

Skattedirektoratets beslutning om en styrket storbedriftssatsing må ses i dette perspektivet, og tidspunktet er velvalgt. SFS har fått ansvaret for satsingen, og skal i løpet av 2014 rustes til å håndtere både langt flere konsern og oppgaver knyttet til både skatt, merverdiavgift og arbeidsgiveravgift for de overførte konsernene.

Nye oppgaver og flere selskaper til SFS

I dag er de ca. 75 største konsernene i Norge (ca. 2500 selskaper) overført fra regionene til SFS hva gjelder den skattemessige behandlingen. Ansvaret for merverdiavgift og arbeidsgiveravgift for disse konsernene ligger i dag i den regionen hvor det enkelte selskapet har sitt hovedkontor. Det innebærer at mens ansvaret for et konserns skattemessige forhold er lagt til SFS, vil ansvaret for merverdi- og arbeidsgiveravgiftsrettslige forhold kunne være spredt mellom flere regioner avhengig av hvor de enkelte selskapene i konsernet er geografisk plassert.

Dette blir endret fra og med 1. januar 2014. Fra dette tidspunktet får SFS ansvaret også for merverdiavgift og arbeidsgiver-

avgift på de selskapene som i dag er overført til kontoret. Tanken er at det vil være en fordel for både selskapene og for skatteetaten å samle behandlingen av de ulike skatteartene på ett kontor.

Fra 1. januar 2015 vil kontoret få ansvar for alle konsern som har en samlet omsetning (drifts- og finansinntekter) på over tre milliarder. Dette utgjør ca. 200 konsern (4500 selskap). På samme måte som i dag vil hvert konsern få en fast kontaktperson på kontoret.

Flere ansatte og mer enn ett kontorsted

For å håndtere oppgavetilførselen både med hensyn til skattearter og antall konsern, vil kontoret oppbemannes fra dagens 55 ansatte til ca. 130 fra 1. januar 2015. Oppbemanningen skjer ved en intern omorganisering i etaten. I det alt vesentlige vil dette være personer som i dag er ansatt i regionene, og for å få dette til på en god måte vil kontoret få totalt tre lokasjoner. Det største kontoret vil fortsatt ligge i Moss, hvor også direktør og avdelingsdirektører vil ha kontorsted (ca. 80 ansatte). Det vil i tillegg opprettes SFS-

lokasjoner i Sandvika og Bergen (ca. 25 ansatte hvert sted).

Organisering

Organisatorisk ligger kontoret i dag under region Skatt øst. Fra 1. januar 2014 vil kontoret bli underlagt Skattedirektoratet, slik tilfellet var fra opprettelsen i 1992 og frem til den store reorganiseringen av skatteetaten i 2008. Internt vil det bli fire avdelinger sammenlignet med dagens tre, hvor en av avdelingene vil ha to grupper i hhv. Moss, Sandvika og Bergen. Kontoret vil holde fast på team-organiseringen.

Tverrfaglige team på 4–6 jurister, revisorer og økonomer vil få ansvar for veiledning, fastsetting og kontroll av bestemte konsern i forhold til alle skattearter. Et unntak vil bli gjort for TP/verdsettelse, hvor det fra 1. januar 2014 vil etableres et team på 4–6 personer som skal arbeide med dette på heltid.

Basert på etatens verdigrunnlag om å være profesjonelle, imøtekommende og nytenkende, ønsker kontoret å kjennetegnes av et høyt faglig nivå, dialog og samarbeid, åpenhet og tilgjengelighet og i tillegg være løsningsorientert.

Aaby Marine-dommen:

Overdragelse av aksjer og fordel vunnet ved arbeid



Artikkelen er forfattet av:

Advokat (H)
Einar Heiberg
Advokatfirmaet Seland

Lagmannsretten kom til at en eventuell fordel oppnådd ved kjøp av aksjer til underkurs i et selskap ikke var «vunnet ved arbeid, jf. sktl. §5-1. Kjøper overtok i en periode på ti år suksessivt samtlige av aksjene i selskapet.

Lagmannsretten fant samtidig at skattemyndighetenes skjønn over verdien av aksjene var beheftet med slike feil at også dette ga grunnlag for opphevelse av skatteklagenemndas vedtak.

Om sakens faktum

A eide og drev selskapet Aaby Marine AS («Aaby Marine»). Selskapets virksomhet bestod i detaljhandel med fritidsbåter og selskapet hadde agentur på Windy fritidsbåter. Agenturet gjaldt for Oslo og Akershus for en periode på tolv måneder med automatisk fornyelse, med mindre avtalen ble sagt opp med minst seks måneders varsel.

Etter avtale av 10.1.1995 skulle alle aksjene i selskapet etappevis overføres fra

A til B. Videre skulle B begynne å arbeide i selskapet fra 1.1.1996, med samme lønn som A hadde som daglig leder, og etter hvert overta driftsansvaret. Etter avtalen, og en tilleggsavtale av 9.11.2000, ble 48 % av aksjene overført i 1995, 3 % i 2001 og 49 % i 2006. Saken gjaldt overføringen av de sistnevnte 49 % av aksjene. Ved denne overføringen var A død og aksjene ble overført fra hans enke C.

Etter tilleggsavtalen skulle vederlaget for aksjene beregnes på grunnlag av egenkapitalen i selskapets balanse pr. 31.12.2000 for de første 3 % og pr. 31.12.2005 for de resterende 49 %. Av tilleggsavtalen fremgår det at den bokførte egenkapitalen skulle justeres i den utstrekning det skulle foreligge merverdier i de eiendelene som inn-

går i balansen, med korreksjon for utsatt skatt knyttet til de aktuelle merverdiene. Tilsvarende justering skulle eventuelt foretas for selskapets forpliktelser. Ved uenighet om verdsettelsen skulle revisor treffe en avgjørelse, som dog ikke skulle være bindende for partene.

Aaby Marines driftsresultat viste for 1991 og 1992 et mindre underskudd, for 1993 og 1994 et mindre overskudd, og for perioden 1995–1999 et noe større årsoverskudd. Selskapet oppnådde for perioden 2000–2005 en betydelig vekst i omsetningen, og årsresultatet ble i perioden på hhv kr. 2 991 306, kr 5 218 500, kr 1 784 153, kr 1 755 402, kr 2 940 208 og kr 4 545 325.

B hadde i tråd med avtalene fått overført 48 % og 3 % av aksjene og var fra 2001 majoritetsaksjonær, dog slik at han eide 48 % gjennom sitt heleide selskap B AS. A døde i 2005, før de siste aksjene var overført. Ved sluttsettelse av 27.6.2006 ble de siste 49 % av aksjene overført fra C til B AS for kr. 2 276 210. Overføringen skjedde ifølge sluttsettelsen «i henhold til tilleggsavtalen av 9.11.2000 mellom A og B.» Betalingen tilsvarte 49 % av selskapets egenkapital, slik denne fremkom i balansen i årsregnskapet for 2005.

Aaby Marine behandlet aksjeoverføringen kun som en endring på eiersiden, og verken selskapet eller B anså overdragelsen som skatteutløsende og oppga den heller ikke i sine selvangivelser for 2006. C beregnet derimot i vedlegg til sin selvangivelse for 2006 et tap ved realisasjon av aksjene. I brev til ligningskontoret av 31.5.2007 la hun til grunn at halvparten av aksjene måtte anses som arv fra A og at inngangsverdien av disse ville tilsvare aksjenes reelle verdi ved arvefallet. Hun meddelte at hun antok at verdien av alle aksjene i Aaby Marine på dette tidspunkt var MNOK 20,0. Det ble i brevet anført at dette, etter RISK-regulering, og med en salgssum for hennes aksjer på kr 1 138 105, ga et tap på kr 4 635 810.

På bakgrunn av Cs opplysninger tilskrev ligningskontoret selskapet 16.7.2007. Det ble vist til at verdien ved aksjesalg i selskapet skal fastsettes av revisor, og det ble bedt om en kopi av revisors verdilvurdering i forbindelse med salget, opplysninger om aksjene ble forsøkt solgt til andre og kopi av salgsavtale og eventuell aksjonæravtale.



FRITIDSBÅTER: Selskapets virksomhet bestod i detaljhandel med fritidsbåter.

Skatt øst la etter dette i vedtak av 21.1.2008 til grunn at overføringen av de siste 49 % av aksjene i 2006 var skjedd til underpris og innebar dermed en fordel vunnet ved arbeid for B. Aaby Marines grunnlag for arbeidsgiveravgift ble økt med kr 8 256 056 for 2006. Vedtaket ble påklaget, men skatteklagenemnda fastholdt etterberegningen. Selskapet krevde skatteklagenemndas vedtak kjent ugyldig for tingretten, som ga selskapet medhold. Dommen ble anket til lagmannsretten.

Om sakens retts spørsmål

«Fordel vunnet ved arbeid»

Generelle utgangspunkt

Lagmannsretten tok utgangspunkt i at selv om skatteklagenemndas vedtak direkte gjelder fastsettelse av grunnlaget for selskapets arbeidsgiveravgiftsforpliktelse for 2006, er det avgjørende underliggende spørsmål hvorvidt overdragelsen av de siste 49 % av aksjene medførte at B oppnådde en fordel som er å anse som «vunnet ved arbeid».

Det rettslige utgangspunktet er at enhver fordel som er «vunnet ved arbeid», anses som skattepliktig inntekt etter sktl. § 5–1. Av sktl. § 5–10 bokstav a, jf. § 5–12 følger at også naturalytelser vunnet ved arbeid omfattes av arbeidsskatteregelen, og at slike naturalytelser skal verdsettes til omsetningsverdi, jf. § 5–3.

Det generelle kravet til sammenheng mellom arbeid og fordel er ellers formulert slik i Rt. 1958 s. 583 (Hagerup-dommen):

«Under enhver omstendighet må det avgjørende kriterium bli om det i det konkrete tilfelle består en så nær sammenheng mellom det arbeid eller den virksomhet som er ytet, og den fordel som er oppnådd, at det er naturlig å se den som «vunnet» ved arbeidet eller virksomheten.»

Lagmannsretten tok, bl.a. på bakgrunn av dette, utgangspunkt i at ikke enhver tilknytning mellom en fordel og et arbeidsforhold er tilstrekkelig til å anse fordelens «vunnet ved» arbeid i lovens forstand. Det må foretas en konkret vurdering av om det foreligger en så nær sammenheng at det er «naturlig» å anse fordelens «vunnet ved arbeid». Etter lagmannsrettens syn vil dette i første rekke være tilfelle dersom fordelens objektivt fremstår som substitutt for eller supplement til ordinær lønn til en arbeidstaker. Retten uttalte at i slike tilfeller må også hensynet til å unngå omgåelser av arbeidsskatteregelen få betydning ved det konkrete rettsanvendelsesskjønnet.

Den konkrete vurderingen og konklusjon

I den konkrete vurderingen tok lagmannsretten utgangspunkt i at avtalen forutsatte at B tok ansettelse i selskapet og at det dermed i utgangspunktet er en klar forbindelse mellom aksjeervervet og ansettelses-

forholdet. Lagmannsretten kom likevel til at det i dette tilfellet ikke er «naturlig» å se en eventuell fordel knyttet til ervervet av de siste 49 % av aksjene i selskapet i 2006 som «vunnet ved arbeid».

Etter lagmannsrettens syn skiller en avtale om virksomhetsoverdragelse i et selskap med én eller et fåtall aksjonærer seg vesentlig fra ordninger i selskaper hvor ansatte medarbeidere som en alminnelig ordning gis anledning til å erverve aksjer i selskapet til underkurs. I slike tilfeller vil det som regel være nærliggende å se fordelene ved aksjeervervet som et supplement til medarbeiderens ordinære avlønning, og dermed som nært knyttet til arbeidsforholdet, uttales det. Når formålet med aksjeoverdragelsen er å overdra virksomheten til nye eier, slik tilfellet var i nærværende sak, mente lagmannsretten tilknytningen til erververens ansettelsesforhold i selskapet svekkes vesentlig. Når overdragelsen dessuten skjer suksessivt over en tiårsperiode, og erververen på tidspunktet for den aktuelle disposisjon allerede var majoritetseier i selskapet, medlem av selskapets styre og den faktiske driver av virksomheten, dreier det seg om en disposisjon av en helt annen karakter. I et slikt tilfelle vil den omstendighet at erververen også er ansatt i selskapet, ikke være tilstrekkelig til å anse en eventuell fordel ved ervervet som «vunnet ved arbeid», uttalte lagmannsretten.

Om verdsettelsen

Selv om det ikke var nødvendig for resultatet uttalte lagmannsretten seg også om skattemyndighetenes verdsettelse av aksjene. Det er meget sjeldent forekommende at lagmannsretten uttaler seg om forhold som ikke har direkte betydning for resultatet i en sak.

Fastsettelse ved skjønn etter ligningsloven § 8-1

Skattekontoret hadde fastsatt verdien av aksjene ved skjønn etter ligningsloven § 8-1, første ledd, siste punktum, og verdsettelsen var opprettholdt av skatteklagenemnda. Dette er skjønn som kan prøves fullt ut av domstolene, dog med den reservasjon som fremgår av Rt. 2009 s. 105, hvor det i avsnitt 112 blant annet heter:

«Som det fremgår av mitt votum i Rt-2005-1461 avsnitt 55, ligger det imidlertid i sakens natur at domstolene ved slik overprøving må ta utgangspunkt i det skjønn som ligningsmyndighetene har utøvd, og prøve om ligningsmyndighetene

har gått riktig frem og bedømt bevisene og anvendt rettsreglene riktig. Dersom det skjønn som ligningsmyndighetene har utøvd, er godt overveid og begrunnet, bør domstolene vise tilbakeholdenhet med å fravike det skjønnsresultat ligningsmyndighetene er kommet til.»

Skattekontoret hadde ved verdsettelsen benyttet en avkastningsverdimetode, hvor det ble beregnet et realavkastningskrav ut fra forskjellige parametere som risikofri rente, forretningsmessig og finansiell risiko samt antatt fremtidig inflasjon. Det beregnede realavkastningskravet ga sammenholdt med selskapets gjennomsnittlige driftsresultat i perioden 2003–2006, en selskapsverdi på kr 65 135 578. Det ble gjort fradrag for selskapets gjeld pr. 31.12.2006 på kr 43 641 156, hvilket ga en nettoverdi for selskapet på kr 21 494 422, som ligger til grunn for ligningsvedtaket.

I skatteklagenemndas vedtak ble det vist til hovedregelen i sktl. § 5-3 om at fordel som består i annet enn norsk mynt, verdsettes til omsetningsverdi. Videre ble det vist til at med omsetningsverdi menes den verdien som kan oppnås ved salg til en uavhengig tredjeperson, jf. betegnelsen «reelt salg» i sktl. § 5-14. Lagmannsretten la til grunn at skatteklagenemnda med dette mener å angi de rettslige prinsippene verdsettelsen skal bygges på. Lagmannsretten mente imidlertid at skatteklagenemndas begrunnelse etterlater tvil om den konkrete anvendelsen av disse prinsippene. Etter lagmannsrettens syn var det sannsynliggjort at det heftet flere feil ved skattekontorets verdsettelse.

Nye verddivurderinger

Skatteetaten hadde etter at stevning var inngitt i saken, foretatt en ny verddivurdering. Denne konkluderte med at den vurderingen som tidligere var foretatt, var feil. Verddivurderingen var basert på et egenkapitalavkastningskrav på 13 %, et gjennomsnittlig årsresultat for årene 2003–2005 på MNOK 3,0 og en fremtidig årlig vekst frem til og med 2011 på 10 %. Videre var det lagt inn en terminalverdi basert på 3 % årlig vekst fra og med 2012. Ut fra dette ble verdien av selskapet pr. mars 2006 estimert til ca. MNOK 41,0. Beløpet er senere nedjustert til ca. MNOK 37,1.

Aaby Marine innhentet på sin side en sakkyndig vurdering for gjennomgang av skatteetatens etterfølgende verddivurdering. Denne konkluderte med at skatteetatens

vurdering bygget på metodiske feil, feil i skjønnsmessige vurderinger og feil i forhold til minoritetsvurderingen. Det ble pekt på at Aaby Marines virksomhet er preget av personavhengighet og avhengighet til en enkelt leverandør, samt er underlagt høy iboende risiko knyttet til konjunkturavhengighet. Det ble videre pekt på at det sannsynlige utgangspunktet for en kjøper ville være å «kreve» bindinger for B med hensyn til arbeidsplikt i selskapet og bindinger for at leverandøravtalen med Windy Boats AS ville bli opprettholdt over tid. Uten slike bindinger vil selskapets finansielle verdi anses som lav. Det ble også fremholdt at verdien av en minoritetspost i selskapet vil være betydelig lavere enn den forholdsmessige andelen av totalverdien. Uten sikkerhet for en uavhengig kjøper på de nevnte punktene, var vurderingen at verdien av den aktuelle aksjeposten ville være ned mot bokførte verdier.

Konklusjon

Lagmannsretten bemerket at skatteetatens etterfølgende vurdering kom til at det heftet flere feil ved den vurderingen som lå til grunn for ligningsvedtaket og at verken skattekontoret eller den etterfølgende vurderingen hadde tatt hensyn til de faglige innvendingene som var innhentet av Aaby Marine.

Lagmannsretten konkluderte etter dette med at skattekontorets skjønnsmessige fastsettelse av verdien av aksjene bygger på uriktig rettsanvendelse, og at det for øvrig foreligger slike feil ved skjønnet at dette ikke kan anses «godt overveid og begrunnet», jf. det siterte fra Rt. 2009 s. 105 ovenfor. Også dette forholdet ga grunnlag for opphevelse av skatteklagenemndas vedtak, ble det uttalt.

Aaby Marine ble tilkjent saksomkostninger for begge instanser.

Vurderinger

Lagmannsrettens dom er grundig og vel-skrevet. Resultatet fremstår som riktig og er avklarende. En rekke aksjesalg gjennomføres nettopp slik som i dette tilfellet. Domen vil således ha vesentlig rekkevidde, både i de tilfellene hvor det er en enkeltkjøper og i tilfeller hvor det er et fåtall kjøpere i liknende situasjon. Lagmannsrettens betraktninger om verdsettelsen er også ytterst interessante. Det er ikke tilstrekkelig å anvende alminnelige verdsettelsesprinsipper uten at det tas hensyn til konkrete forhold av betydning for aksjenes verdi.