



Skatteetaten

Sekretariatet for Skatteklagenemnda

ARNTZEN DE BESCHE ADVOKATFIRMA AS
Postboks 2734 Solli
0204 OSLO

Att. Marius Tryland

Vår dato
10.03.2020

Din dato

Saksbehandler
Helene Kolter

408 09 700
Skatteetaten.no

Din referanse

Telefon
97764742

Org.nr
974761076

Vår referanse
2019/5009659

Postadresse
Postboks 9200 Grønland
0134 OSLO

U.off. offl. § 13, sktfvl. § 3-1, sktbl. § 3-2

Skattekontorets vedtak har blitt opphevet – Bruflat Sogn

Vedlagt oversendes Skatteklagenemndas vedtak datert 9. mars 2020. Skattekontorets vedtak ble opphevet. Skattekontoret gjennomfører endringene i vedtaket, vanligvis i løpet av tre uker.

Den skattepliktige har etter skatteforvaltningsloven § 5-9 krav på å få dekket vesentlige sakskostnader som har vært nødvendige for å få endret skattekontorets vedtak i Skatteklagenemnda. Det er bare kostnader som den skattepliktige må betale selv som kan kreves dekket. Ytterligere vilkår for å få dekket sakskostnader er at

- endringen ikke skyldes den skattepliktiges egne forhold
- endringen ikke skyldes forhold utenfor den skattepliktige og skattemyndighetenes kontroll
- andre særlige forhold ikke taler mot det

Kostnadene må dokumenteres med regninger, fakturaer mv. Krav om dekning av sakskostnader sendes til Skattekontoret. Fristen er seks uker etter at selskapet mottok vedtaket.

Den skattepliktige kan kreve innsyn i sakens dokumenter, jf. skatteforvaltningsloven § 5-4.

Lovbestemmelsene det er henvist til, finnes på lovdata.no.

Ved henvendelser, vennligst oppgi vår referanse.

Med hilsen

Helene Kolter
seniorskattejurist
Sekretariatet for Skatteklagenemnda

Dokumentet er elektronisk godkjent og har derfor ikke håndskrevne signaturer.

Sekretariatet har 18. februar 2020 avgitt slik

innstilling:

Saken gjelder

Saken gjelder spørsmål om salg av 65 tomter er økonomisk virksomhet etter skatteloven § 2-32 annet ledd, jf. også tredje ledd, herunder om når en medkontrahents aktivitet skal trekkes inn i vurderingen av om en skattepliktig driver økonomisk virksomhet.

Omtvistet beløp er kr 1 113 195.

Dokumentliste

- 1 17.06.2015 Brev fra Kommunerevisjon IKS
- 2 29.06.2015 Brev fra Bruflat sokn
- 3 29.06.2015 Vedlegg Revisjonsberetning 2014
- 4 29.06.2015 Vedlegg Vurdering fra Arntzen de Besche Advokatfirma AS
- 5 28.07.2015 Skattekontorets brev
- 6 11.09.2015 Brev fra skattepliktige
- 7 06.11.2015 Vedlegg til selvangivelse for 2014
- 8 29.02.2016 Brev fra skattekontoret
- 9 09.12.2016 Klage på ligningen for 2015
- 10 16.12.2016 Skattekontorets vedtak
- 11 09.01.2017 Klage til Skatteklagenemnda
- 12 21.06.2018 Skattekontorets redegjørelse
- 13 24.10.2018 Skattepliktiges kommentarer til skattekontorets redegjørelse
- 14 15.02.2019 Dom fra Valdres tingrett
- 15 30.10.2019 Tilleggsopplysninger
- 16 20.12.2019 Dom fra Eidsivating lagmannsrett
- 17 27.01.2020 Oversendelse av utkast til innstilling på innsyn

Saksforholdet

Bruflat sokn, heretter også kalt BS, soknet eller skattepliktige, er en del av Den norske kirke, jf. kirkeloven § 2. Soknet eier eiendommen Nordre Lenningen i Etnedal kommune. Saken gjelder soknets salg av enkelttomter til fritidsbebyggelse i fjellområdet. Soknet eide over 7000 mål utmark og i reguleringsplanen, utarbeidet av Etnedal kommune, var det innregulert 65 tomter for utbygging/salg.

Bruflat sokn inngikk 26. januar 2013 avtale med Oppland Bygg & Anlegg (OBA) angående 51 av tomtene hvoretter OBA skulle bygge all infrastruktur (veier, vann og avløp) og oppføre hytter. OBA påtok seg ansvar og utgifter i forbindelse med dette. OBA betalte kr 330 000 pr. tomt som selskapet skulle markedsføre og videreselge. Formelt ble skjøtene for tomtene overført direkte fra Bruflat sokn til sluttkjøperne. OBAs kostnader til opparbeidelse av infrastruktur og oppføring av hytter, samt et fortjenestepåslag ble dekket inn gjennom vederlaget OBA mottok fra hyttekjøperne. Dersom tomtene ikke ble videresolgt kunne Bruflat sokn kreve tomtene innløst til kr 330 000 pr. tomt.

De 14 resterende fritidstomter skulle Bruflat sokn markedsføre og selge til det lokale næringslivet for oppføring av hytter og videresalg. Pr. 31. desember 2014 var ingen av disse tomtene solgt. Tomtene ble annonsert med en salgspris på kr 575 000. Prisen inkluderte infrastruktur til tomtegrensene. Det fulgte av avtalens punkt 3 at for hver solgte tomt skulle soknet betale kr 300 000 for tilknytning til infrastruktur. Beløpet skulle først betales når tomtekjøperen hadde fått tinglyst skjøte. Soknet fikk således utbetalt kr 255 000 når tomten var solgt. Etter avtalen skulle ikke OBA motta vederlag for infrastrukturarbeid på tomter som soknet ikke har lyktes å selge, men OBA har etter avtalen rett til å kjøpe usolgte tomter av Bruflat sokn for kr 330 000 pr. tomt.

I brev datert 17. juni 2015 fra Kommunerevisjon IKS og brev datert 29. juni 2015 fra soknet ble det bedt om å få avklart om gevinst ved salg av 65 tomter var skattepliktig eller skattefri med hjemmel i skatteloven § 2-32. Vedlagt fulgte revisjonsberetning for 2014 samt en vurdering av skatteplikten fra Arntzen de Besche AS. I brev datert 28. juli 2015 uttalte skattekontoret at Bruflat sokn var å anse som en skattefri institusjon etter skatteloven § 2-32 første ledd, men at gevinst ved utbygging og salg av 65 tomter var skattepliktig etter skatteloven § 2-32 annet ledd. Skattepliktiges representant kom med ytterligere kommentarer i brev datert 11. september 2015. Selvangivelse og næringsoppgave for inntektsåret 2014 ble levert i Altinn 6. november 2015. Skattekontoret kom med en ny vurdering i brev datert 29. februar 2016 og fant å legge den beregnede næringsinntekten i næringsoppgaven til grunn. I skattekontorets vedtak 16. desember 2016 ble soknet derfor lignet med en næringsinntekt på 1 113 395 kr for inntektsåret 2014.

Skattepliktige klaget på skattekontorets vedtak for 2014 i brev datert 9. januar 2017. Skattepliktiges representant ba her om at skattepliktiges klager for 2014 og 2015 ble forent til felles behandling da de faktisk og rettslig var tilnærmet identiske. For nærmere begrunnelse ble det derfor vist til klagen på ligningen for 2015 i brev datert 9. desember 2016. Skattekontoret traff et eget vedtak for 2015. Sekretariatet har ikke opplysninger om at skattepliktige har påklaget vedtaket datert 27. mars 2018 for 2015 til skatteklagenemnda.

Skattekontoret sendte deretter sin redegjørelse i saken på innsyn til skattepliktige i brev datert 6. april 2018. Skattekontorets redegjørelse og sakens dokumenter ble oversendt sekretariatet 21. juni 2018. Skattepliktige kom med sine kommentarer til skattekontorets redegjørelse i brev datert 24. oktober 2018.

Skattepliktige har gått til søksmål vedrørende et annet inntektsår - 2015 - og det foreligger dom fra Valdres tingrett datert 15. februar 2019 hvor skattekontorets vedtak fastholdes. Skattepliktige opplyser i klagen at faktum er tilnærmet likt for 2014 og 2015.

I brev datert 30. oktober 2019 har skattepliktiges representant sendt inn to avtaler som utbygger av infrastruktur og hytter på tomtene har inngått med sluttbrukerne. Videre opplyses at det har vært avholdt ankeforhandling i lagmannsretten 24. og 25. oktober 2019 for inntektsåret 2015.

Eidsivating lagmannsrett avsa 20. desember 2019 dom med følgende slutning:

"1. Skatteetatens skattefastsetting av Bruflat sokn for inntektsåret 2015 oppheves."

Sekretariatets utkast til innstilling ble sendt skattepliktige på innsyn i brev datert 27. januar 2020.

Skattepliktige har ikke kommet med kommentarer til innstillingen.

Skattepliktiges anførsler

Skattekontoret har gjengitt den skattepliktiges anførsler slik:

"I brev fra advokatfullmektig Marius Tryland, Arntzen de Besche Advokatfirma AS, innkommet 09.01.2017, påklages skattekontorets vedtak om skatteplikt for Bruflat Sokns inntekter ved tomtosalget, og ileggelse av formuesskatt.

Advokatfullmektigen bestrider at Bruflat Sokns inntekter fra oppføring og salg av 65 tomter med hytte i skattleggingsperioden 2014 er skattepliktige etter sktl. § 2-32 første og annet ledd.

Det bestrides også at Bruflat Sokn er formuesskattepliktig for inntektene.

Salget av de 65 tomtene faller innenfor Bruflat Sokns ideelle formål, jf. sktl. § 2-32 første ledd.

Prinsipalt anfører advokatfullmektigen at tomtosalget må anses å falle innenfor Bruflat Sokns ideelle formål, og at inntektene fra virksomheten derfor må være fritatt for skatt etter sktl. § 2-32 første ledd.

Advokatfullmektigen viser til at BS er det øverste administrative organet i ordningen av den kirkelige menighet i Etnedal kommune. Ved fastleggelsen av soknets formål er det naturlig å ta utgangspunkt i kirkelovens § 9 der menighetsrådets (Bruflat Sokns) oppgaver er definert slik:

Menighetsrådet skal ha sin oppmerksomhet henvendt på alt som kan gjøres for å vekke og nære det kristelige liv i soknet, særlig at Guds ord kan bli rikelig forkynt, syke og døende betjent med det, døpte gis dåpsopplæring, barn og unge samlet om gode formål og legemlig og åndelig nød avhjulpet.

Det å skape tillit og et godt forhold til innbyggerne i soknet, er en forutsetning for en vellykket realisasjon av kirkens formål. Dette er derfor verdier, eller faktiske omstendigheter, som kan tillegges Bruflat Sokns ideelle formål. Det ligger også innenfor formålet i kirkeloven § 1 om at kirken skal legge til rette for et aktivt engasjement og fornyelse av kirken i Norge.

Advokatfullmektigen anfører at ved tomtosalget engasjeres bygdas innbyggere, både gjennom etablering av arbeidsplasser hos de lokale leverandører, og ved synliggjøring av soknets fokus og

interesse for innbyggerne i Etnedal kommune. Dette bidrar til å fremme soknets ideelle formål og posisjon i Etnedal.

Advokatfullmektigen anfører videre at salget også skjer til underpris, og at dette viser at tomtosalget er skjedd med et siktemål om å bidra til fellesskapet i Etnedal, og derfor også å fremme Bruflat Sokns ideelle formål.

Tomtesalget er videre basert på en stor grad av frivillig arbeid, hvor styreleder og nestleder i Bruflat Sokn har vært de mest sentrale. Kompensasjonen har i perioden 2009 til 2015 vært årlig på i underkant av 20 000 kr (dette er gjennomsnitt basert på timelister for medgått arbeid). I tillegg har ca. 20 pst av stillingen til en saksbehandler i soknet vært knyttet til tomtosalget siden 2014.

Salget av 65 tomter er ikke økonomisk virksomhet etter sktl. § 2-32 annet ledd.

Advokatfullmektigen anfører subsidiært at tomtosalget ikke er økonomisk virksomhet etter sktl. § 2-32 annet ledd, men at inntektene fra tomtosalget er å anse som skattefrie kapitalgevinster for soknet.

Advokatfullmektigen mener planleggingen for gjennomføring av tomtosalget startet først i slutten av 2012, ved oppstart av forhandlingene som resulterte i avtalen med OBA 26.01.2013. Aktivitet vedrørende Nordre Lenningen fra 2003 og frem til 2012 var i det vesentlige knyttet til hvem som hadde eiendomsretten til området. Dette er uvedkommende for vurderingen av om det foreligger økonomisk virksomhet ved tomtosalget. Advokatfullmektigen påstår videre at utbyggingsavtalen av 26.01.2013 mellom Bruflat Sokn og Oppland Bygg og Anlegg AS (OBA) hjemler overdragelse av 51 tomter, og at Bruflat Sokn etter kontrakten overdrar eiendomsretten til de 51 tomtene til OBA under ett, ved undertegning av avtalen.

Tomtesalget har da skjedd i to ledd, først ved salget av de 51 tomtene til OBA 26.01.2013, deretter ved salget av de 14 resterende tomtene til sluttbrukere, hvorav pr 31.12.2015 er solgt seks tomter. Tomtesalgene må samlet sett vurderes som tilfeldige aktiviteter som er skjedd over en tidsperiode på ca. tre år, fra avtaleinngåelse med OBA frem til siste tomtsalg i 2015, det vil si til 31.12.2015. Den vesentligste delen av tomtosalget ble utført som ett salg til OBA ved avtaleinngåelsen.

BS' salg av tomter er derfor ikke nok til å tilfredsstillere kravet til varighet. Advokatfullmektigen anfører videre at det at BS ved kontraktsinngåelsen overdro de 51 tomtene til OBA under ett, medfører at tomtosalget har et mindre omfang. Kravet til aktivitetens omfang er derfor heller ikke oppfylt.

Etter kontraktens § 1, siste pkt skal alt planarbeid forestås av OBA, og soknet fraskriver seg alt ansvar for opparbeidelse av infrastrukturen og kostnadene knyttet til dette, jf kontraktens § 4, første avsnitt, siste punktum. Kostnadene nedlagt i arbeidet med infrastrukturen må OBA dekke uavhengig av om de får videresolgt tomtene ervervet fra Soknet, og det foreligger ikke et felles ansvar for infrastrukturen. OBAs aktivitet i forbindelse med opparbeidelse av infrastrukturen for 51 av tomtene kan derfor ikke tilordnes soknet.

Advokatfullmektigen hevder videre at OBA er ansvarlig for, og bærer risikoen ved salget av 51 av de 65 tomtene. Han viser til at vederlaget fra OBA til soknet er basert på en fastpris som er kr 330 000 pr tomt, jf kontraktens § 5 1. ledd, 1. pkt. Denne gjelder uavhengig av den prisen OBA oppnår i

sin avtale med forbrukerkjøperen. Bruflat Sokn får dermed ikke andel i fortjenesten hvis prisene stiger og OBA får solgt tomtene til en høyere pris enn kr 330 000 (fratrukket vederlag for infrastruktur).

OBAAs aktiviteter i forbindelse med salget av 51 av de 65 tomtene kan derfor heller ikke tilordnes soknet.

Endelig peker advokatfullmektigen på at i avtalen mellom soknet og den lokale utbyggeren DBA er prisen satt til 330 000 kr per tomt for de 51 tomtene. Etter fradrag for kostnader til planarbeid/administrasjon, salgskostnader og andeler grunneierlag/løypelag har Bruflat Sokn en inntekt på 257 500 kr pr solgte tomt.

Advokatfullmektigen hevder at de lave inntektene viser at tomtosalget kun er en realisasjon av råtomter, det vil si inntekter tilsvarende markedsverdien av tomteområdet Nordre Lenningen som et ubearbeidet område tillagt normal kapitalavkastning av eiendommen.

Tomtesalget er derfor ikke egnet til å gå med overskudd.

Advokatfullmektigen anfører at heller ikke salget av de 14 tomtene er økonomisk virksomhet etter sktl. § 2-32 annet ledd, men at inntektene fra tomtosalget er å anse som skattefrie kapitalgevinster for soknet."

I brev av 24. oktober 2018 har skattepliktiges representant kommentert skattekontorets redegjørelse. Skattepliktiges representant fastholder at aktivitetene ikke utgjør økonomisk virksomhet som genererer skatteplikt i henhold til skatteloven § 2-32 andre ledd. Aktivitetene knyttet til tomtesalgene i denne saken oppfyller ikke kravene til å utgjøre virksomhet i skattelovens forstand. Det er ikke riktig når skattekontoret legger til grunn at Bruflat sokn har utvist kontinuerlig aktivitet i forbindelse med utviklingen av tomtearealet fra 2003 til utgangen av 2014. Omfanget av soknets aktiviteter er videre begrenset til salget av råtomtene.

Skattepliktiges representant anfører videre at infrastrukturarbeidene utføres for OBA sin regning og risiko. At skjøtene overføres fra soknet til sluttkjøperne av hyttene kan ikke endre på dette. Aktiviteten som kan tilordnes soknet og som utføres for soknets regning og risiko er bare salget av de 51 råtomtene til OBA. Til støtte for at aktiviteten ikke er økonomisk virksomhet viser skattepliktiges representant blant annet til Rt-1956-328 (Johan Langes Minde). Inntekten soknet sitter igjen med er kun inntekter fra salget av råtomtene og tomtosalget er derfor ikke egnet til å gå med overskudd. Skatteplikt for tomtosalget er i strid med ligningspraksis. Soknets aktivitet og risiko er vesentlig mindre enn det som var tilfellet i sak BFU33/06. realiseres soknets ideelle formål ref. Rt-1985-917 Ernst G Mortensen, Rt 1997-1602 Bodø/Glimt, Rt 1956-328 Johan Langes Minde.

Det anføres avslutningsvis at gevinst ved salg av tomter ikke er skattepliktige i henhold til skatteloven 2-32 tredje ledd da tomter ikke kan avskrives skattemessig.

I brev datert 30 oktober 2019 fremlegger skattepliktiges representant to avtaler som utbygger av infrastruktur og hytter på tomtene har inngått med sluttkjøperne og anfører at disse er bevis for at 51 av tomtene ble solgt til utbygger ved inngåelse av avtale mellom Bruflat Sokn og utbygger 26. januar 2013. Det anføres at naturlig avtaletolkning tilsier at avtalen er en salgssavtale, samt at det også er partenes omforente forståelse at soknet selger de 51 tomtene direkte til OBA. Det er forøvrig OBA som har inngått salgssavtale med sluttkjøperne for de 51 tomtene med oppførte hytter. Det vises også til at Valdres tingrett i dom 15. februar 2019 har konkludert med at Bruflat sokn ikke har noe direkte eller økonomisk ansvar for

utbyggingen av infrastrukturen, og skatteklagenemnda har derfor ikke grunnlag for å sette til side avtalens punkt 4 som en proformabestemmelse.

Skattekontorets vurderinger

Skattekontoret har vurdert klagen slik:

"Spørsmålet om salget av de 65 tomtene faller innenfor Bruflat Sokns ideelle formål, jf. sktl. § 2-32 første ledd.

Skattekontoret anser at advokatfullmektigen med dette anfører at BS' økonomiske virksomhet ved salget av 65 tomter realiserer/virkeliggjør soknets ikke-erhvervsmessig formål, jf. sktl. § 2-32 andre ledd. Denne anførselen vil bli drøftet senere i uttalelsen.

Spørsmålet om salg av 65 tomter er økonomisk virksomhet etter sktl. § 2-32 annet ledd. Gjeldende rett.

Bruflat Sokn omfattes av skatteloven § 2-32 (1) begrensning av skatteplikt for institusjon eller organisasjon som ikke har erverv til formål. Skattelovens § 2-32 (2) regulerer spørsmål om delvis skatteplikt etter skatteloven § 2-32. Det sentrale moment i vurderingen er hvorvidt skattepliktiges aktivitet skal anses som økonomisk virksomhet.

Hvis dette er tilfelle har det ikke betydning at skattepliktige er en kirkelig menighet. I Lignings-ABS 2014/15 side 1151 står det:

Kirker, menigheter og andre trossamfunn er skattepliktige for formue i og inntekter av økonomisk virksomhet som ligger utenfor det egentlige kirkelige eller omsorgsmessige arbeid. Inntekter fra økonomisk virksomhet er skattepliktig i sin helhet når disse overstiger kr 140 000 i inntektsåret.

Etter det alminnelige i virksomhetskravet, jf sktl. §§ 5-1, 5-30 og 9-2 skal gevinst ved realisasjon av tomter anses som skattepliktig inntekt. Skattekontoret bemerker at kravene for at aktivitet i en ellers skattefri institusjon skal anses som økonomisk virksomhet er noe høyere enn det alminnelige virksomhetskravet i skatteloven, jf Finansdepartementet uttalelse i Ot.prp. nr.1 (1997-1998) pkt. 14.3.1 om begrepet "økonomisk virksomhet". Det samme fremgår av Rettsdatas kommentarutgave til § 2-32, 2. ledd.

Det følger av skatteloven § 5-1 at som skattepliktig inntekt anses "enhver fordel vunnet ved virksomhet". Det grunnleggende kravet for virksomhet i skattelovens forstand, er at det utøves en aktivitet. Ifølge forarbeidene (Ot. prop.) nr.86 1997/1998), jf. lignings-ABC 2014/15 er vilkårene for å anse en inntektsgivende aktivitet som virksomhet 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

I Lignings-ABC 2014/15, Virksomhet-Allment, pkt 3.3.2, står det:

Ved vurdering av aktivitetens omfang må det legges vekt på alle typer aktivitet (både fysisk og ikke-fysisk), f.eks. arbeid med å administrere.

Aktiviteten behøver ikke å være utøvet av skattyter personlig. Det er tilstrekkelig at den er utført av personer ansatt hos skattyter, eventuelt av deltakere i deltakerlignet selskap.

...

Når skattyter har satt bort arbeidet til en selvstendig næringsdrivende, f.eks. advokat, må det vurderes konkret om den andres aktivitet kan tilordnes skattyter, det vil si om aktiviteten utøves for skattyters regning og risiko. Den næringsdrivendes aktivitet knyttet til skattyters investering må imidlertid være av et slikt omfang og varighet, at det ville blitt ansett som virksomhet dersom aktiviteten hadde blitt utført av skattyter selv.

Vilkåret om at virksomheten drives for skattyters regning og risiko.

Det er for det første et krav at virksomheten drives for skattyters regning og risiko. Det må altså foreligge et ansvar for å bære de kostnader som oppstår i virksomheten.

De 51 tomtene.

Etter kontraktens § 4, første avsnitt, siste punktum, fraskriver BS seg alt ansvar for opparbeidelse av infrastrukturen og kostnadene knyttet til dette. Skattekontoret er kommet til at BS har vært eier av området Nordre Lenningen hele den aktuelle periode, også etter underskrivningen av avtalen 26.01.2013. Skattekontoret mener derfor kontraktens § 4, første avsnitt, siste punktum er en proforma bestemmelse som partene ikke har ment å sette ut i livet.

I kontraktens §§ 5 og 7 finner vi bestemmelser om hvordan transaksjonen skal gjennomføres.

Av § 5, 1. ledd, 1. og 2. pkt. fremgår at OBA skal betale kjøpesummen for hver tomt, kr 330 000, når tomten er videresolgt til forbrukerkjøperen. Kjøpesummen forfaller til betaling 10 dager etter at skjøte til den enkelte tomtekjøper er tinglyst (§ 5 2. pkt).

Salget til forbrukerkjøper skjer når hver enkelt tomt er ferdig utbygget med infrastruktur og hytte, og salget av de 51 tomtene vil derfor strekke seg over mange år. Ifølge opplysninger skattekontoret har innhentet var 33 tomter m. hytte solgt ved utgangen av 2016. Hvis det samme tempo i utbyggings- og salgsprosessen opprettholdes vil det gå ca 5 år fra kontraktsinngåelsen mellom soknet og OBA til den siste tomt med hytte er solgt.

Den formelle overskjøtingen av tomtene skjer først når hyttene blir solgt, og da skjøtes tomtene direkte fra soknet til forbrukerne. Tinglysning av skjøte skjer da.

Det er en klar regel i skatteretten at det privatrettslige forholdet mellom partene skal legges til grunn ved den skatterettslige vurderingen. Men man klassifiserer disse privatrettslige forhold ut fra den reelle virksomhet som utøves, og ikke etter den betegnelse partene setter på forholdet. Det faktum at transaksjonen i kontraktens §§ 1 og 2 kalles et kjøp er derfor av mindre betydning. Det at

kontraktens § 2, 3.ledd etter ordlyden gir OBA enerett til å selge tomtene med hytte, har på samme måte liten vekt hvis man kommer til at OBA gjennom kontrakten ikke blir eier av tomtene.

Skattekontoret ser det slik at avtalen gir OBA rett til utbygging av tomtene og markedsføring av eiendommen i 8 år. Avtalen gir videre OBA rett til å selge den hytte med infrastruktur som står på eiendommen. Råtomten er derimot BS' eiendom gjennom hele kontraktsperioden.

Når OBA selger eiendommene til hyttekjøperne, selges endel av eiendommen, det vil si råtomten, på vegne av BS. Det er BS som selger råtomten til sluttbrukeren.

Skattekontoret finner støtte for dette synet i OBAs årsregnskap for 2013. Hvis de 51 tomtene hadde vært overdratt samlet fra BS til OBA ved kontraktsinngåelse 26.01.2013, skulle posten Sum eiendeler vist en sterk økning fra 2012 til 2013.

Det ville i tilfelle ha vært tale om kredittsalg, siden kjøpesummen ikke skulle ha vært betalt ved kontraktsinngåelsen, men på et senere tidspunkt. Det måtte da legges til grunn at OBA hadde lånt kr 330 000 av BS for hver enkelt av de 51 tomtene, tilsammen kr 16 830 000. Posten Sum gjeld skulle derfor også ha vist en sterk økning fra 2012 til 2013.

Det fremgår av årsregnskapet at OBAs gjeld fra 2012 til 2013 ble redusert fra kr 11 472 800 til kr 9 923 333, og selskapets totale eiendeler ble redusert fra kr 11 472 800 i 2012 til kr 10 360 443 i 2013. Posten tomter, bygninger o.a. fast eiendom ble redusert fra kr 925 000 til kr 881 600.

Skattekontoret er oppmerksom på at andre forhold kan ha påvirket regnskapet, men bemerker at utbyggingsavtalen gjelder store beløp i forhold til beløpene i OBAs balanse frem til 2013.

Skattekontoret mener derfor at utviklingen i OBAs balanse fra 2012 til 2013 med tydelighet taler for at de 51 tomtene ikke ble overdratt samlet fra BS til OBA ved avtaleinngåelse.

Skattekontoret bemerker videre at det i selskapets årsberetning for 2013 ikke står noe om at OBA har inngått avtale om kjøp av 51 hyttetomter på kreditt til en verdi av kr 16 830 000.

Utbyggingsavtalen med BS beskrives slik:

"Basert på avtale med Bruflat Sogn om samarbeid, utbygging og salg av nye hytteområder på Lenningen i Etnedal kommune, vil selskapet starte markedsføring, bygging og salg av hytter i dette området i annet halvår 2014".

Skattekontoret mener OBAs årsberetning tyder på at partene oppfatter kontrakten som en avtale om samarbeid om utvikling av hytteområdet, og at de 51 tomtene ikke er overdratt fra BS til OBA.

Skattekontoret kommer til at utbyggingsavtalen av 26.01.2013 ikke hjemler en samlet overdragelse av 51 hyttetomter i Nordre Lenningen fra BS til OBA, hverken som et kontantsalg eller et kredittsalg. Tomte-området er ikke overdratt til OBA, og BS har vært eier av området Nordre Lenningen hele tiden, også etter underskrivningen av avtalen 26.01.2013.

Skattekontoret kommer derfor til at det arbeidet med opparbeidelse av infrastrukturen som OBA står for, utføres for BS regning og risiko, og arbeidet skal derfor tilordnes BS, jf det siterte utdrag fra Lignings-ABC 2014/15, Virksomhet-Allment, pkt 3.3.2.

BS solgte også de 51 tomtene for egen regning og risiko, tomtene ble solgt direkte fra BS til sluttbrukerne.

Dette gjelder selv om det var OBA som gjennomførte salget.

De 14 tomtene.

Som nevnt selger soknerådet disse 14 tomtene gjennom egen meglerforbindelse. Soknet har forbeholdt disse tomtene til lokalt næringsdrivende, det vil si at lokale entreprenører skal stå for oppføring av hytte.

Disse tomtene er blitt målrettet markedsført og annonsert til det lokale næringslivet for oppføring av hytter og videresalg. BS har selv gjennomført orienteringsmøte for interesserte næringsdrivende, og har også inngått nødvendige avtaler både med kommunen og utbygger OBA.

Skattekontoret bemerker at OBAs innsats med å opparbeide infrastruktur for disse tomtene skal tilordnes BS, og at virksomheten skal anses utført for BS' regning og risiko.

Konklusjon.

Skattekontoret kommer til at vilkåret om at virksomheten må drives for skattyters regning og risiko er oppfylt ved salget av alle de 65 tomtene.

Tomtesalgets varighet.

Skattekontoret bemerker at Etnedal kirkelige fellestråd (forløperen til Bruflat Sokn) i 2003 anmodet om å få utarbeidet en reguleringsplan med tanke på hyttebygging. Bruflat Sokns eiendomsrett til tomtearealet var en grunnleggende forutsetning for at man senere kunne utvikle området til hyttetomter, og selge tomter med hytte. Først måtte det derfor avklares om området Nordre Lenningen var eid av Etnedal kommune eller Bruflat Sokn. Det ble startet en rettslig prosess om dette, og resultatet ble at Bruflat Sokn ble ansett som eier av området og derfor er hjemmelshaver til Nordre Lenningen. Fra soknets side ble det nedlagt en del arbeid i planprosessen, for eksempel i form av advokater som har utført arbeid for soknet.

Skattekontoret ser det videre slik at vedtaket om omregulering av tomtearealet til hytteområdet i 2009 var en direkte følge av den prosess som tidligere Etnedal Kyrkjelige fellestråd startet i 2003, og at vedtaket derfor kan tilskrives tomtsalget. Vedtaket må derfor regnes med når man skal vurdere Bruflat Sokns totale aktivitet i forbindelse med utvikling og salg av Nordre Lenningen.

Skattekontoret mener likevel at BS har utvist kontinuerlig aktivitet i forbindelse med utviklingen av tomtearealet fra 2003 til utgangen av 2015, og kommer til at kravet til tomtsalgsprosessens varighet er oppfylt.

Tomtesalgets omfang.

Når det gjelder tomtsalgets omfang bemerker skattekontoret at det fra soknets side ble nedlagt en god del arbeid i planprosessen for området Nordre Lenningen.

Aktivitet som utøves av skattyters medhjelpere, i denne sammenheng Oppland Bygg & Anlegg(OBA), skal likestilles med skattyters egen aktivitet i vurderingen av aktivitetens totale omfang. OBAs aktivitet, både ved opparbeidelse av infrastrukturen og ved salget av eiendommen, skjedde for skattepliktiges regning og risiko, og underbygger at BS' aktivitet med utvikling av eiendommen Nordre Lenningen har et vist omfang.

Det er videre slik at tomtene formelt skjøtes direkte fra soknet til forbrukerne når hyttene blir solgt. Skattekontoret bemerker at BS ved å motta den kontraktmessige kjøpesummen på denne måten,

og ved å bidra til den formelle overskjøtingen til forbrukerkjøperen, også selv utviser en hvis aktivitet ved hvert enkelt salg.

På den annen side er soknets vederlag for alle råtomtene fastsatt i avtalen, og vederlaget er bestemt før opparbeiding av infrastruktur og bygging av hytter. Tomteprisen justeres etter konsumprisindeksen, men påvirkes ikke av endelig salgspris til forbruker. Det forhandles derfor ikke om pris og andre salgsvilkår ved salg av hver enkelt hyttetomt, og dette taler mot at kravet til aktivitetens omfang er oppfylt.

Selv om man tar hensyn til at kravene for at aktivitet i en ellers skattefri institusjon skal anses som økonomisk virksomhet er noe høyere enn det alminnelige virksomhetskravet i skatteloven, kommer skattekontoret til at kravet til aktivitetens omfang er oppfylt for disse tomtene.

Aktiviteten må være egnet til å gi overskudd.

For at det skal foreligge en virksomhet i skattemessig forstand, må formålet være å erverve økonomiske goder. Det stilles krav om at virksomheten må ha som siktemål å gå med overskudd, men det godtas at virksomheten går med underskudd i oppstartingsfase.

Ved vurderingen av om en aktivitet er egnet til å gå med overskudd skal man se bort fra inntekt som skyldes alminnelig realavkastning av formuesobjektet, og bare vurdere den delen av økningen i tomteverdien som skyldes utbyggingen av infrastrukturen.

Salgsprisen for disse 14 tomtene satt til 575 000 kr per tomt. Etter fradrag for kostnader til OBA for opparbeidelse av infrastruktur på tomtene, kommunale avgifter mm, er soknets netto per tomt ca kr 202 500, tilsammen kr 2 835 000.

Når det gjelder de 51 tomtene gir avtalen mellom BS og OBA soknet en fastpris på kr 330 000 per tomt. Etter fradrag for kostnader til planarbeid/administrasjon, salgskostnader og andeler grunneierlag/løypelag har Bruflat Sokn en inntekt på 257 500 kr pr tomt. Tilsammen vil BS ved salget av de 51 tomtene få en inntekt på kr 13 132 500. Skattekontoret har sammenlignet prisen med andre tilsvarende tomtesalg i området, og finner at prisen ikke er høy. Skattekontoret mener likevel soknet i noen grad oppnår prisen på kr 330 000 pr tomt fordi det bygges infrastruktur som veier, vann og avløp. Uten denne aktiviteten ville det vært vanskeligere for soknet oppnå en slik pris.

Skattekontoret kommer derfor til at en del av gevinsten for salg av tomtene skyldes aktiviteten og at det ikke skyldes generell verdistiging på råtomtene.

Kravene for at aktivitet i en ellers skattefri institusjon skal anses som økonomisk virksomhet er noe høyere enn det alminnelige virksomhetskravet i skatteloven. Skattekontoret kommer likevel til at kravet om at aktiviteten er egnet til å gå med overskudd er oppfylt for alle de 65 tomtene.

Konklusjon.

Skattekontoret kommer til at de 4 vilkårene for å anse en inntektsgivende aktivitet som virksomhet er oppfylt ved salget av alle de 65 tomtene.

Ligningspraksis.

Skattekontoret viser til Lignings-ABC 2014/15, Virksomhet-Allment, pkt 3.3.7, der det uttales:

"Prosjektering og oppføring av ett eller flere bygg for egen regning og risiko med tanke på videresalg vil ofte medføre aktivitet av et slikt omfang og varighet at kravet til virksomhet er oppfylt."

Skattekontoret bemerker at i den aktuelle sak oppføres alle hyttene for egen regning og risiko, med tanke på videresalg, og dette momentet trekker i retning av at kravet til virksomhet er oppfylt.

Skattekontoret viser videre til BFU 33/O6, der Skattedirektoratet kom til at inntekten av salg av et tomteareal var å anse som virksomhetsinntekt. Fra Skattedirektoratets vurdering siteres:

"Slik denne saken er opplyst, har skattyter ved initiativ til oppstart, korrespondanse og telefonsamtaler samt enkelte møter, befaring i terrenget og innleie av arealplanlegger fått utarbeidet og godkjent en reguleringsplan. Arbeidet med planen ble påbegynt i februar 2004. Han har engasjert entreprenør til å utvide tre eksisterende parkeringsplasser, og vil på sikt sette bort arbeidet med å opparbeide gangsti ned til vannet. Han har inngått avtale med eiendomsmegler om salg av inntil 16 av i alt 36 tomter, og vil rekvirere fradeling så snart en tomt er solgt. Skattyter har anslått sitt eget tidsforbruk til disse gjøremål hittil til ca. 110 timer, og skal i tillegg tilordnes den beskrevne aktivitet som utøves for hans regning og risiko, men som er satt bort til andre."

Skattedirektoratet kom etter en konkret helhetsvurdering til at den aktivitet med tilrettelegging og salg av hyttetomter som utføres for skattyters regning og risiko, er av slik omfang og varighet at den anses som en egen virksomhet. Inntektene ved tomtosalget vil således være vunnet ved virksomhet og gå inn i grunnlaget for beskatning som alminnelig inntekt, jf. skatteloven § 5-1, jf. § 5-30, og i tillegg inngå i grunnlaget for beskatning av personinntekt i samsvar med skatteloven §§ 12-10 fig.

Skattekontoret mener flere momenter i BFU 33/O6 går igjen i saken som er under behandling. I BFU 33/O6 utførte skattepliktige selv deler av reguleringsarbeidet, men resten av arbeidet ble utført for skattepliktiges regning og risiko. Det samme var tilfelle i BS-saken. BS stod for, eller hadde ansvaret for planarbeidet, helt fra Etnedal kirkelige fellesråd (forløperen til Bruflat Sokn) i 2003 anmodet om å få utarbeidet en reguleringsplan for området til vedtaket om omregulering av tomtearealet til hytteområdet i 2009.

I BFU 33/O6 inngikk skattepliktige avtale med eiendomsmegler om salg av inntil 16 tomter, noe som innebar at skattepliktige solgte tomtene for egen regning og risiko. I den foreliggende sak ble alle de 65 tomtene solgt for BS' regning og risiko.

Skattekontoret kommer til at BFU 33/O6 taler for at BS' gevinst ved eiendomssalget bør skattlegges som virksomhetsinntekt.

Skattekontoret viser også til Utv. 1991 side 673, en underrettsdom der gevinst ved salg av tomter ble ansett å være næringsinntekt. Saken gjaldt to skattepliktige som i forbindelse med kjøp av boligtomter til eget behov, kjøpte et større grunnareal med noe bebyggelse. Et påstående forretningsbygg ble beholdt, mens et bolighus ble solgt og to eldre hus revet.

Skattepliktige engasjerte et konsulentfirma til å utarbeide og få godkjent tomtedelingsplaner, og en graveentreprenør til å rive de to husene, samt å gjennomføre anlegg av vei, vann og kloakk.

Skattepliktige solgte selv tomtene enkeltvis til ulike interessenter.

Retten viste til at skattepliktige hadde kjøpt et råtomtareal som ble solgt som ferdig opparbeidede byggetomter, og kom til at inntektene ved salget av 13 tomter (skattepliktige beholdt to tomter) på grunn av skattepliktiges aktivitet og disposisjoner, var vunnet ved virksomhet.

Skattekontoret bemerker at i Utv. 1991 side 673 er det skattepliktige som står for opparbeidelse av infrastruktur, og dekker kostnadene ved dette. Det er også skattepliktige som selger byggetomtene til forbrukerkjøperne. Det samme er tilfelle i BS- saken. Arbeidet med opparbeidelse av infrastruktur utføres for BS regning og risiko, og alle hyttetomtene selges BS' for egen regning risiko.

Skattekontoret kommer til at likningspraksis taler for at BS' gevinst ved salget av alle de 65 tomtene bør skattlegges som virksomhetsinntekt.

Spørsmålet om den økonomiske virksomheten realiserer/virkeliggjør BS' ikke-erhvervsmessig formål, jf. sktl. § 2-32 andre ledd.

En skattefri institusjon mv. som driver økonomisk virksomhet, er ikke skattepliktig for formue i eller inntekt ved den økonomiske virksomheten etter sktl. § 2-32 annet ledd, dersom den økonomiske virksomheten realiserer/virkeliggjør institusjonens ikke-erhvervsmessige formål, se Lignings-ABC 2014/15 Skattefrie institusjoner mv. pkt 4.8.

Etter rettspraksis baserer fastleggningen av en institusjons ideelle formål seg på en vurdering av vedtekter, den faktiske oppbygningen av organisasjonen og den faktiske virksomhet, jf bl.a. Rt. 1985s. 917 og Rt. 1997 s. 1602 Bodø/Glimt.

I denne saken vil dette innebære å se på den kirkerettslige lovgivning, den administrative oppbygging av de kirkelige institusjonene og den faktiske virksomhet.

Skattekontoret kommer til at Bruflat Sokns ikke-erhvervsmessig formål er å vekke og nære det kristelige liv i soknet, forkynne Guds ord, ta vare på syke og døende, opplæring av barn og unge og avhjelpe legemlig og åndelig nød. Se mer om dette i et tidligere avsnitt.

Skattekontoret bemerker at det kan tenkes at tomtosalget synliggjør soknets fokus og interesse for innbyggerne i kommunen. Men denne effekten er svak og indirekte, og ikke kan sies å fremme soknets ideelle formål og posisjon i Etnedal.

Det faktum at tomtosalget kan føre til etablering av arbeidsplasser ligger utenfor det egentlige kirkelige eller forsorgsmessige arbeid. Videre har formålet med tomtosalget vært fortjeneste.

Disse momentene taler mot at virksomheten med salg av 65 tomter bør anses å realisere/virkeliggjøre institusjonens ikke-erhvervsmessig formål.

På den annen side taler det faktum at salget i noen grad er basert på frivillig arbeid for at virksomheten med salg av 65 tomter bør anses å realisere/virkeliggjøre institusjonens ikke-erhvervsmessig formål.

Skattekontoret kommer til at virksomheten med salg av de 65 tomtene ikke realiserer/virkeliggjør Bruflat Sokns ikke-erhvervsmessig formål. Institusjonens inntekter ved tomtosalget i inntektsåret 2014 vil derfor være skattepliktige etter sktl. § 2-32 annet ledd.

Konklusjon.

Skattekontoret anser Bruflat Sokn som en skattefri institusjon etter skatteloven § 2-32 første ledd, men Bruflat Sokns aktivitet ved salg og utvikling av 65 tomter i utmarksområdet Lenningen er økonomisk virksomhet etter skatteloven § 2-32 andre ledd.

Skattekontorets vedtak av 16. desember 2016 fastholdes.

Soknets inntekter ved salg av de 65 tomtene i inntektsåret 2014 skal skattlegges som virksomhetsinntekt, og soknet er formuesskattepliktig av inntektene i inntektsåret 2014."

Sekretariatets vurderinger

Skatteklagenemnda er rett klageinstans etter skatteforvaltningsloven § 13-3 annet ledd. Klagen er innkommet innen klagefristen. Når klagen tas under behandling, kan Skatteklagenemnda prøve alle sider av saken, jf. skatteforvaltningsloven § 13-7 annet ledd.

Sekretariatet, som forbereder saker for Skatteklagenemnda, innstiller på at den skattepliktiges klage tas delvis til følge.

Sekretariatet bygger sitt forslag til innstilling på dom fra Eidsivating lagmannsrett datert 20. desember 2019. Dommen gjaldt gyldigheten av skattekontorets vedtak for inntektsåret 2015. Vedtaket la til grunn at Bruflat sokn var skattepliktig for sitt arbeid med utvikling og salg av i alt 65 hyttetomter for inntektsåret 2015. I følge dommens slutning ble skattekontorets vedtak opphevet men det fremgår av dommens premisser at lagmannsretten mente at soknet var skattepliktig for 14 av tomtene. Sekretariatet legger derfor til grunn at lagmannsrettens slutning om oppheving knytter seg til de 51 tomtene.

Sekretariatet forstår det slik at faktum for 2014 og 2015 er tilnærmet likt. Sekretariatet kan imidlertid ikke se at det er gitt opplysninger om hvor mange og hvilke tomter som er solgt til hvilket tidspunkt.

Det er ikke bestridt at Bruflat sokn ikke har erverv til formål og er omfattet av skatteloven § 2-32 første ledd. Spørsmålet er om skattepliktige har drevet økonomisk virksomhet i henhold til skatteloven § 2-32 andre ledd. Det følger av Finansdepartementets uttalelse i Ot. prp. nr. 86 (1997-1998) side 31 at kravene til at aktivitet i en ellers skattefri institusjon skal anses som økonomisk virksomhet er noe høyere enn det alminnelige virksomhetskravet i skatteloven.

Det må foretas en skjønnsmessig vurdering av om det foreligger økonomisk virksomhet, jf. Rt-2013-421 Tronviken og Ot. prp. nr. 1 (1997-1998) side 48. De sentrale vilkår/skjønnskriterier er: 1) Aktiviteten må være av et visst omfang, 2) Aktiviteten må være av en viss varighet, 3) Aktiviteten må være utøvd for skattepliktiges regning og risiko og 4) Aktiviteten må ha økonomisk karakter og objektivt sett være egnet til å gi overskudd.

Skattekontoret kom til at aktiviteten var å anse som økonomisk virksomhet i henhold til skatteloven § 2-32 andre ledd for alle de 65 tomtene. I sin vurdering har skattekontoret skilt mellom de 51 tomtene OBA har solgt til den enkelte sluttkjøper og de 14 tomtene Bruflat sokn har utbygget og solgt selv. Skattekontoret la til grunn at Bruflat sokn i realiteten har vært eier også av de 51 tomtene frem til den enkelte tomt er solgt til hver sluttkjøper.

Tingretten (Utv-2019-268) fant ikke grunnlag for å fravike avtalen slik som skattekontoret hadde gjort i sitt vedtak men bygget på prinsippene i Rt-2013-421 Tronviken og tilordnet OBAs arbeid med infrastruktur til Bruflat sokn. Tingretten konkluderte med at de 51 tomtene var solgt for soknets regning og risiko selv om det var OBA som bygde ut infrastrukturen og gjennomførte salget av tomtene til sluttkjøper. De øvrige 14 tomtene som ble markedsført og overdratt direkte fra Bruflat sokn ble også ansett som en aktivitet gjennomført for soknets regning og risiko.

Også lagmannsretten bygger på Høyesteretts alminnelige betraktninger om tilordning i Rt-2013-421 Tronviken som også viser til Rt-1967-1570 Huseby Kvaalen. Lagmannsretten konkluderte ut fra rettspraksis med at det skal foretas en bred vurdering av om Bruflat sokn hadde den reelle interessen/hovedinteressen i utviklingsprosjektet, og at OBAs aktiviteter i så fall skal tilordnes Bruflat sokn. Følgende momenter skulle etter lagmannsrettens syn inngå i vurderingen: For det første hvem som eide tomten, tok initiativ til utbyggingen og satte den i gang med fortjeneste for øye. For det andre hvem som får gevinst av utviklingsprosjektet og for det tredje hvem som bærer risikoen ved prosjektet.

Lagmannsretten mente avtalens ordlyd var klar på hvordan de sentrale interessene skulle fordeles. Lagmannsretten fant det derfor ikke nødvendig å gå inn i partenes etterfølgende klassifisering av avtalen eller hvordan avtalen var klassifisert i OBAs regnskaper. Lagmannsretten bemerket likevel at regnskapene var ensidig utarbeidet etter inngåelsen, noe som gir begrenset veiledning for partenes felles forutsetninger ved avtaleinngåelsen. Lagmannsretten mente videre at heller ikke avtaler mellom OBA og sluttkjøperne var relevante for avtaletolkningen.

Etter lagmannsrettens syn gir ikke spørsmålet om hvem som er «eier» av tomtene veiledning ut over spørsmålet om hvem som konkret får gevinst og bærer risiko i prosjektet. Lagmannsretten fant heller ikke veiledning i at overføring av hjemmel til tomtene skulle skje direkte til sluttkjøper, da dette etter lagmannsrettens syn fremsto som den forretningsmessige ordinære måten å gjøre det på.

Lagmannsretten vurderte også hvilken betydning det har at avtalen inneholdt et kreditlement, ved at OBA ikke skulle betale for tomtene før ved salg til sluttkjøper, eller ved overtakelse av gjenstående tomter ved avtalens utløp. Etter lagmannsrettens syn var tilbakebetaling uttømmende regulert i avtalen ved at OBA skal betale et konsumprisregulert beløp ved enten salg til sluttkjøper eller ved OBAs samlede overtakelse av tomtene. Videre mente lagmannsretten at rente var delvis kompensert ved konsumprisregulering og at fastprisen som var avtalt mellom partene må antas å inneholde en kompensasjon for kreditlementet i avtalen. Lagmannsretten bemerket også at Bruflat sokn ikke hadde noen kredittkostnader på sin side knyttet til tomtene. Lagmannsretten kunne etter dette ikke se at kreditlementet hadde betydning av vekt ved avgjørelsen av om aktiviteter skal tilordnes Bruflat sokn.

Ved vurderingen av av gevinst i prosjektet fant lagmannsretten det sentralt at avtalen overfører retten til verdistigning (både generell prisstigning på hyttetomter og verdistigning som følge av tomteutvikling) på de 51 tomtene fra Bruflat sokn til OBA, jf. punkt 5, 7 og 8. For de 14 tomtene som Bruflat sokn beholdt for direkte salg beholdt soknet retten til eventuell verdistigning, jf. punkt 3 i avtalen.

Lagmannsretten konkluderte også med at avtalen (samlet sett) overfører det alt vesentlige av risiko knyttet til tomtene til OBA. Lagmannsretten viste til at både risikoen for kostnadene for infrastrukturen og utbygging i sin helhet var overført til OBA. Riktignok kunne risikoen for et generelt fall i tomteprisene i utgangspunktet synes å forbli hos Bruflat sokn men lagmannsretten la ikke avgjørende vekt på dette.

Oppsummert fant lagmannsretten at når det gjaldt de 51 tomtene som OBA skulle selge satt OBA med retten til gevinst, og bar også det alt vesentligste av risiko. OBA hadde dermed den reelle interessen i utbyggingsprosjektet, slik at OBAs aktiviteter knyttet til de 51 tomtene ikke kunne tilordnes Bruflat sokn. Som følge av dette var ikke kravet til omfang oppfylt.

Når det gjelder de 14 tomtene soknet skulle selge selv var retten til gevinst i behold hos soknet, mens det vesentligste av risiko var overført til OBA. I en slik situasjon fant lagmannsretten at det skal legges avgjørende vekt på at Bruflat sokn hadde retten til avkastning i behold. Dette i tråd med Tronviken-dommens avsnitt 36, som angir at det skal legges vekt på hvem aktiviteten "kommer til gode".

Sekretariatet legger således til grunn at det følger av lagmannsrettens dom at kun OBAs aktiviteter knyttet til 14 av tomtene skal tilordnes Bruflat sokn. Det må da vurderes om disse aktivitetene utgjør virksomhet etter de vilkår/skjønnskriterier som er omtalt innledningsvis. Sekretariatet viser her til lagmannsrettens vurdering om at aktivitetene hadde tilstrekkelig omfang og varighet, at Bruflat sokn hadde regning og risiko for alle tomtene og at prosjektet var objektivt sett egnet til å gå med overskudd. Vilkår/skjønnskriterier for økonomisk virksomhet ble således ansett for å være oppfylt for aktiviteter knyttet til de 14 tomtene.

Skattepliktige har også anført at soknets aktivitet uansett var skattefri fordi den realiserste soknets ikke-ervervsmessige formål, jf. skatteloven § 2-32 første ledd. Sekretariatet viser her til at utvikling og salg av hyttetomter ikke ligger innenfor formålet til Bruflat sokn, men at dette har bidratt til finansieringen av soknets formål. Inntekten knyttet til virksomheten er således ikke skattefri etter skatteloven § 2-32 første ledd.

I sine kommentarer til skattekontorets redegjørelse i brev datert 24. oktober 2018 har Bruflat sokn gjort gjeldende at skatteloven § 2-32 tredje ledd uansett kommer til anvendelse fordi tomtosalget var en realisasjon av soknets driftsmidler. Det fremgår av skatteloven 2-32 tredje ledd at

"For institusjon eller organisasjon som har skatteplikt etter annet ledd, skal gevinst ved realisasjon av driftsmiddel benyttet i den økonomiske virksomheten ikke regnes som inntekt med høyere beløp enn det som er kommet til fradrag i inntekten som avskrivninger."

Skattepliktige anfører at formuesgjenstander (som tomter) som ikke er avskrivbare ikke kan skattlegges, ref. Ot.prp nr 45 (1973-74) side 34. Skattepliktige viser også til at det følger av Gevinstbeskatningsutvalgets innstilling side 34 første spalte at gevinst ved salg av fast eiendom uttrykkelig er omfattet av skattefritaket. Det er også vist til at skatteetatens praksis tilsier det samme, ref. Skatte-ABC 2016/2017 side 1069.

Sekretariatet er enig med skattepliktige i at det ikke skal svares skatt ved salg av driftsmidler dersom det ikke er foretatt noen form for avskrivninger. Sekretariatet viser imidlertid til at særregelen i skatteloven 2-32 tredje ledd kun gjelder realisasjon av "driftsmiddel". Spørsmålet er derfor om salg av tomtene er å anse som salg av driftsmidler eller omsetningsgjenstander/salgsgjenstander. Gevinst ved salg av driftsmidler som ikke er avskrivbare er således normalt ikke skattepliktige, mens gevinst ved salg av omsetningsgjenstander, varer og tjenester inngår i den skattepliktige virksomhetsinntekt etter de vanlige regler, jf. Gjems-Onstad mfl i Norsk Bedriftsskatterett 2018 side 437.

Sekretariatet viser til faktumsbeskrivelsen og mener at tomtenes økonomiske funksjon i denne saken tilsier at det her er nærliggende å karakterisere de som omsetningsgjenstander og ikke driftsmidler. Sekretariatet viser også her til tingrettens begrunnelse og særlig henvisningen til Zimmers Lærebok i skatterett, 7 utgave (2014) side 148. Lagmannsretten var enig med staten på dette punkt.

Sekretariatet er etter dette kommet til at Bruflat sokn ikke var omfattet av fritaket for beskatning i skatteloven 2-32 tredje ledd.

Etter dette er soknets salget av 51 tomter til OBA skattefritt, men soknet er begrenset skattepliktig etter skatteloven § 2-32 andre ledd for salget av de 14 tomtene. I mangel av opplysninger til å fastsette størrelsen på skattepliktige inntekter for 2014 innstiller sekretariatet på å oppheve skattekontorets vedtak og at saken returneres til skattekontoret for fastsettelse av skattepliktig inntekt. Sekretariatet viser til at det følger av skatteforvaltningsloven § 13-7 tredje ledd at Skatteklagenemnda kan oppheve skattekontorets vedtak. Av Prop 38 L (2015-2016) punkt 19.9.3 side 198 fremkommer det at oppheving vil være aktuelt i saker der det er behov for ytterligere undersøkelser eller vurderinger som underinstansen er best skikket til å foreta, noe sekretariatet mener er tilfellet i denne saken.

Sekretariatets forslag til vedtak

Skattekontorets vedtak for 2014 oppheves. Saken returneres til skattekontoret for ny behandling.

Saksprotokoll i Skatteklagenemnda Alminnelig avdeling 15

Saksnr:	NS 10/2020
Elarknr:	2019/5009659
Navn:	BRUFLAT SOKN
Org.nr.:	976 989 406
Skattleggingsperiode:	2014
Saken gjelder:	Saken gjelder spørsmål om salg av 65 tomter er økonomisk virksomhet etter skatteloven § 2-32 annet ledd, jf. også tredje ledd, herunder om når en medkontrahents aktivitet skal trekkes inn i vurderingen av om en skattepliktig driver økonomisk virksomhet. Omtvistet beløp er kr 1 113 195.
Sekretariatets forslag til vedtak:	Skattekontorets vedtak for 2014 oppheves. Saken returneres til skattekontoret for ny behandling.

Medlemmene Backer-Grøndahl, Jakobsen og Steinberg sluttet seg til sekretariatets innstilling.

Det ble 9. mars 2020 fattet slikt

v e d t a k:

Skattekontorets vedtak for 2014 oppheves.

Saken returneres til skattekontoret for ny behandling.