

Del I:

Skattebehandlingen i 2010 og 2011



Artikkelen er forfattet av:

Seksjonssjef
Monica Sivertsen
Skatt øst

Hun er DH-kandidat 1989, har juridikum fra 1994, var juridisk rådgiver v/Oslo likningskontor fra

1995–98, seniorrådgiver i Skattedirektoratet 1999–2000, underdirektør v/Oslo likningskontor fra 1.6.00 og seksjonssjef i Skatt Øst fra 1.1.08.

Artikkelen tar for seg utvalgte saker og problemstillinger fra skatte- og avgiftsbehandlingen i Skatt øst i 2009/2010. Del I av artikkelen tar for seg forhåndsuttalelser og vedtak fra skattekontoret.

Forhåndsuttalelser

Utsatt beskatning av styrehonorar?

Skattyter er styreleder i Boligsameiet Bo Godt. Han ønsket å ta ut avtalefestet pensjon (AFP). Honoraret som styreleder ville medføre reduksjon i AFP-pensjonen, og for å unngå dette ønsket skattyter å utsette utbetalingen/beskatningen av styrehonorarene til et senere angitt tidspunkt, dvs. etter at AFP-pensjonen har opphørt.

Etter avtale mellom styrelederen og boligsameiet skulle årlige honorarer for styrearbeid som overstiger kr 15 000 pr. år ikke utbetales før AFP-pensjonen har opphørt. Honorarene skulle derimot overføres til en bankkonto pålydende sameiets navn, men rentene skulle tilfalle skattyteren. Avtalen kunne ikke endres uten styrelederens samtykke.

Hvis styrelederen skulle avgå ved døden før utbetalingstidspunktet, skulle innstående midler utbetales til arveberettigede.

Skattekontoret bemerket innledningsvis at styrehonorar beskattes som arbeidsinntekt. Arbeidsinntekt skal beskattes i det året

beløpet utbetales eller ytelsen erlegges, eller i tilfelle på det tidligere tidspunktet det oppstår adgang til å få beløpet utbetalt eller ytelsen erlagt¹.

Ifølge Lignings-ABC² står partene fritt til å avtale forfallstidspunkt, og slike avtaler må som utgangspunkt legges til grunn ved beskatningen. Som eksempel er nevnt at en arbeidstaker og arbeidsgiver i forbindelse med opphør av arbeidsforhold kan avtale at feriepengene skal utbetales året etter, selv om man etter ferieloven har krav på utbetaling ved opphøret. Tilsvarende standpunkt er lagt til grunn i en uttalelse fra Finansdepartementet³. Etter skattekontorets forståelse var uttalelsen basert på en lang og innarbeidet ligningspraksis i tilfeller med utbetaling/beskatning av feriepengene i året etter at arbeidsforholdet opphørte.

Zimmer⁴ har antatt at det avtalte forfallstidspunktet må legges til grunn. Hans standpunkt synes å være forankret i Harnoll-dommen⁵. Dommen omhandlet avdragsvis betaling etter realisasjon av tomter (formuesobjekter), og var etter skattekontorets vurdering ikke direkte sammenlignbar.

Finansdepartementet har i en uttalelse av 6. februar 2007⁶ gitt nærmere retningslinjer for beskatning av ansattefond. Arbeidstakerne ville få tildelt andeler i et verdipapirfond på grunnlag av selskapets overskudd. De ansatte ville ikke ha rett til å innløse andelene før arbeidsforholdet i selskapet opphørte, eller de nådde en viss alder. Det ble opplyst at det ikke skulle deles ut utbytte fra fondet, og andels-haverne ville ikke ha rett til å overdra eller pantsette andelene før innløsnings-tidspunktet inntrådte. Etter departementets vurdering måtte det skatterettslige utgangspunktet være at det forelå en ende-

lig opptjent (innvunnet) fordel allerede ved innbetalingen til fondet. Departementet la derfor til grunn at tidfestingen etter skatteloven § 14–3 første ledd i utgangspunktet skulle skje ved arbeidsgiverens innbetaling til fondet.

I tilfeller arbeidstakerens erverv av andel i et fond eller lignende er underlagt sterke rådighetsbegrensninger, har det i retts- og administrativ praksis vært åpnet for at beskatningen kan utsettes til utbetaling mv. finner sted. Vilkårene for utsatt beskatning må anses å være strenge.

Etter departementets vurdering bør ligningsmyndighetene kunne godta utsatt beskatning hvis samtlige av etterfølgende vilkår blir oppfylt:

- ordningen er obligatorisk/tvungen for den ansatte, slik at vedkommende ikke kan velge et kontantbeløp eller en naturalytelse som et alternativ
- den ansatte har svært begrenset eller ingen innflytelse på hvordan midlene skal plasseres
- den ansatte har ikke rett til utbetaling av utbytte mv. på andelen, og kan ikke disponere over andelen ved salg, pantsettelse eller på annen måte enn før et gitt tidspunkt (typisk ved en bestemt oppnådd alder eller når arbeidsforholdet opphører)

Etter skattekontorets syn var heller ikke faktumet i departementets uttalelse direkte sammenlignbart, men det kunne uten tvil trekkes klare paralleller. De nedfelte vilkårene for utsatt beskatning måtte komme til anvendelse uavhengig av om det var innbetalinger til ansattefond eller til en sperret bankkonto etter avtale mellom partene.

Bankkontoen var forutsatt å lyde på sameiets navn, men sameiet måtte likevel anses å ha gitt avkall på midlene allerede ved overføringen til kontoen. At styrelederen og sameiet inngikk en privatrettslig avtale om utsatt utbetalingstidspunkt, kunne ikke være tilstrekkelig til å utsette beskatningen.

1 Skatteloven § 14–3 første ledd første punktum.

2 Lignings-ABC 2011/12 side 1187 pkt. 3.1.4.

3 Urv. 1999 side 988.

4 Lærebok i skatterett 6. utgave side 322.

5 Urv. 1977 side 416.

6 Urv. 2007 side 460.

Skatteplikt for gevinst ved realisasjon av instrument

Skattyter er selvstendig næringsdrivende som musiker. Hun kjøpte for noen år siden et gammelt instrument, som hun hovedsakelig har oppbevart i hjemmet. Instrumentet har kun unntaksvis blitt benyttet i skattyters virksomhet. Kjøpet av instrumentet ble ikke ført i regnskapet, men skattyter har utgiftsført og fått refundert direkte kostnader knyttet til den sporadiske bruken i virksomheten.

Skattyter vurderte å selge instrumentet for ca. 5 MNOK, og stilte spørsmål om gevinsten ved et eventuelt salg ville være skattepliktig.

Skattekontoret la på bakgrunn av de gitte opplysningene til grunn at instrumentet ikke ble anskaffet i skattyters virksomhet, og at en gevinst derfor ikke kunne beskattes som inntekt av virksomhet.

Gevinst ved realisasjon av formuesobjekt utenfor næring er skattepliktig etter skatteloven § 5-1, og tap er tilsvarende fradragberettiget etter § 6-2 første ledd.

Det er omfattende unntak for skatteplikten etter reglene i kapittel 9. Etter skatteloven § 9-3 første ledd bokstav a er gevinst ved realisasjon av innbo eller løsøre som har vært brukt i eierens bopel eller husholdning unntatt fra beskatning. Et så vidt verdifullt instrument er åpenbart ikke innenfor en vanlig språklig forståelse av «innbo». Spørsmålet skattekontoret måtte

ta stilling til var derfor om instrumentet kunne anses som løsøre som har vært brukt i eierens bopel eller husholdning. Dette spørsmålet måtte i stor grad løses ved en vurdering av om instrumentet var en hobbygjenstand for skattyter, eller en ren investering/formuetsplassering.

Høyesterett har i en dom⁷ lagt til grunn at realisasjon av gjenstander som inngår i skattyters hobbyvirksomhet (frimerkesamling) ikke er skattepliktig. Rettspraksis for øvrig viser også at lovens krav om tilknytning til skattyters hjem ikke praktiseres strengt.

Tilsvarende synes også juridisk teori å være tilbøyelig til å tolke bestemmelsen liberalt, jf. blant annet Zimmer⁸. Som eksempel på gjenstander som omfattes av skattefritaket nevnes samlegjenstander som frimerker, kunst, våpen, mynter, smykker, bøker osv.

Ifølge Lignings-ABC⁹ er blant annet privatbiler, mopeder, motorsykler og fritidsbåter eiendeler som omfattes av unntaksregelen. Ut i fra de oppramsede eiendelenes naturlige anvendelsesområde, ser en også av ligningspraksis at kravet om tilknytning mellom løsøre og husholdning ikke praktiseres strengt. også rene dekorasjons- og rekreasjonsgjenstander, som eier har brukt til utsmykning eller egen underholdning i hjemmet, vil derfor kunne være omfattet av skattefritaket for en realisasjonsgevinst.

7 Utv. XI side 693/Rt. 1952 side 150.

8 Lærebok i skatterett 6. utgave side 232.

9 Lignings-ABC 2011/12 side 657 pkt. 1.2.2.

Verdistigningen på instrumentet hadde vært betydelig i skattyters eiertid. Gjenstandens verdi og verdiutvikling kunne likevel ikke frata instrumentet karakteren av en løsøregjenstand brukt i eierens eller vedkommendes families bopel eller husholdning.

Etter en samlet vurdering konkluderte skattekontoret med at instrumentet var å anse som en løsøregjenstand som ble benyttet i skattyters bopel, og dermed kunne realiseres skattefritt.

Skattefri institusjon?

Sportn AS er eiet av toppklubbene innenfor en idrettsgren. Selskapet ble etablert for å øke inntektene for klubbenes elitesatsing, blant annet via forhandlinger om sponsorkontrakter etc. Sponsorinntektene, og eventuelle øvrige inntekter, skal fordeles mellom toppklubbene etter fradrag for kostnader. Sportn AS skal derfor i utgangspunktet ikke gå med overskudd.

Selskapet stilte spørsmål om virksomheten ville være skattefri etter skatteloven § 2-32 første ledd.

Skattekontoret bemerket innledningsvis at aksjeselskaper er skattepliktige¹⁰, men at det er unntak for skatteplikt for mild stiftelse, kirkesamfunn, menighet, selskap eller innretning som ikke har erverv som formål¹¹. Formålsvurderingen avgjøres etter en konkret helhetsvurdering av selskapets vedtekter, organisering og den faktiske virksomheten, jf. blant annet høyesterettsdom av 24. juni 2003 vedrørende Ernst G. Mortensen II AS¹².

Sportn AS driver ingen idrett, men har kun som formål å øke inntektene til klubbene.

I en uttalelse av 2. juli 2008¹³ har Finansdepartementet vurdert om et aksjeselskap som driver ett årlig idrettsarrangement innen breddeidrett var skattefritt for virksomheten. Departementet bemerket at vurderingssteget for et selskap med overskuddspreget aktivitet i idrettsbransjen kunne bli todelt. Først måtte det vurderes om selskapet drev virksomhet i skattemessig forstand, og om denne virksomheten likevel kunne bli skattefri som en direkte realisering av det ideelle formålet. Om det rettslige grunnlaget ble det vist til blant annet Veritas I-dommen¹⁴. I dommen uttalte førstvoterende at «... den

10 Skatteloven § 2-2 første ledd bokstav a.

11 Skatteloven § 2-32 første ledd.

12 Utv. 2003 side 999.

13 Utv. 2008 side 1118.

14 Utv. 1955-1956 side 209.



LØSØRE: Instrumentet ble ansett å være en løsøregjenstand som ble benyttet i skattyters bopel og kunne derfor realiseres skattefritt.



SKATTEFRI? I en uttalelse av 2. juli 2008 har Finansdepartementet vurdert om et aksjeselskap som driver ett årlig idrettsarrangement innen breddeidrett, var skattefritt for virksomheten.

alt overveiende del av de inntekter som Det norske Veritas har, flyter av selve realisasjonen av det ikke-ervervmessige, allmennyttige formål.»

Finansdepartementets uttalelse gjaldt et breddeidrettsarrangement. Slike idrettsarrangementer skiller seg fra mer elitepregede idrettsarrangementer som normalt har ervervmessige og mer kommersielle formål. Breddeidrettsarrangementer går normalt ikke med overskudd, og store deler av arbeidsinnsatsen ved gjennomføringen av disse vil ofte være dugnadsbasert. I den grad breddeidrettsarrangementer ikke driver i konkurranse med andre skattepliktige subjekter, vil det heller ikke være fare for en konkurransevridning som ellers kunne trekke i retning av skatteplikt. Departementet presiserte avslutningsvis at skattefritaket ikke gjelder overskuddspreget virksomhet som i seg selv ikke er ideell, men hvor formålet er å finansiere eiernes ideelle aktiviteter. Et slikt finansielt formål av ideell karakter fritar ikke for skatteplikt, uansett om virksomheten foregår i eget selskap eller direkte for den ideelle eiers regning.

Etter skattekontorets vurdering var virksomheten til Sportn AS i seg selv ikke ideell, men formålet var kun å finansiere idrettsklubbenes satsing på elitenivå. Selskapet ble derfor ansett skattepliktig etter skattelovens alminnelige regler.

Ulovfestet gjennomskjæring – fisjon med påfølgende realisasjon av aksjer

En skattefri forening eier aksjene i Eiendom AS. Eiendom AS eier to forretningsbygg, og er skattepliktig etter de alminnelige reglene i skatteloven § 2–2.

Av ulike årsaker ønsket foreningen å realisere ett av byggene. Realiseringen skulle gjennomføres ved en fisjon av eiendommen til et nystiftet selskap, Eiendom II AS. Etter fisjonen ville samtlige aksjer i Eiendom II AS bli lagt ut for salg.

Foreningen stilte spørsmål om transaksjonen kunne bli gjenstand for skattemessig gjennomskjæring. De anførte i sin anmodning om forhåndsuttalelse at det kunne være usikkert hvorvidt en fisjon forut for salg av aksjene i et eiendomsselskap kunne gjennomskjæres skattemessig, da denne fremgangsmåten er nærliggende, utbredt og forretningsmessig hensiktsmessig. Andre alternative fremgangsmåter for realisasjon av en eiendom kan være salg direkte fra selskapet, eller at eiendommen deles ut som utbytte til aksjonærene og selges direkte fra disse. De forskjellige fremgangsmåtene ville gi ulike skattemessige virkninger for selger og kjøper. Valget av metode skjedde etter en totalvurdering, men kan ikke i seg selv gi grunnlag for skattemessig gjennomskjæring.

De sakene om fisjon og etterfølgende salg av aksjer, hvor skattemyndighetene har funnet grunnlag for gjennomskjæring, kjennetegnes etter foreningens oppfatning ved at selve fisjonen har vært forbundet med en eller flere andre disposisjoner.

Et eksempel på at domstolene har falt ned på skattemessig gjennomskjæring av en transaksjonskjede er Friis & Friis-dommen¹⁵. Denne saken gjaldt en rettet emisjon med påfølgende skjevdelingsfisjon, hvor de opprinnelige eierne ble tilført kontantene i selskapet, mens de nye eierne overtok eiendommen. Via de gjennomførte transaksjonene unngikk de personlige aksjonærene beskatning av gevinsten. Den gjennomførte transaksjonsrekken var langt mer komplisert og inneholdt flere ledd. I saken anførte ligningsmyndighetene at «Den naturlige fremgangsmåten ville vært en fisjon med påfølgende salg av aksjene i Ulvenveien 90.» Fisjon med et påfølgende salg av aksjer vil etter foreningens mening generelt fremstå som så forretningsmessig naturlig og nærliggende, at den normalt ikke i seg selv utløser skattemessig gjennomskjæring.

Med hensyn til forretningsmessig motiv bemerket foreningen at det forelå risiko knyttet til eiendommen, blant annet i forbindelse med nødvendige investeringer for utleie av noen av lokalene, samt manglende betaling av leieinntekter over tid. I en slik situasjon var det tungtveiende forretningsmessige hensyn i form av risikospredning som talte for å skille eierskapet til eiendommene i to separate subjekter.

Skattekontoret bemerket at en fisjon med et etterfølgende salg av aksjene i Eiendom II AS isolert sett ikke ville utløse beskatning. Skattytere har ikke plikt til å innrette seg slik at de må betale mer skatt enn nødvendig¹⁶. Det er i henhold til høyesterettspraksis tillatt å tilpasse seg skatte- og avgiftsreglene, men ikke å omgå eller utnytte disse i strid med det formål de har, jf. blant annet Hex-dommen¹⁷. Spørsmålet ble derfor om en løsning med fisjon og etterfølgende salg av aksjene hovedsakelig var skattemotivert og fremsto som illojal eller stridende mot skattereglens formål.

Etter skattekontorets oppfatning kan en transaksjonsrekke med utfisjonering av eiendom og påfølgende salg av aksjer rammes av ulovfestet gjennomskjæring. Det ble i denne forbindelse vist til bindende forhåndsuttalelser¹⁸ fra Skattedirektoratet, og direktoratets oppsummering i Utv. 2008 side 1873.

Foreningen anførte at eiendommen kunne blitt delt ut som skattefritt utbytte, men skattekontoret bemerket at en eventuell utbytteutdeling ville utløst uttaksbeskatning på Eiendom I AS sin hånd etter reglene i skatteloven § 5–2.

Foreningen viste også til Friis & Friis-dommen hvor ligningsmyndighetene anførte at den naturlige fremgangsmåten var fisjon av eiendommen med påfølgende salg av aksjene, og ikke den valgte transaksjonsformen som var en rettet emisjon mot kjøper med påfølgende fisjon. Etter skattekontorets oppfatning kunne ikke dommen tas til inntekt for at fisjon med etterfølgende realisasjon av aksjer generelt er en naturlig fremgangsmåte, da direkte salg av eiendommen ikke kunne gjennomføres pga. klausuler i festekontrakten. Fisjonen hadde derfor en betydelig egenverdi utover det skattemessige ved at den muliggjorde realisasjon av eiendommen.

¹⁶ Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) pkt. 6.5.6.

¹⁷ Utv. 2007 side 512.

¹⁸ BFU 05/05 og 24/08.

¹⁵ Utv. 2008 side 1594.

En latent gevinst ved realisasjon av eiendommen ville blitt ca. 10 MNOK. Det var derfor ikke tvilsomt at skattemotivet var betydelig.

Med hensyn til forretningsmessige motiver fant ikke skattekontoret at disse var særlig fremtredende. Det ble i denne forbindelse lagt vekt på at det allerede før fisjonen ble bestemt at eiendommen skulle realiseres. Nødvendige investeringer i forbindelse med utleie og risiko for manglende betaling av leie, kunne derfor ikke være av avgjørende betydning.

Ifølge forarbeidene¹⁹ til reglene om fusjon og fisjon, utløser overføring av verdier fra et skattesubjekt til et annet beskatning etter de alminnelige reglene for realisasjon, utbytte og uttak. Skattefrihet for fusjoner og fisjoner ble innført for å legge til rette for at næringslivet kunne gjennomføre bedriftsøkonomiske funderte omorganiseringer. Omorganiseringer som i hovedsak er skattemessig motivert, bør derfor ikke komme inn under skattefritaket.

Det foreligger foreløpig lite rettspraksis om gjennomskjæring ved fisjon av eiendom og påfølgende realisasjon av aksjer. I dom av 2. desember 2011 fra Agder lagmannsrett vedrørende Protector Eiendom AS ble gjennomskjæring anvendt i et lignende tilfelle.

Skattekontoret konkluderte med at ulovfestet gjennomskjæring kunne komme til anvendelse, da transaksjonsrekken hadde svært begrensede forretningsmessige virkninger utover skattebesparelsen. Fisjonen utgjorde et unødvendig mellomledd med hovedsakelig formål å komme i posisjon til å realisere eiendommen som skattefritt aksjesalg. Den planlagte transaksjonsrekken fremsto således som illojal mot formålet med fisjonsreglene.

Ulovfestet gjennomskjæring – arbeidsgiveravgift

Flyttebilen AS driver flyttevirksomhet i 16 av landets fylker og har hovedkontor i Oslo. Selskapet vurderte å etablere en transportrute i Finnmark og i tillegg stifte et nytt selskap med kontor i dette fylket. Deretter skulle deler av virksomheten overføres til det nye kontoret, Nordflytt AS. Det nye selskapet skal håndtere bestemte ansvarsområder innen virksomheten, blant annet alle «fjernruter» som ikke har tilknytning til hovedkontoret. De ansatte sjåførene på fjernrutene skal derfor overføres til Nordflytt AS. Flyttebilens

motiv for å etablere et nytt selskap i Finnmark er først og fremst å spare arbeidsgiveravgift, men kostnadsbesparelser knyttet til reduserte lønnsutgifter, tilknytning til ny transportrute og organisatoriske endringer ble også nevnt som motiv.

Selskapene stilte spørsmål om det skulle betales arbeidsgiveravgift etter satsen som gjelder i Finnmark for de ansatte som overføres til det nye selskapet. Skattekontoret ble også bedt om å ta stilling til om det var grunnlag for ulovfestet gjennomskjæring.

Skattekontoret viste innledningsvis til at plikten til å betale arbeidsgiveravgift følger av folketryktdloven § 23–2 og Stortingets avgiftsvedtak for inntektsåret 2011²⁰.

Av avgiftsvedtaket § 1 fremgår blant annet følgende: «Arbeidsgiveravgift beregnes etter satsen som gjelder i den sonen hvor arbeidsgiver anses å drive virksomhet. Et foretak som er arbeidsgiver, anses å drive virksomhet i den kommunen hvor foretaket er registrert. (...) Har foretaket registrerte underenheter, jf. forskrift 9. februar 1995 nr. 114 om registrering av juridiske personer m.m. i Enhetsregisteret § 10, anses hver underenhet som egen beregningsenhet for arbeidsgiveravgift. Utføres hoveddelen av arbeidstakerens arbeid i en annen sone enn der virksomheten er registrert, og enhetsregisterreglene på grunn av virksomhetens art ikke påbyr at underenhet registreres i sonen hvor arbeidet utføres, benyttes likevel satsen i sonen hvor arbeidet utføres på den del av lønnskostnadene som knytter seg til dette arbeidet.»

²⁰ folketryktdloven § 23–2 tolvte ledd.

Det følger av avgiftsvedtaket § 2 at Finnmark fylke er omfattet av sone V, og av § 3 at satsen for arbeidsgiveravgift er 0 %.

Den ulovfestede gjennomskjæringsnormen på skatterettens område er utviklet i et samspill mellom langvarig rettspraksis og juridisk teori. Tilsvarende rettspraksis og teori har en ikke på avgiftsrettens område, men skattekontoret la til grunn at gjennomskjæringsnormen også kan anvendes for avgift. Skattekontoret viste i denne forbindelse til St.prp. nr. 1 (2006–2007) pkt. 2.5.2.6. Skattedirektoratet har gitt uttrykk for samme standpunkt²¹.

Det følger videre av Reitan-dommen²² at den ulovfestede gjennomskjæringsnormen, slik den er utviklet på skatterettens område, også får anvendelse på avgiftsrettens område (dommen gjaldt arveavgift). Når det gjelder normen for ulovfestet gjennomskjæring, uttalte retten at denne består av et grunnvilkår og en totalvurdering. Grunnvilkåret går ut på at det hovedsakelige formålet med disposisjonen har vært å spare skatt eller avgift. I tillegg er det et vilkår at disposisjonen er illojal mot skatte- eller avgiftslovens bestemmelser²³.

Skattekontoret la til grunn at det forelå forretningsmessige årsaker for den planlagte utskillingen og nyetablering av Nordflytt AS i Finnmark. En desentralisering nærmere markedet ville nødvendiggjøre flytting av virksomhet som i dag er sentralisert i Oslo.

²¹ SK 6/08 pkt. 7.3.2.

²² Utv. 2008 side 1749.

²³ Utv. 2007 side 512 (Hex) og Utv. 2006 side 1416 (Telenor).

Vi yter bistand til

- Internasjonal skatterådgivning og
- ISO 9001 sertifisering av transfer pricing dokumentasjon

Se www.knutolsen.com

Knut Olsen Global Tax Consultant

E-mail: knut-olsen@mistral.co.uk

Telefon: 99485375

¹⁹ Ot.prp. nr. 71 (1995–96).

Skattekontoret vurderte først om lokaliseringen i nullsonen innebar en illojal tilpasning til avgiftsreglene. Selskapet viste til bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet²⁴. I uttalelsen la direktoratet til grunn at Norges opprinnelige ordning med differensiert arbeidsgiveravgift ble ansett i strid med EØS-avtaleverket²⁵ om statsstøtte, noe som nødvendiggjorde endring av reglene. EU-kommisjonen vedtok nye retningslinjer for regionalstøtte i desember 2005, med virkning for perioden 1. januar 2007 til 31. desember 2013. ESA vedtok senere tilsvarende retningslinjer for EFTA-landene. Det følger av stortingsbehandlingen at ordningen kun kan benyttes i svært tynt befolkede områder og som et nødvendig tiltak for å hindre vedvarende befolkningsnedgang. Videre måtte ordningen godtas av ESA før den ble iverksatt.

Grunnlaget for sonetilørighet er der hvor arbeidsgiveren driver virksomhet. Registrerte underenheter, som Nordflytt AS, er egne beregningsenheter for arbeidsgiveravgift.

Det fremgår videre av stortingsproposisjonen²⁶ at en i forbindelse med innføringen av de differensierte avgiftssatsene var klar over at det å velge sonen hvor arbeidsgiver driver virksomhet som lokaliseringskriterium, kunne åpne for uønskede tilpasninger i strid med formålet med differensierte sats. Likevel fikk avgiftsvedtaket en ordlyd hvor det eneste og avgjørende kriteriet er hvor arbeidsgiver «driver virksomhet».

Skattekontoret viste videre til at ESA har satt klare forutsetninger for bruken av differensierte sats og at ordningen baserer seg på hvor arbeidsgivers virksomhet er lokalisert.

Skattekontoret la til grunn at Nordflytt AS ville drive virksomhet i Finnmark og skape/opprettholde arbeidsplasser i det minste for de ansatte som skulle administrere virksomheten i Nord-Norge. Slik skattekontorets vurderte saken, kunne derfor ikke lokaliseringen til Finnmark anses illojal i forhold til bestemmelsene i avgiftsvedtaket for 2011. Skattekontoret fant det derfor ikke nødvendig å ta stilling til i hvilken grad det var skatte-/avgiftsbeparelse som var hovedmotivet ved den valgte lokaliseringen.

Det var derfor ikke grunnlag for ulovfestet gjennomskjæring.

Vedtak fra skattekontoret Endring av korreksjonsinntekt

Et selskap klaget over at korreksjonsinntekten for inntektsåret 2008 var fastsatt for høyt. Selskapet viste til at endringene i de midlertidige forskjellene pr. 31.12 ikke var hensyntatt ved fastsettelsen av egenkapitalgrunnlaget som anvendes i beregningen av korreksjonsinntekt. Etter selskapets oppfatning ville endringen i de midlertidige forskjellene påvirke skattekostnaden, årsresultatet og dermed egenkapitalen pr. 31.12. Selskapet ba derfor om at «justert egenkapital» ble benyttet i post 320 i selvangivelsen, og at korreksjonsinntekten ble redusert fra 3,3 MNOK til 2,8 MNOK.

Skattekontoret tok utgangspunkt i regnskapsloven § 4–3 annet ledd der det fremgår at virkningen av endring av regnskapsprinsipp og korrigerer av feil i tidligere årsregnskap skal føres direkte mot egenkapitalen. Avlagt årsregnskap er med andre ord endelig, og kan ikke endres med regnskapsmessig virkning i ettertid. Spørsmålet var deretter om egenkapitalen som inngikk i beregningen av korreksjonsinntekt, kunne endres med skattemessig virkning, til tross for at den ikke kunne endres regnskapsmessig.

Skattekontoret viste til at intensjonen med innføringen av korreksjonsinntekt var å hindre at selskapet utdelte ubeskattet kapital eller gjorde avsetninger til slik utdeling. Av lovforarbeidene²⁷ fremgår det at det er egenkapitalandelen av de midlertidige forskjellene mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier som generelt gir et uttrykk for selskapets ubeskattede kapital.

Korreksjonsinntekt har samme innhold skatterettslig som regnskapsrettslig, jf. blant annet Høyesteretts bemerkninger i Aldebaran-dommen²⁸. Etter skattekontorets oppfatning innebar imidlertid ikke den regnskapsmessige begrensningen i forhold til endring av regnskapet, at korreksjonsinntekten ikke kunne endres med skattemessig virkning. Slik skattekontoret så det, forelå det ingen særlige regler for endring av korreksjonsinntekt, og endringen måtte følgelig kunne gjennomføres etter ligningslovens alminnelige regler²⁹, jf. beregningsregelen i skatteloven § 10–5 annet ledd. Korreksjonsinntekten ble derfor satt ned til 2,8 MNOK, som var i samsvar med selskapets anførsler.

Prosesskostnader i forbindelse med straffesak

I forbindelse med ligningen av et selskap oppsto det spørsmål om fradragsrett for kostnader i forbindelse med anklage om ansattes straffbare handlinger.

Bakgrunnen for selskapets krav om fradrag var følgende uttalelse i Lignings-ABC³⁰:

«Det kan gis fradrag for prosesskostnader ved straffeanklage, hvis den straffbare handlingen har en påregnelig og direkte tilknytning til skattepliktig inntektserverv. Dette kan for eksempel være aktuelt ved påstander om brudd på konkurranselovgivningen, valutilovgivningen, forurensningslovgivningen, taushetspliktsregler og påstander om korrupsjon. Om et tilfelle hvor vilkårene for fradrag ikke var oppfylt, se LRD av 27. mai 1983 i Utv. 1984/243.»

Standpunktet i Lignings-ABC var nytt i utgaven for 2009/10, mens det i tidligere utgaver kategorisk ble anført som følger:

«Det gis ikke fradrag for kostnader i forbindelse med straffesak selv om den straffbare handling direkte knytter seg til den virksomhet skattyter driver.»

Endringen skyldtes at det tidligere standpunktet ikke samsvarte med Korsvolddommen³¹ og juridisk teori.

Skattekontoret bemerket at det etter hovedregelen i skatteloven § 6–1 første ledd skal gis fradrag for kostnader som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt.

Frdrag etter denne bestemmelsen forutsetter at det foreligger oppofrelse av en fordel, men kravet til oppofrelse vil normalt være enkelt å konstatere.

I tillegg er det krav om tilknytning mellom kostnadene og den skattepliktige virksomheten. Etter skattekontorets vurdering kunne det kreves fradrag for kostnader til juridisk bistand hvis kravet til inntektstilknytning var oppfylt. Fradragsretten er i et slikt tilfelle ikke begrenset til å gjelde tiden før straffesak blir reist, men fradrag kan også innrømmes for kostnader som blir pådratt etter dette tidspunktet.

Selv om handlingene har en tilknytning til inntektsskapende aktivitet, innrømmes det

24 BFU 10/09.

25 EØS-avtalen artikkel 61 flg.

26 St. prp. nr. 1 (2006–2007) pkt. 2.5.2.6.

27 Ot. prp. nr. 82 (1993–1994) pkt. 5.1.

28 Utv. 2009 side 1441.

29 Ligningsloven § 9–5 nr. 1, jf. § 9–5 nr. 7.

30 Lignings-ABC 2010/11 side 719 pkt. 3.10, jf. Lignings-ABC 2011/12 side 764 pkt. 3.10.

31 Utv. 2008 side 1135.

likevel ikke fradrag for bøter eller andre økonomiske tiltak av pønalt karakter. Dette har sitt grunnlag i langvarig praksis som blant annet utledes av høyesterettsdommen vedrørende Aktietrykkeriet³².

Kontoret bemerket at det kan være forskjell i fradragsretten avhengig av om en handling ligger innenfor arbeidsgiveransvaret eller om handlingen f.eks. er utført fullstendig utenfor arbeidsgivers kontroll. Uaktsonne overtredelser vil ofte være en påregnelig følge av den virksomheten som drives og fradrag må innrømmes. Hvis derimot en medarbeider blir dømt for forsettlig overtredelser, vil det kunne anføres et bevisst forsøk på erverv av inntekter ved ulovlige metoder. Slike forhold vil oftest ligge utenfor det som kan karakteriseres som påregnelige kostnader i den inntektsskapende aktiviteten.

Blir de ansatte frifunnet for forsettlig overtredelser, vil kostnadene kunne anses pådratt for å tilbakevise påstander om straffbare handlinger. Formålet vil da ofte være nærmere knyttet til de fremtidige inntektene.

Det neste spørsmålet skattekontoret tok stilling til var tidfesting av kostnadene. Etter kontorets vurdering skulle eventuelt fradrag gis fortløpende, dvs. på de tidspunktene kostnadene ble oppført³³. Vurdering av fradragsretten skulle derfor ikke utstå til endelig avklaring av straffesaken. Ved levering av selvangivelsen måtte det derfor gjøres en konkret vurdering av kostnadenes tilknytning til inntektene. Spørsmålet om de påståtte straffbare handlingene ble begått med forsett er et moment i vurderingen. Inntil tidspunktet for avgjørelse av en eventuell straffesak, vil det derfor være nødvendig med en årlig sannsynlighetsvurdering av tilknytningen basert på den informasjonen som var tilgjengelig på innleveringstidspunktet for selvangivelsen.

I den konkrete saken for skattekontoret var to medarbeidere i et regnskapsbyrå anklaget for å ha medvirket til bedrageri og skattesvik. Det ble fra selskapets side anført at medarbeiderne ikke under noen omstendigheter hadde opptrådt forsettlig. Disse ble i ettertid heller ikke dømt for forsettlig handlinger, men for grov uaktsonnhet i tjenesten. Skattekontoret fant derfor at tilknytningskravet var oppfylt, og selskapet ble innrømmet fradrag for kostnadene til advokatbistand.

Når utgifter til advokat pådras i forbindelse med utførelsen av arbeid som i det foreliggende tilfelle, er arbeidsgivers dekning av utgifter til advokat ikke skattepliktig for medarbeideren. Ved denne typen straffbare handlinger vil det som utgangspunkt ikke ha betydning for fradragsretten om en blir dømt eller frifunnet. Blir en derimot dømt for forsettlig overtredelse, vil det som utgangspunkt ikke foreligge noen slik påregnelig tilknytning til inntektservervet, slik at fradragsrett dermed er avskåret. Er lovovertrederen en ansatt som ikke kan identifiseres med arbeidsgiveren, kan fradragsrett likevel foreligge hos arbeidsgiveren, selv om den ansatte har handlet forsettlig. Som utgangspunkt er tilknytningskravet ikke oppfylt for påståtte straffbare handlinger som ikke har noe med inntektservervet å gjøre, for eksempel ved anklager om vinningsforbrytelser, voldsforbrytelser mv.

Skatteposisjoner til inntektsføring

Seddelbunken AS hadde en gevinst- og tapskonto på 100 MNOK til inntektsføring etter salg av selskapets eiendom i 2005. Selskapet hadde ingen eiendeler eller gjeld utover kontanter på 50 MNOK. Aksjene i selskapet ble i januar 2008 overdratt til det britiske Cash-konsernet for 37 MNOK. Etter overdragelsen ble det foretatt diverse konserninterne transaksjoner som påførte Seddelbunken et betydelig skattemessig tap. Tapet, samt renter på konserninterne lån, førte til at selskapet fikk et skattemessig underskudd i 2008 på totalt 105 MNOK. I selvangivelsen ble gevinst- og tapskontoen inntektsført i sin helhet, men på bakgrunn av finanskostnadene ble det likevel beregnet et underskudd til fremføring på 5 MNOK.

Skattekontoret varslet selskapet om at ligningen ville bli vurdert endret etter ligningsloven § 9–5, med den følge at reglene i skatteloven § 14–90 kunne komme til anvendelse. Skatteposisjoner skal etter paragrafens bokstav b inntektsføres uten rett til avregning mot underskudd dersom den representerer en skatteforpliktelse, og hovedformålet med oppkjøpet er av skattemessig karakter.

Skatten på den latente skatteposisjonen var 28 MNOK, som førte til at nettoverdiene i selskapet var 22 MNOK. Med et vederlag på 37 MNOK hadde Cash-konsernet i realiteten betalt en overpris på 15 MNOK, og transaksjonen kunne derfor ikke være forretningsmessig begrunnet.

Selskapet anførte i sitt svar at tilgangen til likvidene var det overveiende motivet for ervervet, og at dette måtte anses som et forretningsmessig motiv. Selskapet var ikke enig i skattekontorets beregninger, da skatteforpliktelsen måtte neddiskonteres pga. mulighet for fremtidig inntektsføring via gevinst- og tapskonto. Den reelle overprisen, etter neddiskontering av skatteforpliktelsen, ble av selskapet anslått til 10 MNOK. Dette beløpet måtte anses som en finansieringskostnad, og vurderes i forhold til hvilke kapitalkostnader selskapet måtte betale for å ta opp lån i markedet. Oppkjøpet var i tillegg forretningsmessig begrunnet via et ønske i konsernet om å etablere muligheter for investering i aksjer og øvrige verdipapirer innenfor fritaksmetoden. Det ble avslutningsvis anført at Seddelbunken AS på oppkjøpstidspunktet ikke var i posisjon til å avregne skatteforpliktelsen mot øvrige underskudd, og at reglene i § 14–90 derfor ikke kunne komme til anvendelse.

Skattekontoret vurderte om de foretatte konserninterne transaksjonene var reelle, eller om disse kun ble gjennomført «på papiret» med henblikk på inntektsføring av skatteforpliktelsen. Etter en samlet vurdering valgte likevel skattekontoret å løse saken etter skatteloven § 14–90.

Kontoret bemerket innledningsvis at overdragelse av aksjer i utgangspunktet ikke påvirker selskapets skatteposisjoner. Skatteloven § 14–90 kommer normalt til anvendelse i tilfeller med overdragelse av skatteposisjoner til fradragsføring, som f.eks. underskudd. Reglene er likevel tilsvarende i tilfeller med skatteposisjoner til inntektsføring, hvis skatteposisjonen er det overveiende motivet ved transaksjonen. Med overveiende motiv i denne forbindelse er det ifølge lovens forarbeider³⁴ tilstrekkelig med alminnelig sannsynlighetsovervekt.

Skattekontoret la til grunn at den reelle kostnaden for skatteforpliktelsen måtte neddiskonteres, og la selskapets påstand om en overpris ved ervervet på 10 MNOK til grunn. Med en netto likvidtilførsel på 13 MNOK, dvs. likvidene i selskapet på 50 MNOK redusert med kjøpesummen på 37 MNOK, fant ikke skattekontoret at en finansieringskostnad på 10 MNOK kunne være et særlig forretningsmessig motiv.

Selskapets anførsel om at skatteloven § 14–90 ikke kunne komme til anvendelse da selskapet på ervervstidspunktet ikke var

32 Rt. 1951 side 918.

33 Skatteloven § 14–2 annet ledd.

34 Innst. O. nr. 10 (2004–2005) side 52.

i posisjon til å eliminere inntektsføringen, ble ikke tillagt avgjørende betydning. Skattekontoret bemerket i denne forbindelse at overtakende selskaper i normaltilfeller kan motregne en ervervet skatteposisjon allerede på transaksjonstidspunktet. Forarbeidene³⁵ stiller likevel ingen slike krav, og det vil være tilstrekkelig at en kjøper på ervervstidspunktet forutså, eller anså det sannsynlig, at motregning var mulig. Skattekontoret fant etter en konkret vurdering at konsernet på ervervstidspunktet med stor sannsynlighet hadde vurdert ulike fremgangsmåter for motregning, og at de etterfølgende konserninterne transaksjonene var forutbestemte.

Med hensyn til anførselen om muligheter for innpass i det norske markedet for investeringer innenfor fritaksmetoden, bemerket skattekontoret at konsernet enkelt kunne stifte et norsk selskap eller ervervet et selskap uten formue/gjeld eller skatteposisjoner.

Skattekontoret konkluderte etter en samlet vurdering med at motivet for oppkjøpet hovedsakelig var skattemessig motivert. Gevinst- og tapskontoen ble derfor tatt til inntekt uten at selskapet kunne motregne inntektsføringen mot det øvrige under-skuddet.

Ligningen er påklaget til skatteklagenemnda.

Ulovfestet gjennomskjæring – negativ RISK

Selskapet Spiid AS har i mange år eid import- og agenturselskapet Hurry AS. Spiid AS eies av et utenlandsk selskap med 40 % og av Familien med 60 %. Familien består av to søstre og deres tre voksne barn.

I 2004 ble det inngått en aksjonæravtale mellom aksjonærene i Spiid AS. Hensikten med avtalen var å beskrive en fremgangsmåte for å gjøre det utenlandske selskapet til eneeier av aksjene i Hurry AS, og å gjøre Familien til eier av et nytt selskap kun bestående av likvide midler. Det ble derfor gjennomført diverse transaksjoner, med følgende resultat:

- Spiid Norge Holding AS ble eier av 100 % av aksjene i Hurry AS, og overtok 40 % av verdiene
- Family AS, som var nystiftet og ble 100 % eid av Familien, overtok likvider tilsvarende 60 % av verdiene

Familien forpliktet i tillegg å stille en garanti i inntil tre år etter aksjonæravtalens inngåelse. Garantien innebar at Family AS skulle ha et innestående beløp på 9 MNOK på sperret konto i perioden.

De fem aksjonærene i Family AS besluttet å ta ut et utbytte på 280 MNOK i 2004, og det oppsto en stor negativ RISK som følge av utbytteutdelingen³⁶. Utbyttet var lovlig og det ble gitt full godtgjørelse ved skatteberegningen. Dette skjedde få dager etter at Family AS ble registrert i Foretaksregisteret. Det ble også vedtatt en utbytteutdeling i 2005.

Sommeren 2005 ble aksjene i Family AS gitt bort til åtte barn og barnebarn av aksjonærene. Kun ett av barnebarna var myndig. På bakgrunn av de tidligere reglene om diskontinuitet ved gave, bortfalt den negative RISKen da gaven ble gitt, og kom derfor heller ikke til fradrag i aksjenes kostpris da Family AS ble likvidert våren 2007.

Skattekontoret viste innledningsvis til at formuesøkelse ved arv eller gave ikke regnes som inntekt³⁷. I denne saken måtte imidlertid kontoret vurdere om gavedisposisjonen var illojal mot gevinstbeskatningsreglene i skatteloven³⁸, slik at ulovfestet gjennomskjæring kunne komme til anvendelse. De ulovfestede bestemmelsene om gjennomskjæring har vokst frem gjennom en forholdsvis omfattende høyesterettspraksis. Av sentrale dommer kan nevnes Telenor³⁹, Hex⁴⁰ og Reitan-dommen⁴¹.

For at bestemmelsene om ulovfestet gjennomskjæring kan komme til anvendelse, er det to vilkår som må være oppfylt. Det hovedsakelige formålet med transaksjonen må ha vært å spare skatt, og disposisjonen må etter en totalvurdering fremstå som illojal eller stridende mot skattereglenes formål.

Gaven utgjorde anslagsvis 2 til 4 % av formuen hos de ulike giverne. Den skattebelastningen som givene sparte ved transaksjonen, utgjorde anslagsvis 160 til 250 % av verdien av gavene.

Skattekontoret pekte på at Family AS ble foreslått oppløst kort tid etter at garantian-

³⁶ Skatteloven § 10–34 slik bestemmelsene lød før skattereformen av 2004–06.

³⁷ Skatteloven § 5–50 tredje ledd.

³⁸ Skatteloven §§ 10–31, 10–32 og 10–34 slik bestemmelsene lød før skattereformen av 2004–06.

³⁹ Urv. 2006 side 1416.

⁴⁰ Urv. 2007 side 512.

⁴¹ Urv. 2008 side 1749.

svaret ikke lenger kunne gjøres gjeldende, og selskapet drev heller ikke noen virksomhet som det var forretningsmessig naturlig å videreføre etter 2007. Disposisjonen kunne derfor ikke anses som et virksomhetsoverførende generasjonsskifte.

Reitan-dommen, som skattyterne hadde vist til, kunne ikke tillegges avgjørende betydning, da det var vesentlige forskjeller i faktum. Reitan-saken gjaldt et reelt generasjonsskifte der formålet med transaksjonene var å overføre næringsvirksomheten til neste generasjon. Saken gjaldt videre arveavgiftsloven § 11A, mens ulovfestet gjennomskjæring i denne saken ble vurdert i forhold til skattelovens gevinstbeskatningsregler. I Reitan-saken var det i tillegg gavemottakeren som slapp å betale arveavgift, mens det i nærværende sak var giver som sparte skatt. Høyesterett uttalte i dommen at ordningen måtte være naturlig dersom den skulle aksepteres. Etter skattekontorets oppfatning kunne det stilles spørsmål ved om en gave som tilgodeser giver i langt større grad enn gavemottaker, oppfyller dette kravet.

Skattekontoret viste videre til at lovforarbeidene⁴² til kontinuitetsregelen ved arv og gave, der det fremgår at generasjonsskifte var et særskilt unntak som begrunnet diskontinuitet innen skatteretten. Ved innføringen av fritaksmetoden anførte departementet at det kunne være grunnlag for ulovfestet gjennomskjæring dersom valg av transaksjonsform hovedsakelig var skattemessig motivert⁴³.

Skattekontoret pekte på at formuen og inntekten i selskapet Family AS kun var bankinnskudd og renteinntekter. Selskapet hadde ingen driftsmidler, ingen ansatte og heller ingen gjeld. Selskapets formål ved etableringen, å investere i andre foretak mv., ble heller ikke forsøkt realisert.

Den risikoen aksjonærene i Family AS tok, utover det å være sameier av et bankinnskudd, var knyttet til et depositum for garantiforpliktelse begrenset til 9 MNOK. Etter skattekontorets vurdering var forpliktelsens rolle noe uklar, men kontoret la ikke avgjørende vekt på dette. Flere forhold indikerte at Family AS sin forretningsmessige rolle hadde relativt liten betydning for det utenlandske eierselskapet, og at garantiforpliktelsen i realiteten hvilte på de voksne aksjonærene i Family AS både før og etter at gaven ble gitt.

⁴² Ot. prp. nr. 1 (2004–2005) pkt. 5.6.3.

⁴³ Ot. prp. nr. 1 (2004–2005) pkt. 6.5.6.

Skattekontoret fant det derfor ikke godt gjort at det forelå forretningsmessige motiver bak gaveoverføringen, men at motivet i det vesentlige var å unngå at negativ RISK kom til beskatning.

Det neste spørsmålet var hvorvidt gaveoverføringen var illojal mot skattereglenes formål. Skattekontoret pekte på at risikoen for aksjonærene omtrent var fraværende, jf. de momentene som Høyesterett tillå vekt i Railo-dommen⁴⁴. Spørsmålet var da om den samlede virkningen stred mot gevinstbeskatningsreglenes formål.

Etter skattekontorets oppfatning hadde ikke de dagjeldende reglene om gevinst- og tapsberegning ved realisasjon av aksjer til formål å etablere endelig skattefrihet for utbytte, da utbytte ville påvirke RISK og bli tatt hensyn til ved en senere realisasjon av aksjene. I denne saken fremsto aksjeoverføringen praktisk talt uten forretningsmessig egenverdi. Barna/barnebarna mottok aksjer til en verdi av ca. 11 MNOK, med mulig risiko for redusert verdi til ca. 2 MNOK dersom det utenlandske selskapet fant grunn til å kreve garantien innfridd.

Den negative inngangsverdien skulle etter skattekontorets oppfatning derfor vært hensyntatt ved likvidasjonen av selskapet i 2007. Disposisjonen var illojal mot skatteloven § 10–31 og de nå opphevede reglene om beregning av inngangsverdien. Ulovfestet gjennomskjæring kom derfor til anvendelse.

Ligningen er påklaget til skatteklagenemnda.

Skatteplikt ved virksomhetsoverdragelse eller gevinst ved realisasjon av fordring?

Skibskonsulent AS stiftet Rederiet AS i august 2007 med 10 000 aksjer à kr 100. Den 4. september samme år overdro Skibskonsulent AS en rekke eiendeler, en byggekontrakt og noen opsjoner til Rederiet AS for 50 MNOK. Vederlaget ble oppgjort ved en fordring på tilsvarende beløp. Dagen etter ble fordringen konvertert til aksjekapital med tegningskurs på kr 100, og Skibskonsulent AS mottok 500 000 aksjer.

Den 4. september 2007 ble det også inngått en langsiktig avtale om at Skibskonsulent AS skulle yte ulike tjenester til Rederiet AS til selvkost.

Styret i Rederiet AS hadde dagen før konverteringen godkjent at det skulle foretas en rettet emisjon mot eksterne investorer for 200 000 aksjer med tegningskurs kr 200. Den rettede emisjonen ble fulltegnet tre dager senere. De eksterne investorene innbetalte således 40 MNOK for å bli eiere av 200 000 aksjer av totalt 710 000, dvs. i overkant av 28 % av selskapet. Den samlede verdien av Rederiet AS, basert på emisjonskursen, ble beregnet til 142 MNOK.

Sakens problemstilling var om overdragelse av eiendelene fra Skibskonsulent AS til Rederiet AS ville utløse skatteplikt ved virksomhetsoverdragelse eller som gevinst ved realisasjon av fordring.

Skattekontoret la primært til grunn at tegningen reflekterte at Rederiet AS rett forut for emisjonen hadde eiendeler som var langt mer verdt enn 50 MNOK. Eiendelene syntes derfor å ha blitt underpriset ved overføringen til Rederiet AS. Skattekontoret fant at vilkårene for å anvende skatteloven § 13–1 var oppfylt, slik at inntekten kunne fastsettes ved skjønn.

Skjønnsutøvelsen tok utgangspunkt i hva den enkelte eiendel var verdsatt til i forbindelse med overføringen til Rederiet AS. For byggekontrakten og et par av opsjonene fant skattekontoret holdepunkter for

at de på overføringstidspunktet hadde en merverdi i størrelsesorden 30 MNOK. For øvrige eiendeler og rettigheter fant skattekontoret det vanskelig å anslå armlengdeprisen. Skattekontoret la imidlertid til grunn at det ikke var nødvendig med slik fastsettelse for hver enkelt eiendel. Verdien av de overdratte eiendelene ble basert på den tegningskursen de eksterne investorene var villige til å betale få dager senere, dvs. kr 200 pr. aksje. Den totale verdien av de overførte eiendelene ble fastsatt til 100 MNOK, dvs. basert på 500 000 aksjer. Selskapets inntekt ble dermed forhøyet med 50 MNOK.

Skattekontoret la subsidiært til grunn at det uansett forelå skattepliktig gevinst ved konverteringen av fordringen. Fordringen ble ansett å være ervervet som ledd i en virksomhetsoverdragelse, slik at næringsstilknytningen uten tvil var oppfylt.

Utgangsverdien på fordringen skal i henhold til uttalelse fra Finansdepartementet⁴⁵ fastsettes til verdien av de aksjene som ble mottatt ved konverteringen, dvs. 100 MNOK. En skattepliktig gevinst ved konverteringen av fordringen ville derfor blitt 50 MNOK.

Tilleggsskatt ble ilagt med 45 %.

⁴⁵ Utv. 2002 side 183.



PROBLEMSTILLINGEN: Sakens problemstilling var om en overdragelse av eiendeler ville utløse skatteplikt ved virksomhetsoverdragelse eller som gevinst ved realisasjon av fordring.

⁴⁴ Utv. 1994 side 428.