

26 JUN 2015

Skatteetaten
Postboks 8103

4068 Stavanger

25. juni 2015

Ansvarlig partner: Rolf Erik Disch

Spørsmål om omfanget av selskapet Bystasjonen AS sin skatteplikt, org.nr. 993 901 814

Innledning

Vi viser til vår anmodning om bindende forhåndsuttalelse den 11.02.2015 til Skatt vest. Videre vises det til Skattedirektoratets svar i form av en bindende forhåndsuttalelse datert 29.04.2015. Vi har også vært i kontakt med seniorskattejurist Stian Hordvik hvor vi har bedt om et møte. Det ble enighet om at vi sender inn en skriftlig redegjørelse i forkant og at møtet blir avtalt deretter.

Med bakgrunn i uttalelsen fra Skattedirektoratet og de forutsetninger uten stillingtagen som var lagt til grunn for uttalelsen, vil vi be om skattekontorets vurdering av om Bystasjonen AS sin virksomhet er å anse som skattefri med hjemmel i sktl. § 2-32, 1.ledd. Vi ber derfor ikke om en bindende forhåndsuttalelse men en uttalelse hvor man vurderer selskapets skatteplikt på generelt grunnlag.

Bakgrunnen for anmodningen er at vi ikke kan starte en likvidasjon av Bystasjonen AS uten at overføringen av denne kan skje med hjemmel i sktl. § 2-32, 3.ledd. Realisasjonen vil på annet grunnlag kunne medføre en betydelig gevinstbeskatning, noe som ikke vil være tilfelle hvis realisasjonen av bygningsmassen skjer med hjemmel i sktl. 2-32, 3.ledd, se i den forbindelse kjøpi av bindende forhåndsuttalelse som følger vedlagt.

Organisasjonsform

For at skattekontoret skal kunne få et best mulig grunnlag til å fatte en avgjørelse på vil vi gi en beskrivelse av bakgrunnen for at HFK sin virksomhet med kollektivvirksomheten er bygget opp slik den fremstår i dag.

Hordaland fylkeskommune (HFK) har overtatt ansvaret for kollektivtransporten i Hordaland. Ordningen er beskrevet av HFK slik:

«I 2004 vedtok fylkestinget å konkurransesette bussruteproduksjonen i Hordaland. I 2006 vart det vedteke at avtaleforma skulle verte bruttoavtalar med incentivordningar. Ved overgangen til bruttoavtalar vil fylkeskommunen få inntekter fra rutekjøringa, medan konkurransen vil gå på å gje best kostnad-og kvalitetsmessig tilbod.

Ved bruttoavtalar vil kostnadssida verte vesentleg. Ruteselskap som har anlegg for vedlikehold, vask, parkering vil dermed ha et konkurransefortrinn i utgangspunktet. For å få lik tilgang for anbydarane til slike anlegg er det difor vedteke at fylkeskommunen skal tilby slike anlegg i anbudsutlysningane. Dette kan gjerast anten ved at fylkeskommunen leiger anlegg for vidare utleige til den som vinn anbodskonkurransen, jf Knarvik eller fylkeskommunen kjøper tomt for å byggja anlegg i fylkeskommunal regi, jf. Haukås i Åsane eller fylkeskommunen kjøper eksisterande anlegg, jf Tide sine anlegg m.a. i Bergen kommune.

I konkurransegrunnlaget framgår det at operatøren må nytta det anlegget fylkeskommunen stiller til rådvelde for ein fastsett leigesum.

HFK valgte å opprette et holdingselskap, HFK Bussanlegg AS, som så kjøpte Tide sitt anlegg ved å kjøpe selskapet som anlegget lå i. Det var ikke noe alternativ å kjøpe eiendommen, men kun aksjene grunnet fritaksmetoden. Tilsvarende løsning ble gjort for de andre aktuelle bussanleggene. Det vil si at HFK Bussanlegg AS kjøpte selskapene.

Dette ga også HFK utfordringer i forbindelse med finansieringen av kjøpene av aksjene i selskapene som eide den nødvendige infrastrukturen.

Etter kommuneloven § 50, 1.ledd kan en fylkeskommune kun ta opp lån for å finansiere investeringer i bygninger, anlegg og varige driftsmidler til eget bruk. Denne bestemmelsen er tolket dit hen at den ikke gir fylkeskommunen adgang til å ta opp lån til kjøp av aksjer i slike selskap som eier de aktuelle investeringer.

I følge kommunelovens § 50, 6 ledd kan likevel en fylkeskommune ta opp lån for videre utlån i de tilfeller hvor mottakeren av midlene ikke driver næringsvirksomhet og midlene skal nyttes til investeringer.

Bystasjonen AS

Bystasjonen AS er 100 % eid av Hordaland fylkeskommune. Selskapet ble stiftet 28.11.2008 som ledd i en fisjon med AS Nygårdstangen. Ved fisjonen ble AS Nygårdstangen sine terminalanlegg med tilhørende rettigheter og forpliktelser tilknyttet kollektivtransporten, overført til Bystasjonen AS. HFK kjøpte deretter aksjene for kr 15 000 000.

HFK fikk gjennom denne transaksjonen dermed hånd om bussperronger, kjørebane og gangtunneler ved Bergen busstasjon gjennom at selskapet var eier av gnr. 166, bnr. 955, snr. 1 i Bergen kommune. Grunnen er festet, og eier og bortfester av grunnen er Bergen kommune. I tillegg til vederlaget for aksjene i Bystasjonen AS ble det som ledd i transaksjonen over de påfølgende 3 år betalt totalt kr. 5,1 mill. til Bergen kommune som et ekstraordinært leiebeløp på festekontrakten. Disse pengene ble utbetalt fra Hordaland fylkeskommune til Bergen kommune via Bystasjonen AS.

Fylkeskommunen sitt erverv av aksjene i Bystasjonen AS må sees i sammenheng med anskaffelsen av de andre bussanleggene som redegjort for foran. Dette fremgår også av vedtektene:

«Selskapet har til formål planlegging og bygging av ny kollektivterminal – Bystasjonen – i Bergen sentrum, samt drift av kollektivterminal og virksomhet som står i forbindelse med dette.»

Det er et krav fra bortfester Bergen kommune at anlegget benyttes til kollektivtransport og da slik at dersom denne virksomheten faller bort så skal hele anlegget overføres til kommunen vederlagsfritt. Anlegg, med noen mindre unntak, leies følgelig ut fra Bystasjonen AS til HFK til selvkost for bruk i HFK sin virksomhet knyttet til kollektivtransporten. Videre har selskapet inntekter fra noen eldre avtaler knyttet til utleie til Bergen storsenter, samt utleie til Narvesen (Reitan Servicehandel AS) og inntekter fra toalettautomater.

Hovedformålet med selskapet Bystasjonen AS er å inngå som ledd i HFK sin ivaretagelse av kollektivtransporten. Selskapet har ikke i seg selv noe selvstendig formål utover det å stå som eiere av eiendommen/bussterminalene.

Videre kan nevnes at Bystasjonen AS foruten å være heleid av HFK, har ansatte fra HFK i alle administrative og ledende posisjoner. Samtlige styremedlemmer er i dag ansatt i HFK eller er pensjonert fra HFK men sitter fortsatt i styret.. Alle beslutninger i forbindelse med utbygging og driften av anlegget treffes i realiteten av HFK.

Bystasjonen ble opprinnelig bygget i 1958 og var da et av de mest moderne anleggene i Europa. Dagens krav til universell utforming og mulighetene som ligger i dagens teknologi gjør at det stilles andre krav til anleggets beskaffenhet enn tidligere. Dette er bakgrunnen for at Bystasjonen har vært underlagt en betydelig ombygging og oppussing.

Det er foretatt betydelige investeringer i anlegget etter 2008 ved at opprinnelig anlegg er delvis revet og det er bygget opp nye perronger og veibaner for å betjene kollektivtrafikken. Hittil er det gjort investeringer for ca. 150 millioner kroner. Disse investeringene er finansiert ved at Bystasjonen AS har fått tilskudd fra Bergensprogrammet/ bompengefinansiert (90 mill) og fra Statens Vegvesen (60 mill) som finansierer hele anlegget. Grunnen til at selskapet har kunnet motta disse offentlige midlene skyldes utelukkende at det er HFK som er eier av selskapet og at dette inngår som del av den kollektive transportvirksomheten som fylkeskommunen er pålagt og har ansvaret for.

Verdi av anlegg og tilskudd er oppført i regnskapet etter en bruttometode ved at anlegget er oppført som eiendel og tilskuddet er oppført som gjeld. Netto er regnskapsmessig verdi av anlegg og tilskudd (gjeld) null.

En ser videre at selskapet ikke er egnet til å gå med overskudd sett både i forhold til vilkår i festekontrakt og øvrige avtaleforhold som er helt tett knyttet opp mot HFK.

Byggearbeidene på Bystasjonen er i det vesentlige avsluttet i 2014. For enkelte av de avtaleforhold (Nonneseter I og II) som Bystasjonen AS i dag følger opp har videre Bergen kommune som bortfester / selger stilt formelle krav om at avtalepart skal være HFK. Dagens ordning virker også noe uklart i forhold til ansvar utad, formell beslutningsmyndighet og retningslinjer for offentlige tilskudd. HFK ønsker derfor å likvidere Bystasjonen AS i 2015. Grunnen til at man ønsker å likvidere selskapet på dette tidspunkt er også at kontraktene som er inngått med de forskjellige entreprenørene i forbindelse med byggearbeidene nå er avsluttet. HFK ser det også som praktisk å få samlet arbeidet med kollektivtransporten i en avdeling i HFK, og tror også at dette kan gi sparte driftskostnader.

I forbindelse med likvidasjonen vil alle anleggene og også alle kontraktene som ligger i selskapet bli overført til HFK.

Dersom Bergen kommune på et tidspunkt skulle overta kollektivtrafikken i Hordaland før festetidens utløp opphører festeavtalen og Bergen kommune skal i så fall innløse bygningssmassen til regnskapsmessig nedskrevet verdi.

I realiteten vil dette innebære at kollektivanleggene kun kan benyttes til kollektivtransport og vil ikke ha noen verdi for andre enn de som er pålagt av offentlig myndighet å forestå kollektivtransporten.

Det drives også, som nevnt ovenfor, noe tilknyttet utleievirksomhet i Bystasjonen. Denne delen er beskjedent og har hele tiden vært oppgitt til beskatning. Det er blant annet bygget et kioskbygg inne på terminalområdet som leies ut til Narvesen. Vi går ikke nærmere inn på dette her da det ikke har betydning for spørsmålet som reises her.

En vesentlig forskjell mellom Bystasjonen AS og de andre anleggene er at Bystasjonen AS er en ruteterminal, mens de andre selskapene er oppstillingsplasser for bussene med verksted og vaskehaller.

Skatterettslig vurdering av Bystasjonen AS

Aksjeselskapsformen kan benyttes for selskaper uten økonomisk formål. I den forbindelse vises det til aksjelovens § 1-1, 3. ledd, nr. 2.

Etter sktl § 2-32, 1. ledd er selskap eller innretning som ikke har erverv til formål, fritatt for formues- og inntektsskatt.

Hvis et selskap som nevnt ovenfor driver økonomisk virksomhet, herunder utleie av fast eiendom, også i tilfelle eiendommen delvis er benyttet til egen bruk, vil formue og inntekt av den økonomiske virksomheten være skattepliktig, se i den forbindelse sktl. § 2-32, 2. ledd.

Det foreligger skatteplikt etter annet ledd hvis ikke inntekten av utleien av den faste eiendommen virkeliggjør eller realiserer institusjonens formål.

Det er tre spørsmål som er aktuelle vurderingstema for å kunne ta stilling til om det drives skattepliktig virksomhet gjennom Bystasjonen AS som eier bussterminalene.

1. Om den allmenntilgjengelige virksomheten i form av kollektivtransport "smitter" over på Bystasjonen AS som eier bussterminalen.
2. Om virksomheten har erverv til formål.
3. Om utleievirksomheten virkeliggjør eller realiserer det ideelle formålet.

1. "Smitter den allmenntilgjengelige virksomheten i form av kollektivtransport over på aksjeselskapet som eier bussterminalen."

HFK som har ansvaret for den kollektive transportvirksomheten i Hordaland. HFK sin virksomhet med den kollektive transportvirksomhet innebærer blant annet at de har måttet kjøpe Bystasjonen AS.

Bystasjonen AS mottar leieinntekter fra HFK slik at selskapet går i balanse.

Bystasjonen driver i all hovedsak med utleie av terminalanlegg til HFK og har noe avledet virksomhet rundt dette. Spørsmålet er om utleievirksomheten som drives gjennom selskapet kan ses på som en del av den fylkeskommunale kollektivvirksomheten og dermed skattefri. I den vurderingen må det også tas hensyn til at anleggene er fullstendig rehabilitert med 150 000 000 som er midler HFK har skaffet til veie og som HFK er berettiget til grunnet kollektivvirksomheten.

I en avgjørelse fattet av Finansdepartementet¹ ble en virksomhet som foregikk i et aksjeselskap ikke vurdert isolert, men ble sett i sammenheng med det totale formålet.

I forbindelse med drift av attføringstiltak er det akseptert at tiltak etter arbeidsmarkedsforskriften som drives gjennom et aksjeselskap ikke er skattepliktig virksomhet. Finansdepartementet uttalt følgende:

"Departementet antar etter det opplyste at Nordinteriør AS må anses som skattefri innretning etter skattel. § 26/21m bokstav k. Man har herunder lagt vekt på at selskapet er en salgssammenslutning for skattefrie attføringsbedrifter, og at det som nye aksjonærer etter vedtektene bare kan opptas bedrifter for vernet arbeid."

I en uttalelse fra Finansdepartementet² i 2008 ble det blant annet fremhevet:

«Oppsummeringsvis peker departementet på at vurderingene overfor viser at aksjeselskaper med et vedtektsbestemt, ideelt formål som forestår arrangementer som realiserer dette formålet, i utgangspunktet kan omfattes av fritaksbestemmelsen i skatteloven § 2-32 første ledd. Dette utgangspunktet styrkes når selskapets aksjer eies av skattefrie enheter med tilsvarende ideelt formål som selskapet selv.»

¹ Utv 1971 s 122

² Utv 2008 s 1118

Etter vår vurdering viser disse uttalelsene at virksomhet som drives gjennom et aksjeselskap kan være skattefri hvis aksjeselskapets virksomhet virkeliggjør eller realiserer institusjonens formål. Dette innebærer at Bystasjonen AS kan være skattefri hvis denne virksomheten anses å realisere fylkeskommunenes plikt til å drive kollektivtransport.

2. Om virksomheten har erverv til formål

Etter vår vurdering kan man her ikke vurdere Bystasjonen AS sin virksomhet isolert, det vil si utleie av fast eiendom. Man må her vurdere selskapets aktivitet i forhold til HFK sin virksomhet med kollektivtrafikk. Grunnen til at HFK eier anlegget gjennom et aksjeselskap skyldes at det fra selgerne sin side kun var aktuelt å selge aksjer. Alternativet ville i så fall være at HFK eide eiendommene direkte, noe som var ønskelig fra HFK sin side.

Det kan derfor ikke hevdes at virksomheten har erverv til formål. Formålet med virksomheten er en del av det totale bildet for å få til den kollektive transportvirksomhet i Hordaland. Det vises igjen til selskapets vedtekter hvor selskapet har til formål planlegging og bygging av ny kollektivterminal – Bystasjonen – i Bergen sentrum, samt drift av kollektivterminal og virksomhet som står i forbindelse med dette.

Som nevnt tidligere er byggingen av kollektivterminalen utelukkende skjedd gjennom tildeling av offentlige midler via bompenger og Statens veivesen, totalt kr 150 mill. Det er videre et faktum at hvis HFK hadde kunnet kjøpe og bygge anlegget selv ville spørsmål om skatteplikt ikke være aktuelt.

Det er også et faktum at selskapet ikke går med overskudd og heller ikke vil kunne gå med overskudd.

Skal selskapene bli skattepliktig må de ha erverv til hovedformål. Dette i motsetning til ”ikke erverv” som betyr at man har et formål som ikke er av økonomisk art.

Bystasjonen AS sitt hovedformålet er å være et ledd i HFK sin ivaretagelse av kollektivtrafikken i Bergensområdet. Selskapet har ikke selv noe selvstendig formål utover å stå som eiere av eiendommene. Selskapet vil derfor kun være et ledd i at HFK kan gjennomføre oppgaven med kollektivtransport. En oppgave som heller ikke har erverv til formål, da dette ikke er en virksomhet for HFK som vil kunne gi overskudd.

I den forbindelse vil vi vise til at en institusjon som driver en aktivitet som kan klassifiseres som ”ikke ervervsmessig” er det ofte tale om ideelle organisasjoner og allmenntilgjengelig virksomhet. Dette peker også i retning av at organisasjonene må drive en samfunnsnyttig virksomhet som vurderes positivt av flertallet³.

I lagmannsrettens uttalelse i Sintefdommen⁴ uttales det:

³ Utv 1998 s. 1424.

⁴ Utv 2007 s 1465

” I Veritas I-dommen (Rt-1955-175), der Veritas ble kjent å være en skattefri stiftelse, ble det lagt vekt på at klassifikasjonsvirksomheten og skipskontrollen var et ledd i den offentlige skipskontrollen som Veritas var tildelt i lov, forskrifter og overenskomst med staten. Det heter:

Jeg er således på grunnlag av de foreliggende opplysninger om institusjonens formål, dens indre oppbygging og dens virksomhet, enig med byretten i at den må karakteriseres som en halvoffentlig institusjon, som fremmer allmennyttige interesser og som ikke har erverv til formål i den forstand byskatteloven § 21 k første ledd bruker dette uttrykk.

...

Jeg finner det godtgjort at den alt overveiende del av de inntekter som Det norske Veritas har, flyter av selve realisasjonen av det ikke ervervsmessige, allmennyttige formål.”

Virksomheten som Bystasjonen AS driver er et ledd i HFK sin oppgave med å ivareta kollektivtrafikken i Hordaland/Bergensområdet, noe som er en offentlig oppgave og klart også har et allmennyttig formål. Det vises også til at kollektivtrafikken er et politisk satsingsområde hvor målet er å få flest mulig til å benytte kollektive transportmidler, noe som samfunnet vurderer som svært samfunnsnyttig. Et ledd i å oppnå dette er å kunne tilby disse tjenestene billigst mulig. De vil derfor heller ikke over tid kunne gå med overskudd.

Bystasjonen AS har derfor etter vår vurdering ikke erverv til formål.

3. Om utleievirksomheten virkelig gjør eller realiserer det ideelle formålet

HFK har ansvaret for å tildele og se til at driften av ruteløyve for all buss-, båt- og fylkesvegferjedrift i alle kommuner i Hordaland drives forsvarlig.

Kjøpet av Bystasjonen AS skal brukes i forbindelse med konkurranseutsetting og avviklingen av kollektivtrafikken i Hordaland.

Utleievirksomheten som Bystasjonen AS driver vil etter vår vurdering ikke være en økonomisk aktivitet i skatterettslig forstand. Den vil være en aktivitet som tar sikte på å realisere HFK sin allmennyttige virksomhet gjennom å tilrettelegge for avvikling av kollektivtrafikken.

I et tilfelle hvor en stiftelse skulle opprette og drive et aldershjem måtte stiftelsen selge vesentlige deler av sine eiendommer for å realisere driften av aldershjemmet (det ideelle formålet) har Høyesterett i en dom fra 1956⁵ i forbindelse med spørsmålet om det å realisere den allmennyttige virksomheten uttalt:

⁵ Rt 1956 s. 328

”Det som Johan Langes Minde gjør, er å bytte én kapitalgjenstand som ikke kan tjene stiftelsens formål, med en annen, nemlig penger, som stiftelsen må ha nettopp for å kunne realisere sitt formål. Jeg kan etter lovforarbeidene ikke se at det har vært lovens mening at disse salg skal være unntatt fra skattefritaksregelen i § 26 litra i, og jeg kan heller ikke se at salgene fanges inn av lovens ordlyd.”

Det er her nærliggende å vise til at kjøp og drift av bussterminalen er en del av den totale virksomhet for å kunne gi et kollektivtilbud og derigjennom realisere det allmenntilretteleggende formålet, nemlig tilrettelegging av den kollektive transportvirksomheten.

Konklusjon

Med henvisning til ovennevnte er det vår konklusjon at aksjeselskapet sin virksomhet med å leie ut Bystasjonen ikke er skattepliktig virksomhet, men kun et ledd i realiseringen av det allmenntilretteleggende formålet til HFK.

Foruten det som fremkommer ovenfor har vi også lagt vekt på det faktum, at dersom HFK hadde kjøpt eiendommene i stedet for aksjene, ville inntektene fra eiendommene vært skattefrie etter sktl. § 2-5, 1.ledd bokst. d.

Vi vil også vise til at selv om aksjeselskapene er skattefrie vil ikke dette, så langt vi kan se, ha noen konkurransevridning i forhold til det private markedet i og med at kollektivtransporten er en ren offentlig oppgave.

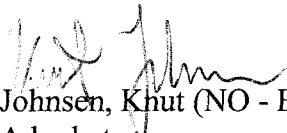
Vi har ikke gått inn på detaljene i de aktivitetene som er redegjort for og som vi har ansett som skattepliktig i form av utleie til andre da denne aktiviteten er såpass beskjedne at det ikke kan ha noen innvirkning på hovedspørsmålet.inntekten er også oppgitt og beskattet med henvisning til sktl. § 2-32, 2.ledd. Det eneste vi her vil bemerke er at når det gjelder nybygget som ligger inne i terminalområdet og som leies ut til Narvesen var HFK sin begrunnelse for å bygge dette ut fra et sikkerhetsperspektiv for de reisende og også for å gi de reisende en trygghetsfølelse. Det vises til at terminalområdet er et stort område, og det er derfor av vesentlig betydning at dette utsalget ble plassert sentralt i terminalen, hvor det fremstår som et samlingspunkt hvor der vil være aktivitet. Det vil si at det er andre interesser for HFK å bygge dette kioskanlegget enn de økonomiske interesser. Anlegget må derfor sees ut fra HFK sitt formål, det vil si utvikling av kollektivtrafikken og derfor et ledd i realiseringen av det ideelle ikke økonomiske forhold.

Videre oppfølging

Som nevnt innledningsvis ser vi det som hensiktsmessig at det blir avholdt et møte i sakens anledning for eventuelt å kunne utdype sakens faktum. Vi antar at det ikke er realistisk å få dette til før sommerferien og ber derfor om at møtet avvikles i slutten av august tidlig september.

Er det spørsmål i sakens anledning kan undertegnede treffes på tlf 55 21 81 15 eller
email:kjohnsen@deloitte.no

Med vennlig hilsen
for Deloitte Advokatfirma AS


Johnsen, Knut (NO - Bergen)
Advokat

Kopi: Hordaland fylkeskommune, Egedomsseksjonen, Postboks 7900, 5200 Bergen

Vedlegg: Bindende forhåndsuttalelse datert 29.04.2015