinster på over kr 1 mill i 2011 og over kr 8 mill i 2012. Den økonomiske aktiviteten er således betydelig større enn i de nevnte BFUer, et moment som både i rettspraksis og av Skattedirektoratet har blitt lagt vekt på i vurderingen av om virksomhetskravet er oppfylt. I de to sakene det er avgitt BFU på var årlig omsetning hhv. kr 140 000 og kr 170 000.

Eiendom ANS har opprettet et forvaltningsapparat rundt driften av festetomtene, hvor ekstern advokat, Kredit AS og daglig leder utfører aktivitet som samlet utgjør ANSets virksomhet. Den virksomhet daglig leder utfører må tilordnes ANSet, jf. Lignings-ABC 2013/2014 på side 1553 punkt 3.3.2.

Den aktivitet som utøves av ekstern advokat og Kredit AS er utøvet på Eiendom ANS regning og risiko. Det er ANSet som bærer risikoen for at fakturert leiebeløp ikke blir betalt. Dette har ikke Kredit AS noen selvstendig risiko for. Også advokatens arbeid med utarbeidelse av kontrakter, utstedelse av skjøter og innhenting av takster skjer for ANSets regning og risiko. De tjenester ANSet har kjøpt fra Kredit AS, og ekstern advokat må tilordnes ANSets aktivitet i vurderingen av om selskapet driver virksomhet. Det henvises i denne sammenheng til Rt. 1967 s. 1570, der Høyesterett la til grunn at aktivitet utført av forretningsfører og byggmester måtte tilordnes skattyter. Den totale aktiviteten knyttet til drift av festetomtene går langt ut over vanlig kapitalanbringelse, og trekker således i retning av at ANSets aktivitet oppfyller kravet til næringsvirksomhet.

Et tilleggsmoment som trekker i retning av at ANSet driver næringsvirksomhet, er at selskapet årlig leverer næringsoppgave og innberetter sin inntekt som næringsinntekt.

Den aktivitet ANSet utøver ved drift av festetomtene går ut over passiv kapitalplassering. Aktiviteten er av et betydelig omfang og avkastningen på tomtene skyldes i hovedsak den aktivitet som utøves av selskapet i tilknytning til driften.

6. Innsender har i brev gitt følgende tilleggsopplysninger:

Ved nærmere undersøkelse viser det seg at deltakerne står som formelle hjemmelshavere til eiendommene. Selv om ANSets deltakere er de formelle hjemmelshavere til eiendommene, er det ANSet som forestår all drift og forvaltning av eiendommene. Det er ANSet som oppebærer alle inntekter, dvs. alle festeinntekter og inntekter ved salg/innløsning av tomtene. ANSet driver ikke aktiv skogsdrift på skogarealet. Den aktivitet som har vært utøvd i tilknytning til skogen er at det i 2000 ble hugget rundt 1000 m³ skog i dette området. Inntekten fra denne hogsten ble inntektsført i ANSets regnskaper fordelt over en femårsperiode. Det har ikke vært noe hogst i området etter dette, men det er påregnelig at ytterligere hogst vil finne sted litt frem i tid.

Skogeiendommen inngår per i dag i ANSet og ønskes omdannet til aksjeselskapet sammen med omdanningen av festetomtvirksomheten. Det vises til Skattedirektoratets uttalelse i Lignings-ABC 2014 side 1153, pkt. 1.1 hvor det fastsettes at: "Hvorvidt skogbruk skal anses som virksomhet, vurderes etter de vanlige reglene, se emnet "Virksomhet – allment". På grunn av næringens beskaffenhet, vil kravet til aktivitet, økonomisk avkastning mv. måtte vurderes over vesentlig lengere tidsperiode enn hva som er normalt for andre typer virksomheter."

ANSets drift av skogområdet oppfyller kravet til virksomhet. Aktiviteten består av hogst av skog, en aktivitet som er objektivt egnet til å gå med overskudd når skogsdriften sees over et passende tidsperspektiv. Ved hogst i 2000 ble inntektene beskattet som virksomhetsinntekt i ANSet. I Lignings-ABC 2014 side 1557 er det lagt til grunn i pkt. 3.5.3 at det reelle overskudd fra skog (og ikke det ligningsmessige resultat) må vurderes over meget lang sikt.

ANSet har ikke foretatt noen beregning av årlig tilvekst. Skogarealets bonitet er imidlertid kjent, som er et mål for skogens produksjonsevne. Som det fremgår av vedlagt kart består skogeiendommen av 70 dekar skog av høy bonitet, 260 dekar skog av middels bonitet og 70 dekar skog av lav bonitet. Skogsareal med høy bonitet har en produksjonsevne på ca. 0,5-1,0 m³ pr. daa per år, skogsareal med middels bonitet har en produksjonsevne på ca. 0,3-0,5 m³ pr. daa

per år og skogareal med lav bonitet har en produksjonsevne på ca. 0,1-0,3 m³ pr. daa per år. Innsender bekrefter at minimum forventet årlig tilvekst er 100 m³.

Skattedirektoratets vurderinger

Skattedirektoratet skal i det følgende ta stilling til om kravet til virksomhet er oppfylt i Eiendom ANS, slik at selskapet skattefritt kan omdanne til et aksjeselskap etter reglene i skatteloven § 11-20, jf. fsfin § 11-20-1 flg.

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved de skisserte transaksjoner ut over de spørsmål som er drøftet i det følgende. Vi forutsetter at det er ANSet som eier grunneiendommen, både skogarealet og festetomtene, selv om deltakerne formelt er registrert i grunnboka. Skattedirektoratet forutsetter videre at premissene som er tatt inn ovenfor er fullstendige for de spørsmål som drøftes.

Direktoratet skal behandle spørsmålet om kravet til næringsvirksomhet er oppfylt, jf. skatteloven § 11-20 og fsfin § 11-20-1. Det forutsettes i det følgende at virksomheten som er beskrevet av innsender, og som vurderingen gjøres på grunnlag av, foreligger på tidspunktet for omdanningen.

Skatteloven § 11-20 har følgende ordlyd:

"§ 11-20. Skattefri omdanning av virksomhet

(1) Departementet kan gi forskrift om at følgende selskap eller foretak kan omdannes til aksjeselskap eller allmennaksjeselskap uten å utløse skattlegging:

- a. enkeltpersonforetak,
- b. virksomhet drevet av kommune eller fylkeskommune,
- c. interkommunalt selskap,
- d. deltakerlignet selskap som omfattes av § 10-40,
- e. samvirkeforetak,
- f. statsforetak,
- g. norskregistrert utenlandsk foretak skattepliktig etter § 2-2 første ledd e.

Departementet kan også gi forskrift om omdanning fra enkeltpersonforetak til deltakerlignet selskap som omfattes av § 10-40. (2) Ved omdanning etter foregående ledd skal skattemessige inngangsverdier og ervervstidspunkt videreføres, og skatteposisjoner knyttet til virksomheten overføres uendret til selskapet. "

Regelen er utdypet gjennom fsfin §§ 11-20-1 flg. I samsvar med fsfin §§ 11-20-1 flg. kan overføring av eiendeler og virksomhet til nystiftet aksjeselskap skje uten realisasjonsbeskatning på visse vilkår. Fsin § 11-20-1 har følgende ordlyd:

"§ 11-20-1. Anvendelsesområde for bestemmelsene om skattefri omdanning

(1) Med omdanning menes endring av et selskap eller foretaks juridiske form, der all virksomhet og det vesentligste av tilhørende eiendeler og gjeld i selskap eller foretak overføres til et nystiftet selskap som har en annen juridisk form.

(2) Bestemmelsene i denne forskrift § 11-20 gjelder skattefri omdanning til aksjeselskap eller allmennaksjeselskap av:

- a. enkeltpersonforetak,
 - c. interkommunalt selskap,
 - d. deltakerlignet selskap som omfattes av skatteloven § 10-40,
 - e. samvirkeforetak,
 - f. statsforetak,
 - g. norskregistrert utenlandsk selskap skattepliktig etter skatteloven § 2-2 første ledd e.
- (3) Bestemmelsene og prinsippene i denne forskrift § 11-20 gjelder tilsvarende så langt de passer ved omdanning fra enkeltpersonforetak til deltakerlignet selskap som omfattes av skatteloven § 10-40."

Det fremkommer av bestemmelsene at det selskap som skal omdannes må utøve virksomhet. Det er det vanlige virksomhetskravet som må være oppfylt. Virksomhetskravet er i Lignings-ABC 2013/14 side 1548 pkt 3.1, beskrevet som følger:

"3.1 Generelt

Vilkårene for å anse en inntektsgivende aktivitet som virksomhet er at aktiviteten:

- tar sikte på å ha en viss varighet
- har et visst omfang
- er egnet til å gi overskudd,
- og drives for skattyters regning og risiko..."

Forsåvidt gjelder aktiviteten knyttet til festetomtene legger vi til grunn at ANSet eier 300 bebygde festetomter.

Selskapets daglige leder bruker årlig mellom 300 og 400 timer på arbeidet med å innkreve festeavgift, forhandle og regulere festeavgifter, forhandle innløsning av tomtene, ajourføre med hensyn til overdragelser, overskjøte ved salg/innløsning, innhente takster, bistå ved oppmålinger og kartforretninger, jobbe med regulerings spørsmål samt ha løpende dialog med kommunale myndigheter.

Festeavtale for tomtene er inngått på ulike tidspunkt, noe som medfører at ANSet årlig må behandle innløsning av festetomter. I 2012 ble totalt 7 tomter innløst, i 2013 ble 8 tomter innløst og hittil i 2014 er 5 tomter innløst. Foreløpig forventes innløsning av ytterligere 2 tomter i 2014. Den aktivitet som utøves i forbindelse med salg og innløsning av tomter er særlig utarbeidelse av kontrakter, overskjøting av tomtene og innhenting av takster. Dette arbeidet tar en ekstern advokat hånd om, på ANSets regning og risiko. Kredit AS utfører faktureringen av årlig leie. Utfakturerings skjer en gang i året til hver av leietakerne, men faktureringen skjer i to perioder hhv i januar og august. Hovedgruppen av leietakere blir fakturert i januar hvert år. Kredit AS følger opp de utfakturerte leiebeløp og sender purring om nødvendig. Få fakturaer går til inkasso, men dersom det er nødvendig tar Kredit AS seg av dette på vegne av ANSet.

Direktoratet legger til grunn at aktiviteten som beskrevet over skjer for ANSets regning og risiko, og at aktiviteten også i fremtiden skjer for ANSets regning og risiko.

Aktivitet som er beskrevet har vart i mange år og vil fortsette i fremtiden og antas derfor å ha en viss varighet.

Bortfeste av 300 boligtomter, samt jevnlig innløsning av festekontraktene i det omfanget som innsender beskriver, tilfredsstiller etter direktoratets skjønns kravet til "et visst omfang".

Aktiviteten har også i mange år gått med overskudd og ved fortsettelse på samme måte som før vil den være egnet til å gå med overskudd.

Direktoratet legger etter dette til grunn at denne aktiviteten som er beskrevet av innsender vil være å anse som "virksomhet" etter fsfin § 11-20-1, slik at dersom selskapet utøver denne aktiviteten på tidspunktet for omdanning vil virksomhetskravet være oppfylt.

Forsåvidt gjelder skogbruket forutsetter vi at skogeiendommen ikke inngår i tomtefestevirksomheten, og det må da vurderes om denne utgjør virksomhet ihht den praksis som foreligger for skogbruk.

I utgangspunktet er det de samme kriteriene som gjelder for virksomhetsvurderingen som over skissert. Det er imidlertid en forskjell i at drift av skog er en mye mer "langsom" aktivitet enn vanlig virksomhet. I praksis har man derfor stilt langt mindre krav til aktivitet i denne type virksomheter enn ellers.

I boken "Inntekt av virksomhet" av Gregar Berg-Rolness, 2009, side 245 flg. sies bl.a. følgende: "Reglene for gjennomsnittsligning innen skogbruk dreier seg om periodisering av inntekt, og har i prinsippet ingen betydning for spørsmålet om skogsdriften skal anses som virksomhet eller ikke. De spesielle forhold innen skogbruk medfører imidlertid at kravet til aktivitetens økonomiske karakter, omfang og varighet må vurderes på et mer langsiktig grunnlag. Det settes ingen krav til aktivitetens omfang det enkelte år. Den nære sammenheng mellom skog- og jordbruksvirksomhet har ført til en særskilt avgrensningsregel for skogbruksvirksomhet definert til tilvekst tilsvarende "husbehovsskog" for jordbruksvirksomhet, jf. Lignings-ABC 2008/09 s 979: "Dersom skogen på grunn av økning i tilvekst passerer grensen for husbehovsskog (ca. 3-5 kubikkmeter per år), skal eieren anses som ny skogeier."

Finansdepartementet har i en upublisert uttalelse til Skattedirektoratet den 4.1.2013 uttalt følgende:

"Skattelovgivningen inneholder ingen særskilte regler for når skogbruk anses for å være næringsvirksomhet. Hvorvidt skogbruksaktiviteten skal klassifiseres som virksomhet skal i prinsippet vurderes på samme måte som andre aktiviteter. Skogbruk med en tilvekst på over 3-5 m³ er etter langvarig ligningspraksis ansett som virksomhet og lignes for seg. Dette gjelder også om skogen drives i kombinasjon med jordbruk. Er tilveksten under 3-5 m³ anses skogen som husbehovsskog og lignes sammen med jordbruket. Det forhold at skogaktiviteten anses som virksomhet innebærer at skogeieren skal gjennomføre gjennomsnittsligning etter reglene i skatteloven § 14-81 og må levere næringsoppgave med tilhørende skjema som vedlegg til selvangivelsen. Dette gjelder hvert år, også de årene det er liten eller ingen aktivitet i skogen. Skattedirektoratet har foreslått at tilvekstgrensen for næringsskog økes til 50 m³, og at skog som er mindre enn dette og som drives kombinert med jordbruk, skal vurderes under et med jordbruket. Drives skogen ikke i slik kombinasjon skal inntekten som utgangspunkt anses som kapitalinntekt.

Skattedirektoratet tok også i 2006 opp spørsmålet om endringer av praksis for virksomhetsklassifisering av skog, og fikk ved brev av 26. mars 2007 svar herfra med forslag til løsninger. Direktoratet mener disse anvisningene er lite hensiktsmessige, og at det nye systemet for formuesverdsettelse av skog viser at det er grunnlag for en omlegging. Forslaget begrunnes med at tiden og utviklingen har løpt fra den sjablongregel som har vært nyttet siden gjennomføringen av den "særskilte ligningen" for skogbruket på 50-tallet. Nåværende virksomhetsgrense er heller ikke praktikabel i forhold til de kriterier som legges til grunn ved virksomhetsvurderingen av andre økonomiske aktiviteter.

Finansdepartementet er enig med Skattedirektoratet i at gjeldende praksis for virksomhetsklassifisering av skogbruk er for lav. Vi ser at en fast grense ved f. eks. 50 m³ tilvekst kan ha ligningstekniske/administrative fordeler. Imidlertid reduseres betydningen av andre relevante forhold som vil bli tatt hensyn til i en helhetsvurdering. I konkrete tilfeller kan derfor en sjablongregel bli lite treffende i forhold til det som anses korrekt etter hovedregelen basert på Ringnesdommen. En slik grense vil også åpne for uheldige tilpasninger. En helhetsvurdering sikrer også likebehandling av alle næringer, uavhengig av bransje. At det ved utleie av fast eiendom likevel er gitt anvisning på noen generelle utgangspunkter som i en viss utstrekning oppfattes mer som sjablongregler enn som momenter ved en helhetsvurdering, anses ikke som et argument for å innføre sjablongregler for skogeiendommer.

Direktoratet har i e-post 12. oktober 2012 opplyst at en skatteklagenemnd har behandlet en sak vedrørende skogbruk med årlig tilvekst på 37 m³, og er kommet til at denne på bakgrunn av omfang ellers og forventet økonomisk overskudd over tid, ikke oppfyller kravet til å være virksomhet. Vi mener denne og tilsvarende fremtidige saker bør kunne gi bidrag til å utvikle en ny ligningspraksis, og legger til grunn at det vil være mer hensiktsmessig at grensen, basert på gjeldende hovedregel for virksomhetsklassifisering gjennom en helhetsvurdering, justeres over tid på denne måten.

I overnevnte brev til direktoratet den 26. mars 2007 ga departementet uttrykk for at en kan vurdere muligheten for å innføre et kubikkmeterintervall for årlig tilvekst som benyttes i utviklingen av praksis. Om dette uttaler departementet blant annet:
""En mulighet kan være å angi et kubikkmeterintervall for årlig tilvekst på for eksempel 5 til 50 m³, der det i den nedre del kreves et betydelig innslag av aktiv drift for å bli klassifisert som næring, mens det i den øvre del av intervallet kreves svært lite av aktiv drift for slik klassifisering. Skogeiendom over eller under nedre intervallgrense vil da stort sett uten videre kunne klassifiseres som næringseiendom respektive ikke næringseiendom. Direktoratet bes vurdere forslaget og det nærmere innholdet i justerte retningslinjer for avgrensing av næringsbegrepet på fritt grunnlag.""

Departementet mener fortsatt at også dette er momenter som kan inngå i en videre utvikling av praksis basert på en helhetsvurdering."

Direktoratet har foreløpig ikke fremmet forslag til endring av reglene som tilsier en innstramning av dagens praksis. Vi legger derfor til grunn at ligningspraksis som skissert av Finansdepartementet fremdeles er retningsgivende ved vurderingen.

Innsender har opplyst at det ikke er planlagt noen aktivitet knyttet til skogen fremover. Det ligger imidlertid i skogsdriftens natur at det kan gå lang tid mellom hver gang det utøves aktivitet knyttet til skogen. Det er opplyst at det ved årtusenskiftet ble hugget og at inntekten ble gjenstand for gjennomsnittsligning de fem påfølgende årene.

I foreliggende sak dreier det seg om et skogområde på 400 dekar, og årlig tilvekst er på mellom 105 og 190 m³. Dette overstiger klart dagens retningslinjer på 5 m³, samt den refererte praksis på 37 m³. Finansdepartementet nevner eksempelvis i sin uttalelse at man ved årlig tilvekst på mellom 5 og 50 m³ må vurdere konkret, og at det i det øvre intervallet her kreves svært liten aktivitet.

Direktoratet legger etter dette til grunn at også skogbruket anses å være virksomhet slik at Eiendom ANS kan omdanne skattefritt etter reglene i skatteloven § 11-20 jf. fsfin § 11-20 flg, og overføre samtlige eiendeler, rettigheter og forpliktelser til et nystiftet AS.

Konklusjon

Eiendom ANS driver virksomhet og kan omdanne skattefritt etter reglene i skatteloven § 11-20, jf. fsfin § 11-20-1 flg, slik at samtlige eiendeler, rettigheter og forpliktelser kan overføres til et nystiftet AS.

SKN 14-102 Uttaksbeskatning - generasjonsskifte

Lovstoff: Skatteloven § 5-2.

Kort referat: Driftsbygninger benyttet i oppdrettsvirksomhet ble overdratt ved gavesalg fra en far til hans barn i 2013. Bygningene ble deretter utleid til fars enkeltpersonforetak. Spørsmålet var om skattefri omdanning av utleievirksomheten i juni 2014, fra deltakerlignet selskap til aksjeselskap, ville medføre uttaksbeskatning av giver (far). Omdanningen innebar kontinuitet på selskaps- og eiernivå, og kontinuitet med hensyn til utøvelse av virksomhet. Skattedirektoratet konkluderte med at den skisserte omdanning ikke ville utløse uttaksbeskatning av giver.

Bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet, nr. 14/2014, avgitt 27. mai 2014, publisert 22. august 2014:

Spørsmål om uttaksbeskatning - generasjonsskifte

Driftsbygninger som benyttes i Fars oppdrettsvirksomhet, ble overdratt ved gavesalg fra Far til barna i 2013. Bygningene har deretter vært utleid til Fars enkeltpersonforetak. Spørsmålet var om skattefri omdanning av utleievirksomheten i juni 2014, fra deltakerlignet selskap til aksjeselskap etter skatteloven § 11-20, vil medføre uttaksbeskatning av Far (giver). Omdanningen vil innebære kontinuitet på selskaps- og eiernivå, og kontinuitet med hensyn til utøvelse av virksomhet.

Skattedirektoratet konkluderte med at den skisserte omdanning ikke vil utløse uttaksbeskatning av giver.

Innsenders fremstilling av faktum og jus

På bakgrunn av de opplysninger som er gitt i anmodningen, legges det til grunn at Far eier en landbrukseiendom på 400 mål. Virksomheten er organisert som et enkeltpersonforetak, og består i hovedsak av oppdrett og foredling av kylling. Denne virksomheten benytter en bygningsmasse som består av flere driftsbygninger som rugeri, kyllinghus, slakteri mv. Samlet areal på disse driftsbygningene utgjør 2 000 m².

Familien er i ferd med å gjennomføre et generasjonsskifte og samtidig en omorganisering av driften. Som ledd i generasjonsskifte ble bygningsmassen overdratt ved gavesalg til barna (gavemottakerne) før utløpet av 2013. Bygningenes omsetningsverdi er taksert til MNOK 10. Ved overdragelsen overtok barna gjeld med MNOK 5. Bygningene leies ut til Fars (givers) oppdrettsvirksomhet til markedsleie.

I henhold til skatteloven § 5-2 er det ikke hjemmel for uttaksbeskatning dersom nærmere angitte vilkår er oppfylt, herunder at gavemottaker fortsetter driften av den overtatte virksomheten. Spørsmålet er om en planlagt skattefri omdanning av utleievirksomheten til aksjeselskap før 1. juli 2014, vil være i samsvar med vilkåret om videreføring av virksomheten, slik at giver ikke skal uttaksbeskattes.

Uttaksbeskatning

Far overførte bygningsmassen til sine barn ved gavesalg, og i utgangspunktet gir skatteloven § 5-2 hjemmel for uttaksbeskatning, slik bestemmelsen lød på tidspunktet for overdragelsen:

«(1) Som skattepliktig inntekt anses fordel ved uttak til egen bruk og gaveoverføring – herunder også fra aksjeselskap og allmennaksjeselskap – av formuesgjenstand, vare eller tjeneste. Ved uttak fra enkeltpersonforetak eller sameie, gjelder skatteplikten bare hvor kostprisen helt eller delvis er kommet til fradrag ved ligningen.»

Med gaveoverføring menes overføring til andre vederlagsfritt eller til en underpris som innebærer gave (gavesalg). I dette tilfellet har bygningsmassen en omsetningsverdi på MNOK 10, mens vederlaget i form av overtatt pantgjeld utgjør MNOK 5. Gaveelementet i transaksjonen utgjør altså MNOK 5.

Bygningene anses som avskrivbare bygg, og vilkåret om at kostprisen helt eller delvis er kommet til fradrag ved ligningen er oppfylt. Imidlertid inneholder skatteloven § 5-2 en fritaksbestemmelse for gaveoverføring av virksomhet:

«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.»

I henhold til denne fritaksbestemmelsen skal det likevel ikke foretas uttaksbeskatning når gaveoverføringen gjelder:

- Formuesgjenstand knyttet til giverens virksomhet. I dette tilfellet overføres driftsbygningene som giver har benyttet i sin oppdrettsvirksomhet.
- Gavemottakerne plikter å svare arveavgift. Gavemottakerne er givers barn og har således plikt til å svare arveavgift av gaven.
- Gavemottakerne overtar hele eller deler av virksomheten. Gavemottakerne har overtatt en selvstendig del av virksomheten, dvs. bygningsmassen hvor oppdrettsvirksomheten foregår. Bygningsmassen består av flere driftsbygninger med et samlet areal på 2 000 m². I henhold til fast ligningspraksis anses utleie av mer enn ca. 500 m² til næringsformål som virksomhet.
- Gavemottakerne fortsetter driften av den overtatte virksomheten. Fra overdragelsen har gavemottakerne fortsatt virksomheten ved at bygningsmassen leies ut til Far til markedsleie. I henhold til Lignings-ABC vil dette vilkåret ikke være oppfylt dersom mottakerne selger eller innstiller virksomheten kort tid etter mottakelsen. Mottakerne planlegger å omdanne utleievirksomheten til et aksjeselskap innen 1. juli 2014. Bygningene vil da ha vært utleid i mer enn fem måneder.

Anmodningen om bindende forhåndsuttalelse gjelder det siste vilkåret, dvs. om en skattefri omdannelse på mottakers hånd i 2014 som følger skattelovens bestemmelser om kontinuitet, kan gjennomføres uten at det medfører uttaksbeskatning av giver.

Gaveoverføringen av ideelle eierandeler i bygningsmassen fra giver til barna, innebærer at gavemottakerne ble innehavere av et sameie som driver skattepliktig virksomhet i form av utleie av fast eiendom. I skatterettslig forstand blir et sameie som driver virksomhet ansett som et ansvarlig selskap, og skal dermed deltakerlignes etter nettometoden.

Ved overdragelsen overtok barna gjeld på MNOK 5, og det personlige ansvaret gjør at de ønsker å omdanne utleievirksomheten til et aksjeselskap etter skatteloven § 11-20 (skattefri omdanning av virksomheten). Finansdepartementet har uttalt at "sameier" som driver næringsvirksomhet, slik at det reelt sett er et selskap, kan omdannes skattefritt til aksjeselskap, jf. Utv. 1998 side 96.

Etter innsenders oppfatning er vilkårene for å gjennomføre en skattefri omdanning til aksjeselskap, oppfylt. Hele virksomheten med alle eiendeler og gjeld skal overføres til et nystiftet aksjeselskap. Det vil være full kontinuitet med hensyn til skattemessige verdier og ervervstidspunkt på overførte eiendeler og forpliktelser. Videre vil det være full kontinuitet på eiernivå.

I BFU 01/2008 konkluderte Skattedirektoratet med at fritaket for uttaksbeskatning ikke kom til anvendelse i et tilfelle hvor fire barn overtok en næringseiendom, men hvor tre av barna solgte sine eierandeler umiddelbart videre til den fjerde arvingens indirekte heleide aksjeselskap. Tre av arvingene oppfylte dermed ikke kravet til videreføring av virksomheten og det var grunnlag for uttaksbeskatning av giver.

Forholdet er vesentlig annerledes i foreliggende sak. Gavemottakerne har allerede drevet utleievirksomheten fra før utløpet av 2013. Det er ikke gitt noen angivelse av hvor lenge mottakerne må videreføre virksomheten. I Lignings-ABC er det anført at virksomheten ikke kan selges eller innstilles "kort tid etter mottakelsen". I BFU 1/2008 er det også nevnt videreføring "over en viss tid".

Gavemottakerne har dermed allerede videreført virksomheten "en viss tid" før omdanningen, og virksomheten blir videreført etter omdanningen i et aksjeselskap etablert med full kontinuitet og hvor samtlige mottakere er aksjonærer. I foreliggende sak er det altså ikke snakk om salg av virksomheten. Gavemottakerne er alle innstilt på å videreføre virksomheten i fellesskap og med like eierandeler. Imidlertid ønsker man å omdanne virksomheten til aksjeselskap innen 1. juli 2014. Omdanning vil skje i henhold til skatteloven § 11-20 som er basert på et kontinuitetsprinsipp, dvs. kontinuitet i skatteposisjoner på selskaps- og eiernivå, kontinuitet med hensyn til utøvelse av virksomhet og kontinuitet i eierposisjoner.

Etter innsenders oppfatning er kravet til videreføring av virksomheten i skatteloven § 5-2 oppfylt, ved at mottakerne har drevet utleievirksomheten fra overtakelsen og ved at omdanning til aksjeselskap gjennomføres som en omorganisering med full kontinuitet. Også hensynet bak regelverket tilsier en slik løsning. Lovgiver har innført bestemmelser som gir adgang til å omdanne en virksomhet til aksjeselskap uten beskatning. Dette er gjort for å unngå at en skattekostnad ved omdanningen skal hindre omdanninger som for øvrig anses som samfunnsøkonomisk gunstig. Vilkåret er at omdanningen skjer med skattemessig kontinuitet. Tilsvarende er fritaksregelen i uttaksbestemmelsen begrunnet i at generasjonsskifter skal kunne gjennomføres uten beskatning, forutsatt at mottaker skal drive virksomheten videre. Barna skal drive virksomheten videre, men ønsker at det skal skje gjennom et aksjeselskap.

Innsenders oppsummering

Det er ikke grunnlag for uttaksbeskatning av giver selv om gavemottakerne gjennomfører en skattefri omdanning av utleievirksomheten til aksjeselskap før 1. juli 2014. Kravet til videreføring av virksomheten må anses oppfylt som følge av at omdanningen skjer med skattemessig kontinuitet på selskaps- og eiernivå, kontinuitet med hensyn til utøvelsen av virksomheten og med uendrede eierandeler.

Skattedirektoratets vurderinger

Problemstilling

Skattedirektoratet skal på bakgrunn av innsenders beskrivelse av faktum, og de forutsetninger som tas, ta stilling til om det er grunnlag for å uttaksbeskatte Far (giver) etter skatteloven § 5-2, dersom det gjennomføres en skattefri omdanning av utleievirksomheten fra deltakerlignet selskap til aksjeselskap etter skatteloven § 11-20.

Forutsetninger og avgrensninger

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at vi ikke tar stilling til 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.

Spørsmål om forståelsen av arveavgiftsloven faller utenfor området som omfattes av ordningen med bindende forhåndsuttalelser, jf. forskriften § 1 første ledd. Vi legger derfor til grunn som opplyst av innsender og uten nærmere vurdering, at overføringen til gavemottakerne i 2013 utløste arveavgift. Videre legger vi til grunn som en forutsetning at uttaksbeskatning av giver ikke allerede er utløst ved overføringen i 2013. Vi kan ikke ta stilling til dette i en bindende forhåndsuttalelse, da det gjelder en disposisjon som allerede er gjennomført.

Regelverket

Skatteloven § 5-2 første ledd, slik den lød på tidspunktet for gaveoverføringen:

"(1) Som skattepliktig inntekt anses fordel ved uttak til egen bruk og gaveoverføring - herunder også fra aksjeselskap og allmennaksjeselskap - av formuesgjenstand, vare eller tjeneste. Ved uttak fra enkeltpersonforetak eller sameie, gjelder skatteplikten bare hvor kostprisen helt eller delvis er kommet til fradrag ved ligningen. 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. Fordelen settes til det beløpet som ville ha blitt regnet som skattepliktig inntekt ved en gjennomføring av transaksjonen til omsetningsverdi, jf. kapittel 9."

For at fritaket for uttaksbeskatning etter skatteloven § 5-2 første ledd tredje punktum skal komme til anvendelse, er det et vilkår at "vedkommende overtar hele eller deler av virksomheten". Ordlyden "overtar" kan tyde på at det har vært meningen å stille visse krav til at gavemottaker viderefører hele eller deler av virksomheten i en viss tid. Vi viser i den forbindelse til Skattelovkommentaren 2003/04 av Greni m.fl. på side 283 pkt. 1.5.3, hvor det gis uttrykk for at begrepet "overtar" indikerer at det har vært meningen å stille visse krav i retning av videreføring av virksomheten, men at det er usikkert hvor grensene går. Det påpekes at heller ikke forarbeidene til bestemmelsen gir veiledning. Skattelovkommentaren viser til at 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. merknader til § 42 annet ledd bokstav e (side 146) hvor Finansdepartementet bl.a. uttaler at en overtakelse av næringsdriften ikke vil kunne anses å ha funnet sted dersom en avvikling skjer relativt kort tid etter overtakelsen.

I Frederik Zimmer (red.) Bedrift, selskap og skatt 5. utg. 2010 side 712, fremgår bl.a.:

"Det må videre antas at vilkåret er oppfylt også ved overføring av deler av virksomheten som utgjør noe annet enn en ideell andel, forutsatt at det som overføres, i seg selv oppfyller vilkårene til å utgjøre virksomhet i skatterettslig forstand. For eksempel vil normalt overføring av den faste eiendom der virksomheten drives oppfylle vilkårene, selv om enkeltpersonforetaket forblir hos giveren, og omvendt. Men i forarbeidene til den tidligere bestemmelsen (Ot.prp. nr. 16 (1991-

1992) s. 146) tas det to forbehold. For det første anses vilkåret ikke for oppfylt hvor virksomheten avvikles «relativt kort tid etter overtakelsen.»

Utv. 2005 s. 803 TRD er basert på et nokså strengt syn: En far overdro et kaianlegg til sine barn vederlagsfritt, og gaven ble verdsatt for arveavgift til 2,5 millioner kroner. Ca. syv måneder senere ble kaianlegget solgt til et aksjeselskap der barna eide 75 prosent av aksjene (åpenbart ikke av skatterettslige grunner). Uttaksbeskatning av faren ble opprettholdt. Det avgjørende synes å ha vært at det ikke var inntektsført eller forsøkt inndrevet noen leieinntekter i syvmånedersperioden, og retten var ikke interessert i årsaken til dette. I Lignings-ABC 2009/10 (Uttak...2.5.4) antas at vilkårene ikke er oppfylt hvor senior overfører virksomheten til for eksempel fire barn og tre av disse umiddelbart selger sine andeler til den fjerde."

I Lignings-ABC 2013/14 side 1498 under punkt 2.5.4 "Generasjonsskifte o.l.", gis det uttrykk for at unntaket fra uttaksbeskatning ikke gjelder dersom mottaker selger eller innstiller virksomheten kort tid etter mottakelsen.

Den konkrete vurderingen

Spørsmålet er om skattefri omdanning av utleievirksomheten fra deltakerlignet selskap til aksjeselskap etter skatteloven § 11-20, vil medføre at giver uttaksbeskattes etter skatteloven § 5-2.

Vi legger til grunn som opplyst at giver har benyttet driftsbygningene i sitt enkeltpersonforetak, og at de har vært avskrevet skattemessig. Videre legger vi til grunn at bygningene ble overført til mottakerne ved gavesalg før utløpet av 2013, og at de fra samme tidspunkt har vært leiet ut til givers enkeltpersonforetak.

Vi forutsetter at bygningene leies ut til givers oppdrettsvirksomhet til markedsleie, og at leieinntektene for utleieperioden vil være inntektsført på omdanningstidspunktet, jf. Utv. 2005 s. 803 TRD (se referat ovenfor). Vi legger også til grunn som opplyst at gavemottakerne har drevet utleievirksomhet for felles regning og risiko, slik at virksomheten er å anse som et ansvarlig selskap.

Bruken av bygningene etter omdanningen vil være uendret, de vil fortsatt bli benyttet som driftsbygninger i oppdrettsvirksomheten. Endringen vil innebære at driftsbygningene leies fra aksjeselskapet, i stedet for fra det deltakerlignede selskapet. Utleievirksomheten blir etter omdanningen videreført i et aksjeselskap, som vil være etablert med full kontinuitet. Innsender har opplyst at det vil være full kontinuitet på eiernivå og at bygningsmassen ikke skal selges i nær fremtid.

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 skal unntaksregelen i skatteloven § 5-2 første ledd tredje punktum, hensynta behovet for å kunne gjennomføre generasjonsskifte i en virksomhet, uten at avskrivningene og merverdiene kommer til beskatning hos giver.

Slik foreliggende sak er fremstilt, fremstår den som et ordinært generasjonsskifte. De hensyn 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. Etter Skattedirektoratets oppfatning tilsier reelle hensyn og unntaksregelens formål at den skisserte omdanning til aksjeselskap, ikke vil utløse uttaksbeskatning av giver. Omdanningen vil innebære kontinuitet på selskaps- og eiernivå, og kontinuitet med hensyn til utøvelse av virksomhet. Direktoratet er etter dette kommet til at kravet til videreføring av virksomheten anses oppfylt.

Basert på faktum og de forutsetninger som er tatt, vil den skisserte omdanning ikke medføre uttaksbeskatning av giver, jf. skatteloven § 5-2 første ledd tredje punktum.

Konklusjon

Skattefri omdanning av utleievirksomheten fra deltakerlignet selskap til aksjeselskap etter skatteloven § 11-20, vil slik faktum er beskrevet og med de forutsetninger som er tatt, ikke medføre uttaksbeskatning av giver, jf. skatteloven § 5-2 første ledd tredje punktum.