



Skattenytt 2/2014

Ansvarlig utgiver:

Adm. dir. Karine Ugland Virik (kuv)

Redaksjonen:

Fagsjef Rolf Lothe (RLO) - Redaktør

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

Redaksjonen i Skattenytt



Rolf Lothe
Fagsjef, Skattebetalerforeningen



Karine Ugland Virik,
Administrerende direktør,
Skattebetalerforeningen



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

Innholdsfortegnelse

LAGMANNSRETTSDOMMER	1
SkN 14-019 Overdragelse av fiskerettigheter	1
SkN 14-020 Fritaksmetoden, fradrag for kildeskatt	11
SkN 14-021 Salg av aksjer, tilleggsskatt.	22
SkN 14-022 Brudd på ligningsloven og bokføringsloven - straffutmåling	35
SkN 14-023 Beregning av maksimalt kreditfradrag	40
SkN 14-024 Uttak fra virksomhet.	51
TINGRETTSDOMMER	61
SkN 14-025 Delingsmodellen, ulovfestet gjennomskjæring	61
SkN 14-026 Utbytte eller lån fra AS	89
SkN 14-027 Fritaksmetoden, lavskatteland	104
SkN 14-028 Gevinst ved salg av fast eiendom	121
SkN 14-029 Herkules kapital, ulovfestet gjennomskjæring	130
SkN 14-030 Mellomregningskonto, omklassifisering. Tilleggsskatt.	148
SkN 14-031 Skattemessig behandling av nettolønnsavtale.	165

Lagmannsrettsdommer

SKN 14-019 Overdragelse av fiskerettigheter

Lovstoff: Skatteloven § 9-2 og § 13-1, ligningsloven § 9-6 og § 8-1.

Hålogaland lagmannsrett: Dom av 7. februar 2014, **sak nr.:** LH-2013-82345

Dommere: Lagdommer Nils Asbjørn Engstad, kst. lagdommer Monica de Jonge, lagdommer Kjell Martin Haug. **Saksgang:** Salten tingrett TSALT-2012-119802 – Hålogaland lagmannsrett LH-2013-82345 (13-082345ASD-HALO).

Ankende part: Polarfangst AS, Polarhav AS, Torleif Skotheimsvik (for alle: advokat Roald Angell).

Ankematpart: Skatt Nord (advokat Arne Haavind).

Sammendrag: Skattyter overdro to fiskefartøyer med deltakeradgang til torsk, sei og hyse fra sitt enkeltpersonforetak til to aksjeselskap hvor han var aksjonær og styreleder. Skatteklagenemnda la til grunn at overdragelsen skjedde til nærstående, og at fiskerettighetene representerte en betydelig økonomisk verdi som skulle vært oppgitt som virksomhetsinntekt. Verdien på fiskerettighetene ble fastsatt ved skjønn. Et av selskapene fikk i tillegg forhøyet sin inntekt og formue etter å ha foretatt makebytte med annet selskap av fiskerettigheter. Tingretten frifant staten, mens lagmannsretten forkastet anken over tingrettens dom.

Saken gjelder overprøving av ligningsvedtak.

Torleif Skotheimsvik drev i 2005 med fiske gjennom enkeltpersonforetaket Torleif Skotheimsvik EPF. Han eide 35 % av aksjene i Polarhav AS, hvor han også var styreleder. Hans sønn Ole Chr. Skotheimsvik eide 20 % av aksjene i selskapet. Polarhav AS eide 91,1 % av aksjene i Polarfangst AS. Torleif Skotheimsvik var styreleder og daglig leder i Polarfangst AS.

Torleif Skotheimsvik var innehaver av fiskefartøyene MS «Sjøliv» og MS «Andungen», som begge hadde deltakeradgang til torsk, sei og hyse. Torleif Skotheimsvik overdro i 2005 MS «Sjøliv» vederlagsfritt til Polarhav AS, og han overdro MS «Andungen» til Polarfangst AS for 40 000 kroner. Etter søknad til Fiskeridirektoratet fikk både Polarhav AS og Polarfangst AS tildelt deltakerrettigheter til fiske knyttet til disse fartøyene.

Etter skattekontroll i 2007 la skattekontoret til grunn at overdragelsen av fiskerettighetene skjedde mellom nærstående, og at fiskerettighetene representerte en betydelig økonomisk verdi som skulle vært oppgitt som virksomhetsinntekt for Torleif Skotheimsvik EPF for inntektsåret 2005. Skattekontoret fastsatte skjønnsmessig verdien på fiskerettigheten

tilknyttet MS «Sjøliv» til 1 500 000 kroner, og rettigheten tilknyttet MS «Andungen» til 300 000 kroner. Inntekten i Torleif Skotheimsvik EPF ble dermed forhøyet med 1 800 000 kroner for inntektsåret 2005.

For Polarhav AS ble formuen høynet med 1 500 000 kroner tilsvarende den skjønnsmessig fastsatte verdien av fiskerettigheten tilknyttet MS «Sjøliv».

For Polarfangst AS ble formuen høynet med 300 000 kroner tilsvarende den skjønnsmessig fastsatte verdien av fiskerettighetene tilknyttet MS «Andungen». I tillegg hadde selskapet i 2005 foretatt makebytte med Sørlys AS som innebar at Polarfangst AS fikk tildelt rettigheter til sildefiske mot å oppgi rettigheter til torskefiske. Skattekontoret forhøyet selskapets inntekt med 1 150 000 kroner som gevinst ved salg av torskerettighetene, og formuen med 1 150 000 kroner for anskaffelse av silderettighetene.

De tre skattyternes klager over skattekontorets vedtak ble ikke tatt til følge av Skatteklagenemnda.

I det følgende redegjøres det nærmere for saksforholdet.

Fiskeridirektoratet, region Nordland, samtykket 16. juni 2005 til at Polarhav AS ble gitt tillatelse til å erverve eiendomsretten til MS «Sjøliv», og selskapet fikk 4. juli 2005 tillatelse til å delta i fisket etter torsk, hyse og sei i gruppe I med fartøyet. Hjemmelslengden for torskekvoten var 16,31 meter, og 27,58 meter for hyse- og seikvoten.

Polarfangst AS søkte 20. juni 2005 Fiskeridirektoratet, region Nordland, om tillatelse til å erverve eiendomsretten til MS «Sørlys» fra Sørlys AS, og til å erverve eiendomsretten til MS «Andungen» til senere utskifting av MS «Sørlys». Polarfangst AS eide også fartøyet MS «Øyfisk». MS «Øyfisk» hadde rettigheter tilknyttet fiske av nordsjøtorsk. Hensikten var ifølge søknaden å få overført rettigheten fra MS «Øyfisk» til MS «Sørlys», for deretter å utskifte MS «Sørlys» med den tilknyttede NVG-silderettigheten med MS «Andungen». MS «Sørlys» skulle så selges tilbake til tidligere eier med tilknyttede rettigheter for fiske etter nordsjøtorsk.

Fiskeridirektoratet, region Nordland, ga 29. juni 2005 Polarfangst AS adgang til å delta i fisket etter torsk, hyse og sei i gruppe I nord for 62° N med fartøyet MS «Øyfisk». Hjemmelslengden for torskekvoter var 17,10 meter og for hyse- og seikvoten 23,30 meter. Samtidig ble Polarfangst AS gitt adgang til å delta i fisket etter torsk sør for 62° N med fartøyet MS «Øyfisk», med hjemmelslengde 23,30 meter og kvotefaktor 4,0.

Videre ga Fiskeridirektoratet, region Nordland, i udatert vedtak samtykke til at Polarfangst AS ervervet eiendomsretten til MS «Andungen», samt at det ble gitt tilsagn om at det kunne påregnes adgang til å delta i fisket etter torsk, hyse og sei gruppe I nord for 62° N. Tillatelse til å delta i dette fisket ble gitt Polarfangst AS ved direktoratets vedtak 30. september 2005. Hjemmelslengden for torskekvoter var 7,75 meter, og for hyse- og seikvoten 11,16 meter.

Polarfangst AS fikk ved vedtak 1. august 2005 Fiskeridirektoratets tillatelse til å erverve eiendomsretten til MS «Sørlys», og fikk 9. september 2005 tillatelse til å delta i fisket etter NVG-sild med hjemmelslengde 19,79 meter. Ved Fiskeridirektoratets vedtak av 24. oktober 2005 ble det bekreftet at det ved utskifting av MS «Sørlys» ble gitt adgang til å delta i fisket etter NVG-sild, kystfartøygruppen, med erstatningsfartøyet MS «Andungen», og adgang til ved utskifting av MS «Øyfisk» å delta i fisket etter torsk sør for 62° N med erstatningsfartøyet MS «Sørlys».

Den etterfølgende skattekontrollen ble varslet i april 2007. Skattekontorets rapport etter bokettersyn hos Torleif Skotheimsvik EPF er datert 16. juli 2008. For Polarhav AS og Polarfangst AS er rapportene datert henholdsvis 12. desember 2007 og 16. juli 2008.

Skattekontoret traff 5. mai 2010 vedtak i endringssak for Torleif Skotheimsvik EPF, Polarhav AS og Polarfangst AS. Det ble i vedtaket for Torleif Skotheimsvik EPF lagt til grunn at foretaket i inntektsåret 2005 oppga eierskapet til fartøyene MS «Sjøliv» og MS «Andungen» med tilknyttede offentligrettslige fiskeritillatelser og deltakeradganger, til fordel for henholdsvis Polarhav AS og Polarfangst AS. Skattekontoret kom til at det forelå en virksomhetsinntekt i Torleif Skotheimsvik EPF ved overføringen av rettighetene til selskapene, og at dette var selskaper som Torleif Skotheimsvik og hans sønn hadde råderetten over ved at de hadde en aksjeeierandel og stemmerettsandel som var større enn 50 %. Skattekontoret fant skjønnsmessig at rettighetene hadde verdier tilsvarende de som var lagt til grunn i bokettersynsrapportene, og høynet inntekten i Torleif Skotheimsvik EPF for inntektsåret 2005 med 1 800 000 kroner. Det ble også gjort enkelte andre endringer som ikke har betydning for denne saken.

For Polarhav AS ble det i vedtaket lagt til grunn at deltakeradgangen Torleif Skotheimsvik EPF hadde avstått til fordel for Polarhav AS representerte en formuesverdi i selskapet ved verdsettelsen av aksjenes ligningsverdi, jf. skatteloven § 2-2 første ledd, jf. § 4-1 første ledd og § 4-12 andre ledd. Formuesfastsettelsen av deltakeradgang tilknyttet fartøyet MS «Sjøliv» med verdi 1 500 000 kroner medførte endring i aksjenes ligningsverdi per 1. januar 2006, og selskapets formue ble høynet med den skattemessige verdien av aksjene i Polarfangst AS. Dette førte til at ligningsverdien av aksjene i Polarhav AS ble endret fra kroner null til 7 421,03 kroner per aksje.

For Polarfangst AS fastsatte vedtaket formuesverdien av MS «Andungen» sin merverdi, representert ved deltakeradgangen, til 300 000 kroner per 1. januar 2006. Det ble videre i vedtaket fastsatt skattemessig formuesverdi for en silderrettighet med 1 150 000 kroner per 1. januar 2006. For silderrettigheten var det lagt til grunn at Polarfangst AS i 2005 eide fartøyet MS «Øyfisk», som hadde tilknyttet fiskeritillatelse på deltakelse i torskefisket. Det ble videre lagt til grunn at Polarfangst AS samme år kjøpte MS «Sørlys» for 3 120 000 kroner inklusiv silde- og rekerettigheter fra Sørlys AS, og solgte samme år MS «Sørlys» til Veiding AS for samme sum. Før sistnevnte salg ble det foretatt makebytte ved at MS «Sørlys» sine silderrettigheter ble overdratt til MS «Øyfisk» mot at MS «Sørlys» fikk MS «Øyfisk» sine torskerettigheter. Veiding AS solgte deretter MS «Sørlys» til Sørlys AS uten torskerettigheter for 1 970 000 kroner. Ved fastsettelsen av verdien for silderrettigheten ble det i vedtaket lagt til grunn at den tilsvarende verdien av torskerettigheten, det vil si differansen mellom 3 120 000 kroner og 1 970 000 kroner, som henholdsvis utgjorde salgssummen ved salget av MS «Sørlys» til Veiding AS og salgssummen ved videresalg av fartøyet uten torskerettigheten til Sørlys AS. Vedtaket i endringssaken innebar at formuen til Polarfangst AS ble økt med til sammen 1 450 000 kroner, som var det totale beløp skattekontoret vurderte markedsverdien til av fiskeritillatelsene tilknyttet MS «Andungen» og MS «Øyfisk». Ligningsverdien av selskapets aksjer ble endret fra kroner null til 576,06 kroner per aksje, og selskapets fremførbare underskudd ble redusert. Selskapets inntekt for 2005 ble økt med 1 150 000 kroner som gevinst ved salg av fiskerettighet.

Skattekontorets tre vedtak ble påklaget til skatteklagenemnda. Skatteklagenemnda vedtok 2. februar 2012 ikke å ta klagen til følge, og ligningene ble opprettholdt.

Ved stevning 23. juli 2012 til Salten tingrett reiste Torleif Skotheimsvik, Polarhav AS og Polarfangst AS søksmål mot staten v/Skatt nord med påstand om at ligningen for de tre

saksøkerne for 2005 oppheves. Staten v/Skatt nord tok til motmæle ved tilsvar 5. september 2012 med påstand om frifinnelse.

Salten tingrett avsa 15. mars 2013 dom med slik domsslutning:

1. Staten v/skatt Nord frifinnes.
2. Torleif Skotheimsvik, Polarhav AS og Polarfangst AS betaler in solidum sakskostnader til Staten v/Skatt Nord kr 276.905.

Torleif Skotheimsvik, Polarhav AS og Polarfangst AS har anket dommen. Anken gjelder tingrettens bevisbedømmelse og rettsanvendelse. Staten v/Skatt nord har tatt til motmæle. Ankeforhandling ble holdt 19. og 20. desember 2013 i Tromsø. Torleif Skotheimsvik møtte på vegne av alle tre ankende parter med sin prosessfullmektig og ga forklaring. For staten v/Skatt nord møtte kun prosessfullmektigen. Det ble avhørt to vitner. Saken står i det vesentlige i samme stilling for lagmannsretten som for tingretten.

De ankende parter – Torleif Skotheimsvik, Polarhav AS og Polarfangst AS – har i korthet anført:

Det bestrides at det foreligger noen realisasjon av deltakeradganger fra Torleif Skotheimsvik til Polarhav AS og Polarfangst AS. Det skjedde heller ingen realisasjon av deltakeradganger til nordsjøtorsk ved Polarfangst AS sitt salg og gjenkjøp av fartøyet MS «Sørlys». Et aksjeselskap kan ikke råde over en deltakeradgang. Det er kun aktive fiskere registrert på blad B i fiskermanntallet som kan råde over deltakeradganger. Selskaper er utelukket fra å stå i fiskermanntallet.

Det må skilles mellom spesielle rettigheter etter deltakerloven kapittel III og deltakeradganger etter lovens § 21 med tilhørende forskrifter. Lovens kapittel III gjelder spesielle rettigheter, herunder konsesjoner, som også juridiske personer kan inneha. Den foreliggende saken gjelder deltakeradganger regulert i lovens kapittel IV, nærmere regulert i § 21. Med hjemmel i § 21 første ledd er det gitt forskrift som bestemmer at selskap er utelukket fra å få eller å råde over deltakeradgang etter forvaltningsvedtak, jf. § 2 første ledd bokstav b og § 5 i forskrift av 18. november 2004 nr. 1484 om fisket etter torsk, hyse, sei mv.

De rettighetene saken gjelder disponeres fortsatt av Torleif Skotheimsvik, og det er gjennom hans rolle som aktiv majoritetseier og etter avtale med ham at Polarhav AS og Polarfangst AS kunne utnytte deltakeradgangene på MS «Andungen» og MS «Sjøliv». Fiskeridirektoratets vedtak i saken gjelder de aktive fiskere. Direktoratet har ikke overført slik deltakeradgang til noe upersonlig selskap.

Det foreligger følgelig verken prosessuell endringsadgang eller materiell skatterettslig hjemmel for ligningsvedtakene, som må bli å oppheve.

Subsidiært anføres det at ligningene uansett må bli å oppheve fordi skjønnet er vilkårlig og urimelig.

Torleif Skotheimsvik, Polarhav AS og Polarfangst AS har lagt ned slik påstand:

1. Ligningen av Torleif Skotheimsvik, Polarhav AS og Polarfangst AS for 2005 oppheves.
2. Staten v/Skatt nord betaler sakens omkostninger.

Ankemotparten – Staten v/Skatt nord – har i hovedsak anført:

Skattyterne har ikke oppgitt korrekte verdier vedrørende erverv og avhendelse av fartøyer og deltakeradganger i sine selvangivelser, og tiårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 1 kommer til anvendelse. Det foreligger endringsadgang.

Forskrift av 18. november 2004 nr. 1484 om fisket etter torsk, hyse, sei mv. utelukker ikke at aksjeselskaper kan tildeles og inneha deltakeradgang, jf. forskriften § 2 jf. § 8 femte ledd. For at et aksjeselskap skal kunne erverve og inneha deltakeradgang er det nødvendig at mer enn 50 % av selskapet eies av en eller flere personer som er registrert på blad B i fiskermanntallet, noe som er oppfylt i den foreliggende sak. Eierbegrepet må forstås på samme måte for fartøy i gruppe I, regulert i forskriften kapittel 1, som for fartøy i gruppe II, regulert i forskriften kapittel 2. Ingen av vilkårene i forskriften § 2 utelukker at aksjeselskaper kan inneha deltakeradgang. Det er bare fysiske personer som kan stå i fiskermanntallet, men det utelukker ikke at aksjeselskaper kan inneha deltakeradganger.

Den skjønnsmessige verdifastsettelsen er basert på en sammenligning av tilsvarende transaksjoner. Og er ikke vilkårlig, grovt urimelig eller utslag av usaklig forskjellsbehandling.

Staten v/Skatt nord har lagt ned slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Staten v/Skatt nord tilkjennes sakskostnader for lagmannsretten.

Lagmannsretten skal bemerke:

Saken gjelder overprøving av vedtak i endrings sak truffet av Skatteklagenemnda for ligningsåret 2005 for de tre ankende parter. Anken gjelder tingrettens bevisbedømmelse og rettsanvendelse. Angrepet på Skatteklagenemndas vedtak gjelder nemndas lovanvendelse og skjønnsutøvelse.

Saken reiser for det første spørsmål om overdragelsene av MS «Sjøliv» og MS «Andungen» fra Torleif Skotheimsvik til henholdsvis Polarhav AS og Polarfangst AS, og overdragelsen og gjenkjøpet av MS «Sørlys» fra Polarfangst AS til Veiding AS, innebar skattepliktig realisasjon av deltakeradgang til fiske og fangst. For det tilfelle at dette besvares bekreftende, oppstår spørsmålet om skattemyndighetenes skjønn ble utøvd forsvarlig. Lagmannsretten kan prøve ligningsmyndighetenes bevisbedømmelse og rettsanvendelse, så vel som skjønnsutøvelsen.

Deltakerloven av 26. mars 1999 nr. 15 § 4 oppstiller krav om ervervstillatelse som grunnvilkår for å delta i ervervsmessig fiske. For å kunne tildeles ervervstillatelse må søker ha drevet ervervsmessig fiske eller fangst i minst tre av de siste fem årene og fortsatt være knyttet til fiske- og fangststyrket, jf. deltakerloven § 6 første ledd. Ordningen med ervervstillatelse har som formål å sikre at det er personer med en viss aktivitet i fiske som får adgang til å erverve fiskefartøy. Dette er begrunnet i en målsetting om at fiskeflåten skal være eid av aktive fiskere, jf. Ot.prp.nr.67 (1997-1998) side 39. Ervervstillatelsen gis til fartøyets eier for ett bestemt fartøy, jf. deltakerloven § 4 andre ledd. Bestemmelser om ervervstillatelser er gitt i deltakerloven kapittel II.

I tillegg til ervervstillatelse kreves spesiell tillatelse, konsesjon, dersom det skal fiskes etter bestemte arter eller med spesielle redskaper, jf. deltakerloven § 12 og § 13. Disse spesielle tillatelsene er regulert i deltakerloven kapittel III.

Deltakerloven kapittel IV hjemler adgang til å fastsette særlige begrensninger i fiske og fangst. Etter § 21 kan Kongen ved forskrift med virkning for inntil ett år av gangen, fastsette bestemmelser om vilkår for adgangen til å delta i et bestemt fiske når hensynet til ressursforvaltningen, avviklingen av fisket eller lønnsomheten i fisket gjør det nødvendig.

Av deltakerloven § 4 andre ledd og § 15 første ledd følger det at også en juridisk person kan inneha ervervstillatelse og en spesiell tillatelse. Etter deltakerloven § 10 jf. § 18 faller både en ervervstillatelse og den spesielle tillatelsen bort når eieren taper eiendomsretten til fartøyet.

Deltakerloven gir ikke uttrykkelig hjemmel for omsetning av fisketillatelser. Det har imidlertid over tid utviklet seg en praksis blant aktørene i fiskerinæringen som går ut på at fisketillatelser inngår i fartøyverdien, og kan avhendes og pantsettes sammen med denne, jf. Rt-2009-1502. Ved overdragelse av fartøy med fisketillatelser er det vanlig at kjøper får ny fisketillatelse knyttet til fartøyet, forutsatt at selger oppgir sin tillatelse. Slik var det også ved de fartøyoverdragelser denne saken gjelder.

Lagmannsretten er enig i Skatteklagenemndas vurdering av at deltakeradganger ikke kan anses for å være tidsbegrensede rettigheter. For fartøy som fyller vilkårene, fornyes normalt årlig deltakeradgangene som gis i medhold av deltakerloven § 21 og forskrifter gitt med hjemmel i denne bestemmelsen. Selv om en deltakeradgang formelt ikke kan selges, er det likevel en økonomisk realitet at kjøperen normalt betaler en merpris ut over fartøyets tekniske verdi fastsatt ut fra den rettigheten som ligger til fartøyet slik at kjøperen kommer i posisjon til å få tildelt deltakeradgang. Partene vil ha en klar forventning om at kjøperen av et fiskefartøy vil få tildelt tilsvarende rettigheter av fiskerimyndighetene som det selger hadde, forutsatt at selger oppgir sine rettigheter tilknyttet fartøyet. Det vises til beskrivelsen av denne utviklingen i Hålogaland lagmannsretts dom av 28. januar 2002 (LH-2001-308, Ytterstad), hvor denne merprisen ved den skattemessige vurderingen på kjøpers hånd ble ansett som en formuesverdi, et varig immaterielt driftsmiddel, som ikke var gjenstand for ordinær saldoavskrivning. Lagmannsrettens dom ble påanket til Høyesterett, men ved Høyesteretts kjæremålsutvalgs kjennelse 7. mai 2002 (sak 2002/482) [HR-2002-482] ble anken nektet fremmet til Høyesterett etter tvistemålsloven § 373 tredje ledd nr. 1. En fiskekonsesjon har følgelig en selvstendig økonomisk verdi og må i skatterettslig forstand anses som et eget immaterielt driftsmiddel, jf. også Rt-2005-1461, avsnitt 46 (Firda Sjøfarmer AS) hvor det samme ble vurdert å gjelde for en konsesjon til fiskeoppdrett. Lagmannsretten ser i denne sammenheng ingen grunn til at deltakeradganger skal behandles annerledes. Deltakeradgang må i skatterettslig henseende anses som et varig immaterielt driftsmiddel.

De ankende parter anfører at det ikke skjedde noen skattemessig realisasjon av deltakeradganger ved overdragelsen av MS «Sjøliv» og MS «Andungen» fra Torleif Skotheimsvik til henholdsvis Polarhav AS og Polarfangst AS i 2005 fordi selskapene ikke kan råde over deltakeradganger. Det er det bare aktive fiskere som kan gjøre. De ankende parter har i denne sammenheng vist til at den aktive fiskers særstilling blant annet framgår av deltakerloven § 6 andre ledd, som bestemmer at for «selskap eller sammenslutning kan ervervstillatelse bare gis dersom personer som oppfyller kravet i første ledd innehar mer enn 50 pst. av eierinteressene og faktisk har tilsvarende kontroll over virksomheten.» Videre er det anført at det følger av dagjeldende forskrifter om adgang til å delta i fisket etter torsk for fartøy under 28 meter, som satte som vilkår for å delta i fisket at «eier av fartøyet og høvedsmann» måtte være ført på blad B i fiskermanntallet, jf. forskriftenes § 2 første ledd bokstav b. Det anføres at et selskap ikke kan være registrert i fiskermanntallet og derfor kan selskapet heller ikke råde over deltakeradganger.

Lagmannsretten vurderer dette annerledes, og ser det slik at det var selskapene, som direkte eiere av fartøyene, som formelt og reelt ble innehavere av deltakeradgangen tilknyttet de overdratte fartøyene. Dette begrunnes i det følgende.

Ervervstillatelse kan ikke gis til andre enn fartøyets reelle eier, jf. deltakerloven § 4 andre ledd og Ot.prp.nr.67 (1997-1998), side 43. Hensikten med bestemmelsen er blant annet å hindre utleie av fartøy som næring, men bestemmelsen må også ses i sammenheng med at et selskap som får ervervstillatelse faktisk kontrolleres av aktive fiskere. Fartøyets eier kan være en bestemt person, men kan også være et selskap. Et selskap kan imidlertid bare gis ervervstillatelse dersom personer som har drevet ervervsmessig fiske eller fangst på eller med norsk fartøy i minst tre av de siste fem årene og fortsatt er knyttet til fiske- og fangststyrket, innehar mer enn 50 % av eierinteressene og faktisk har tilsvarende kontroll over virksomheten, jf. deltakerloven § 6 første og andre ledd. Det er styringsfunksjonen i selskapet som er avgjørende i denne sammenheng, hvor de aktive fiskere skal ha kontroll over virksomheten, jf. Ot.prp.nr.67 (1997-1998), side 44.

En konsekvens av at ervervstillatelse skal gis til fartøyets eier for ett bestemt fartøy, er at når fartøyet skifter eier, må den nye eieren søke om en selvstendig tillatelse, og må selv oppfylle vilkårene for slik tillatelse for at søknaden skal innvilges. Det samme prinsippet gjelder for spesielle tillatelser etter deltakerloven, jf. lovens § 15 første ledd.

Det er ikke tvilsomt at Polarhav AS var reell eier av MS «Sjøliv» etter overdragelsen fra Torleif Skotheimsvik i 2005, og at selskapet oppfylte vilkårene for tildeling av ervervstillatelse. Flertallet av aksjene i Polarhav AS var eid av aktive fiskere, og disse aksjonærene hadde kontroll over selskapet. Tilsvarende realitet gjaldt etter overdragelsen av MS «Andungen» fra Torleif Skotheimsvik til Polarfangst AS. Det var da også selskapene som søkte om ervervstillatelse i forbindelse med overdragelsen av fartøyene, og det var selskapene som fikk tillatelse, ikke Torleif Skotheimsvik.

Forskrifter for 2005, gitt med hjemmel i deltakerloven § 21, satte som vilkår for å delta i fisket at «eier av fartøyet og høvedsmann» måtte være ført på blad B i fiskermanntallet, jf. forskriftenes § 2 første ledd bokstav b (Forskrift av 18. november 2004 nr. 1480 om adgang til å delta i fisket etter torsk for fartøy under 28 meter største lengde som fisker med konvensjonelle redskap i Nordsjøen sør for 62° N i 2005, og forskrift av 18. november 2004 nr. 1484 om adgang til å delta i fisket etter torsk, hyse og sei for fartøy under 28 meter største lengde som fisker med konvensjonelle redskap nord for 62° N i 2005). Bestemmelsene gjaldt for fartøy i fartøygruppe I. Denne bestemmelsens eierbegrep må imidlertid etter lagmannsrettens vurdering forstås på samme måte som eierbegrepet for fartøy i gruppe II, som var regulert i forskriftenes § 8, hvor det i femte ledd heter at «med eier forstås i denne bestemmelse den som direkte, eller indirekte gjennom foretak, innehar mer enn 50 % av eierandelene i fartøyet». Hensynet til konsekvens og harmoni i regelverket tilsier at eierbegrepet må være det samme for begge fartøygruppene, slik også Fiskeri- og kystdepartementet ga uttrykk for i vedtak i klagesak 31. mai 2005 vedrørende tilsagn om deltakeradgang for fartøyet «Nystein» F-68-V.

Torleif Skotheimsvik hadde sammen med andre fiskere registrert på blad B i fiskermanntallet, mer enn 50 % av eierandelene i fartøyene, eller i praksis mer enn 50 % av aksjene i selskapene Polarhav AS og Polarfangst AS, som eide fartøyene. Gjennom eierinteressen i selskapene rådet de aktive fiskerne over rettigheten, for å bruke de ankende parters uttrykk, noe de gjorde og gjør ved å utøve sin kontroll over det selskap som er innehaver av deltakeradgangen. Et aksjeselskap kan rett nok ikke være registrert i fiskermanntallet, men i denne sammenheng er det, som tidligere nevnt, selve styringsfunksjonen i selskapet som er avgjørende.

En tilsvarende forståelse som den lagmannsretten har lagt til grunn, er kommet generelt til uttrykk gjennom Fiskeri- og kystdepartementets brev av 13. juli 2012 til Fiskeridirektoratet om endring i deltakerforskriftens definisjon av «eier». Om eierbegrepet heter det blant

annet i forskriften § 2 nr. 1 at med eier menes «fysisk person som direkte, eller indirekte gjennom foretak, innehar mer enn 50 prosent av eierandelene i et fiskefartøy». Om dette heter det blant annet i nevnte brev:

«Definisjonen i deltakerforskriften § 2 nr. 1 har naturligvis sammenheng med at forskriften stort sett er lagt opp slik at det ses hen til den fysiske personen som er direkte eller indirekte eier, for eksempel når det for deltakelse kreves at eier står i fiskermanntallet, eller når det i § 5 er fastsatt begrensninger for hvor mange fartøy en eier kan delta med.

Det er imidlertid også slik at det er selskapet/rederiet som direkte eier fartøyet som er formell innehaver av fiskeritillatelse som forvaltningen tildeler, som for eksempel ervervstillatelse og konsesjon, og ikke bakenforliggende eier.

[...]

Endringen i deltakerforskriften § 2 nr. 1 som ble vedtatt 29. juni 2012 er ikke ment å innebære noen materielle endringer, kun å tydeliggjøre hvordan begrepet «eier» skal forstås i de ulike bestemmelser i deltakerforskriften.»

Når departementet gir uttrykk for at «det er selskapet/rederiet som direkte eier av fartøyet som er formell innehaver av fiskeritillatelse», og «ikke bakenforliggende eier», er dette i tråd med hvordan lagmannsretten forstår regelverket.

Hovedregelen om inntekt framgår av skatteloven § 5-1 (lov 26. mars 1999 nr. 14). Som skattepliktig inntekt anses blant annet enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet. Fordel vunnet ved virksomhet omfatter blant annet «realisasjon av andre formuesobjekter i virksomheten», jf. skatteloven § 5-30 første ledd. Ved realisasjon av formuesobjekt gjelder særregler i skattelovens kapittel 9, jf. § 5-30 andre ledd. Etter skatteloven § 9-2 første ledd bokstav e, omfatter realisasjon overføring av eiendomsrett mot vederlag og opphør av eiendomsrett, herunder blant annet endelig avkall på rettighet. I denne sammenheng må de samme prinsipper gjelde for oppgivelse av en deltakeradgang til fiske som for oppgivelse av en eierposisjon. Det vises til Zimmer: Lærebok i skatterett, 6. utgave, side 256.

Lagmannsretten legger etter dette til grunn den økonomiske realitet at både fartøyene og de tilhørende deltakerrettighetene ble overført fra Torleif Skotheimsvik til Polarhav AS og Polarfangst AS, og at det derved skjedde en overføring av formuesverdier fra Torleif Skotheimsvik til selskapene som han skulle ha oppgitt som gevinst til beskatning for inntektsåret 2005, noe som ikke ble gjort. På selskapenes hånd skulle deltakeradgangen vært aktivert som varig immateriell eiendel, noe som heller ikke ble gjort.

For Polarfangst AS følger det videre at makebyttet av den torskerettighet som var tilknyttet MS «Andungen» med silderrettigheten som var tilknyttet MS «Sørlys» også var en skattemessig realisasjon, jf. skatteloven § 9-2 første ledd bokstav c som ikke ble oppgitt til beskatning ved ligningen for inntektsåret 2005. I de innleverte oppgaver for 2005 hadde Polarfangst AS oppført 40 000 kroner som nyanskaffet skip i næringsoppgaven. Bytte av torskerettigheter med silderrettigheter var ikke tatt med. Salget av torskerettigheten skulle vært inntektsført, jf. skatteloven § 5-1 jf. § 5-30, og ervervet av silderrettigheten skulle vært aktivert som en eiendel.

Det foreligger etter dette endringsadgang etter ligningsloven kapittel 9, og det foreligger skjønnsadgang, noe som for øvrig ikke er bestridt gitt det resultat lagmannsretten har kommet til foran.

Lagmannsretten finner at det er hjemmel for skjønnsfastsettelse ved interessefelleskap etter skatteloven § 13-1 hva gjelder transaksjonene mellom Torleif Skotheimsvik, Polarhav AS og Polarfangst AS. Skatteloven § 13-1 bygger på og viderefører bestemmelsen i skatteloven av 1911 § 54 første ledd. Ved tolkingen av denne bestemmelse uttalte Høyesterett i Rt-1940-598 at det «ikke er nok at det foreligger et interessefelleskap (deltakerinteresse)», men at dette også må ha «resultert i en ordning med hensyn til vedkommende bedrifts midler eller avkastning, som i og for seg ikke er forretningsmessig rimelig og naturlig, men bare kan forklares ved interessefelleskapet, og som har medført en forrykning av skattefundamentene». Denne forståelse av bestemmelsen er fulgt opp i senere praksis, se for eksempel Rt-2010-790 med videre henvisninger. Lagmannsretten viser til at Torleif Skotheimsvik var eier av 35 % av aksjene i Polarhav AS, hvor hans sønn også var eier med 20 % av aksjene. Polarhav AS eide 91,1 % av aksjene i Polarfangst AS, og Torleif Skotheimsvik var styreleder i begge selskapene. Transaksjonene mellom disse nærstående avviker fra markedsmessige vilkår og kan bare forklares ved interessefelleskapet.

Etter skatteloven § 13-1 første jf. tredje ledd kan skattyters formue eller inntekt på nærmere angitte vilkår fastsettes «ved skjønn», og formue eller inntekt skal «ved skjønnet» fastsettes som om interessefelleskapet ikke hadde foreligget. Skatteloven § 13-1 første ledd hjemler et rettsanvendelsesskjønn som domstolene kan prøve fullt ut, mens tredje ledd hjemler et fritt forvaltningskjønn, jf. Rt-2012-1025, avsnitt 45 og 62.

Skattemyndighetene har bygd verdsettelsen på innhentede opplysninger om overdragelser av alle fiskefartøy for fortsatt drift fra Fiskeridirektoratet over flere år. Av de sakene skattekontoret undersøkte på fartøy under ti meter som ble overdratt i 2005, var det to som ikke hadde oppgitt noen verdi på kvoten. De 26 andre oppga en snittpris på 365 573 kroner. Av fartøyene under ni meter oppga 7 av 13 at verdien var 300 000 kroner. MS «Andungen» hadde en hjemmelslengde på under ti meter, og skattekontoret fastsatte verdien til 300 000 kroner, som var under gjennomsnittet av de prisene andre fiskere hadde oppgitt.

For fartøy på 16 meter var det få overdragelser i Nordland i 2005, men av de som ble undersøkt, var den laveste verdi 1 500 000 kroner og den høyeste på 3 000 000 kroner. Snittverdien av ni overdragelser av fartøy på 15 meter var 2 170 000 kroner for fiskerettigheten. MS «Sjøliv» hadde en hjemmelslengde for torsk på 16,31 meter, og skattekontoret verdsatte deltakeradgangen til 1 500 000 kroner, som var under gjennomsnittet av det som var oppgitt ved andre overdragelser.

For å underbygge skjønnet i klageomgangen innhentet skattemyndighetene opplysninger om minstepriser fra Norges Råfisklag for å beregne brutto årsomsetning med utgangspunkt i kvotene til fartøyene. Brutto årsomsetning avvek ikke vesentlig fra den verdien skattekontoret hadde beregnet med utgangspunkt i omsetningen av andre sammenlignbare fartøy med kvoter.

Lagmannsretten kan ikke se at ligningsmyndighetens avgjørelse bygger på mangelfullt skjønnsgrunnlag. Målet er å komme fram til et mest mulig riktig resultat. Skjønnsgrunnlaget er basert på innhentede opplysninger om andre tilsvarende overdragelser av fartøy med fiskerettigheter i tilsvarende tidsperiode og i sammenlignbare områder. Opplysningene har gitt en øvre og en nedre ramme og en gjennomsnittspris for fiskerettighetene for sammenlignbare transaksjoner. Lagmannsretten kan ikke se at det hefter vesentlige svakheter ved denne metoden, eller at det er grunn til å reise tvil ved riktigheten av de

opplysninger som er lagt til grunn, selv om ikke regnskapsopplysninger er innhentet for å dokumentere de oppgitte beløp. Den konkrete prisfastsettelse for de transaksjonene saken gjelder, ligger i underkant av gjennomsnittet for de sammenlignbare transaksjoner. Skjønnnet er ikke vilkårlig, grovt urimelig eller utslag av usaklig forskjellsbehandling. Lagmannsretten legger i denne sammenheng ikke vekt på den metode for brutto årsomsetning skattemyndighetene har brukt for å underbygge skjønnet da det for lagmannsretten ikke er belyst noe videre om prisfastsettingen for fiskerettigheter tilknyttet fiskefartøy bygget på beregninger om brutto årsomsetning.

For transaksjonene mellom Polarfangst AS og Sørlys AS legger lagmannsretten til grunn at ligningsloven § 8-1 nr. 1 hjemler skjønnsadgang. Skatteytters oppgaver for inntektsåret 2005 var uriktig og ufullstendig, og ligningsmyndighetene kan da endre, utelate eller tilføye poster. Etter ligningsloven § 8-1 nr. 1 første punktum avgjør ligningsmyndighetene «hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn for ligningen av den enkelte skattyter etter en prøving av de opplysninger han har gitt, og de øvrige opplysninger som foreligger». Ifølge forarbeidene innebærer formuleringen «at ligningsmyndighetene skal fastsette det faktiske grunnlag for ligningen etter en fri bevisbedømmelse av alle de foreliggende opplysninger», se Ot.prp.nr.29 (1978-1979) side 98 første spalte. Høyesterett har understreket at ligningsloven § 8-1 er i samsvar med det som ellers er hovedregelen for avgjørelsen av sivile krav, se Rt-2005-1461 (Firda Sjøfarmer) avsnitt 54, Rt-2008-343 (Hafslund Nett) avsnitt 51, og Rt-2008-1307 avsnitt 24. Ligningsmyndighetene skal legge til grunn det faktum som finnes mest sannsynlig. Verdien fastsettes ved skjønn, jf. ligningsloven § 8-1 tredje punktum. Ved overprøvingen av skjønnet har domstolene full overprøvingskompetanse, men 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, jf. Rt-2009-105, avsnitt 112.

Det framgår av Skatteklagenemndas vedtak at Polarfangst AS kjøpte MS «Sørlys» fra Sørlys AS for 3 120 000 kroner. MS «Sørlys» hadde silderettigheter, og disse ble makebyttet med torskerettigheter som Polarfangst AS hadde tilknyttet MS «Andungen». Skattemyndighetene har lagt til grunn at ved makebytte settes kostpris ved ervervet av det tilbyttede objekt til omsetningsverdien for det objekt som er byttet bort. Lagmannsretten kan ikke se at dette er et uriktig utgangspunkt. MS «Sørlys» ga fra seg silderettigheter og fikk torskerettigheter sør for 62° N. MS «Sørlys» ble deretter solgt til Veiding AS med torskerettighetene. Veiding AS solgte MS «Sørlys» tilbake til Sørlys AS for 1 970 000 kroner uten torskerettigheter. Sørlys AS hadde dermed i løpet av kort tid solgt et fartøy med silderettigheter, som de kjøpte tilbake uten silderettigheter. Differansen mellom salgs- og kjøpesummen var 1 150 000 kroner. Denne differansen har skattemyndighetene lagt til grunn som verdi på torske- og silderettighetene hver for seg, noe lagmannsretten slutter seg til.

Polarfangst AS har anført at selskapet ikke har hatt innsyn i tallgrunnlaget ligningsmyndighetene har bygd på ved makebyttet fordi det er innhentet fra en annen skattyter hvis forutsetninger er ukjent. Lagmannsretten finner ikke grunn til å betvile riktigheten av det grunnlag skattemyndighetene har basert verdsettelsen på. Det er ingen holdepunkter for at det hefter feil ved grunnlaget. Den konkrete verdien som er fastsatt framstår ikke på noen måte som åpenbart uriktig. Dertil kommer at Polarfangst AS ikke har ytt noen bidrag for å klarlegge grunnlaget for beskatningen, jf. ligningsloven § 4-1. I slike tilfeller har ligningsmyndighetene en større adgang til å endre, utelate eller tilføye poster, og stå friere ved det skjønn som eventuelt må foretas med sikte på å komme fram til det sannsynlig riktige, jf. Rt-1998-383 på side 392.

Polarfangst AS har videre anført at skjønnet må oppheves hva gjelder den fastsatte formuesøkning på selskapets hånd med 1 150 000 kroner. Det er begrunnet med at det ikke gir noen endring når det er lagt til grunn samme verdi for torskerettigheten som for silderettigheten. Lagmannsretten forstår det slik at verken torskerettigheten eller silderettigheten var aktivert i regnskapene eller selvangivelsene, og kan ikke se at det var feil av skattemyndighetene å fastsette den ervervede silderettigheten som skattemessig formuesverdi.

Ankene blir etter dette å forkaste.

Staten v/Skatt nord har vunnet saken fullt ut og har krav på å få dekket sine sakskostnader etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd, da lagmannsretten ikke finner at det foreligger særlige grunner som tilsier at unntaksregelen i § 20-2 tredje ledd bør anvendes.

Advokat Arne Haavind har på vegne av Staten v/Skatt nord krevd dekket sakskostnader for lagmannsretten med 291 051 kroner inklusiv merverdiavgift. Av kostnadene utgjør salær 280 000 kroner og det øvrige reise- og oppholdsutgifter for prosessfullmektigen. Lagmannsretten finner at kostnadene har vært nødvendige, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd, og sakskostnadene tilkjennes i samsvar med kravet.

Lagmannsretten finner ingen grunn til å endre tingrettens kostnadsavgjørelse. Heller ikke for tingretten er det grunn til å anvende tvisteloven § 20-2 tredje ledd. Omkostningene anses å ha vært nødvendige, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist på fire uker på grunn av den mellomliggende julehøytid og for øvrig på grunn av stort arbeidspress ved lagmannsretten.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning

1. Ankene forkastes.

2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Torleif Skotheimsvik, Polarhav AS og Polarfangst AS, en for alle og alle for en, til staten v/Skatt nord 291.051 - tohundreogtrentifusenogfemtien – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

SKN 14-020 Fritaksmetoden, fradrag for kildeskatt

Lovstoff: Skatteloven § 6-24, ligningsloven § 9-5 nr 7.

Borgarting lagmannsrett: Dom og kjennelse av 17. februar 2014, **sak nr.:** LB-2013-23607

Dommere: Lagdommer Dag A. Minsaas, lagdommer Sidsel B. Lindseth, lagdommer Petter Chr. Sogn. **Saksgang:** Asker og Bærum tingrett TAHER-2012-64500 – Borgarting lagmannsrett LB-2013-23607 (13-023607ASD-BORG/01). **Anke til Høyesterett over dom tillatt fremmet, HR-2014-1048-U.**

Ankende part: Staten v/ Sentralskattekontoret for storbedrifter (advokat Anders Flaatin Wilhelmsen)

Ankematpart: Telenor East Invest AS og Telenor Mobile Communications AS (for disse: advokat Ståle Rønneberg Kristiansen).

Sammendrag: Saken gjaldt gyldigheten av to skattevedtak hvor betalt kildeskatt for aksjeutbytte i utlandet ikke ble godkjent som fradrag etter skatteloven § 6-24. Lagmannsretten kom til at kildeskatt på utbytte som er skattefritt etter fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2-38, ikke er fradragsberettiget etter § 6-24. Også spørsmål om endring av ligning etter ligningsloven § 9-5 nr 7.

Saken gjelder gyldigheten av vedtak fra Skatteklagenemnda for Sentralskattekontoret for storbedrifter (skatteklagenemnda) om ikke å godkjenne betalt kildeskatt for aksjeutbytte i utlandet innenfor fritaksmetoden som fradrag etter skatteloven § 6-24, samt gyldigheten av vedtak fra Sentralskattekontoret for storbedrifter (sentralskattekontoret) om ikke å ta ligningen for tidligere år opp til ny behandling, jf. ligningsloven § 9-5.

Telenor Mobile Communications AS (TMC) og Telenor East Invest AS (TEI) er to heleide datterselskaper av Telenor ASA. TMC eide i de aktuelle ligningsår aksjer i selskapene Kyivstar (Ukraina) og Grameen Phone (Bangladesh). TEI eide aksjer i VimpelCom (Russland). Utbyttet som selskapene mottok, var i henhold til skatteloven § 2-38 fritatt for norsk skatteplikt, men selskapene betalte kildeskatt i utlandet.

Problemstillingen om fradrag for betalt kildeskatt i utlandet er den samme for begge selskapene. For TEI gjelder tvisten inntektsårene 2007 – 2009, og for TMC inntektsårene 2006, 2007 og 2009. Ligningen for år 2008 for TEIs vedkommende ble påklaget til Skatt Øst ved brev av 11. november 2009. I samme brev ble det bedt om endring av ligningen for årene 2007 for begge selskapene, og for TMC også for år 2006. Det ble bedt om at fradragsretten ble realitetsbehandlet uavhengig av om sentralskattekontoret skulle komme til at det ikke var fradragsrett. Begge selskapene krevde fradrag ved ordinær ligning for år 2009.

Sentralskattekontoret traff 10. mars 2010 vedtak om ikke å gi TEI fradrag for kildeskatt på mottatt utbytte fra VimpelCom for året 2008. Vedtaket ble påklaget 26. mars 2010. Sentralskattekontoret fravek ligningen for de to selskapene for år 2009 ved vedtak 14. februar 2010, og disse vedtakene ble påklaget til skatteklagenemnda 3. juli 2011.

Skatteklagenemnda traff 26. oktober 2011 vedtak med slik konklusjon i saken med TEI:

For inntektsåret 2008 har skatteklagenemnda kommet til at det ikke skal innrømmes inntektsfradrag for betalt kildeskatt knyttet til aksjer innenfor fritaksmetoden.

For inntektsåret 2009 har skatteklagenemnda kommet til at det skal innrømmes inntektsfradrag for betalt kildeskatt med kr 1 863 779 knyttet til aksjer innenfor fritaksmetoden. Alminnelig inntekt for 2009 reduseres dermed fra kr 62 290 265 til kr 60 426 486.

Skatteklagenemnda traff vedtak for TMC 24. november 2011 med slik konklusjon:

Skatteklagenemnda har for inntektsåret 2009 kommet til at det skal innrømmes inntektsfradrag for betalt kildeskatt med kr 6 885 060 knyttet til aksjer innenfor

fritaksmetoden. Alminnelig inntekt for 2009 reduseres dermed fra kr 229 089 675 til kr 222 204 615.

Begrunnelsene i de to vedtakene er likelydende. Endringen for inntektsåret 2009 har sin bakgrunn i innføringen av tre prosent-regelen, som innebærer at tre prosent av netto aksjeinntekter likevel skal anses som skattepliktig inntekt for disse selskapene, jf. skatteloven § 2-38 sjette ledd. Inntektsfradrag for den delen av kildeskatten som falt på den beskattede inntekten, ble akseptert.

Etter at det var truffet vedtak i klagesaken for TEI, men før vedtaket for TMC forelå, besluttet skattekontoret ved vedtak av 1. november 2011 ikke å etterkomme anmodningen om å ta ligningen for 2006 og 2007 opp til ny behandling.

TEI og TCM tok 17. april 2012 ut stevning ved Asker og Bærum tingrett mot staten v/ Sentralskattekontoret for storbedrifter med påstand om at samtlige ligningsvedtak ble opphevet. Staten tok til motmæle og påsto seg frifunnet for ligningsårene 2008 og 2009. For inntektsårene 2006 og 2007 påsto staten prinsipalt avvisning, subsidiært frifinnelse. Sakene ble forent til felles behandling for tingretten etter tvisteloven § 15-6.

Asker og Bærum tingrett avsa 19. november 2012 dom med slik domsslutning:

I sak 12-064625TVI-AHER/2:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 26. oktober 2011 vedrørende ligningen for Telenor East Invest AS for inntektsårene 2008 og 2009 oppheves. Ved ny ligning gis fradrag for utenlandsk kildeskatt etter skatteloven § 6-24.
2. Saken avvises for så vidt gjelder inntektsåret 2007.
3. Sakskostnader tilkjennes ikke.

I sak 12-064500TVI-AHER/2:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 24. november 2011 vedrørende ligningen for Telenor Mobile Communications AS for inntektsåret 2009 oppheves. Ved ny ligning gis fradrag for utenlandsk kildeskatt etter skatteloven § 6-24.
2. Saken avvises for så vidt gjelder inntektsåret 2006 og 2007.
3. Sakskostnader tilkjennes ikke.

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

Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter har i rett tid anket domsslutningens punkt 1 i begge sakene til Borgarting lagmannsrett. Ankene gjelder lovanvendelsen. TMC og TEI har inngitt anketilsvar og nedlagt påstand om at ankene forkastes. Det ble samtidig inngitt avledede anker over punkt 2 i domsslutningene. I anketilsvaret til de avledede ankene anførte staten at tingretten burde avvist sakene om ligningen for år 2006 og 2007 ved kjennelse, og ikke ved dom, og at ankefristen var oversittet. Det ble bedt om at avvisningsspørsmålet ble avgjort på skriftlig grunnlag, og nedlagt påstand om at de

avledede ankene forkastes. Det ble ikke avsagt kjennelse om avvisningsspørsmålet under saksforberedelsen. Sakene er også i lagmannsretten forenet til felles behandling.

Ankeforhandling ble holdt 3. januar 2014 i Borgarting lagmannsretts hus. Partene var representert ved sine prosessfullmektiger. Det ble ikke avgitt parts- eller vitneforklaringer, og forhandlingen ble gjennomført etter tvisteloven § 9-16 (10).

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

Skatteklagenemndas vedtak for 2008 og 2009 – hovedankene

Kildeskatt på utbytte som er skattefritt etter skatteloven § 2-38, er ikke fradragsberettiget etter skatteloven § 6-24. Dommen i Rt-1928-1158 og etterfølgende rettspraksis kan ikke tas til inntekt for en forståelse av ordlyden i § 6-24 som gir fradragsrett for kildeskatt under dagens skatteregime.

Hovedregelen om fradrag i skatteloven § 6-1 stiller som vilkår for fradrag at inntekten knytter seg til, er skattepliktig. § 6-24 er et begrenset unntak fra denne hovedregelen, og kildeskatt omfattes ikke av ordlyden. Kildeskatt er ikke en kostnad som pådras for å erverve inntekt, men en kostnad som kommer som en konsekvens av at det er ervervet inntekt. Kildeskatten er en alminnelig inntektsskatt selv om den kommer fra utlandet.

Kildeskatt var frem til innføringen av fritaksmetoden fradragsberettiget etter bestemmelsen i skatteloven § 6-15. Også etter denne bestemmelsen er det et vilkår at den inntekten som kildeskatten knytter seg til, er skattepliktig til Norge. Vedtakelsen av § 6-24 kan ikke føre til at kildeskatt blir fradragsberettiget i større omfang enn det som følger av § 6-15.

Formålet bak innføringen av § 6-24 var blant annet å gi fradrag for løpende eierkostnader for å unngå vanskelige avgrensninger mellom eierkostnader med tilknytning til skattefrie aksjeinntekter, og tilsvarende kostnader med tilknytning til skattepliktige aksjeinntekter, jf. Ot.prp.nr.1 (2005-2006) kapittel 5. Kildeskatt er av en annen art enn de kostnadene som lovgiver innførte fradragsrett for. Dersom departementet hadde vurdert å gi et generelt unntak for kildeskatt, hadde det vært vist til skatteloven § 6-15 som hjemler fradrag for skatter og avgifter uavhengig av om den aktuelle avkastningen er skattbar inntekt.

Konsekvensen av å gi fradrag for kildeskatt på utbytte som er skattefritt etter fritaksmetoden, er at selskapets kildeskatt finansieres av staten. Dette taler mot å anse kildeskatt som en fradragsberettiget kostnad etter skatteloven § 6-24. Hensynet til konsekvens og harmoni tilsier også at utenlandsk kildeskatt ikke kan være fradragsberettiget uten at inntekten er skattepliktig til Norge.

Innføringen av tre prosent-regelen har ingen selvstendig betydning i forholdet til fradrag etter § 6-24. Det medfører delvis fradrag etter skatteloven § 6-15, men gir ikke grunnlag for fradrag utover dette.

Sentralskattekontorets vedtak for 2006 og 2007 – de avledede ankene

Prinsipielt anføres at ankene skal avvises. Avvisningene er kjennelser som det må ankes særskilt over, og ankefristen var utløpt da de avledede ankene ble inngitt. Det er ikke grunnlag for å gi oppfriskning for fristoversittelsen, jf. tvisteloven § 16-12 (3).

Subsidiært anføres at søksmålet angående inntektsårene 2006 og 2007 må avvises fordi søksmålene er anlagt for sent, jf. ligningsloven § 11-1 nr 4. Sentralskattekontorets beslutning om ikke å ta opp ligningene for disse årene til behandling er ikke endringsvedtak som gir grunnlag for nye søksmålsfrister. Fristen løper fra ligningen ble lagt ut. Det angis særskilt i vedtaket at avgjørelse om ikke å ta saken opp til endring, ikke kan påklages til skatteklagenemnda. At det er vist til at det etter skattekontorets oppfatning ikke er foretatt en uriktig ligning, endrer ikke dette.

Det er nedlagt slik påstand:

I ankesakene:

1. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.
2. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter tilkjennes sakskostnader for tingrett og lagmannsrett.

I de avledede ankene:

Prinsipalt:

1. Den avledede anken avvises.

Subsidiært:

2. Den avledede anken forkastes.

I begge tilfeller:

3. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter tilkjennes sakskostnader.

Ankemotpartene, Telenor Mobile Communications AS og Telenor East Invest AS, har i hovedtrekk anført:

Skatteklagenemndas vedtak for 2008 og 2009 – hovedankene

Etter skatteloven § 6-24 foreligger det fradragsrett for kildeskatt på utbytte, også i de tilfellene hvor utbyttet omfattes av fritaksmetoden. Det følger av ordlyden at det gis fradrag for kostnad som pådras for å erverve inntekt som er fritatt for skatteplikt etter skatteloven § 2-38. Kildeskatt på utbytte må etter en naturlig språklig forståelse anses som en kostnad som pådras for å erverve inntekt. En slik tolkning er lagt til grunn i langvarig rettspraksis etter skatteloven § 6-1 som har samme ordlyd som § 6-24, jf. Rt-1928-1115. Dersom lovgiver hadde ment at kildeskatt ikke skulle omfattes av § 6-24, ville lovgiver ha gitt uttrykk for dette, noe som ikke er gjort.

Det følger av forarbeidene at formål med innføringen av skatteloven § 6-24 var å innføre fradragsrett for eierkostnader som ville vært fradragsberettigede før fritaksmetoden ble innført. Det er ikke omtvistet i saken at var en kostnad som var fradragsberettiget før innføringen av § 2-38.

Lovgiver har i forarbeidene tatt uttrykkelig tatt stilling til hvilke avgrensninger som skal gjøres i fradragsretten etter skatteloven § 6-24, og kommet til at fradragsretten ikke skal

omfatte kostnader som skal aktiveres og inngå i aksjenes skattemessige kostpris. Andre eierkostnader skal være fradragsberettigede. Kildeskatt er ikke en aktiveringspliktig kostnad. Den avgrensningen som er foretatt mot aktiveringspliktige kostnader, samsvarer med situasjonen før innføringen av fritaksmetoden. Bakgrunnen for innføring er å oppnå symmetri i eierkjeden og å unngå vanskelige avgrensninger for hvilke kostnader til f.eks. administrasjon og strategi, som kan fradragsføres. Det er ingen holdepunkter i forarbeidene for en slik innskrenkende tolkning av begrepet løpende eierkostnader som skatteklagenemnda har gjort.

Også sammenhengen i rettssystemet tilsier fradragsrett. Det vises til at eierkostnader som kildeskatt fortsatt er fradragsberettiget for aksjer som ikke omfattes av fritaksmodellen. Det er naturlig med samme avgrensning. Det var et bevisst valg fra lovgiver om å gi fradrag for andre kostnader som er direkte knyttet til aksjeeierposisjonen og som ikke kan settes til side ved innskrenkende ordlydsfortolkning. Kildeskatt er ikke av en annen art enn andre direkte kostnader som alle er fradragsberettiget.

I utgangspunktet er innføringen av tre prosent-regelen i 2008 ikke relevant for tolkningen av skatteloven § 6-24, men det vises til at det ble innført en sjablongmessig reversering når en fant fradragsretten i skatteloven § 6-24 for liberal. Regelen ble imidlertid ikke endret.

Sentralskattekontorets vedtak for 2006 og 2007 – de avledede ankene

Prinsipalt anføres at tingrettens avgjørelse er en dom i tvistelovens forstand, og at sentralskattekontoret har truffet et materielt ligningsvedtak i endringssak, jf. ligningsloven § 11-1. Søksmål er da tatt ut innen seks månedersfristen, og ligningen skal derfor realitetsbehandles av domstolen. Sentralskattekontorets vedtak bygger utelukkende på materielle vurderinger og er i realiteten vedtak i endringssak i ligningslovens forstand. Alle forhold som skulle tillegges vekt etter ligningsloven § 9-5 nr 7, var til stede da sentralskattekontoret traff vedtaket 1. november 2011. Det var ikke nødvendig med en inngående behandling av det materielle spørsmålet, da resultatet ville være det samme som i klagesaken for TEI for årene 2008 og 2009.

Subsidiært anføres at tvisteloven § 29-7 gir rett til å inngi avledet anke over tingrettens avgjørelse. Det skilles ikke mellom anke over dommer og anke over kjennelser. Det eneste som unntas er anker over saksbehandlingen.

Under enhver omstendighet er det begjært oppfriskning for en eventuell fristoversittelse. Vilkårene for oppfriskning er tilstede.

Det er nedlagt slik påstand vedrørende Telenor East Invest AS:

1. Statens anke forkastes.
2. Sentralskattekontorets vedtak av 1. november 2011 vedrørende ligningen for Telenor East Invest AS for inntektsåret 2007 oppheves. Ved ny ligning innvilges fradrag for kildeskatt i henhold til skattelovens § 6-24.
3. Telenor East Invest AS tilkjennes saksomkostninger for tingretten og lagmannsretten.

Det er nedlagt slik påstand vedrørende Telenor Mobile Communication AS:

1. Statens anke forkastes.

2. Sentralskattekontorets vedtak av 1. november 2011 vedrørende ligningen for Telenor Mobile Communication AS for inntektsårene 2006 og 2007 oppheves. Ved ny ligning innvilges fradrag for kildeskatt i henhold til skattelovens § 6-24.

3. Telenor Mobile Communication AS tilkjennes saksomkostninger for tingretten og lagmannsretten.

Lagmannsrettens bemerkninger

Skatteklagenemndas vedtak for 2008 og 2009

Skatteklagenemnda traff vedtak 26. oktober 2011 for ligningsåret 2008 og 2009 for Telenor East Invest AS, og vedtak 24. november 2011 for ligningsåret 2009 for Telenor Mobile Communications AS. I begge vedtakene ble det lagt til grunn at betalt kildeskatt på utbytte av utenlandske aksjer, ikke er fradragsberettiget for den del av utbyttet som er unntatt beskatning. For inntektsåret 2009 ble det for begge selskapene innrømmet et inntektsfradrag for betalt kildeskatt etter tre prosent-regelen i skatteloven § 2-38 sjette ledd. Saken omfatter ikke denne delen av vedtakene.

Partene er enige om faktum i saken, og problemstillingen er den samme for begge selskapene slik at vedtakene behandles under ett.

Frem til ligningsåret 2004 var aksjeutbytte som norske selskaper mottok fra utenlandske selskaper, en skattepliktig inntekt etter skatteloven § 5-1(1). Kostnad som var «pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt», var fradragsberettiget etter hovedregelen i skatteloven § 6-1(1). Etter § 6-15 (1) som er en presisering av § 6-1, gis det fradrag for «skatt og avgift» på fast eiendom eller særskilt virksomhet eller yrke. Denne bestemmelsen har samme ordlyd som dagjeldende byskattelov § 38 første ledd litra f, og Høyesterett fastslo i avgjørelse inntatt i Rt-1928-1158 at betalte skatter og avgifter i utlandet var å anse som en særavgift som var fradragsberettiget etter § 38 første ledd litra f.

Praksis etter skatteloven § 6-15 har vært at det gis fradrag i norsk skattbar inntekt for betalt kildeskatt på aksjeutbytte i utlandet. Lagmannsretten finner det ikke nødvendig å gå nærmere inn på hvilke skatter og avgifter som det gis fradrag for.

Med virkning fra skatteåret 2004 ble den såkalte fritaksmetoden innført, hvoretter aksjegevinster og aksjeutbytte fra selskaper i EØS-land ble fritatt for skatteplikt etter skatteloven § 2-38 (2). Fritaksmetoden hindret kjedebeskatning samtidig som det ble større grad av skattemessig likebehandling av investeringer i Norge og utlandet. Regelen innebar at en selskapsaksjonær som hovedregel ble fritatt for beskatning av gevinst og utbytte av aksjer fra selskaper i EØS-land, samtidig som det ikke ble innrømmet fradragsrett for tap. Det ble ikke innført endringer i reglene om fradragsrett for gjeldsrenter, og det fremgår i forarbeidene at innføring av fritaksmetoden innebar at det ikke kunne kreves fradrag for andre kostnader enn gjeldsrenter som hadde tilknytning til inntekter som omfattes av fritaksmetoden, se Ot.prp.nr.1 (2004-2005) side 52.

Utbyttet som TMC mottok fra Kyivstar og Grameen Phone i 2006, 2007 og 2009, og utbyttet som TEI mottok fra VimpelComfaller i 2007-2009, falt inn under fritaksmetoden i skatteloven § 2-38 (2) og var således skattefrie inntekter. Det skulle da heller ikke gis fradrag for tap eller andre kostnader knyttet til aksjepostene, utover eventuelle gjeldsrenter.

Fra og med inntektsåret 2005 ble det innført en fradragsbestemmelse i skatteloven § 6-24 som fremstår som et unntak fra begrensningene i fradragsretten for kostnader knyttet til inntekter som faller inn under fritaksmetoden. Bestemmelsen lyder slik:

(1) Det gis fradrag for kostnad som pådras for å erverve inntekt som er fritatt for skatteplikt etter § 2-38.

(2) Det gis likevel ikke fradrag for ervervs- og realisasjonskostnader.

Tvistetemaet i saken er om betalt kildeskatt i utlandet er fradragsberettiget etter skatteloven § 6-24 (1), selv om utbyttet etter fritaksmetoden ikke er skattepliktig i Norge.

Det foreligger ikke rettspraksis som behandler denne problemstillingen, og det er ikke fremlagt ligningspraksis utover de vedtak som er tvistetema i saken. Juridisk teori har heller ikke direkte behandlet problemstillingen.

Skatteklagenemnda har i vedtakene 26. oktober og 28. november 2011 lagt til grunn at utenlandsk skatt må anses som en «kostnad» i bestemmelsens forstand, men at kildeskatten ikke kan anses for å være pådratt «for å erverve inntekt», jf. ordlyden i § 6-24 (1). Nemnda er av den oppfatning at kildeskatt i stedet må anses for å være en kostnad som kommer som en konsekvens av at det er ervervet inntekt. Det er vist til et tilsvarende resonnement i Brudvik mfl Skattelovkommentaren 2003/2004 side 395 vedrørende fradragsrett for norsk inntektsskatt. Etter nemndas syn taler bestemmelsens ordlyd mot at kildeskatt er omfattet av fradragsretten.

Skatteklagenemnda har videre begrunnet at det ikke gis fradrag etter skatteloven § 6-24 slik:

Skatteklagenemnda finner klar støtte i forarbeidene for at sktl. § 6-24 skal være en begrenset unntaksregel for «løpende eierkostnader» knyttet til skattefrie aksjeinntekter. Kildeskatt er kostnad av en annen art enn den type kostnader som er nevnt. Avgrensningsproblemer som Finansdepartementet peker på i Ot.prp.nr.1 (2005-2006) gjør seg heller ikke gjeldende for kildeskatt. På bakgrunn av uttalelser i forarbeidene er det etter nemndas syn klart at lovgiver ikke har ment at sktl. § 6-24 første ledd skal omfatte fradrag for utenlandsk skatt.

Hensynet til konsekvens og sammenheng i skattesystemet taler også for at det ikke foreligger rett til inntektsfradrag for kildeskatt knyttet til skattefrie aksjeinntekter. Det ville gi dårlig sammenheng i regelverket dersom det skulle innrømmes fradragsrett for utenlandske skatter uten at det forelå tilknytning til inntekt som var skattepliktig til Norge.

Uenigheten i saken er knyttet til hvorvidt tilknytningskravet er oppfylt. Skatteloven § 6-1 ikke har noen nærmere definisjon på hva som skal til for at kostnaden skal ha tilstrekkelig sammenheng med inntekten. Ulike former for sammenheng mellom inntekt og kostnad faller inn under bestemmelsen, herunder både kostnader i final og kausal sammenheng. Dette tilsier etter lagmannsrettens syn at kostnadsbegrepet etter § 6-24 (1) ikke kan tolkes for snevert. På den annen side nevner § 6-24 (1) kun kostnader som er pådratt for «å erverve inntekt», og ikke kostnader pådratt for å «vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt» som også er nevnt i § 6-1.

Etter tingrettens vurdering ligger ordlyden i § 6-24 (1) så tett opp til ordlyden i § 6-1, at lovgiver ikke kan ha ment at § 6-24 (1) skal anvendes annerledes enn § 6-1 i forhold til hvilke type kostnader som er fradragsberettiget, og at det på denne bakgrunn var behov for å gjøre et spesifikt unntak for ervervs- og realisasjonskostnader i § 6-24 (2).

Lagmannsretten er ikke enig i at ordlyden i § 6-24 (1) kan trekkes så langt. Dessuten var de kostnadene som det avgrenses mot i § 6-24 (2), heller ikke fradragsberettiget for selskaper utenfor fritaksmetoden, og unntaket får derfor begrenset betydning for vurderingen av hvorvidt kildeskatt var ment å være fradragsberettiget etter første ledd.

Innføringen av fradragsretten etter § 6-24 er omtalt i kapittel 15 i Ot.prp.nr 1 (2005-2006). Etter å ha redegjort for at fritaksmetoden medførte at kostnader tilknyttet aksjeinntekter ikke kunne føres til fradrag, ble det vist til at hensynet til et mer konsistent system for selskaps- og aksjonærbeskatningen likevel kunne tilsi visse tillem্পninger av utgangspunktet. Det ble uttalt følgende under punkt 15.1:

... Departementet foreslår å innføre fradragsrett for eierkostnader som ville vært fradragsberettiget før fritaksmetoden ble innført dvs. løpende eierkostnader med tilknytning til skattefrie aksjeinntekter mv. For kostnader som tidligere har vært aktiveringspliktige som en del av aksjenes kostpris, herunder ervervs- og realisasjonskostnader forslås ingen endring.

Det redegjøres nærmere for innføringen av § 6-24 i punkt 15.3:

Som følge av at det ikke er fradragsrett for løpende eierkostnader, er det oppstått et nytt skille mellom kostnader som har tilknytning til skattefrie aksjeinntekter og kostnader som har tilknytning til skattepliktige inntekter. Blant annet i større konsern hvor det er datterselskaper i land utenfor EØS-området, som dermed ikke er omfattet av fritaksmetoden, kan det være vanskelig å foreta riktig fastsettelse av kostnader som vedrører skattepliktige aksjeinntekter. Dette vil for eksempel være et problem for kostnader til administrasjon og strategi.

...

På denne bakgrunn foreslår departementet at det bør innføres et avgrenset unntak fra regelen i skatteloven § 6-1 som stiller krav om tilknytning mellom kostnad og skattepliktig inntekt. Etter departementets oppfatning bør det avgrenses mot kostnader som skal aktiveres og inngå i aksjens skattemessige kostpris (i samsvar med gevinstberegningsreglene for aksjonærer som ikke er omfattet av fritaksmetoden). Dette er en grensedragningsregning som er vel kjent i ligningspraksis og som dermed ikke reiser nye tolknings spørsmål. Det foreslås derfor at det innføres fradragsrett for løpende kostnader som er pådratt for å erverve skattefrie aksjeinntekter. Ved å oppstille krav om at kostnadene er pådratt for å erverve inntekt som er omfattet av fritaksmetoden, er det en forutsetning for fradragsrett at det er tilstrekkelig nær sammenheng mellom kostnad og inntekt i samsvar med det alminnelige vilkår for fradrag i skatteloven § 6-1.

Det fremheves i siste avsnitt at det gis et avgrenset unntak fra § 6-1, og at det er løpende kostnader som er pådratt for å erverve skattefrie aksjeinntekter som omfattes. Slik lagmannsretten ser det er det ikke naturlig at unntaket også omfatter betalt kildeskatt, som vanskelig kan sies å være noen løpende kostnad til administrasjon og strategi. Retten finner en viss støtte for dette syn i Ole Gjems-Onstad: Norsk bedriftsskatterett (7. utgave 2008) hvor det på side 186 under punkt 25.4 sies at § 6-24 må omfatte utgifter til å forvalte alle

kvalifiserende objekter som går inn under skatteloven § 2-38 annet ledd. Det er ikke naturlig å behandle utenlandsk kildeskatt som en forvaltningsutgift.

Av det ovenfor siterte fra forarbeidene fremgår at det etter innføringen av fritaksmetoden, var blitt vanskelig å skille mellom de kostnadene som hadde tilknytning til skattefrie aksjeinntekter, og de kostnadene som hadde tilknytning til skattepliktige inntekter, og at dette nødvendiggjorde en lovendring. Slik lagmannsretten ser det oppstår det ikke avgrensingsproblemer knyttet til pådratt kildeskatt, noe som tilsier at denne type kostnader ikke er ment å gi fradragsrett etter § 6-24 (1).

Staten har anført at det hadde vært naturlig å vise til skatteloven § 6-15 i forarbeidene dersom det var hensikten at § 6-24 skulle omfatte kildeskatt. Fradragsretten for kildeskatt må anses som etablert praksis etter skatteloven § 6-15, og det kan stilles spørsmål ved om den hevdvunne praksis om fradraget for kildeskatt kun gjelder dersom aksjeutbyttet er skattepliktig inntekt. Det er vist til at høyesterettsdommen i 1928 ble avsagt under et annet skatteregime, og at dette må få betydning for rekkevidden av § 6-24. Ankemotparten har på sin side anført at § 6-24 var en vel gjennomtenkt lovbestemmelse, og at det ville ha fremkommet i forarbeidene dersom fradragsretten ikke skulle gjelde for kildeskatt. Det er vist til at § 6-15 er kun en presisering av § 6-1, og det på denne bakgrunn ikke er noen forutsetning for fradrag at § 6-15 er nevnt.

Lagmannsretten finner at mye kan tale for statens argument, sett hen til at offentlige skatter og avgifter er av en annen karakter enn de fradragene som er nevnt i forarbeidene. På den annen side kan lagmannsretten ved tolkningen av § 6-24 ikke se bort fra at § 6-15 anses for å være en presisering av fradragsretten etter § 6-1, og at dette må få betydning.

Ved Ot.prp.nr.1 (2008-2009) ble det foreslått en regel der en andel av skattefrie inntekter etter skatteloven § 2-38 skulle inntektsføres. Det ble under punkt 6.3 uttalt at inntektsføringen kunne ses som en reversering av fradragsførte kostnader, og det ble vist til at særregelen i § 6-24 var for liberal og ikke godt begrunnet. Det ble heller ikke i disse forarbeidene nevnt noe om at kildeskatt var fradragsberettiget, men lagmannsretten kan vanskelig se hvilken betydning dette kan få for vår sak slik den var lagt opp.

Hensynet til symmetri var en del av begrunnelsen for innføring av § 6-24. Fritaksmetoden innebærer at eierkjeder ses under ett i forhold til beskatning, og dette kan tale for fradragsrett uavhengig av hvilket selskap i kjeden som pådrar seg utgiftene. Dessuten er kildeskatten utenfor fritaksmetodens anvendelsesområde fortsatt fradragsberettiget, og det kan anses som et brudd med hensynet til sammenheng i rettssystemet dersom fradragsrett ikke også skulle gjelde innenfor fritaksmetodens område. På den annen side må det tas hensyn til at aksjeutbytte utenfor fritaksmetodens område blir inntektsbeskattet, og det taler mot hensynet til konsekvens og harmoni i skattesystemet dersom utenlandsk kildeskatt skulle være fradragsberettiget uten at aksjeutbyttet er skattepliktig i Norge.

Etter en samlet vurdering er lagmannsretten under en viss tvil kommet til at selskapene ikke har krav på fradrag for betalt kildeskatt etter skatteloven § 6-24 for årene 2008 og 2009, og det er da ikke grunnlag for påstanden om at skatteklagenemndas vedtak av 26. oktober 2011 for Telenor East Invest AS og vedtak av 24. november 2011 for Telenor Mobile Communications AS skal oppheves.

På denne bakgrunn frifinnes staten v/ Sentralskattekontoret for storbedrifter.

Sentralskattekontorets vedtak for ligningsåret 2006 og 2007

Staten har anført at de avledede ankene for inntektsårene 2006 og 2007 skal avvises, da ankene er fremsatt etter ankefristens utløp.

Tingrettens avgjørelse om avvising, domsslutningens punkt 2 i begge sakene, skulle vært avsagt som kjennelse, jf. tvisteloven § 19-1(2) jf. (4). Det løper selvstendige ankefrister over en dom og kjennelse selv om de er avsagt i samme dokument. Som en følge av dette er det ikke anledning til å erklære avledet anke over slutningenes punkt 2 i anken over dommen, jf. § 29-7 jf. § 29-2. Det vises til Schei m.fl.: Tvisteloven – kommentarutgave (2. utgave, 2013) side 603, hvor det fremgår at en anke over en avgjørelse om avvising, skal behandles som en anke over kjennelser selv om retten har betegnet hele avgjørelsen en dom.

Lagmannsretten er på dette grunnlag kommet til at ankene over avvising av ligningen for ligningsåret 2006 og 2007 er for sent fremsatt.

Anken over avvisingen ble fremsatt som avledet anke i anketilsvaret for hovedankene 14. januar 2013. I anketilsvar 29. januar 2013 nedla staten påstand om at ankene måtte forkastes. Etter at lagmannsretten hadde reist spørsmål om de avledede ankene måtte avvises som for sent fremsatt, nedla staten påstand om avvising ved prosesskriv 26. mars. Ved prosesskriv 10. april imøtegikk TMC og TEI at ankene var for sent fremsatt, men begjærte under enhver omstendighet oppfriskning for fristoversittelse.

Etter tvisteloven § 16-12 (3) kan retten gi en part oppfriskning for fristoversittelse etter en konkret vurdering av om det ville være urimelig å nekte parten videre behandling på grunn av forsømmelsen. Det skal foretas en bred og samlet vurdering, hvor det særlig skal legges vekt på forsømmelsens karakter, partens interesse i å foreta prosesshandlingen og hensynet til motparten.

Ingen av prosessfullmektigene var klar over problemstillingen før lagmannsretten reiste spørsmålet om avvising i brev 30. mars 2013, og begjæring om oppfriskning ble fremsatt relativt raskt etter dette. Disse forhold tilsier at begjæringen tas til følge, men hensynet til å oppnå en materielt riktig avgjørelse er også et viktig moment. Lagmannsretten kan ikke se at det foreligger feil ved tingretten avgjørelse, og viser herunder til tingrettens bemerkninger om at TMC og TEI kan anmode skattekontoret om en fornyet behandling av ligningen for 2006 og 2007 dersom det i ettertid viser seg at det var foretatt en uriktig vurdering av det materielle spørsmålet.

Lagmannsretten gir på denne bakgrunn ikke oppfriskning for fristoversittelse etter tvisteloven § 16-13 (3), og de avledede ankene avvises.

Saksomkostninger

Staten har vunnet saken for lagmannsretten fullt ut og har etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd rett til å få dekket sine saksomkostninger av motparten. Lagmannsretten finner at tungtveiende grunner tilsier at TMC og TEI fritas for erstatningsansvaret da retten har funnet saken tvilsom og at selskapene hadde rimelig grunn for å reise sak, jf. tredje ledd bokstav a. Saksomkostningene knyttet til spørsmålet om avvising og oppfriskning har vært av beskjedne karakter i forhold til de øvrige spørsmålene saken har reist, og tilkjennes derfor ikke.

På samme bakgrunn tilkjennes heller ikke saksomkostninger for tingretten i hovedsaken.

Dommen og kjennelsen er enstemmig.

Avgjørelsen er ikke avsagt innen lovens frist på grunn av uforutsett fravær.

Domsslutning

I saken mellom staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter og Telenor East Invest AS:

- 1. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.*
- 2. Saksomkostninger for tingrett og lagmannsrett tilkjennes ikke.*

I saken mellom staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter og Telenor Mobile Communications AS:

- 1. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.*
- 2. Saksomkostninger for tingrett og lagmannsrett tilkjennes ikke.*

Slutning i kjennelse

I saken mellom staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter og Telenor East Invest AS:

- 1. Anken avvises.*
- 2. Saksomkostninger tilkjennes ikke.*

I saken mellom staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter og Telenor Mobile Communications AS:

- 1. Anken avvises.*
- 2. Saksomkostninger tilkjennes ikke.*

SKN 14-021 Salg av aksjer, tilleggsskatt.

Lovstoff: Skatteloven § 10-31, § 9-2, ligningsloven § 9-6, § 10-2 og § 10-4.

Borgarting lagmannsrett: Dom av 7. februar 2014, **sak nr.:** LB-2012-93202-2

Dommere: Lagdommer Einar Kaspersen, lagdommer Svein Kristensen, ekstraordinær lagdommer Rakel Surlien. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2011-108620 – Borgarting lagmannsrett LB-2012-93202-2 (12-093202ASD-BORG/03). **Anke til Høyesterett ikke tillatt fremmet, HR-2014-881-U.**

Ankende part: A (advokat Torbjørn Kolås Sognefest)

Ankemospart: Staten v/Skatt Øst (advokat Trine Christin Riiber).

Sammendrag: Skattyter solgte samtlige aksjer i et selskap han var eeneier av til et annet selskap han også var eeneier av. Skatt øst gevinstbeskattet skattyter for salget. Han ble også ilagt tilleggsskatt Skatteytters anførsel om at aksjene ikke var realisert førte ikke frem i lagmannsretten. Endringen av ligningen var rettidig, og det var grunnlag for 30 prosent tilleggsskatt.

Saken gjelder gyldigheten av Skatt østs vedtak av 12. april 2011 om endring av As ligning for inntektsårene 2006 og 2007. Endringen gjelder gevinstbeskatning av salg av aksjer. Endringsvedtaket omfatter også ileggelse av tilleggsskatt.

A kjøpte den 12. september 2002 100 % av aksjene i Euroteam AS. Gjennom dette firmaet drev han med videresalg av billetter til større kultur- og idrettsarrangementer i Norge og utlandet. A var styreleder og daglig leder i Euroteam AS frem til 17. august 2004. B overtok da som styreleder.

1. februar 2006 stiftet A selskapet Uncus AS. A var eeneier av selskapet. B ble valgt til styreleder i Uncus AS. Det var ingen daglig leder eller ansatte i Uncus AS, som skulle være et holdingselskap. B var fortsatt også styreleder i Euroteam AS.

Den 1. desember 2006 ble det inngått avtale om kjøp av aksjer i Euroteam AS mellom A og Uncus AS. Avtalen gjaldt samtlige 150 aksjer i Euroteam AS, og kjøpesummen for aksjene var kr 4 250 000. Det heter i avtalen pkt. 3 at

«Partene er enige om å gjennomføre overdragelse og flytting av selskapet i henhold til denne avtalen fredag 1. desember 2006 («Overdragelsen».)»

På Overdragelsen skal Uncus AS overføre kjøpesummen til Selger. Oppgjør kan finne sted i mellomregning mellom Uncus AS og A.»

Salget av aksjene i Euroteam til Uncus AS ble innmeldt den 6. februar 2007 til skattemyndighetene gjennom Altinn, mens salget fra A ble innmeldt den 12. mars 2007. Begge meldinger ble innsendt på vegne av Euroteam AS ved styreleder B. B har i lagmannsretten opplyst at han den 12. mars 2007 også sendte inn melding til Altinn om at A var eier av aksjene.

Salget av aksjene i Euroteam AS ble ikke innført i aksjeboken til Euroteam AS.

Oslo likningskontor sendte den 30. mars 2007 oppgave over aksjer og grunnfondsbevis 2006 (skjema RF 1088) til A. Oppgaven var basert på de opplysningene Euroteam AS hadde meldt in til Altinn. I oppgaven står det at A hadde hatt en skattepliktig gevinst på kr 4 094 000. Beløpet utgjør differansen mellom salgssummen på kr 4 250 000 og inngangsverdien på kr 155 124.

Det fremgår videre av oppgaven at A ved inngangen til 2006 hadde 150 aksjer i Euroteam AS, og at han ved utgangen av året hadde 0 aksjer. Det fremgår videre at han ved inngangen til 2006 hadde 0 aksjer i Uncus AS og at han ved utgangen av året hadde 100 aksjer.

Oppgaven ble rettet av A. Den skattepliktige gevinst ble strøket over og rettet til 0. A undertegnet oppgaven 28. juni 2007.

A mottok ikke oppgjør for aksjene i henhold til avtalen med Uncus AS. Den 17. august 2007 sendte han følgende e-post til B:

Til Uncus AS v Styrets Formann

Etter gjentatte purringer på oppgjøret for aksjene i Euroteam AS – solgt til Uncus AS i 2006 – heves nå avtalen grunnet manglende betaling. Jeg ber om at aksjene tilbakeføres meg umiddelbart.

A sendte den 29. august 2007 inn rettet selvangivelse for 2006. Han opplyste her at

Gevinst aksjesalg feil og vedlegget er rettet. Den 01.12.2006 signerte jeg en avtale som gjaldt salg av aksjer i selskapet Euroteam AS org 967716022 til Uncus AS. Salgssum var satt til 4.250.000,-.

Jeg mottok aldri oppgjør for aksjene. Handelen ble kansellert og aksjene er returnert meg. Ettersom handelen aldri gikk igjennom er det ingen realisering av gevinst.

De endrede opplysninger ble lagt til grunn for den ordinære ligningen for 2006.

Den 19. september 2007 ble det inngått en ny avtale mellom Uncus AS ved styreleder B og A om kjøp av aksjene i Euroteam AS. Kjøpesummen for samtlige 150 aksjer i Euroteam AS var på kr 500 000. Det heter i avtalen at

Partene er enige om å gjennomføre overdragelse og flytting av selskapet i henhold til denne avtalen fredag 19. september 2007 (« Overdragelsen »).

På Overdragelsen skal Uncus AS overføre kjøpesummen til Selger. Oppgjør kan finne sted i mellomregning mellom Uncus AS og A.

Med unntak av pris og oppgjør dato er avtalen identisk med den som ble inngått 1. desember 2006.

I selvangivelsen for 2007 oppga A salget av 19. september 2007 og en skattepliktig gevinst på kr 341 618. Dette ble lagt til grunn ved den ordinære ligning.

Skatt øst sendte den 3. mars 2009 brev til A med varsel om endring av ligningen for 2006.

Den 17. april 2011 fattet Skatt øst vedtak i saken der alminnelig inntekt for 2006 ble øket med kr 4 094 087. A ble også ilagt en tilleggsskatt på 30 %, beregnet av skatt av kr 4 094 087. For inntektsåret 2007 ble alminnelig inntekt redusert med kr 4 094 087. Skattekontorets vedtak er ikke påklaget.

Ved stevning av 30. juni 2011 til Oslo tingrett reiste A sak mot Skatt øst med påstand om at vedtaket av 17. april 2011 oppheves.

Oslo tingrett avsa 18. april 2012 dom med slik domsslutning:

1. Staten ved Skatt øst frifinnes.
2. A dømmes til å erstatte staten ved Skatt øst sakskostnader med 336 450 – trehundreogtrettisekstusen firehundreogfemti – kroner inn 2 – to – uker fra forkynnelse av dommen.

A har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Ankeforhandling er holdt 21. og 22. januar 2014 i Borgarting lagmannsretts hus. A møtte sammen med sin prosessfullmektig. Staten møtte ved sin prosessfullmektig. Til stede var også representanter for skatteetaten, Elisabeth Dons Wankel (begge dager) og Geir Frantzen (første dag). A og tre vitner avga forklaring. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

A har i hovedtrekk anført:

A oppga korrekte og fullstendige opplysninger til likningsmyndighetene i forbindelse med selvangivelsen for 2006. Han oppga at handelen aldri gikk igjennom slik at det ikke var noen realisering av gevinst. Han oppga også rett antall aksjer i Euroteam AS og Uncus AS.

Det fremgår av vedtaket at den eneste opplysningen skattemyndighetene manglet var opplysningen om at det selskapet som ikke betalte, Uncus AS, var eiet 100 % av A. Dette var imidlertid en opplysning likningskontoret selv kjente til gjennom kontroll og bokettersyn før, under og etter at avtalen ble hevet.

Opplysningene var uansett lett tilgjengelige for skattemyndighetene gjennom offentlige registre.

Fristen på to år for å endre ligningen utløp dermed 1. januar 2009, jf. likningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a. Fristen var således passert da skattemyndighetene første gang tok opp spørsmål om endring den 13. mars 2009 og da vedtaket ble truffet den 12. april 2011. Vedtaket må alene av denne grunn oppheves.

A anfører subsidiært at den materielle delen av Skatt østs sitt vedtak er ugyldig og derfor må oppheves.

Det rettslige utgangspunktet er at det er et vilkår for skatteplikt at avtalen faktisk er blitt realisert, jf. skatteloven § 5-1, jf. § 9-2 første ledd bokstav a. Avtalen ble aldri realisert.

Overdragelsen ble ikke innført i aksjeeierboken. Dette var et bevisst valg og trekker klart i retning av at aksjene aldri ble overført, jf. Lignings-ABC 2013 side 7, der det fremkommer at det vil være den som er registrert i aksjeboken som normalt er den virkelige eier av aksjene.

Subsidiært anføres at begge parter uansett hadde rettslig krav på å heve avtalen. Dette ble også gjort. B hevet avtalen på vegne av Uncus AS våren 2006, og A kansellerte avtalen da han ikke fikk betaling for aksjene, jf. også e-post av 17. august 2006. A hadde gjentatte ganger purret på betaling. Uncus AS hevet avtalen fordi det ble avdekket forhold som viste at Eureoteam AS ikke på langt nær hadde den verdien som forutsatt. Etter at avtalen ble inngått, ble det således fremsatt varsel om erstatningskrav fra flere utenlandske selskaper, svartebørsloven trådte i kraft og det ble i april 2006 gjennom bokettersyn avdekket store latente skattekrav. Det forelå således vesentlige mangler som ga grunnlag for heving.

Å beslutte å heve avtalen var logisk, naturlig og markedsmessig rett, noe som ethvert fornuftig styre i en hvilken som helst virksomhet ville ha gjort i liknende tilfelle. Det hadde ingen betydning at det var snakk om nærstående.

Dersom retten skulle komme til at vilkårene for heving ikke er til stede, anføres at kjøpet ble opphevet eller annullert. Kjøpet ble rett og slett ikke noe av, kjøpet ble annullert. Annullering medfører, som heving, ingen realisering.

Det er heller ikke avgjørende, slik det fremkommer av vedtaket, hva som ville være en «Korrekt og logisk misligholdssanksjon». Avgjørende er at de de facto hevet avtalen. I alle tilfelle ble den annullert og ikke realisert.

For det tilfelle at retten finner at aksjene ble realisert, anføres at vilkårene for å ilegge tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 ikke er til stede. Vilåret for å ilegge tilleggsskatt er at det foreligger klar sannsynlighetsovervekt for at skatteyteren har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Det er ikke tilfelle. A ga alle relevante faktaopplysninger til skattemyndighetene. Uansett må As situasjon anses som unnskyldelig slik at tilleggsskatt ikke skal ilegges, jf. ligningsloven § 10-3 første ledd.

Atter subsidiært anføres at det ikke er grunnlag for å anvende høyere sats enn 15 % straffeskatt. Det vises til ligningslov § 10-4 (slik den lød før 1. januar 2010) der det fremgår at satsen skal være 15 % når de manglende opplysninger gjelder forhold som lett kan kontrolleres ved opplysninger ligningsmyndighetene ellers rår over.

Når det gjelder fastsettelsen av grunnlaget for tilleggsskatt har Skatt øst uriktig lagt til grunn en bruttoberegning og ikke nettoberegning basert på den påståtte gevinst på kr 4 094 087 uten å ta hensyn til det korresponderende aksjetapet i inntektsåret 2007, og det faktum at As reelle gevinst utgjorde kr 344 876.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Skatt østs vedtak av 12. april 2011 oppheves.
2. Skatt øst betaler As sakskostnader for Oslo tingrett og Borgarting lagmannsrett.

Staten v/Skatt Øst, har i hovedtrekk anført:

Endringsvedtaket er gyldig både hva gjelder den skattemessige behandling av tilbakeføringen av aksjene i Euroteam AS til ankende part i august 2007, og hva gjelder tilleggsskatt.

Avtalen mellom ankende part og Uncus AS av 1. desember 2006 innebærer en skattemessig realisasjon, slik at gevinsten er skattepliktig, jf. skatteloven § 5-1, jf. § 9-2 første ledd bokstav a, med mindre avtalen ble hevet fordi en av partene hadde rettslig adgang til dette.

Ankende part har anført at aksjene ikke er overlevert ettersom aksjesalget ikke er ført inn i aksjeeierboken. Som tingretten riktig bemerker, er innføring i aksjeeierboken ikke en nødvendig forutsetning for å utøve rettigheter for kjøper. Det vises til aksjeloven § 4-2 første ledd hvor det står at erververen kan utøve rettigheter som tilkommer en aksjeeier «... når ervervet er meldt eller godtgjort ...» Denne betingelsen er oppfylt ved melding av salg/kjøp av aksjene den 6. februar og 12. mars 2007.

Staten er av den oppfatning at ingen av partene hadde hevingsrett, og at ankende parts anførsler om at begge parter hadde hevingsrett er uforenelige i det den ene partens hevingsrett i tilfelle utelukker at den andre parten hadde tilsvarende rett. Ankende part frafalt under hovedforhandlingen i tingretten at Uncus AS hadde hevingsrett. Anførselen er fremsatt på nytt i sluttinnlegget for lagmannsretten. Det som har vært anført og ankende parts opptreden i denne forbindelse, underbygger at det ikke har skjedd en rettmessig heving fra noen av partene, men en frivillig omgjøring av avtalen av 1. desember 2006.

A ga uriktige og ufullstendige opplysninger i sin selvangivelse. Han oppga ikke at han eide alle aksjene i Uncus AS. Skattemyndighetene fikk derved ikke tilstrekkelige opplysninger til selv å foreta en korrekt rettslig vurdering av «kanselleringen». Det som ble opplyst ga heller ikke skattemyndighetene noen foranledning til å etterspørre ytterligere opplysninger.

Toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 får etter dette ikke anvendelse i saken. Spørsmål om endring er tatt opp innen 10-årsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 1.

A har gitt ligningsmyndighetene uriktige og ufullstendige opplysninger i selvangivelsen. Vilkårene for å ilegge tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 er følgelig til stede. Unntaksbestemmelsen i § 10-3 første ledd bokstav b kommer ikke til anvendelse da det ikke foreligger unnskyldelige forhold.

Etter statens syn er det korrekt å anvende en tilleggsskatt på 30 %. Aktuelle opplysninger for bokettersynet forelå ikke på tidspunktet for ligningen, og korrekte opplysninger var ikke lett tilgjengelige for ligningsmyndighetene.

Det foreligger ingen tidfestingsfeil, jf. ligningsloven § 10-4 fjerde ledd, men uriktige/mangelfulle opplysninger knyttet til transaksjonen 1. desember 2006. Det er således korrekt foretatt en bruttoberegning.

Staten v/ Skatt øst har lagt ned slik påstand:

1. Anken forkastes.

2. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakskostnader for lagmannsretten.

Lagmannsretten har kommet til samme resultat som tingretten og bemerker:

Gevinst ved realisasjon av aksjer regnes som skattepliktig inntekt, jf. skatteloven § 10-31 første ledd. Realisasjon omfatter overføring av eiendomsrett mot vederlag, herunder salg, jf. skatteloven § 9-2 første ledd bokstav a.

Det er ikke tvilsomt eller omtvistet at avtalen av 1. desember 2006 mellom A og Uncus AS er en avtale om overføring av aksjer mot vederlag. Det er imidlertid omtvistet om avtalen ble gjennomført. Dersom retten skulle komme til at avtalen ble gjennomført, er partene uenige om A og/eller Uncus AS hevet avtalen fordi de hadde rettslig krav på dette, eller om aksjene ble tilbakeført fordi partene ble enige.

Overdragelse

Lagmannsretten legger på bakgrunn av forklaringer fra A og B til grunn at A ønsket å selge seg ut av Euroteam AS og Uncus AS og at B ønsket å overta selskapene. Retten legger videre til grunn at begge var tilfreds med den pris som ble avtalt for aksjene 1. desember 2006. Begge var klar over at Uncus AS ikke hadde penger, men det var penger i «systemet». B forklarte at han og hans selskaper hadde penger å skyte inn. Både A og B forklarte at de oppfattet at salget ville være gunstig skattemessig for A. Revisor hadde snakket om Risk-verdier.

Det fremgår av kjøpsavtalen av 1. desember 2006 at overdragelse og oppgjør finner sted den 1. desember 2006. Oppgjør skulle skje ved overføring av kjøpesummen til A eller i mellomregning mellom Uncus AS og A. Ordlyden i avtalen trekker etter lagmannsrettens vurdering klart i retning av at Uncus AS ervervet aksjene 1. desember 2006.

Avtalen er en standardavtale og inneholder flere poster som ikke synes aktuelle for avtalen mellom Uncus AS og A. Lagmannsretten viser til avtalens punkt 4 om « selgerens ansvar og kjøpers due diligence ». Due diligence var aldri aktuelt. Partene, A og Uncus AS ved styreleder B, var videre klar over at regnskapsmaterialet i Euroteam AS var mangelfullt og at det ikke var utarbeidet i samsvar gjeldende lover og regnskapsregler mv. Det synes videre underforstått at oppgjør ikke ville skje 1. desember 2006. Begge var klar over at Uncus AS ikke hadde penger på konto. Det synes heller ikke som om det var grunnlag for mellomregning mellom Uncus AS og A.

Uncus AS står som kjøper, og avtalen er undertegnet av B i egenskap av styreleder i Uncus AS. Lagmannsretten finner det imidlertid utvilsomt at så vel A som B var klar over at salget var et ledd i Bs planer om å overta begge selskaper og As planer om å selge seg ut. Retten viser til begges forklaringer herunder Bs forklaring om at han og/eller hans selskaper ville skaffe til veie pengene.

I henhold til aksjeloven § 4-12 skal erververen av en aksje straks sende melding til selskapet om sitt aksjeerwerb. Om bestemmelsen heter det i Aarbakke m.fl. Aksjeloven og allmennaksjeloven Kommentartutgave, 2012, side 248:

Meldeplikten påhviler erververen. Meldingen gir selskapet grunnlag for å føre den nye eieren inn i aksjeeierboken eller utøve aksjerettigheter uten innføring i aksjeeierboken, jf. § 4-2 første ledd. [... ..].

Spørsmålet om når aksjen skal anses ervervet, avhenger av avtalen mellom kjøper og selger.

Erververen av aksjene var Uncus AS. Styreleder i Uncus AS, B, var også styreleder i Euroteam AS. Euroteam AS var således kjent med ervervet. Innføring i aksjeeierboken var etter dette ikke nødvendig for at Uncus AS skulle kunne utøve sine rettigheter som aksjeeier. Manglende innføring i aksjeeierboken kan således ikke tillegges vekt ved vurderingen av om salget er gjennomført.

B registrerte salget/kjøpet i Altinn henholdsvis 6. februar og 12. mars 2007. Lagmannsretten er av den oppfatning at dette viser at B som styreleder i så vel

Uncus AS som Euroteam AS mente at aksjene var overført. Registreringen har ellers ingen mening. Lagmannsretten kan vanskelig se at A kunne ha en annen oppfatning av situasjonen. Retten viser til det nære forretningsmessige forholdet mellom B og A og om deres felles plan. Lagmannsretten viser videre til kommentaren til vedlegg 4 til selvangivelsen for 2006 der A om salget av aksjene i Euroteam opplyser at «handelen ble kansellert og aksjene returnert meg». Retten viser også til As e-post av 17. august 2006 til B der A ber om at « aksjene tilbakeføres meg».

Lagmannsretten legger etter dette til grunn at A overdro aksjene i Euroteam AS til Uncus AS 1. desember 2006. Gevinsten ved salget er etter dette i utgangspunktet skattepliktig, jf. skatteloven § 10-31 første ledd, jf. skatteloven § 9-2 første ledd bokstav a.

Heving

Spørsmålet blir om det likevel ikke skal anses å foreligge en realisasjon på grunnlag av etterfølgende heving av avtalen. Om heving/omgjøring heter det i Lignings-ABC for 2006 side 834:

3.11 Spesielt om heving/omgjøring av avtale

- - -

Blir en salgsavtale hevet med tilbakelevering av salgsgjenstanden fordi en av partene har rettslig krav på dette, anses det ikke å ha funnet sted en realisasjon, verken ved den opprinnelige overdragelsen eller ved tilbakeleveringen. Det kan f.eks. være at salgsavtalen blir hevet fordi det foreligger en vesentlig mangel ved varen. Omgjøres en salgsavtale på grunnlag av at partene blir enige om dette av andre grunner etter at realisasjonen er gjennomført, anses både den opprinnelige overdragelsen, tilbakelevering av salgsgjenstanden og eventuell levering av ny salgsgjenstand som hver sin realisasjon.

A har anført at han har hevet avtalen fordi han ikke fikk penger. B har på vegne av Uncus AS anført at selskapet har hevet pga. vesentlige mangler. Det stod vesentlig dårligere til med Euroteam AS enn forutsatt ved avtaleinngåelsen. Det viste seg å være et «råttent selskap», forklarte han i lagmannsretten.

Lagmannsretten bemerker innledningsvis til anførselene at kun en av partene i avtaleforholdet kan ha hevingsrett i det den enes hevingsrett utelukker den andres hevingsrett. Lagmannsretten er imidlertid av den oppfatning at ingen av partene hadde rettslig krav på å heve avtalen.

B var styreleder i Euroteam AS og Uncus AS. Han hadde vært styreleder i Euroteam AS siden 17. august 2004. Han hadde således god kjennskap til Euroteam AS og selskapets drift, herunder selskapets mangelfulle regnskapsføring. Denne kunnskap hadde han også i egenskap av styreleder i Uncus AS. Uncus AS, som ikke hadde ansatte, hadde således samme kunnskap som B. Lagmannsretten er videre overbevist om at A, som eneeier av Euroteam AS og eneeier av Uncus AS hadde samme kunnskap.

B var kjent med at det sommeren 2006 var innledet bokettersyn hos Euroteam AS. Han var i denne forbindelse kjent med at skattemyndighetene etterlyste regnskapsmaterieell og at det var mangelfull dokumentasjon av utgifter. Dette var bl.a. påpekt i brev av 24. august 2006 fra Skattekrimenheten for Oslo og Akershus til Euroteam AS ved styrets leder B, der det på side 3 heter:

Hvis utgiftspostene ikke dokumenteres kan konsekvensen bli at selskapet ikke får skattemessig fradrag for utgiftene, og/eller at personer som har mottatt godtgjørelser/fordeler vil få økning i sin personlige inntekt med påfølgende skattekrav, samt at det kan bli tillegg i arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget for selskapet.

B måtte videre være kjent med hvorvidt Euroteam AS hadde eller kunne fremskaffe dokumentasjon.

Lagmannsretten er av den oppfatning at det ikke fremkom opplysninger om selskapets økonomiske situasjon etter avtaleinngåelsen som B og dermed Uncus AS ikke var kjent med ved avtaleinngåelsen.

Euroteam AS mottok vinteren 2007 varsel om erstatningskrav fra utenlandske selskaper. Heller ikke dette kunne komme overraskende på B. Som styreleder i Euroteam AS måtte han være kjent med disse problemene. Denne kunnskapen hadde han også i egenskap av styreleder i Uncus AS. Tilsvarende gjelder for krav fra TNT Norge og den kommende svartebørsloven. Den trådte i kraft 1. juli 2007.

Lagmannsretten kan etter dette ikke se at det foreligger vesentlige kontraktsbrudd som ga Uncus AS rett til å heve avtalen, jf. prinsippet i kjøpsloven § 20 og § 39, som er anvendelig, jf. Rt-2008-1178 [kan vel være HR-2001-1178, Lovdatas anm.]

Etter lagmannsrettens vurdering hadde heller ikke A rett til å heve avtalen. Lagmannsretten viser til at aksjene var overdratt til Uncus AS, jf. drøftelsen ovenfor. Aksjene må i kjøpsrettslig

forstand anses overlevert til Uncus AS, og A kan da bare heve avtalen på grunn av manglende betaling dersom det var tatt forbehold om dette i avtalen, jf. prinsippet i kjøpsloven § 54 første, jf. fjerde ledd. Slikt forbehold ble ikke tatt.

Ingen av partene hadde således rettslig krav på å heve avtalen. Lagmannsretten legger til grunn at aksjene ble tilbakeført A etter at partene kom til enighet om dette vår/sommer 2007.

Overdragelsen av 1. desember 2006 er etter dette gjenstand for gevinstbeskatning.

Endringsfristen

Spørsmål om endring av ligningen kan ikke tas opp mer enn to år etter inntektsåret når skatteyteren ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 1, jf. nr. 3 bokstav a.

Varsel om endring av ligningen er datert 3. mars 2009. To-års fristen er således overskredet. Varselet er imidlertid innenfor den generelle ti-års fristen i § 9-6 nr. 1.

I følge ligningsloven § 4-1 skal skatteyteren «bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt», og han skal gjøre «oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret». Foruten at skatteyteren i selvangivelsen og andre ligningsskjemaer skal fylle ut aktuelle poster, skal han i selvangivelsen ved vedlegg også gi «andre opplysninger som har betydning for gjennomføringen av ligningen», jf. § 4-3 nr. 1.

Om forståelsen av ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a, heter det i Rt-2009-1339 [skal være HR-2009-1239-A], avsnitt 81 flg:

Spørsmålet er behandlet i Rt-1992-1588, hvor førstvoterende slår fast det selvfølgelig utgangspunktet at toårsfristen ikke gjelder dersom skattyteren bevisst har gitt uriktige opplysninger, eller bevisst har holdt tilbake relevante opplysninger. Deretter uttaler hun (side 1592-1593):

«Dersom det avgjørende skulle være at det objektivt sett foreligger ufullstendige opplysninger, og at skattyteren rent faktisk har hatt kunnskap om disse, ville imidlertid toårsfristen få svært liten betydning. På den annen side synes det lite rimelig å legge skattyterens helt subjektive vurdering av opplysningenes relevans til grunn ved avgjørelsen av om toårsfristen skal gjelde. Dette vil også medføre bevisproblemer for ligningsmyndighetene. Endringsreglene tar sikte på å oppnå riktige ligningsresultater og medvirke til at like tilfelle blir behandlet likt. Etter min mening må bestemmelsen forstås slik at toårsfristen gjelder der skattyteren har gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt. Er det gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag, bør opplysningene i utgangspunktet anses tilstrekkelige til at toårsfristen får anvendelse.»

(82) Her oppstilles altså som vilkår at « skattyteren har gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt ». I denne saken behøvde imidlertid ikke Høyesterett avgjøre om det var adgang til å gjøre unntak fra toårsfristen, idet man enstemmig kom til at ligningsvedtaket måtte oppheves på materielt grunnlag.

(83) Sitatet foran er gjengitt i Rt-1995-1883. Førstvoterende uttaler at han anså uttalelsene som « veiledende for vår sak ». I senere avgjørelser synes ikke Høyesterett å ha gått nærmere inn på hva som kreves for at toårsfristen ikke kommer til anvendelse, idet man relativt kortfattet stort sett har nøydt seg med å konstatere at det var gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, jf. Rt-1996-1256 (side 1267) og Rt-1999-1087 (side 1105-1106). Jeg viser videre til den dissenterende dommerens votum i Rt-2000-758 (side 771). Disse avgjørelsene kunne umiddelbart synes å måtte forstås slik at Høyesterett kom til at det er tale om en fullt ut objektiv regel. Men da Høyesterett ikke i noen av avgjørelsene har foretatt noen nærmere drøftelse av fristen, må det vilkåret som ble oppstilt i Rt-1992-1588, fortsatt være avgjørende.

(84) Jeg legger etter dette til grunn at det er tale om et objektivt vilkår i den forstand at subjektive unnskyldningsgrunner – i motsetning til ved tilleggs-skatt – ikke er til hinder for endring til skade etter utløpet av toårsfristen. Hvilke opplysninger som må gis for å unngå at det gjøres unntak fra toårsfristen, må ses i sammenheng med at ligningsloven § 4-1 markerer «et samarbeids- og lojalitetsforhold mellom den enkelte skattyter og skattemyndighetene for at ligningen og skatteoppgjøret skal bli riktig», jf. Ot.prp.nr.29 (1978-1979) side 76 første spalte. Avgjørende må dermed være hvilken konkret oppfordring skattyteren hadde til å gi den aktuelle opplysningen eller å legge fram det aktuelle dokumentet. Opplysningen må gis, eller dokumentet legges fram, dersom den skatterettslige løsningen kan være uklar. Unntak fra fristen kan derimot ikke gjøres dersom det ut fra rettskildesituasjonen da selvangivelsen ble levert var lite naturlig for skattyteren å forestille seg at opplysningen eller dokumentet kunne ha skatterettslig betydning. Ved vurderingen av denne modifikasjonen må det imidlertid legges vekt på at opplysningsplikten etter ligningsloven § 4-1 praktiseres «strengt», jf. Rt-2006-333 avsnitt 43. De avgjørelsene som det der vises til, Rt-1996-932 og Rt-1997-1117, gjaldt ileggelse av tilleggs-skatt. Da det ved anvendelsen av § 9-6 nr. 3 bokstav a ikke er tale om noen sanksjon, men om å gjennomføre en riktig ligning, må opplysningsplikten praktiseres minst like strengt – kanskje endatil strengere – i denne sammenheng.

A opplyste i sin rettede selvangivelse for 2006 at

Gevinst aksjesalg feil og vedlegget er rettet. Den 01.12.2006 signerte jeg en avtale som gjaldt salg av aksjer i selskapet Euroteam AS org 977716022 til Uncus AS. Salgssum var satt til 4.250.000,-.

Jeg mottok aldri oppgjør for aksjene. Handelen ble kansellert og aksjene er returnert meg. Ettersom handelen aldri gikk igjennom er det ingen realisering av gevinst.

I oversikten over selskaper (RF-10888) oppga han at han ved årets utgang (2006) hadde 100 aksjer i Uncus AS.

Lagmannsretten er av den oppfatning at opplysningene samlet sett gir et ufullstendig bilde av situasjonen. A opplyste ikke at han eide alle aksjene i Uncus AS. Han opplyste heller ikke at han eide alle aksjene i Euroteam AS. Slike opplysninger ville etter lagmannsrettens vurdering klart vært av betydning for skattemyndighetene i forbindelse med vurderingen av «kanselleringen» av en aksjehandel med tidligere oppgitt gevinst på kr 4 094 087.

Toarsfristen i skatteloven § 9-6 nr. 3 bokstav a er etter dette ikke til hinder for å ta opp spørsmålet om endring av ligningen for 2006 og 2007.

Tilleggsskatt

De objektive vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt fremgår av ligningsloven § 10-2 første ledd første punktum. Bestemmelsen hadde frem til endringen 1. januar 2010 følgende ordlyd:

1. Finner ligningsmyndighetene at skattyter i selvangivelse, næringsoppgave, klage eller annen skriftlig eller muntlig oppgave eller forklaring gir en ligningsmyndighet uriktige eller ufullstendige opplysninger som har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt, skal skattyter ilegges en tilleggsskatt som fastsettes i prosent av den skatt som er eller kunne ha vært unndratt. [historisk versjon]

Tilleggsskatt er straff i henhold til EMK, og uskyldspresumsjonen i EMK artikkel 6 nr. 2 er til hinder for at tilleggsskatt ilegges på objektivt grunnlag. Det følger av Rt-2008-1409 at det kreves klar sannsynlighetsovervekt for at vilkårene i § 10-2 første ledd er oppfylt.

Lagmannsretten finner det klart at A ga ufullstendige opplysninger i selvangivelsen vedrørende eierforholdet i Uncus AS. Sett i sammenheng med opplysningen om at aksjesalget var «kansellert», var det videre klart at opplysningssvikten kunne føre til skattemessige fordeler. Opplysningssvikten førte også rent faktisk til en skattemessig fordel i det gevinsten på kr 4 094 087 ble strøket.

Unntak fra tilleggsskatt er regulert i ligningsloven § 10-3. Bestemmelsen hadde frem til endringen 1. januar 2010 følgende ordlyd:

Tilleggsskatt fastsettes ikke

a. - - -

b. når skattyterens forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak som ikke kan legges ham til last eller

c. - - -

Lagmannsretten er av den oppfatning at det er klar sannsynlighetsovervekt for at det ikke foreligger noen unnskydelige forhold som kan medføre bortfall av tilleggsskatt. Lagmannsretten viser til at de ufullstendige opplysningene gjelder forhold A hadde full oversikt over. Han hadde

drevet forretning i mange år. Han samarbeidet tett med B, styreleder i begge selskapene, og han strøk en oppført aksjegevinst på kr 4 094 087.

Satsene for tilleggsskatt er gitt i ligningsloven § 10-4. Bestemmelsen hadde frem til endringen 1. januar 2010 følgende ordlyd:

1. Tilleggsskatt skal i alminnelighet beregnes med 30 pst. Er handling som nevnt i § 10-2 nr. 1 utøvet forsettlig eller ved grov uaktsomhet, kan tilleggsskatt beregnes med inntil 60 pst. Satsen skal være 15 pst. når de uriktige eller ufullstendige opplysninger gjelder poster som er oppgitt ukrevet av arbeidsgiver eller andre etter kapittel 6 eller gjelder forhold som lett kan kontrolleres ved opplysninger som ligningsmyndighetene ellers rår over.

Tilleggsskatten er satt til 30 %. A har anført at den bør settes til 15 %. Han viser at det gjelder forhold som lett kan kontrolleres ved opplysninger ligningsmyndighetene ellers rår over. Lagmannsretten er av den oppfatning at dette ikke kan føre frem.

Det fremgår av forarbeidene, Ot.prp.nr.29 (1978-1979) at

Den lavere sats på 15 pst. er også ment å skulle brukes dersom ligningsmyndighetene, utenfor de tilfelle hvor det er etablert plikt til å gi kontrollopgaver uoppfordret, har lett tilgang til å kontrollere skatteyters opplysninger og kunne rette ligningen, f.eks. gjennom oppgaver fra skatteyter i foregående års selvangivelse.

Partene er uenige om hvor lett det er å finne frem til eierforhold og antall aksjer gjennom offentlige registre. Lagmannsretten tar ikke stilling til dette. Avgjørende for lagmannsretten er at ligningsmyndighetene ikke kjente til eierforholdet i Uncus AS eller Euroteam AS da de behandlet ligningen. Slik opplysningene fremkom i selvangivelsen, var det etter rettens vurdering heller ikke grunn for ligningsmyndighetene til å stille spørsmål omkring eierforholdet i Uncus AS eller undersøke dette. Det var ikke noe som ga inntrykk av at A hadde solgt et selskap han var eneeier av til et annet selskap han også var eneeier av. Foregående års selvangivelser sa heller ikke noe om eierforholdet. Lagmannsretten er av den oppfatning at det er uten betydning at andre i skatteetaten gjennom et pågående bokettersyn kjente til eierforholdet i selskapene.

Tidfesting

Ligningsmyndighetene har lagt til grunn at det foreligger tre overdragelser av aksjer. Første overdragelse var i desember 2006 fra A til Uncus AS. I første halvår 2007 ble aksjene ført tilbake fra Uncus AS til A. Tredje overdragelse skjedde 19. september 2007 ved ny avtale mellom A og Uncus AS. Lagmannsretten er enig i dette. De mangelfulle opplysninger som ga grunnlag for tilleggsskatt knytter seg til overdragelsen i 2006. De mangelfulle opplysninger dreier seg således ikke om periodiseringsfeil eller tidfestingsfeil. Lagmannsretten er av den oppfatning at det i et slikt tilfelle er riktig å beregne tilleggsskatten etter bruttometoden, jf. Rt-2006-333 avsnitt 52.

Sakskostnader

Staten v/Skatt øst har vunnet saken og har krav på full erstatning for sine sakskostnader fra A, jf. tvisteloven § 20-2 første, jf. andre ledd. Det foreligger ikke tungtveiende grunner som gjør det rimelig å fritta A helt eller delvis for erstatningsansvaret etter bestemmelsens tredje ledd.

Advokat Riiber har krevd erstattet sakskostnader for lagmannsretten med til sammen kr 201 167 inkludert merverdiavgift. Det er ikke fremsatt innsigelser mot kravet. Lagmannsretten anser omkostningene for nødvendige, jf. tvisteloven § 20-5. Sakskostnader tilkjennes i overenstemmelse med kravet.

A ble i tingretten dømt til å betale kr 336 450 i sakskostnader til Skatt øst. Han har anført at kostnadene er høyere enn nødvendig. Lagmannsretten finner ikke grunnlag for å endre omkostningene for tingretten. Lagmannsretten viser til tingrettens begrunnelse som lagmannsretten er enig i.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning

1. Anken forkastes,

2. A betaler innen 2 – to – uker 201.167 – tohundreogtusenett hundreogsekstisyv – kroner til Skatt øst i sakskostnader for lagmannsretten.

SKN 14-022 Brudd på ligningsloven og bokføringsloven - straffutmåling

Lovstoff: Bokføringsloven § 15 første ledd, jf. § 7 første ledd, ligningsloven § 12-2 nr 1 og 2, jf. § 12-1 nr 1a.

Borgarting lagmannsrett: Dom av 13. februar 2014, **sak nr.:** LB-2013-195463

Dommere: Lagdommer Anne Austbø. Lagdommer Kristin Robberstad. Dommer Steinar Iversen. **Saksgang:** Drammen tingrett TDRAM-2013-163958 – Borgarting lagmannsrett LB-2013-195463 (13-195463AST-BORG/01).

Ankende part: Oslo statsadvokatembeter (politiadvokat Hans Lyder Haare)

Ankemotpart: A (advokat Bent Luther).

Sammendrag: Straffutmåling for overtredelse av bokføringsloven og ligningsloven og unndragelse av skatt beregnet til 2,2 mill. kroner. Lagmannsretten var enig i at det på grunn av en ekstraordinær krevende omsorgssituasjon – blant annet barn med autisme, samt siktedes helsesituasjon – var grunnlag for delvis betinget straff, men endret lengden på denne fra fem til to måneder.

A ble ved Søndre Buskerud politidistrikts siktelse av 26. september 2013, tiltrådt av Oslo statsadvokatembeter den 30. september 2013, siktet for overtredelse av:

I Bokføringsloven § 15 første ledd annet punktum jf § 7 første ledd

for som bokføringspliktig under særlig skjerpene omstendigheter å ha unnlatt å bokføre alle opplysninger som var nødvendige for å kunne utarbeide spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering som nevnt i loven § 5

Grunnlag:

Som innehaver av enkeltpersonsforetaket A klinikken i X, org. nr. 0000 0000 500, unnlot han for perioden januar 2006 til desember 2011 å føre eller sørge for å få ført foretakets regnskaper. Foretaket hadde i perioden en samlet omsetning på minst 6,7 mill kroner. Overtredelsen har skjedd under særlig skjerpene omstendigheter på grunn av lang tid uten regnskap og fordi omsetningen har vært stor.

II Ligningsloven § 12-2 nr 1 og 2 jf § 12-1 nr 1a

for å ha gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger når han forsto eller burde forstått at dette kunne føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler, og dette anses som grovt idet det særlig legges vekt på at handlingen kunne ledes til unndragelse av et meget betydelig beløp i skatt eller avgift eller handlingen ble utført på en måte som særlig grad har vanskeliggjort oppdagelsen

Grunnlag:

Som skattepliktig til X kommune, unnlot han i selvangivelser for inntektsårene 2007 til og med 2011 å oppgi en samlet næringsinntekt på kr 5.002.683 fra sitt enkeltpersonsforetak nevnt i post I. Unnlattelsene medførte at det ble fastsatt for lav skatt.

Drammen tingrett avsa 7. november 2013 tilståelsesdom med slik domsslutning:

A, født 0.0.1951, dømmes for overtredelse av
- bokføringsloven § 15 første ledd andre punktum, jf. § 7 første ledd
- ligningsloven § 12-2 nr. 1 og 2, jf. § 12-1 nr. 1 bokstav a
alt sammenholdt med straffeloven § 62 første ledd, til fengsel i 8 – åtte – måneder.

Fullbyrdelsen av 5 – fem – måneder av straffen utsettes i medhold av straffeloven §§ 52-54 med en prøvetid på 2 – to – år.

Påtalemyndigheten har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Anken gjelder straffutmålingen og ble henvist til ankeforhandling ved lagmannsrettens beslutning av 20. januar 2014.

Ankeforhandling er holdt 11. februar 2014 i Borgarting lagmannsretts hus. Siktede møtte sammen med sin forsvarer og avga forklaring. Det ble avhørt ett vitne. Øvrig bevisførsel fremgår av rettsboken.

Lagmannsretten ser slik på saken:

Siktede er spesialpsykolog og har mesteparten av sitt yrkesliv arbeidet med autistiske barn. Han er selvstendig næringsdrivende og startet i 2005 enkeltmannsforetaket «Aklinikken» hvor han selv har vært eneste ansatt. Virksomheten har bestått i behandling av autistiske barn med betaling fra barnas bostedskommuner.

Siktede er dømt for i perioden 2006-2011 ikke å ha foretatt noen bokføring i virksomheten. Det er lagt til grunn at foretaket i perioden hadde en samlet omsetning på minst kr 6,7 mill. På grunn av beløpets størrelse og den lange perioden uten regnskapsføring anses forholdet begått under særdeles skjerpene omstendigheter, jf. bokføringsloven § 15 første ledd andre punktum.

Siktede er videre dømt for å ha unnlatt å oppgi en samlet næringsinntekt på kr 5 002 683 i selvangivelsene for årene 2007 til og med 2011. Forholdet anses som grovt skattesvik. Skatteetaten har beregnet unndratt skatt til kr 2 210 602.

Det er enighet om at utgangspunktet for fastsettelsen av straffen er et straffenivå på fengsel i ett år. Reduksjonen av straffen på grunn av tilståelsen, jf. straffeloven § 59 andre ledd, er det heller ingen uenighet om. Lagmannsretten slutter seg til dette. Det sentrale i saken er om det er grunnlag for å gjøre deler av straffen på åtte måneder betinget.

Lagmannsretten bemerker at det klare utgangspunkt i rettspraksis er at det av allmennpreventive grunner er nødvendig å reagere med ubetinget fengselsstraff overfor straffbare forhold av denne karakter. Det er grunn til å understreke at forholdene er begått over lang tid og gjelder betydelige beløp.

Lagmannsretten legger til grunn at siktede har vært svært engasjert i sitt arbeid for autistiske barn og brukt tid og krefter ut over det vanlige. Det betviles heller ikke at han har hatt svært store utfordringer i familiesituasjonen og omsorgen for egne barn. Siktede hevder at han har måttet prioritere familien og barna han behandler, og har ikke hatt overskudd til å ta seg av regnskapet. Han har vært klar over at han burde ta tak i problemene og ta kontakt med en regnskapsfører, men maktet ikke å gjøre det. Etter lagmannsrettens syn kan ikke disse omstendigheter tillegges særlig vekt i retning av betinget straff.

Lagmannsretten er enig i at de straffbare forhold ikke er begått på noen utpekulert måte ettersom siktede ikke har gjort noe for å skjule sine unnlater. Samtidig har han vært fullt klar over sine forpliktelser. Retten viser til at inntektene har vært relativt oversiktlige. Siktede fikk betalt med månedlige faste beløp hovedsakelig fra noen få oppdragsgivere. Av bokettersynsrapporten av 6. mars 2013 fremgår at han i august 2012 hadde oppdrag med til sammen fem barn for X og Y kommuner med betaling på kr 14 000 pr barn pr. måned og tre barn i Stockholm med kr 10 000 pr. barn pr. måned. Han måtte således være klar over at uriktige beløp ble lagt til grunn ved ligningen. Dette gjelder særlig for de årene han selv oppga næringsinntekten i selvangivelsene

med betydelig lavere beløp. Retten legger til grunn at de regnskaps- og rapporteringsplikter som følge av virksomheten er av relativt begrenset omfang.

Hensynet til barnets beste er et relevant moment ved vurderingen av et eventuelt avvik fra utgangspunktet om ubetinget fengsel. Dette ble drøftet i Rt-2011-462 hvor det i avsnitt 26 uttales:

Jeg er enig i at i den utstrekning den straff som vurderes ilagt vil ha konsekvenser for domfeltes barn, vil barnets interesser være et relevant hensyn som må tillegges vekt ved straffutmålingen. Dette følger også av barnekonvensjonen artikkel 3, som sier at «[v]ed alle handlinger som berører barn, enten de foretas av offentlige eller private velferdsorganisasjoner, domstoler, administrative myndigheter eller lovgivende organer, skal barnets beste være et grunnleggende hensyn». Hensynet til barnet kan medføre en mildere eller annen straffereaksjon enn den man ville fastsatt dersom barnets interesse ikke var relevant, se for eksempel Rt-2004-1440, Rt-2004-1626, og Rt-2005-158 hvor gjerningspersonenes omsorgsansvar ble tillagt vekt ved straffutmålingen. Den omstendighet at hensynet til barnet er relevant og skal tillegges vekt, behøver imidlertid ikke medføre at det i den konkrete sak får noen avgjørende betydning for straffastsettelsen

Etter rettspraksis skal det mye til før hensynet til barnets beste fører til betinget straff eller en annen straffart. De tilfeller hvor dette har skjedd, dreier seg først og fremst om helt spesielle omsorgssituasjoner særlig hvor siktede har hatt eneomsorg for barn. Dette er også gjort ved overtredelser av lignings- og regnskapslovgivningen, jf. Rt-2005-158.

Siktede har som nevnt hatt spesielt store utfordringer i sin omsorg for egne barn og stebarn.

Hensynet til siktedes to voksne barn i 30-årene er etter lagmannsrettens syn ikke relevant i vurderingen av straffen. Sønnen har i flere år vært rusmisbruker og datteren har slitt med anorexi. Etter siktedes forklaring fungerer begge svært bra i dag, men han hevder at de er avhengige av hans daglige støtte og oppfølging. Han snakker med dem på telefon minst to ganger pr dag og spiser middag med dem hver uke. Dette behovet er ikke nærmere dokumentert og kan uansett ikke ses å ha betydning for straffutmålingen.

Hensynet til de barn siktede har under behandling anses heller ikke relevant i vurderingen. Siktede har uttalt at det nok finnes andre som kan overta selv om dette er uheldig for barna, og det må legges til grunn.

Siktede har to stebarn, en gutt på 16 år og en jente på 14 år som lider av infantil autisme. I tillegg har han sammen med sin nåværende ektefelle en gutt på sju år, som er under utredning for ADHD. Stedatteren krever tilsyn og oppfølging i hele hennes våkne tid. Hun har offentlig assistanse i forbindelse med skolegang. Siktede fungerer som behandler for stedatteren og leder etter det opplyste ukentlige møter på skolens rektor, faglærere og som assisterer stedatteren. Moren, som er utdannet psykoterapeut fra Danmark, har omsorgslønn for å ta seg av datteren. Retten legger som tingretten til grunn at siktede også er sentral i opplegget rundt stedatteren i det daglige i hjemmet. Det er grunn til å anta at et lengre fravær fra hans side vil kunne innebære risiko for negativ utvikling for stedatteren. Morens samlede omsorgsansvar alene vil også kunne virke i samme retning. I dag tar siktede seg mye av oppfølgingen av 7-åringen. Det må imidlertid kunne legges til grunn at hjelpeapparatet i en viss grad kan kompensere siktedes

fravær. Det følger av tingrettens rettsbok at siktede og hans ektefelle ikke har nær familie eller venner som kan avlaste i forhold til stedatteren.

Siktedes virksomhet er i dag omdannet til aksjeselskap og det er engasjert en regnskapsfører. Siktedes ektefelle har overtatt det administrative og økonomiske ansvaret for driften. Siktede har betalt et engangsbeløp til skattemyndighetene på kr 800 000 og har inngått avtale med kemneren om betaling av kr 12 000 pr. måned fra høsten 2013.

Siktede har vist til at et lengre fengselsopphold ikke bare vil medføre tap av inntekt og manglende mulighet for å følge tilbakebetalingsplanen, men også tap av oppdrag slik at de fremtidige inntektsmulighetene reduseres. Retten bemerker at dette er en relativt vanlig konsekvens av soning av fengselsstraff og kan ikke ha særlig betydning i forhold til å gjøre straffen betinget.

Siktede har fremlagt legeerklæring av 29. oktober 2013 fra sin fastlege som sier at han lider av en kreftsykdom i ryggmargen (Waldenstrøm), som viser en viss progresjon. Sykdommen påvirker nyrefunksjonen og reduserer kreftene. Siktede har opplyst at han har måttet redusere sin arbeidsinnsats til det halve. Det finnes ikke helbredende behandling og cellegift er eneste behandling for å redusere tumorens aggressivitet. Siktede har forklart at foreløpig er det ikke gitt cellegiftsbehandling, men behovet kan raskt melde seg. Han har fått en levetidsprognose på fra 1 til 10 år. Sykdommen medfører også en blødningsrisiko og han har hatt en akutt opplevelse hvor han mistet 2 liter blod. I følge legeerklæringen vil soning av fengselsstraff ha svært uheldige virkninger for siktedes helse, og en fengselsstraff vil motvirke den medisinske behandling. Fra erklæringen hitsettes:

For tiden er A under kontinuerlig overvåkning av undertegnede i forhold til infeksjoner på grunn av vesentlig redusert motstandskraft. Den minste infeksjon rammer A vesentlig hardere og mer omfattende enn vanlig og må medisineres kraftig for å slå infeksjonen tilbake. I dette står jeg i tett samarbeid med overlegene på hermatologisk og onkologisk avd ved Drammen sykehus.

Det samme gjelder blødningsrisiko som A har. Han har også en hjertefeil som må opereres. Det skal også nevnes at han må kjempe for å spise det kroppen trenger for å holde vekten. Manglende appetitt er også en funksjon av tumoren.

Jeg håper, som As fastlege at det tas hensyn til den nevnte patologi. I dag er ikke medisinsk behandling utelukkende tabletter, men en helhetsvurdering som tar hensyn til alle sider ved livet. Derfor vil en fengselsstraff motvirke den medisinske behandlingen.

Lagmannsretten er etter en helhetsvurdering og under betydelig tvil kommet til at det er grunnlag for å gi delvis betinget straff. Retten legger særlig vekt på hensynet til stedatteren og risikoen for at hun vil kunne falle tilbake funksjonelt både ved at siktede personlig ikke er til stede og ved at morens samlede omsorgsansvar blir særdeles krevende. Det må kunne forutsettes noe ekstra bistand fra hjelpeapparatet under eventuell soning, men det legges til grunn at fravær av en sentral omsorgsperson betyr mer for et autistisk barn enn andre og det er vanskelig å få kompetent hjelp til stedatteren. I tillegg legges en viss vekt på siktedes sykdomsbilde med en uheldelig sykdom og usikker levetidsprognose.

Soning av en dom på åtte måneder er lang tid i forhold til siktedes omsorgs- og helsesituasjon. En delvis betinget dom strider etter rettens syn ikke mot likhetsprinsippet og er heller ikke egnet til å svekke tilliten til rettsvesenet slik aktor har anført. Den betingede del av straffen bør imidlertid settes noe kortere enn i tingrettens dom og settes til to måneder.

Spørsmålet om soningsdyktighet må vurderes av fengselsmyndighetene på tidspunktet for soning.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning:

I tingrettens dom gjøres den endring at den betingede del av straffen settes til 2 - to – måneder.

SkN 14-023 Beregning av maksimalt kreditfradrag

Lovstoff: Skatteloven § 16-21 tredje ledd, jf. § 16-20 og 16-26.

Borgarting lagmannsrett: Dom av 5. februar 2014, **sak nr.:** LB-2012-142092

Dommere: Lagdommer Vincent Galtung. Lagdommer Agnar A. Nilsen jr. Ekstraordinær lagdommer Jarle Amundsen. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2011-208560 – Borgarting lagmannsrett LB-2012-142092 (12-142092ASD-BORG/03).

Ankende part: Skatt Øst (advokat Eirik Jensen)

Ankemotpart: DNO Yemen AS (advokat Finn Backer-Grøndahl)

Sammendrag: Lagmannsretten kom til at skattyter ikke kunne medta konsernbidrag mottatt fra et annet selskap i konsernet i beregning av maksimalt kreditfradrag i norsk skatt. Denne inntekten var ikke utenlandsinntekt etter skatteloven § 16-21 tredje ledd, jf. § 16-20 og § 16-26.

Saken gjelder gyldigheten av ligningen til DNO Yemen AS for inntektsåret 2007. Når det i det følgende vises til forskjellige bestemmelser i skatteloven, er det bestemmelsene slik disse lød for dette inntektsåret det siktes til.

Saksforholdet er i hovedtrekk:

DNO Yemen AS er et aksjeselskap registrert i Norge som driver med leting og utvinning av petroleum i Jemen. Selskapet er del av et konsern, med DNO International ASA som morselskap. I forbindelse med virksomheten i Jemen har DNO Yemen AS blitt enig med myndighetene i Jemen om rett til utnyttelse av petroleumsressurser gjennom en produksjonsdelingsavtale. Etter avtalen er DNO Yemen AS forpliktet til å avgi olje til jemenittiske myndigheter, fremfor å betale ordinær skatt.

DNO Yemen AS er, som alle andre selskaper hjemmehørende i Norge, i utgangspunktet pliktig til å betale skatt til Norge av alle inntekter uansett hvor disse opptjenes i verden. For å hindre/begrense internasjonal dobbeltbeskatning, er det i skatteloven § 16-20 flg. gitt bestemmelser om fradrag i norsk skatt for skatt betalt i fremmed stat, såkalt kreditfradrag. Der det er avtalt produksjonsdeling fremfor betaling av ordinær skatt, kan det søkes om samtykke fra Finansdepartementet etter skatteloven § 16-26 for å få slikt fradrag i beregnet norsk skatt. Regler om begrensinger i fradragsretten – maksimalt kreditfradrag – finnes i skatteloven § 16-21. DNO Yemen AS fikk etter søknad Finansdepartementets samtykke i 2003.

DNO Iraq AS, som er et søsterselskap av DNO Yemen AS, driver med leting og utvinning av petroleum i nordøst Irak, et område i hovedsak befolket av kurdere. Deler av områdene har hatt et de facto selvstyre siden 1991. Disse områder ble sterkt utvidet etter den amerikanske invasjonen i 2003.

DNO ASA (senere DNO International ASA) inngikk en produksjonsdelingsavtale for petroleum (nedenfor benevnt PSA 2004) den 25. juni 2004 med et organ som betegnes som «the Kurdistan Regional Government» (nedenfor forkortet KRG). De konstitusjonelle forholdene i Irak etter den amerikanske invasjonen var på dette tidspunktet fortsatt uavklarte. Avtalen ble 1. juli 2005 transportert til DNO Iraq AS. I en folkeavstemning 15. oktober 2005 ble det vedtatt ny grunnlov for Irak.

KRG og DNO Iraq AS inngikk den 13. mars 2008 en endret produksjonsdelingsavtale (nedenfor benevnt PSA 2008). Både PSA 2004 og PSA 2008 inneholder – som for DNO Yemen AS – bestemmelser om avgivelse av olje, her til KRG.

DNO Iraq AS begynte ikke å produsere noe olje før et stykke ut i 2007. Inntektene fra denne oljeproduksjon ble gitt som konsernbidrag til DNO Yemen AS med kr 14 218 297. DNO Iraq AS avsto ikke olje til KRG etter PSA 2004, idet avtalen bestemte at investerings-/produksjonsutgifter skulle dekkes først. På grunn av norske periodiseringsregler oppsto det likevel et overskudd som nevnt.

DNO Yemen AS tok med konsernbidraget ved beregningen av fradraget i norsk skatt, og ble i første omgang lignet etter påstand. Selskapet ble imidlertid i januar 2009 varslet om mulig fravik og endring av ligningen på dette punkt, noe Sentralskattekontoret for storbedrifter fulgte opp i vedtak 3. september 2009. Sentralskattekontoret mente at inntekten i Irak ikke var skattlagt der og således ikke var å anse som «inntekt som skattlegges i utlandet», slik at konsernbidraget ikke kunne tilordnes utenlandsinntekten til DNO Yemen AS etter skatteloven § 16-21. Dette fikk som konsekvens at fradraget i den norske skatten ble mindre.

DNO Yemen AS påklaget deretter vedtaket. Før Skatteklagenemnda traff vedtak, mottok DNO Iraq AS samtykke på nærmere bestemte vilkår fra Finansdepartementet 17. februar 2011, om kreditfradrag i norsk skatt for verdien av selskapets forholdsmessige avståelse av petroleum i henhold til PSA 2008, slik denne lød etter avtalerevisjon 1. august 2010. Idet flere av departementets vilkår ikke var oppfylt – herunder et krav om at den reviderte avtalen var godkjent av sentrale myndigheter i Irak – ble Sentralskattekontorets endringsvedtak i forhold til DNO Yemen AS opprettholdt. Skatteklagenemndas vedtak er av 22. juni 2011.

DNO Yemen AS tok ut stevning for Oslo tingrett den 22. november 2011 med påstand om at ligningen for 2007 måtte oppheves, og at man ved den nye ligning beregnet «utenlandsinntekt» i henhold til skatteloven § 16-21 tredje ledd, slik at mottatt konsernbidrag fra DNO Iraq AS ble regnet med. Staten v/Sentralskattkontoret for storbedrifter tok i tilsvar av 24. januar 2012 til motmæle, og la ned påstand om frifinnelse.

I brev av 7. mai 2012 til DNO Iraq AS lempet Finansdepartementet på flere av vilkårene for kreditfradrag, men opprettholdt følgende vilkår:

Det gis ikke kreditfradrag for «profit petroleum» (fase 2) / «overskytende produksjon» (fase 1) som har blitt/blir forbeholdt KRG, og som relaterer seg til petroleum som er omsatt på andre måter enn gjennom eksportsalg som er godkjent og kontrollert av sentralmyndighetene i Irak og hvor sentralmyndighetene også kontrollerer pengestrømmen fra salget.

DNO Yemen AS påberopte det siste vedtaket til støtte for sitt syn, mens staten gjorde gjeldende at vedtaket ikke hadde betydning for ligningen av selskapet i 2007.

Oslo tingrett avsa dom 6. juni 2012 med slik domsslutning:

1. Ligningen av DNO Yemen AS ved Sentralskattkontoret for storbedrifter for inntektsåret 2007 oppheves.
2. Ved den nye ligning beregnes utenlandsinntekten i henhold til skatteloven § 16-21 tredje ledd slik at mottatt konsernbidrag fra DNO Iraq AS regnes om utenlandsinntekt.
3. Skatt Øst v/Sentralskattkontoret for storbedrifter betaler innen 14 – fjorten – dager fra dommens forkynnelse sakskostnader til DNO Yemen AS med kr 224 000 – tohundreogtjuefiretusen kroner.

Om sakens nærmere enkeltheter vises til tingrettens dom og lagmannsrettens merknader i det følgende.

Staten v/Sentralskattkontoret for storbedrifter har i rett tid anket dommen til Borgarting lagmannsrett. DNO Yemen AS har tatt til motmæle.

Ankeforhandling ble holdt 23. og 24. januar 2014 i Borgarting lagmannsretts hus. Begge parter møtte ved prosessfullmektigene. Ankeforhandlingen ble gjennomført med ett hovedinnlegg fra hver av partene, jf. tvisteloven § 29-18 annet ledd sammenholdt med § 9-15 tiende ledd. Dokumentasjonen fremgår av rettsboken.

Staten v/Sentralskattkontoret for storbedrifter har i hovedsak gjort gjeldende:

Endringsvedtaket er gyldig.

DNO Iraq AS inngikk PSA 2004 med KRG i 2004. Prinsipalt anføres at deling av petroleum med grunneier etter en slik produksjonsavtale – det være seg med en privat eier, eller en regional eller

statlig myndighet – ikke kvalifiserer som en skattlegging av inntekt i lovens forstand. Produksjonsdelingen som skulle finne sted etter PSA 2004 var heller ikke en skattlegging etter PSA 2004 og forutsetningsvis heller ikke etter KRGs og sentralmyndighetenes eget syn. Vilkåret om at DNO Iraq AS hadde «utenlandsinntekt», det vil si «inntekt med kilde i utlandet som skattlegges i utlandet», var ikke til stede i 2007.

Subsidiært gjøres gjeldende at det etter Finansdepartementets samtykke 7. mai 2012 verken direkte eller indirekte foreligger en «utenlandsinntekt» i skattelovens forstand. Samtykket retter seg mot produsert petroleum som er regulert av PSA 2008, og ikke PSA 2004, og gjelder bare for inntektsåret 2008, eventuelt etterfølgende år. Samtykket er dessuten uttrykkelig begrenset ved at det ikke ble kreditfradrag for «profit petroleum» (fase 2)/«overskytende produksjon» (fase 1) som var blitt/blir forbeholdt KRG, og som relaterte seg til petroleum som var omsatt på andre måter enn gjennom eksportsalg, som var godkjent og kontrollert av sentralmyndighetene i Irak og hvor sentralmyndighetene også kontrollerte pengestrømmen fra salget. Finansdepartementets opprinnelige vilkår om at selskapet fremla bekreftelse på at sentrale myndigheter i Irak hadde godkjent den reviderte produksjonsdelingsavtalen av 1. august 2010, som var det daværende rettslige grunnlaget for produksjonsdelingen, foreligger som nevnt ikke. Enn mindre foreligger slik godkjenning av PSA 2004.

Etter statens syn følger det derfor også forutsetningsvis av Finansdepartementets vedtak at DNO Iraq AS' sin inntekt ikke kan anses for å være «utenlandsinntekt» etter skatteloven § 16-21 tredje ledd, og at DNO Iraq AS derfor for sin del ikke har krav på fradrag etter kreditreglene under henvisning til PSA 2004. Produksjon som etter PSA 2004 skulle deles med de regionale myndighetene i Kurdistan, vil følgelig heller ikke inngå i beregning av maksimalt kreditfradrag etter § 16-21 for DNO Yemen AS.

Atter subsidiært gjøres gjeldende at DNO Iraq AS' inntekter i 2007 under enhver omstendighet ikke kan anses skattlagt i 2007, ettersom ingen petroleum er delt med KRG dette året. Konsernbidraget kan bare anses som «utenlandsinntekt» dersom DNO Iraq AS anses for å ha «utenlandsinntekt» som omfattes av definisjonen i skatteloven § 16-21 tredje ledd, idet mottatt konsernbidrag etter forskrift til utfylling av skatteloven (FSFIN) § 16-28-4 femte ledd skal klassifiseres på samme måte som klassifisering av avgivers inntekt.

Etter statens syn følger det av denne bestemmelsen at når DNO Iraq AS ikke kan anses å ha hatt «utenlandsinntekt», kan heller ikke konsernbidraget som DNO Iraq AS har gitt DNO Yemen AS anses som «utenlandsinntekt» i forhold til kreditreglene. Konsernbidrag kan ikke transformere en inntekt som etter kreditreglene ikke er «utenlandsinntekt» hos avgiver til å bli en «utenlandsinntekt» hos mottaker. Både ordlyden i og formålet bak skattelovens og forskriftens bestemmelser, hensynet til konsistens i regelverket og omgåelseshensynet støtter et slikt syn.

Den ankende part har lagt ned slik påstand:

Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes, og tilkjennes sakens kostnader for ting- og lagmannsrett.

DNO Yemen AS har i hovedtrekk gjort gjeldende:

Den rettslige problemstillingen i saken er om konsernbidraget DNO Yemen AS har mottatt fra DNO Iraq AS er «utenlandsinntekt» slik dette begrepet er definert i skatteloven § 16-21 tredje ledd. Det følger av FSFIN § 16-28-4 at det avgjørende er om inntekten skal regnes som «utenlandsinntekt» for DNO Iraq AS.

Det er ikke noe krav for å anse noe som «utenlandsinntekt» at det er betalt skatt det aktuelle inntektsåret. Etter ordlyden må inntekten «skattlegges». Det står ikke at det må være «skattlagt». En naturlig språklig forståelse av ordlyden tilsier at det er tilstrekkelig at inntekter og kostnader inngår i beregning av skatt. Underskudd i utlandet skal også medtas ved beregningen av «utenlandsinntekt». I underskuddsår er det forutsetningsvis ikke betalt noe skatt i det aktuelle utland. Støtte for dette standpunktet finnes i Ot.prp.nr.46 (1995-1996) punkt 4.5.2.1 flg, punkt 4.6 og Ot.prp.nr.20 (2006-07), se særlig punkt 1.1 og 1.4.1. Det fremgår heller ikke av FSFIN § 16-28-4 noe krav om at det faktisk er betalt skatt i utlandet i det enkelte inntektsår, jf. også dokumentasjonskrav som fremgår av § 16-28-8. Dette tilsier at det er mer enn tilstrekkelig at inntekter/kostnader inngår i beregningen av en (fremtidig) betaling som er skatt.

Av Ot.prp.nr.46 (1995-1996) punkt 4.4 fremgår hvilke momenter som er avgjørende for om det er tale om utenlandsk skatt. Det må dreie seg om skatt utlignet direkte på inntekt etter beskatningsmessige prinsipper. Et avgjørende moment kan være at det er beregnet av en inntektsstrøm. Hvis momentene er oppfylt, er betalingen skatt i relasjon til § 16-20 og inntekten er da «utenlandsinntekt». Finansdepartementet skal ikke avgjøre i tvilstilfelle. Det er skattekontoret som skal avgjøre og legge det mest sannsynlige faktum til grunn, jf. ligningsloven § 8-1. Denne vurderingen kan overprøves av domstolene.

Inntektene DNO Iraq AS hadde av sin oljeproduksjon i 2007 inngår i beregningen av (fremtidig) betaling i utlandet, som i realiteten er skatt. Oljen som avgis etter PSA er i realiteten skatt. Avgivelsen skjer etter beskatningsmessige prinsipper Det er tale om en direkte skatt der hensikten er å treffe skattyter. Det er ikke tale om merverdiavgift eller en lignende avgift. Skatten beregnes av en inntektsstrøm.

Det fremgår av Finansdepartementets vedtak av 17. februar 2011 at det funksjonelle kravet til å være en skatt er oppfylt. Videre fremgår av departementets vedtak av 7. mai 2012 at det tidligere stilte krav om anerkjennelse fra sentralmyndighetene bortfaller for olje som er gjenstand for eksportsalg. Irak holder tilbake vesentlig mer enn det DNO Iraq AS er forpliktet til å avgi. Vedtaket innebærer at en del av den oljen som avgis er skatt. Når en del av oljen som avgis er skatt, «skattlegges» hele produksjonen. Dekning av kostnader har samme virkning som avregning mot underskudd etter norsk rett.

Avtalene med KRG har tilstrekkelig konstitusjonell forankring til å være en skatt. PSA 2008 er implisitt anerkjent av sentralmyndighetene, og anerkjennelsen av PSA 2008 er vilkåret i Skatteklagenemndas vedtak. PSA 2004 er uansett videreført i form av PSA 2008. DNO Iraq AS har avgitt olje for den etterfølgende perioden med store beløp som anses som kreditberettiget skatt i Norge.

Vilkårene stilt i Skatteklagenemndas vedtak er oppfylt, idet det foreligger anerkjennelse fra sentralmyndighetene. Statens syn innebærer at det i realiteten kreves samtykke fra

Finansdepartementet for 2007, samt sentralmyndighetenes samtykke i eller før 2007. Staten kan ikke endre Skatteklagenemndas vedtak på denne måten.

Uansett følger løsningen av FSFIN § 16-28-4. Konsernbidraget tilordnes Norge for DNO Iraq AS så langt inntekt er tilordnet Norge etter forskriftens «første til fjerde ledd». Resten tilordnes utlandet. Ingen inntekt kan tilordnes Norge etter første ledd. Idet alle inntekter er «rettmessig ... oppbeåret» i Irak, skal hele konsernbidraget tilordnes utlandet for DNO Yemen AS etter forskriften. Dette er et bevisst valg fra Finansdepartementet.

Ankemotparten har lagt ned slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. DNO Yemen AS tilkjennes saksomkostninger for lagmannsretten.

Lagmannsretten har kommet til et annet resultat enn tingretten og skal bemerke:

1. Innledning – utgangspunkter.

Personer som er bosatt i riket, og i riket hjemmehørende selskaper, har alminnelig skatteplikt til Norge for all sin inntekt uansett hvor i verden den er opptjent (globalinntektsprinsippet). Andre staters lovgivning vil regelmessig være bygget opp over et lignende system. Det finnes flere forskjellige måter å begrense dobbeltbeskatning, hvorav den ene er en kreditmetode. Denne metoden innebærer at begge aktuelle land kan beskatte inntekten (eller formuesposten), men skattyteren kan kreve fradrag i skatt (kredit) i det land skattyteren er skattemessig bosatt eller hjemmehørende, for skatt betalt i utlandet. Kreditmetoden har sin nærmere forankring i skatteloven § 16-20 flg.

Sakens hovedspørsmål er om et konsernbidrag på kr 14 218 297 som DNO Yemen AS mottok fra sitt søsterselskap DNO Iraq AS for inntektsåret 2007 er «utenlandsinntekt» etter skatteloven § 16-21 tredje ledd. Dersom konsernbidraget er «utenlandsinntekt», vil DNO Yemen AS i den skatt selskapet betaler i Norge, ha krav på et større fradrag enn ellers.

Skatteklagenemnda vurderte i vedtaket 22. juni 2011 spørsmålet om «utenlandsinntekt» slik:

Bestemmelsen i sktl. § 16-21 tredje ledd gir anvisning på et tilleggskrav; nemlig at inntekten må ha vært gjenstand for beskatning i kildestaten, jf. ordlyden «... som skatlegges i utlandet». FSFIN § 16-28-4 femte ledd gir anvisning på at mottatt konsernbidrag i visse tilfelle kan regnes med som utenlandsinntekt i mottakerselskapet. Forutsetningen er at konsernbidraget angår inntekt som i avgiverselskapet er å regne som utenlandsinntekt.

Nemnda finner etter dette at det må dreie seg om en inntekt som er skattlagt med en skatt som er krediterbar inntektsskatt etter regelverket i sktl. §§ 16-20 flg. Ovennevnte er et vilkår for at noen del av konsernbidraget skal kunne anses om utenlandsinntekt, jf. ordlyden «... som skatlegges i utlandet» i sktl. § 16-21 tredje ledd. Skatt i denne

sammenheng må dreie seg om innbetalinger som anses som inntektsskatt eller hvor departementet har samtykket i at det gis fradrag for beløpet etter sktl. § 16-26.

Lagmannsretten finner det mest hensiktsmessig først å redegjøre for stillingen til DNO Iraq AS med hensyn til rett til kreditfradrag for inntektsåret 2007, for deretter å se på situasjonen til DNO Yemen AS.

2. Hvilken rett hadde DNO Iraq AS til kreditfradrag for inntektsåret 2007?

Utgangspunktet om rett til kreditfradrag finnes i skatteloven § 16-20, hvorfra hitsettes bestemmelsens første ledd:

Skattyter som nevnt i §§ 2-1 og 2-2 som her i riket må svare skatt av a. inntekt med kilde i fremmed stat, eller b. formue i fremmed stat, kan kreve fradrag i norsk skatt for endelig fastsatt inntektsskatt eller formuesskatt eller tilsvarende skatt som godtgjøres å være ilagt skattyteren og betalt i vedkommende fremmede stat hvor inntekten har kilde eller formuen er.

Som det fremgår er det vilkår om at det foreligger en *endelig fastsatt* inntekts- eller formuesskatt eller tilsvarende skatt som er *betalt* i vedkommende kildestat. I Ot.prp.nr.46 (1995-1996) Nye regler om fradrag i norsk skatt for skatt betalt i utlandet (kreditmetoden), heter det i punkt 4.4.1 om de utenlandske skattetyperne:

Departementet foreslår at det fortsatt bare skal gis kredit for direkte skatter. Avgifter og andre typer indirekte skatter gir således ikke rett til kreditfradrag. Det avgjørende for om betalingen i utlandet skal anses som en skatt er om den er utlignet direkte på inntekt eller formue etter beskatningsmessige prinsipper. Dette er i samsvar med det som følger av skatteavtalene og det som må antas å gjelde i de fleste andre land.

I de fleste tilfeller vil det ikke oppstå tvil om at innbetalingen i utlandet er en skatt. Dersom det er tvilsomt om det beløp som er betalt til den fremmede stat er en inntektsskatt, kan det være et avgjørende moment at det er beregnet av en inntektsstrøm. Dersom beløpet er beregnet på grunnlag av en kostnad eller av antall ansatte i en virksomhet el, kan det tale mot at beløpet skal kunne anses som skatt. I tvilstilfelle vil det være et naturlig utgangspunkt for vurderingen å legge norske kriterier for begrepet skatt til grunn. Innbetalinger som har et vesentlig preg av omsetningsavgift, samt avgifter og gebyrer for offentlige tjenester, kan ikke gi rett til kreditfradrag. Det forhold at den utenlandske skatten er beregnet av bruttobeløp kan imidlertid ikke i seg selv generelt utelukke rett til kreditfradrag. Norge ilegger også enkelte skatter på bruttobeløp; toppskatt på personinntekt, kildeskatt på utbytte og honoraravgift for utenlandske artister. Etter departementets forslag vil denne typen bruttoskatter gi rett til kreditfradrag. Det samme vil gjelde for kildeskatt som norsk forsikringselskap har betalt på premiebeløp fra utlandet, utenlandske fraktskatter på skip i internasjonal fart og kildeskatt norsk luftfartsselskap har betalt på billettinntekter fra utlandet.

I høringsnotatet var det foreslått at departementet i tvilstilfelle skulle avgjøre om en innbetaling til en fremmed stat skal anses som en skatt. Flere høringsinstanser har påpekt at en slik ordning er uheldig, bla fordi avgjørelsen kan bli unntatt fra domstolskontroll.

Departementet har kommet til at en ordning som innebærer at departementet i tvilstilfelle skal ta stilling til om innbetaling i utlandet skal anses som en skatt som gir rett til kreditfradrag, vil bli vanskelig å praktisere. En slik ordning vil skape uklarhet med hensyn til hvilke avgjørelser som kan treffes av de ordinære ligningsmyndigheter, og hvilke som må forelegges departementet. Dette kan medføre at et betydelig antall saker vil bli forelagt departementet, hvilket ikke vil være ønskelig. Formålet med å lovfeste en rett til kreditfradrag er bla å avvikle den gjeldende søknadsordning. Departementet har derfor kommet til at det er mest hensiktsmessig at det er ligningsmyndighetene som gjennom sin anvendelse av skattelovens bestemmelser som i første omgang må ta stilling til om en innbetaling i utlandet er en skatt som gir rett til kreditfradrag, også i tilfelle hvor løsningen er usikker. Ligningsmyndighetenes avgjørelse vil som ellers kunne bringes inn for domstolene.

I enkelte land i en omstruktureringssituasjon, som f eks det tidligere Sovjetunionen, eller for enkelte virksomheter, finnes det ordninger som ikke så klart fremtrer som inntekts- og formuesbeskatning, men som likevel har en klar karakter av å være et substitutt for slik beskatning, i likhet med f eks fraktskatter. Dette kan f eks gjelde for enkelte typer produksjonsdelingsavtaler ved utvinning av naturforekomster. Slike ordninger kan variere sterkt i sitt innhold og departementet har derfor funnet det lite hensiktsmessig å la kreditreglene komme til direkte anvendelse her. Realiteten i slike ordninger kan likevel være at den norske skattyter er påført en skattebyrde i vedkommende utland. Skatten kan f.eks. i henhold til en samarbeidsavtale betales av den utenlandske deltager. Departementet er av den oppfatning at spørsmålet om lemping i slike tilfelle best løses ved at man beholder en begrenset samtykkeordning. En vil presisere at ordningen kun vil gjelde der de aktuelle betalingsforpliktelsene har klar skattekarakter, og ikke kan anses som vederlag for rettigheter eller tjenester mv. En forutsetter at regelen vil anvendes i et meget lite omfang.

Forarbeidene bekrefter det som naturlig kan utlegges av lovens ordlyd; at det i utgangspunktet må dreie seg om innbetaling av et pengebeløp til en fremmed stat for det aktuelle inntektsår, for at skattyter skal kunne kreve fradrag i norsk skatt for innbetalingen.

Som det fremgår av siste avsnitt i det siterte, var departementet imidlertid oppmerksom på at det i praksis eksisterte ordninger, først og fremst produksjonsavtaler vedrørende utvinning av petroleum, som hadde karakter av å være et «substitutt» for ordinær inntekts- og formuesbeskatning. Ut fra det samme overordnede hensynet om å unngå/begrense dobbeltbeskatning, ønsket Finansdepartementet hjemmel for å kunne lempe også i forbindelse med slike ordninger. Dette ble fulgt opp med følgende samtykkeordning i skatteloven § 16-26:

Departementet kan i særlige tilfelle samtykke i at det gis fradrag i norsk skatt etter § 16-20 for beløp som anses å være skatt som er belastet skattyteren i fremmed stat.

Så vidt forstås er det ikke noe uenighet om at samtykke i siste omgang beror på et såkalt fritt forvaltningsskjønn undergitt begrenset domstolskontroll.

Idet DNO Iraq AS verken betalte ordinær inntektsskatt i 2007 i Irak, eller avga olje dette året til KRG, var DNO Iraq AS ikke i posisjon til å kreve kreditfradrag. DNO Iraq AS startet opp med en begrenset oljeproduksjon i 2007. Inntektene oppveide på ingen måte foretatte investeringer gjennom flere år, samt produksjonskostnader, men selskapet fikk et overskudd som følge av en forskyvning i periodiseringen av utgifter, jf. foran. Dette overskuddet ble gitt som konsernbidrag til DNO Yemen AS.

Spørsmålet blir så om denne inntekten skal kunne danne grunnlag for kredit i norsk skatt fordi den gis som bidrag til et annet selskap i DNO-konsernet, nemlig DNO Yemen AS.

3. DNO Yemen AS – reglene om maksimalt kreditfradrag.

Skatteloven § 16-21 har regler om maksimal kreditfradrag. For å beregne det maksimale kreditfradrag må skattyters inntekts- og fradragposter først fordeles mellom utlandet og Norge. Deretter beregnes skatten på globalinntekten, og denne fordeles forholdsmessig mellom den norske inntekten og utenlandsinntekten. Den skatten som etter dette faller på utenlandsinntekten, utgjør det beregnede maksimale kreditfradrag. Slik denne saken ligger an, finner ikke lagmannsretten grunn til å kommentere, eller på annen måte trekke inn i drøftelsen, de ulike beregningseksempler som er lagt frem og som viser hvordan det maksimale kreditfradraget påvirkes av ulike variabler.

Det er tolkningen av skatteloven § 16-21 og da forståelsen av begrepet «utenlandsinntekt» i tredje ledd, som er avgjørende for sakens utfall. Bestemmelsen lyder:

Med utenlandsinntekt og utenlandsformue menes inntekt med kilde i utlandet og formue i utlandet, som skattlegges i utlandet og som inngår i skattyters samlede inntekt eller formue som er skattepliktig i Norge.

Det er uomtvistet at konsernbidraget er en inntekt med «kilde i utlandet» og inngår i den «samlede inntekt» som er «skattepliktig» i Norge. Spørsmålet er om konsernbidraget er en inntekt som «skattlegges i utlandet».

Skatteloven § 16-21 er plassert under overskriften «Fradrag i norsk skatt for skatt betalt til fremmed stat» mellom § 16-20 om skattefradrag for skatt betalt i fremmed stat og § 16-26 om særskilt skatteordning i fremmed stat. Skattyter har ikke konkret påpekt noe fra lovforarbeidene, og lagmannsretten kan heller ikke se noe, som tilsier at det opereres med et ulikt inntektsskattebegrep i de forskjellige paragrafene. Når Finansdepartementet i Ot.prp.nr.46 innledningsvis under den generelle omtalen av utenlandske skatter i punkt 4.4.1, så klart skiller mellom direkte skatter som uten videre vil gi rett til kreditfradrag og deling av naturforekomster (herunder petroleum) der fradrag etter omstendighetene kan godkjennes etter søknad, ville det vært naturlig med nærmere merknader dersom skillet senere fravikes.

Som et grunnlag for sitt syn anfører DNO Yemen AS at løsningen følger av forskrift til utfylling av skatteloven (FSFIN) § 16-28-4 som gjelder tilordning av inntekter og kostnader ved beregningen av maksimalt kreditfradrag, hvor det i femte ledd heter:

Fradragsberettiget konsernbidrag skal i giverselskapet tilordnes Norge så langt selskapet etter første til fjerde ledd har nettoinntekt tilordnet Norge. Avgitt fradragsberettiget konsernbidrag ut over dette skal tilordnes utlandet, fordelt på inntektskategoriene i skatteloven § 16-21 første ledd a-c. Skattepliktig konsernbidrag skal i mottakerselskapet tilordnes Norge eller utlandet, fordelt på inntektskategoriene i skatteloven § 16-21 første ledd a-c, på samme måte som fradragsberettiget konsernbidrag tilordnes Norge eller utlandet i giverselskapet.

Og bestemmelsens første ledd lyder:

Med mindre annet følger nedenfor, skal inntekter og kostnader tilordnes Norge eller utlandet, fordelt på inntektskategoriene i skatteloven § 16-21 første ledd a-c, etter hvor inntekten rettmessig er oppebåret eller kostnaden rettmessig er pådratt.

Skattyters resonnement er at inntekten «rettmessig er oppebåret» i Irak, jf. første ledd, hvorefter man mener det følger av femte ledd at hele konsernbidraget da skal tilordnes DNO Yemen AS. Lagmannsretten er uenig i at forskriften leder til noe annet enn det som skatteloven gir anvisning på. Den påberopte forskriftsbestemmelse er å finne under en overskrift «(b)eregning av fradrag i norsk skatt for skatt betalt i utlandet» og § 16-28-2 omhandler «skatt betalt til fremmed stat». Etter lagmannsrettens syn er det det samme skattebegrepet som ligger til grunn for forskriftsbestemmelsene som i de aktuelle bestemmelser i skatteloven. Heller ikke det som er påberopt av andre forskriftsbestemmelser, herunder om dokumentasjonskrav, tilsier et annet standpunkt.

Tyngden i argumentasjonen fra DNO Yemen AS forstås imidlertid å ligge i betraktninger omkring et standpunkt om at vilkåret «skattlegges i utlandet», ikke stiller krav om at det er betalt skatt for det aktuelle inntektsåret, her 2007. Det menes å være tilstrekkelig at en brutto inntekt inngår i beregningen av en fremtidig betaling i utlandet som i realiteten er skatt. Idet man i 2010, etter å ha dekket tidligere påløpte kostnader gjennom blant annet inntekten fra 2007, har avgitt olje til KRG etter PSA 2008, og Finansdepartementet i vedtak 17. februar 2011 og 7. mai 2012 har samtykket i at verdien av olje man etter denne avtalen er pliktig å levere til KRG gir kreditfradrag i norsk skatt, er synspunktet at man derved har betalt skatt også av inntekten fra 2007.

Etter lagmannsrettens syn kan heller ikke denne argumentasjon føre frem. Slik lagmannsretten ser det, skjer det ingen skattlegging av DNO Iraq AS som gir rett til kreditfradrag før Finansdepartementet har gitt samtykke, eventuelt med tilbakevirkende kraft. Dette har Finansdepartementet ikke gjort. DNO Iraq AS har for øvrig ikke avgitt olje til KRG etter PSA 2004 som gjaldt for 2007, og departementet har da heller ikke vurdert å samtykke til kreditfradrag for slik avståelse. Det må videre legges til at ettersom departementet enten har krevd uttrykkelig godkjenning av produksjonsdelingsavtalen fra sentrale myndigheter i Irak, eller omsetning av KRGs andel gjennom eksportsalg kontrollert av de sentrale myndigheter, og

verken det ene eller andre vilkåret var oppfylt i 2007, ville samtykke ha blitt nektet dersom DNO Iraq AS hadde vært i posisjon til å søke kreditfradrag dette året.

Inntekten som utgjorde konsernbidraget til DNO Yemen AS har aldri vært gjenstand for ordinær betaling av skatt, og blir det ikke ved at det inntas i beregningen av dette selskapets maksimale kreditfradrag for verdien av olje som DNO Yemen AS avstår til jemenittiske myndigheter.

I det hele kan lagmannsretten ikke se vektige reelle hensyn som taler for skattyters forståelse. Tvert i mot vil forståelsen åpne for at et konsern kan omgå en nektelse fra Finansdepartementet om å samtykke etter skatteloven § 16-26 for direkte kreditfradrag for et selskap i konsernet, ved å sørge for at selskapet gir et konsernbidrag til et annet selskap i konsernet. En slik alternativ fremgangsmåte har konsernet også lagt opp til i vedlegg til selvangivelsen til DNO Yemen AS for 2010. Det heter her i punkt 5 om konsernbidrag at dersom DNO Iraq AS ikke tilfredsstillende de vilkår Finansdepartementet har stilt for å gi kreditfradrag innen ligningen avsluttes, ønsker DNO Iraq AS å gi et tilsvarende konsernbidrag. Dette anskueliggjør etter lagmannsrettens syn godt hvorfor skattyters forståelse ikke kan være riktig.

Under ankeforhandlingen har det vært en ikke ubetydelig oppmerksomhet omkring innholdet av, og forskjellene mellom, PSA 2004 og PSA 2008 opp mot irakisk grunnlov, KRGs rett til Kurdistans naturressurser og beskatningsmyndighet. Idet lagmannsretten overfor er kommet til at avståelse av olje i henhold til produksjonsdelingsavtaler aldri vil utgjøre en betalt skatt i forhold til reglene om kreditfradrag uten etter samtykke fra Finansdepartementet, er det ikke nødvendig for lagmannsretten å knytte kommentarer til det som er anført om dette. Lagmannsretten nøyer seg derfor med å bemerke at det for retten fremstår som klart at en skatt, som et minstevilkår for å bli hensyntatt i forbindelse med norsk beskatning, må utlede sin legitimitet fra et fremmed lands sentralmyndigheter. Det er på ingen måte klart at de aktuelle avtaler inngått med KRG tilfredsstillende dette vilkåret.

Lagmannsretten har etter dette kommet til at Skatteklagenemnda har lagt en korrekt lovforståelse til grunn og at ligningen av DNO Yemen AS for inntektsåret 2007 derfor er gyldig. Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter blir derfor å frifinne.

4. Sakskostnader.

Anken har ført frem. Overensstemmende med hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd må DNO Yemen AS betale statens sakskostnader for både tingrett og lagmannsrett. Det foreligger ikke tungtveiende grunner etter bestemmelsens tredje ledd for å frita DNO Yemen AS for erstatningsplikten.

Advokat Jensen har fremlagt kostnadsoppgave for tingretten med kr 143 400.

Hele beløpet omfatter salær eksklusive merverdiavgift som ikke skal beregnes. For lagmannsretten kreves til sammen kr 425 753. Av dette er kr 28 178 nødvendige utgifter til kopiering med mer og resten salær eksklusive merverdiavgift. I tillegg kommer ankegebyret på kr 23 220, slik at det samlede kravet for lagmannsretten er kr 448 973.

Sakskostnader tilkjennes overensstemmende med kravet.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning:

1. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.

2. I sakskostnader for tingrett og lagmannsrett betaler DNO Yemen AS til staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter henholdsvis 143.400 – etthundreogfortitretusenfirehundre - kroner og 448.973 – firehundreogfortiåttetusennihundreogsyttitre – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av dommen.

SkN 14-024 Uttak fra virksomhet.

Lovstoff: Skatteloven § 5-2 og § 5-1, merverdiavgiftsloven § 10 og § 14.

Agder lagmannsrett: Dom av 18. februar 2014, **sak nr.:** LA-2013-58603

Dommere: Lagdommer Nils Ole Simonsen. Lagdommer Jan Helliesen. Tingrettsdommer Thom Arne Hellerslia. **Saksgang:** Aust Agder tingrett (TAUAG-2010-148949 - Agder lagmannsrett LA-2013-58603 (13-058603ASD-ALAG)). **Anke til Høyesterett delvis tillatt fremmet, se HR-2014-1252-U.**

Ankende part: Byggmester A (Advokat Rune Helgestad Eriksen)

Ankempart: Skatt sør (Advokat Magnus Schei).

Sammendrag: En byggmester hevdet at særdeles påkostet bolig til privat bruk også skulle benyttes som «inspirasjons/demonstrasjonsbolig», der blant annet ulike leverandører fikk vist sine produkter i praksis. Byggmesteren krevde fradrag for inngående mva. for leveranser til bygget, subsidiært at avgifts/skattemyndighetene hadde lagt til grunn for høye verdier ved skjønsmessig fastsettelse av skatt/avgift. Byggmesteren fikk ikke medhold.

Saken gjelder gyldighet av vedtak om merverdiavgift og skatt, nærmere bestemt etterberegning av avgift og skatt pga. uttak i næring som byggmester til oppføring av bygg til privat bolig, merverdiavgiftsloven av 1969 (merverdiavgiftsloven) § 10 og § 14, skatteloven § 5-2 og § 5-1.

Byggmester A oppførte i 2005-2006 et stor, påkostet hus på X i Y. Arealet er om lag 1 200 m³ over tre plan med 51 rom.

Huset (også benevnt «Z-huset») benyttes som bolig for A og hans familie. Han inngikk avtale med leverandører av materialer, innredning og utstyr i huset om «visninger» der leverandørene kunne være til stede og presentere sine produkter og tjenester. Flere leverandører ga varer og

tjenester gratis eller til sterkt reduserte priser for å kunne invitere potensielle kunder til slike visninger. Noen fikk fortrinnsrett til leveranser til andre eiendomsutviklingsprosjekter A var involvert i. Huset ble også benyttet i markedsføringen av As virksomhet, enkeltmannsforetaket Byggmester A. Enkeltmannsforetaket sto for oppføring av bolig og andre bygninger etter bestilling og annet alminnelig tømrerarbeid.

I enkeltmannsforetakets regnskaper er huset behandlet som As private bolig. Det er beregnet merverdiavgift på deler av uttaket av varer og tjenester til huset, og de samme uttakene er inntektsført.

I bokettersynsrapport i enkeltmannsforetaket 21. oktober 2009 påpekes diverse feil og mangler vedr regnskapsføringen. Videre at det i merverdiavgiftsloven § 10 jf § 14 er gitt bestemmelser om at det skal «betales avgift når en registrert næringsdrivende tar ut vare eller tjeneste av virksomheten til bruk privat eller til andre formål som faller utenfor loven. Avgiften skal svares av den alminnelige omsetningsverdien av de uttatte varer og tjenester, d v s til samme verdi som ved omsetning til kunder, jf merverdiavgiftsloven § 19»

Skatt sør fattet 23. april 2013 vedtak om etterberegning av merverdiavgift og endring av ligningen for årene 2005 til 2007.

A påklaget vedtaket.

Klagenemnda for merverdiavgift og Skatteklagenemnda vedtok h h v 28. september og 8. desember 2011 å ikke ta As klager til følge. Han hadde da reist søksmål vedr lovligheten av Skatt sørs vedtak ved stevning til Aust Agder tingrett 21. august 2010.

Saken for tingretten gjaldt etterberegning av merverdiavgift med NOK 645 589 og inntektsøkning med NOK 1 572 519, tilleggsavgift med NOK 198 779 og tilleggsatt med NOK 444 859. Dersom A får medhold vil det kunne bli aktuelt å kreve tilbake avgift han allerede har betalt.

Tingretten avsa dom 30. januar 2013 med følgende slutning:

1. Vedtak fra Klagenemnda for merverdiavgift om ileggelse av tilleggsavgift og vedtak fra Skatteklagenemnda om ileggelse av tilleggsatt overfor A, er begge ugyldige. For øvrig frifinnes Staten v/Skatt sør.
2. Saksomkostninger tilkjennes ikke.

Byggmester A v/prosessfullmektig advokat Rune H Eriksen anket dommen til Agder lagmannsrett. Staten v/Skatt sør tok til motmæle.

Ankeforhandling ble holdt i Y 28. til 30. januar 2014. A møtte med prosessfullmektig advokat Rune H Eriksen. For Skatt sør møtte Tom Skjulestad og prosessfullmektig, Regjeringsadvokaten v/advokat Magnus Schei. Seniorjurist Bjørn Olav Brusset fulgte forhandlingene, ref tvisteloven § 24-6 annet ledd.

I tillegg til As partsforklaring ble det hørt seks vitner og lagt frem slik dokumentasjon som rettsboken viser.

Advokat Eriksen la ned slik påstand:

1. Vedtak i Klagenemnda for merverdiavgift, sak 7134, er ugyldig.
2. Vedtak i Skatteklagenemnda oversendt i brev 8 desember 2011 er ugyldig.
3. A tilkjennes saksomkostninger.»

Advokat Scheis påstand var som følger:

1. Anken forkastes.
2. Staten v/Skatt sør tilkjennes saksomkostninger for lagmannsretten.»

Under ankeforhandlingene ble avklart at spørsmålet om gyldigheten av vedtakene om tilleggsavgift og tilleggs-skatt er rettskraftig avgjort i tingretten, slik at ankesaken kun omfatter vedtakene om etterberegning av avgift og skatt. For øvrig står saken i det alt vesentlige i samme stilling som for tingretten.

Om saksforholdet for øvrig, partenes anførsler for tingretten og tingrettens avgjørelsesgrunner vises til tingrettens dom. Påstandsgrunnlagene er i hovedsak de samme som i tingretten. Ut over en henvisning til påstandsgrunnlagene slik de er gjengitt i tingrettens dom, gis derfor her kun en stikkordsmessig oppsummering:

Ankende part, byggmester As påstandsgrunnlag oppsummeres slik:

Hovedspørsmålet er om det foreligger hjemmel for uttaksberegning etter merverdiavgiftsloven § 14 slik den lød på etterberegningstidspunktet. Det er enighet om at det må finne sted et fullstendig uttak for at det skal være hjemmel for å beregne uttaksmerverdiavgift. A hevder at en grense for når det foreligger hjemmel for å beregne uttaksmerverdiavgift vil være når anskaffelser kan anses som avgiftsmessige fellesanskaffelser, d v s at anskaffelser til bruk både i avgiftspliktig og ikke avgiftspliktig (privat) formål. Ved fellesanskaffelse er det ikke hjemmel for uttaksberegning når anskaffelsen ikke kan sies å være tatt helt ut av virksomheten, ref bl a Agder lagmannsretts kjennelse 13-006745ASK-ALAG [LA-2013-6745] (Start toppfotball).

Domstolen har full prøvelseskompetanse for alle etterberegningene, ref LB-2012-207392.

Staten mener Z-huset ikke er benyttet i den avgiftspliktige virksomheten. A hevder huset er benyttet intensivt i profilering av egen og andres virksomhet. Huset kan derfor ikke være «tatt ut» av virksomheten, og det er ikke grunnlag for etterberegning av merverdiavgift.

Z-huset er resultat av en planlagt prosess over lang tid. Det skulle bygges en stor «markeds plass» og det måtte tas spesielle grep for å tiltrekke oppmerksomhet.

Byggevarerleverandøren Optimera dannet, sammen med åtte underleverandører, en prosjektgruppe for å sikre maksimal eksponering via Z-huset. Det ble laget en flott brosjyre og egen internettside. I flg brosjyren var det tale om i alt ca 50 leverandører.

Det ble holdt offentlige visninger 3-4 helger i året over en periode på 3-3,5 år med 2-3 000 besøkende pr gang, i tillegg til en rekke arrangementer i leverandørers egen regi. Størrelsen, innredning og utrustning viser at huset i første rekke er et utstillingsobjekt. Selv om A og hans kone bor og bodde i huset er det tale om noe helt annet enn en ordinær privatbolig.

Merverdi og skatt ligger i legalitetsprinsippets kjerneområde. Bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 14 er uklar. Er det tvil om rekkevidden bør tolkingen heller skje innskrenkende enn utvidende, ref bl a Borgarting lagmannsretts dom LB-2012-207392 og Ot.prp.nr.76 (2008-2009) pkt 5.3. Lovens begrep «tatt ut» bør da leses som «tatt helt ut». Z-husets omfattende bruk til profilering og markedsføring innebærer at huset ikke er «tatt helt ut» av As avgiftspliktige virksomhet som byggmester.

Merverdiavgiftsloven § 21 og § 23 om næringsdrivendes adgang til fradrag for inngående merverdiavgift ved fellesanskaffelser må tillegges vekt ved tolkingen av uttaksbegrepet i lovens § 14. Næringsdrivende skal uansett ha full fradragsrett for anskaffelser som gjelder virksomhetens vanlige omsetning. Har anskaffelsen skjedd felles for avgiftspliktig og ikke avgiftspliktig virksomhet, kan den ikke helt ut være til bruk for noen av delene, ref bl a Rt-2005-951. Fradragsrett er, i følge merverdiavgiftsloven § 22 første ledd nr 3 avskåret for anskaffelser som «utelukkende er til bruk som nevnt i § 14 annet ledd», d v s bla a «arbeid på og drift av eiendom som skal dekke boligbehov».

Staten mener As forståelse av uttaksbegrepet i merverdiavgiftsloven § 14 gir tilpasningsmuligheter, og hensynet til at all privat forbruk skal avgiftsbelastes ivaretas ikke. Hans utlegning leder derfor til svært gunstige resultater for den avgiftspliktige. Disse forhold ble rettet ved regelendringer 1 januar 2008, basert på forslag fremsatt 28 februar 2003 av en arbeidsgruppe (arbeidsgruppen) Finansdepartementet opprettet. Urimelige resultater i enkelttilfelle er uansett intet moment ved tolking av skatte- og avgiftsregler, ref bla Rt-2010-1131. Skatteetatens forståelse av den aktuelle bestemmelse er ikke avgjørende, ref Rt-2011-1184 [Rt-2010-1184?]. Staten kan ikke høres med at det bør få betydning for tolkingen at A, basert på råd fra revisor, har beregnet uttaksavgift. Rt-200-402 [Rt-2000-402?] viser at de underliggende forhold uansett skal legges til grunn.

Subsidiært hevdes at regelverket er for uklart til at det gir adgang til etterberegning av uttaksmerverdiavgift i dette tilfellet.

Atter subsidiært anføres at klagenemnds vedtak er ugyldig fordi den skjønsmessige fastsettelsen av avgiftsbeløpet er feil. A bestrider ikke adgangen til skjønsmessig beregning, men hevder nemndas skjønn er tilfeldig og urimelig. Nemnda har, uten nærmere vurderinger, bl a lagt til grunn veiledende utsalgspriser, som er langt høyere enn reelle markedspriser.

Skattekravet:

Innvendingen mot skattekravet er det bygger på samme urimelige og tilfeldige skjønn som avgiftskravet.

Ankemoiparten, Statens v/skatt sør hevder tingrettens doms resultat er korrekt. For øvrig sammenfattes påstandsgrunnlaget som følger:

As anførsler om forståelsen av merverdiavgiftslovens regler vedr uttak baseres i stor grad på reglene på fradragssiden. En slik tilnærming blir gal. Staten mener spørsmålet om fradrag for inngående merverdiavgift ikke er av direkte betydning for tolkingen av merverdiavgiftsloven § 14.

Det er på det rene at A har fått fullt fradrag for inngående merverdiavgift.

Selv om det legges til grunn at fradragsretten forholder seg til uttaksreglene slik A hevder, blir resultatet likevel ikke slik han anfører.

Hovedregelen ved fradragsrett og uttaksregler ved etterfølgende bruksendring er:

- Fradrag for inngående avgift på anskaffelsestidspunktet, helt eller delvis.
- Utgående avgift på uttaket basert på omsetningsverdien på uttakstidspunktet.

Om bruken endrer seg etter anskaffelsen var det, frem til 1 januar 2008, ingen generelle regler om justering av fradragført inngående avgift. Siktemålet med regelendringene 1 januar 2008 var å redusere uheldige utslag når tilknytning til avgiftspliktig virksomhet endret seg etter anskaffelsen. Begrepet «rene uttak» ble innført i forbindelse med justeringsreglene i 2008, ref arbeidsgruppens rapport s 18 og 54. Det benyttes kun i forbindelse med senere bruksendringer, og er ikke relevant i vår sak. Det påklagede vedtak bygger ikke på uttak som følge av bruksendring skjedd etter anskaffelsen.

I flg Ot.prp.nr. 17 (1968-1969) s 5 slås fast at uttak til privat eller annen bruk som ikke er relevant for virksomheten som sådan, bryter forutsetningene for fradragsretten. For å «reparere» bruddet beregnes utgående avgift på uttaket.

Formålet er å sikre lik avgiftsbelastning på alt innenlandsk forbruk av varer og tjenester, samtidig som regelverket ikke blir unødig komplisert, gir opphav til uheldige terskelvirkninger eller avgiftstilpassinger. Dette er forhold Høyesterett vektlegger ved fortolking av uttaksreglene, ref bl a Rt-2003-1233.

Statens syn på bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 23 annet pkt jf § 14 (tjenester og varer av samme slag som omsettes i virksomheten) er at bestemmelsen pålegger fullt fradrag, uavhengig av underliggende bruk og plikt til å beregne uttaksmerverdiavgift. Pliktene gjelder både der anskaffelsen kun er til privat bruk og der den brukes dels i privat, dels i avgiftspliktig virksomhet. Avgiftsoppgjøret (inngående og utgående) gjennomføres samtidig på anskaffelsestidspunktet og fradraget skjer uavhengig av underliggende faktiske bruk på anskaffelsestidspunktet. Uttaket skal derimot beregnes basert på underliggende faktisk bruk på samme tidspunkt. Dersom varen/ tjenesten brukes dels privat og dels i avgiftspliktig virksomhet skal det foretas forholdsmessig uttak. Avgiftsberegningen etter merverdiavgiftsloven § 23 annet punktum foretas på uttakssiden, for å få med påslaget i det aktuelle omsetningsleddet, beregnes på underliggende bruk på anskaffelsestidspunktet.

Slik staten ser det er det rettslig grunnlag for uttaksberegning av alle varer og tjenester benyttet til oppføring av boligen, og forholdene på uttakstidspunktet (anskaffelsestidspunktet) det relevante tidspunkt for uttaksvurderingen.

Ved anskaffelsestidspunktet var huset innrettet som oppføring av privat bolig. Ankende part eide tomten, som ble overført til A og hans ektefelle 17 januar 2006. Boligen er registrert tatt i bruk av dem 7 juni 2007. Huset er ikke ført som driftsmiddel i enkeltforetakets regnskaper, er rekke utgifter er ikke ført i enkeltmannsforetaket, varer og tjenester som er inntektsført der ble uttaksført med påslag, A og ektefellen stod tinglyst som eiere og ankende part har innrettet seg i tråd med at det er tatt ut til privat bolig.

Avgiftsmyndighetens bevisbedømmelse bygger på selvdeklareringsprinsippet. Den avgiftspliktige skal selv fremskaffe og viderebringe dokumentasjon av betydning for avgiftsmyndighetene, og har tvilsrisikoen om de ikke fremskaffer nødvendig dokumentasjon. Av den grunn er det nødvendig med krav til fullstendighet i regnskapsføring og oppbevaring av bilag.

I dette tilfellet er kun avgiftspliktige ytelser fra enkeltmannsforetaket Byggmester As virksomhetsområde som skjer i selve boligen relevante. Markedsføring av andre (leverandørers) varer og tjenester inngår ikke i Byggmester As virksomhet og skal sees bort i fra.

Formålet med oppføringen av huset var uansett ikke den avgiftspliktige virksomhet, men å realisere en privat guttedrøm. Kun As eget arbeid i forbindelse med profilering av egen virksomhet i huset er relevant.

Ankende parts rettslige standpunkt strider med formålet om avgiftsbelastning av alt innenlands forbruk, formålet om avgiftsmessig likebehandling av alle sluttbrukere og åpner for omfattende avgiftstilpassing ved at det gis fullt fradrag for inngående avgift for deretter å forbruke varer og tjenester uten å måtte betale merverdiavgift.

Etterberegningen av avgift bygger på forsvarlig skjønn. Skjønnen kan bare fravikes om det er vilkårlig eller grovt urimelig. Avgiften ved uttak baseres på omsetningsverdien, ref merverdiavgiftsloven § 19, d v s ordinær pris til kunder for vedkommende omsetningsledd.

Tilsvarende gjelder ved skatteberegningen, ref skatteloven § 5-2.

Lagmannsretten, som er kommet til samme resultat som tingretten, bemerker:

Vedr merverdiavgift:

Saken gjelder vedtak 28. september 2011 i Klagenemnda for merverdiavgift som stadfester Skatt sørs vedtak 23. april 2010 om etterbetaling av (utgående) merverdiavgift i enkeltmannsforetaket Byggmester A med NOK 645 589. Driftsformen, enkeltmannsforetak, innebærer at det ikke lignings- og avgiftsmessig sondres mellom A som privatperson og som næringsdrivende.

Kravet bygger på anskaffelser til Z-huset og er følge dels av avtaler A har hatt med ulike leverandører som iflg avgiftsmyndighetene i avgifts- og ligningsmessig forstand skal bedømmes

som «bytteforhold», dels feil ved vurderinger av varer og tjenester fra utlandet, dels ikke bokførte anskaffelser, dels kontantuttak og dels dobbeltføringer.

Der er ikke tvilsomt at A har beregnet fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser til Z-huset og, med unntak av de som omfattes av etterberegningsvedtaket, foretatt uttaksberegning for de fleste varer og tjenester som gikk med til oppføringen.

Merverdiavgiftsloven § 14 første ledd fastslår at det skal betales avgift når en registreringspliktig næringsdrivende «tar ut varer fra virksomheten til bruk privat eller andre formål utenfor loven». Bestemmelsens annet ledd nr 2 fastslår at når fradragsrett ikke er avskåret etter § 22 skal det svares avgift ved uttak ved arbeid på og drift av fast eiendom som skal dekke boligbehov. A hevder «tar ut varer av virksomheten» skal tolkes slik at varen må tas «helt ut». Staten mener ytelsene som «ble igjen» i enkeltmannsforetaket er av så begrenset omfang i forhold til privat bruk, at det er grunnlag for full uttaksberegning.

I Rt-2003-1233 gis en del generelle uttalelser vedr tolkingen av merverdiavgiftsloven § 14 som må tillegges vekt også i nærværende sak og som, slik lagmannsretten ser det, støtter statens syn. Førstvoterende, med tilslutning fra flertallet uttaler:

«(30) Selve tolkningsspørsmålet blir om den fremgangsmåte selskapene valgte, fellesregistrering med de nevnte avgiftsmessige konsekvenser, kan rammes av bestemmelsens ordlyd «... tar ut vare av virksomheten til bruk ... til ... formål som faller utenfor loven». Den sistnevnte passus - «formål som faller utenfor loven» - tar sikte på «ethvert uttak av varer til bruk utenfor den registreringspliktige virksomhet», se Ot.prp.nr.32 (1972-1973) side 11. Det er på de rene at uttak av inventar til hoteldrift i form av romutleie oppfyller dette vilkår.

(31) Problemet i denne saken er i første rekke om vi står overfor et uttak i lovens forstand. Ankende part har med styrke fremholdt at for å oppfylle lovens krav om at den avgiftspliktige «tar ut» en vare, må den faktiske bruk ha endret karakter.

(32) Jeg kan ikke være enig i dette. Formålet med uttaksregelen er å sikre at alt innenlands forbruk av avgiftspliktige varer og tjenester avgiftsbelegges, ikke bare det forbruk som knyttes til omsetning og innførsel. Ved uttak av vare fra avgiftspliktig virksomhet til avgiftsfri virksomhet, anses den næringsdrivende som forbruker av varen. Dersom uttaksregelen tenkes bort, ville det åpne for tilpasninger for å unngå avgift på visse typer forbruk.

(33) Etter min mening følger det av dette hensyn at det sentrale ikke er om varen fysisk tas ut av avgiftspliktig virksomhet, men om den avgiftspliktige næringsdrivende selv kan sørge for at en vare endrer avgiftsmessig status fra avgiftsplikt til avgiftsfrihet.

Lagmannsretten viser særlig til uttalelsen om at bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 14 tar sikte på «ethvert uttak», om formålet med uttaksregelen i avsnitt 32, formålet betydning for subsumsjonen og i avsnitt 33 at det er den avgiftspliktige selv som kan sørge for at varen endrer avgiftsmessig status.

Statens syn har også støtte i lovforarbeidene, Ot.prp.nr.17 (1968-1969) s 5 der det fremholdes:

«Foretas deretter uttak til privat eller annen bruk som ikke er relevant for virksomheten som sådan, brytes forutsetningene for fradragsretten.»

Videre fremholdes uttalelser i Ot.prp.nr.59 (2006-2007) s 5 og 11 flg:

«bestemmelsene om uttak i merverdiavgiftsloven skal bidra til et konkurransenøytralt merverdiavgiftssystem og lik avgiftsbelastning på alt innenlandsk forbruk av avgiftspliktige varer og tjenester. Samtidig bør ikke regelverket være unødvendig komplisert eller gi opphav til uheldige terskelvirkninger eller avgiftstilpassninger. Disse hensynene søkes ivaretatt i denne lovproposisjonen

og

De hensynene som ligger til grunn for bestemmelsene om avgiftsberegning ved uttak, er at den registrerte næringsdrivende gjennom uttaket anses som forbruker av varer eller tjenester som tas ut av virksomheten. For at det prinsipielt skal bli lik avgiftsbelastning på alt innenlandsk forbruk av varer og tjenester, må også forbruk som dekkes ved uttak avgiftsberegnes på linje med kjøp eller innførsel

Siden forutsetningen for fradragsretten faller bort ved uttak gjenoppretter uttaksbestemmelsene nøytraliteten i regelverket gjennom beregning av utgående merverdiavgift eller tilbakeføring av fradragsført merverdiavgift.»

Statens fortolkning av uttaksbegrepet i merverdiavgiftsloven § 14 har også støtte i forvaltningspraksis, ref Klagenemnda for merverdiavgifts vedtak 15. oktober 2004 (KMVA-2004-5196). Spørsmålet saken reiste var om det forelå plikt til å beregne uttak etter merverdiavgiftsloven § 14 av materialer og arbeid på en angivelige utstillingshytte. Den ble brukt privat, men også som «visningshytte». Nemnda slutter seg enstemmig til skattedirektoratets uttalelse som følger:

«Skattedirektoratet er enig med fylkesskattekontoret vedr hytte A at det skal beregnes uttaksmerverdiavgift. Grunnlaget er at anskaffelsene til og arbeidet på hytta er til privat bruk, og hjemmelen er merverdiavgiftsloven § 14 første ledd. Vi viser først og fremst til det anførte fra fylkesskattekontoret om forhistorien til byggingen av hytta og at den benyttes privat av familien mv, som underbygger at hytta er oppført ut fra private behov, d v s bruk utenfor avgiftsområdet. Det følger da direkte av mval § 14 første ledd at det skal beregnes uttaksmerverdiavgift av arbeidene/materialene mv til oppføring av hytta. Det at hytta har vært fremvist for en del mennesker, endrer ikke det.

Slik lagmannsretten ser det kan det ikke være særlig tvil om at anskaffelsene til Z-huset i relasjon til bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 14 er «tatt ut» av den avgiftspliktige virksomheten i enkeltmannsforetaket til bruk i privat formål som bolig.

Z-huset er, helt siden det ble ferdigstilt i 2007, benyttet som privatbolig for A og hans familie. Han og ektefellen har grunnbokshjemmel til eiendommen og den er regnskapsmessig,

ligningsmessig og i alle andre henseende behandlet som privatbolig. Lagmannsretten finner det heller ikke tvilsomt at A allerede da han startet planleggingen la til grunn at huset skulle nyttes av ham som bolig. Det hører med i den samlede vurdering at det helt fra planstadiet av var forutsatt at den organiserte visnings- og markedsføringsvirksomheten i huset ville opphøre etter noen år, og at bygningen da ville stå til As fulle disposisjon uten de belastninger og begrensninger han har anført at visningsvirksomheten har påført ham og familien.

A hevder Z-huset er nyttet i hans næringsdrift som byggmester ved at det er avholdt visninger i huset 3-4 weekends i året over 3 -3,5 år, med mer enn to tusen besøkende hver gang. Han har forklart at visningene ble annonsert, at det ble ført liste over besøkende, at markedsføringen var omfattende og at både for- og etterarbeid hadde betydelig omfang. Det ble laget egen web-side og utarbeidet en påkostet brosjyre i mer enn 9000 eks. Ut over As egen partsforklaring samt vitneforklaring fra ektefellen og representanter fra to av leverandørene, er det lite dokumentasjon for bruken av huset til annet enn privatbolig. Kostnader til visninger m m i regi av enkeltmannsforetaket er heller ikke bokført der. Som nevnt er eiendommen regnskapsmessig, ligningsmessig og i alle andre henseende ansett som As private bolig. Bruken i markedsføring av As virksomhet i regi av enkeltmannsforetaket må uansett ha vært svært beskjeden sammenlignet med privat bruk som bolig.

Lagmannsretten tar ikke stilling til om det i merverdiavgiftsloven § 14 må innfortolkes en «terskel» for hva som må «ligge igjen» i den registreringspliktige virksomhet for at et (delvis) uttak til privat utnyttelse ikke skal avgiftsbelastes, men legger til grunn at bruken til annet enn privat bolig i dette tilfellet uansett er for beskjeden til at det får betydning for plikten til å beregne full uttaksmerverdiavgift eller merverdiavgiftsloven § 14.

As prosessfullmektig har med styrke anført at bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 23 om fordeling av inngående merverdiavgift ved anskaffelser til bruk under ett både i og utenfor avgiftspliktig virksomhet, samt rettspraksis tilknyttet nevnte bestemmelse, skal tillegges avgjørende vekt ved tolkingen av uttaksbegrepet i merverdiavgiftsloven § 14. Det følger av drøftelsen ovenfor at lagmannsretten ikke er enig i en slik tilnærming.

Lagmannsretten kan heller ikke se at bestemmelsen om uttakavgift i merverdiavgiftsloven § 14 er så vidt uklar at det i seg selv innebærer at klagenemndas vedtak er ugyldig.

Vedr skjønnsfastsettelsen:

Partene er enige om at vilkårene i merverdiavgiftsloven § 55 for skjønnsmessig fastsettelse av beregningsgrunnlaget for utgående avgift foreligger. Merverdiavgiftsloven § 19 fastslår at ved uttak etter merverdiavgiftsloven § 14 legges den alminnelige omsetningsverdi for tilsvarende vare eller tjeneste som omsettes i virksomheten til grunn.

A hevder skjønnen må tilsidesettes som klart uforsvarlig og/eller vilkårlig. Til dette bemerkes at skjønnutøvelsen i denne type saker må bli usikker. Usikkerhetsmomenter ved skjønnen og hensynet til en praktisk gjennomførbar avgiftsforvaltning tilsier at skjønnen i atskillig grad må kunne basere seg på gjennomsnittsbetraktninger, ref bl a Rt-1995-1768.

A hevder skatte- og avgiftsmyndighetene gjennomgående har lagt til grunn veiledende priser på de aktuelle varer og tjenester, uten at det er tatt hensyn til at alle, også vanlige forbrukere, alltid oppnår betydelige rabatter ved kjøp av byggevarer og tjenester. Rabatter som gis til ordinære forbrukere er oftest høyere enn såkalt «byggmesterrabatt». A har forklart at han ikke ville få noen kunder om han hadde operert med såkalt «veiledende priser» på varer og tjenester.

Lagmannsretten er i det alt vesentlige enig i tingrettens begrunnelse, slik den fremkommer på s 12 til 14 i dommen. Det fremholdes særlig at avgiftsmyndighetene oppfordret A til å dokumentere rabattene han ble innvilget og at han «har hatt all oppfordring til å føre bevis for at han i sin virksomhet lot kundene nyte godt av rabatter han selv mottok og at han viderefakturerte helt eller delvis med egne innkjøpspriser. Når slik dokumentasjon ikke er fremlagt, finner retten også av den grunn ikke å sette skjønnsutøvelsen til side.»

I denne sammenheng bemerkes også at regnskapsføringen i enkeltmannsforetaket i flg bokettersynsrapporten var mangelfull på en rekke områder og derfor sannsynligvis lite egnet til veiledning for skjønnet.

Vedr etterberegning av skatt:

Lagmannsretten slutter seg til tingrettens begrunnelse, slik den fremkommer på s 14 til 16 i dommen.

Anken blir etter dette å forkaste.

Saksomkostninger:

Staten har ikke krevet saksomkostninger for tingretten. Anken har vært for gjeves, og staten bør tilkjennes erstatning for saksomkostninger for lagmannsretten i h h t hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første og annet ledd. Det er ikke grunnlag for å anvende unntaksregelen i bestemmelsens tredje ledd. I denne sammenheng bemerkes at det etter lagmannsrettens syn ikke er grunnlag for så høy grad av tvil som tingretten gir uttrykk for vedr spørsmålet om etterberegning av uttaksavgift etter merverdiavgiftsloven § 14.

Advokat Schei har lagt frem omkostningsoppgave der omkostningsbeløpet anslås til NOK 122 656, hvorav NOK 112 375 er salær. Oppgaven legges til grunn.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning:

- 1. Anken forkastes.*
- 2. Byggmester A betaler innen 2 -to- uker fra dommens forkynnelse 122.656 - etthundreogtoogtyvetusensekshundreogfemtiseks- kroner i saksomkostninger for lagmannsretten til Staten v/skatt sør.*

Tingrettsdommer

SKN 14-025 Delingsmodellen, ulovfestet gjennomskjæring

Lovstoff: Skatteloven § 12-10, ligningsloven § 9-6.

Oslo tingrett: Dom av 12. februar 2014, sak nr.: TOSLO-2012-68784 - TOSLO-2013-163024

Dommer: Wenche Fliflet Gjelsten **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2012-68784 - TOSLO-2013-163024 (12-068784TVI-OTIR/05 13-163024TVI-OTIR/05).

Parter: In-Vest Eiendomsmegling AS, Claus Seeberg for Cube Reklamebyrå AS, Morten Meyer Knutsen for Cube Reklamebyrå AS (for disse: advokat Christopher Lütken Eitrem) mot Staten v/Skatt øst (advokat Per Sandvik).

Sammendrag: Delingsmodellen, krysseie. Spørsmål om ulovfestet gjennomskjæring og fristreglene for endring av ligning. Tingretten la til grunn at vilkårene for gjennomskjæring var oppfylt. Skattyterne hadde gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger om krysseiet, og endring var foretatt innen lovens frist.

Saken gjelder krav om endring av ligning for inntektsårene 2003 og 2004 for In-Vest Eiendomsmegling AS, tidligere OK Eiendomsmegling AS, og Cube Reklamebyrå AS representert ved Claus Seeberg og Morten Meyer Knutsen, og for inntektsårene 2004 og 2005 for de personlige skattyterne Claus Seeberg og Morten Meyer Knutsen.

1. Framstilling av saken

1.1 Selskapene og aksjonærene

1.1.1 Cube Reklamebyrå AS (Cube)

Claus Seeberg og Jarle Nordhaug stiftet i 1994 Nordhaug og Seeberg Reklamebyrå AS, senere Cube Reklamebyrå AS (Cube). Aksjekapitalen var 100 000 kr fordelt på 200 aksjer pålydende 200 kr.

I 1999 kom også Arne Lode og Morten Meyer Knutsen, som er økonomiutdannet, med som aksjonærer. Aksjene var i 1999, 2000 og 2001 fordelt med 33,2 % til Seeberg, 33,2 % Nordhaug, 16,8 % til Lode og 16,8 % til Knutsen.

Da en ansatt sa opp sin stilling i selskapet, ble det diskusjon om selskapets videre liv, og ifølge referat fra styremøte 12. november 2001 ble ulike alternativer drøftet. Disse var oppløsning av selskapet og deling av gjenværende verdier, at Nordhaug kjøpte ut Seeberg, at Seeberg kjøpte ut Nordhaug, eller at selskapet ble solgt.

I referat fra styremøte 21. november 2001 fremgikk at revisor Remme var innkalt for å fremlegge sitt syn på verdsettningen. Seeberg la frem et tilbud til Nordhaug om å betale 500 000 kr til Nordhaug, samtidig som Nordhaug skulle ha rett til å heve «fullt utnyttbart utbytte» for året og få overført en aksje i Losby Golfklubb vederlagsfritt mv. Remme anbefalte i sin verdivurdering av selskapet at det ville være riktig å benytte substansverdien ved verdsettelse av selskapet.

Seeberg kjøpte deretter Nordhaugs aksjer, mens Knutsen kjøpte Lodes aksjer. Det fremgår ikke av saken hva Seeberg kjøpte Nordhaugs aksjer for, men Knutsen kjøpte Lodes 84 aksjer for 73 257 kr. Seeberg hadde da 66,4 % av aksjene, mens Knutsen hadde 33,6 %. Slik var fordelingen av aksjene i 2002, 2003 og 2004.

I 2005 solgte Seeberg aksjene i Cube til sitt heleide aksjeselskap CS Holding AS, mens Knutsen fortsatt hadde 33,6 %. I 2006 solgte Knutsen sine aksjer i Cube til CS Holding AS, som dermed eide 100 % av aksjene i Cube Reklamebyrå.

I brev av 7. februar 2006 skrev Seeberg til rådgiver «Jan Roar» og viste til samtaler om å kjøpe Knutsens aksjer i Cube. Seeberg skrev at Knutsen i den senere tid hadde signalisert et ønske om å selge, og Seeberg hadde snakket med Knutsen om sin interesse i å kjøpe. Seeberg skrev videre:

Morten vet, like godt som meg, at det ikke er realistisk å selge til andre (uten å forholde seg til meg). Jeg/CS-Holding har også forkjøpsretten til aksjene. Han var ikke så fornøyd i vinter hvor jeg ikke ønsket et utbytte. Kanskje dette også var medvirkende til at han «vil ut» samt trakk seg fra styrevervet i våres, selv om Cube fortsatt tjener godt med penger.

Morten og jeg har et greit samarbeide. Begge ser likevel ønskeligheten av nå å også eiermessig skille lag. Diskusjonen om pris er alltid vanskelig, men vi er begge innstilt på finne et fornuftig nivå. Så langt har mitt utgangspunkt vært selskapets substans/egenkapital. Morten mener en noe høyere pris hadde vært rimelig. Jeg har ikke vært fremmed for og signalisert for ham rundt 500' -600', hvor utgangspunktet har vært selskapets egenkapital ved det siste årsskiftet og med et generelt tillegg (hvor også han kan få kompensert for resultatene så langt i år). I mange tilfeller betaler vel andre under substans?

Jeg/CS-Holding har midler til å kjøpe ut Morten på ovennevnte nivåer, i hvert fall privat. Men hvordan jeg kan få praktisk og formelt ordnet dette kan vi snakke mer om. Du må også se på skattekonsekvensene for oss.

Cube ble ifølge enhetsregisteret meldt oppløst 19. juni 2010.

1.1.2 In-Vest Eiendomsmegling AS

OK Eiendomsmegling AS (OK) ble ifølge enhetsregisteret stiftet 2. januar 1981 og drev næring innen eiendomsmegling. Selskapet ble drevet av ektefellene Oddvar og Sonja Knutsen, som er Morten Meyer Knutsens foreldre. Oddvar Knutsen eide 60 % av aksjene og Sonja Knutsen 40 %, og slik var eiersituasjonen også i 2000, 2001 og 2002.

I 2003 overdro Oddvar og Sonja Knutsen de fleste aksjene sine til Morten Knutsen og Seeberg, og Morten Knutsen overtok fra 5. februar 2003 som daglig leder og styreleder i OK. Etter aksjeoverdragelsen hadde Morten Knutsen 51 % av aksjene, Seeberg 34 %, Oddvar Knutsen 6 % og Sonja Knutsen 4 %. De siste 5 % av aksjene ble overtatt av Haakon Dahl. Slik var fordelingen i 2003 og 2004. I 2005 overdro Knutsen sine 51 % av aksjene til sitt heleide selskap MK Invest AS, samtidig som Seeberg overdro 20 % av sine aksjer til Tom Jensen og Elisabeth Nielsen med 10 % til hver, mens Oddvar og Sonja Knutsen og Dahl beholdt sine aksjer. Seeberg hadde da igjen 14 % av aksjene i OK. I 2006 overdro Seeberg de 14 % av aksjene til MK Invest AS, samtidig som Dahl også overdro sine 5 % til MK Invest AS.

Seeberg og Knutsen leverte selvangivelser for henholdsvis Cube og OK for 2003 og 2004 og opplyste i selvangivelsene hvem som var aksjonærer i de respektive selskapene. Selskapene ble lignet på grunnlag av selvangivelsene, og det ble ikke beregnet personinntekt.

Seeberg og Knutsen leverte også selvangivelser for seg selv for inntektsårene 2004 og 2005. De oppga der hvilke aksjer de eide og i hvilke selskaper. Ingen av dem oppga at de hadde hatt personinntekt fra noen av selskapene, og ingen av dem opplyste at de eide aksjer i et selskap hvor den største og aktive aksjonæren også eide aksjer i det selskapet de selv var aktiv og største aksjonær i. Begge ble lignet i tråd med de innleverte selvangivelsene.

OK Eiendomsmegling AS ble slettet i foretaksregisteret 12. oktober 2009 etter å ha blitt innfusjonert i Hoff Eiendomsmegling AS, senere In-Vest Eiendomsmegling AS.

1.2 Endring av ligningene

1.2.1 Cube

Den 29. mai 2008 avholdt skattekontoret bokettersyn i Cube. I rapporten fra bokettersynet sto det i pkt. 7 med overskriften Materielle feil pkt. 7.1, Kryssbytte at søk i Enhetsregisteret på tidligere aksjonær Morten Meyer Knutsen hadde vist at han i 2003 og 2004 var den største aksjonæren i OK Eiendomsmegling AS, hvor aksjonærsammensetningen var slik den fremgår ovenfor under punktet om partene og selskapene. Den prosentvise aksjeandelen i 2001-2006, som også er gjengitt ovenfor, var også inntatt. I rapporten fremgikk videre at dette viste at Cube Reklamebyrå AS og OK Eiendomsmegling AS i årene 2003 og 2004 hadde foretatt kryssbytte av aksjer. Claus Seeberg eide 34 % i 2003 og 2004, og 14 % i 2005 i OK Eiendomsmegling AS. Morten Meyer Knutsen eide 16,8 % i 2001, og i årene 2003-2005 eide han 33,6 % av aksjene i Cube Holding (Reklamebyrå - rettens anm.) AS.

På sluttkonferansen ble daglig leder Claus Seeberg spurt om hva som var årsaken til kryssbytte av aksjene. Han opplyste da at OK Eiendomsmegling AS var eiet av Oddvar Knutsen som er far til Morten Meyer K. Dette selskapet ble i 2003 overdratt til Morten Meyer Knutsen, og han ønsket i den anledning å profilere det slik at det ble mer synlig i markedet. Claus Seeberg opplyste at Morten Meyer Knutsen var en god venn av ham og de ønsket å kunne dra nytte av hverandres kunnskaper. Claus Seeberg som er reklamemann kunne ta seg av markedsføringsbiten i OK Eiendomsmegling AS, og Morten Meyer Knutsen kunne hjelpe til med økonomistyringen i Cube Reklamebyrå. I stedet for penger som det fantes lite av i selskapet på det tidspunktet fikk Morten Meyer Knutsen en posisjon i selskapet i form av eierskap. Claus Seeberg fikk en tilsvarende eierposisjon i OK Eiendomsmegling AS.

På sluttkonferansen ble det ifølge rapporten avtalt at Seeberg skulle sende skattekontoret en epost hvor han skulle redegjøre for intensjonen med krysseiet, og Seeberg skrev da blant annet:

Min forretningsbegrunnelse for å investere i selskapet var et potensial jeg så i selskapet. Jeg ble motivert av mulighetene i markedet og den visjonen Morten Knutsen hadde for selskapet. Mitt profesjonelle bidrag og innsats som eier og aksjonær kunne materialisere seg i en spennende økonomisk oppside.

I denne perioden har Cube Reklamebyrå fakturert OK eiendomsmegling (ca. 60 000,-) for produksjonskostnader, samt at andre grafiske underleverandører har blitt valgt til å utføre f.eks. utvikling av websider basert på retningslinjer satt av styret.

I bokettersynsrapportens pkt. 7.3.2, som også hadde overskriften Kryssbytte, fremgikk at det her dreide seg om to selskaper som hadde foretatt kryssbytte av aksjer, og at det var opplyst at intensjonen med krysseierskapet var at Knutsen ønsket å gjøre OK mer synlig i markedet, samtidig som hans gode venn Seeberg ønsket hjelp til økonomistyringen i sitt selskap Cube. Spørsmålet bokettersynet stilte, var hva som var den egentlige intensjonen med krysseierskapet, idet dette etter gjennomgang av det tilsendte materialet og opplysningene Seeberg hadde gitt, hovedsakelig syntes å bære preg av å være skattemotivert, «dvs. å spare skatt ved å omgå delingsmodellen».

Den 19. september 2008 sendte skattekontoret varsel om endring av ligningen for inntektsårene 2001-2004 og 2006 til Cube. Av varselet fremgikk at skattekontoret på bakgrunn av «kryssbyttet av aksjer mellom Claus Seeberg og Morten Meyer Knutsen» ville ta opp til vurdering om det skulle beregnes personinntekt i selskapet for inntektsårene 2001-2004.

Det ble avholdt møte mellom Cube ved Seeberg og Cubes advokat Geir Peter Hole og skattekontoret, og selskapet ga en nærmere redegjørelse for faktum. Advokat Hole avga deretter en skriftlig redegjørelse over sakens faktum 27. november 2008.

Den 25. mai 2009 sendte skattekontoret utkast til vedtak til advokat Hole, som i brev av 16. juni 2009 kommenterte utkastet.

Skattekontoret fattet vedtak i saken 30. juni 2009 og kom til at det var grunnlag for å foreta gjennomskjæring «av det foreliggende kryssbyttet av aksjer». Beregnet personinntekt for selskapet ble fastsatt til 2 200 000 kr for inntektsåret 2003 og 1 700 000 kr for 2004.

Advokat Hole påklaget vedtaket 4. september 2009 på vegne av skattyter. Den 19. juli 2011 sendte skattekontoret innstillingen til vedtak til Cubes advokat for innsyn. Advokat Hole kommenterte vedtaksinnstillingen 12. september 2011.

Skatteklagenemnda fattet vedtak 14. oktober 2011. I spørsmålet om ligningsmyndighetene hadde tatt opp spørsmål om endring innen fristen etter ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a bemerket Skatteklagenemnda at spørsmål om endring av ligningen etter § 9-6 nr. 1 ikke kan tas opp mer enn ti år etter inntektsåret, og at fristen ved endring til ugunst for skattyter var to år etter inntektsåret når skattyter ikke hadde gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Og videre:

Skattyters fullmektig har bl.a. fremsatt anførsler vedrørende de personlige aksjonærer under dette spørsmålet. Skatteklagenemnda bemerker at disse anførselene vil bli drøftet i vedtakene til de respektive aksjonærer, da disse er å betrakte som egne skattesubjekter, på lik linje med at dette selskapet er et eget skattesubjekt.

Skatteklagenemnda anså at skattyter hadde gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger og at det derved gjaldt en tiårsfrist for ligningsmyndighetenes adgang til å ta opp en sak til endring.

I spørsmål om beregning av personinntekt bemerket Skatteklagenemnda at det siste året som delingsreglene gjaldt, var 2004 for selskaper og 2005 for personlige skattytere. Videre bemerket Skatteklagenemnda at aksjene i Cube Reklamebyrå AS i inntektsårene 2003 og 2004 ble eiet av aktiv aksjonær Seeberg med 66,4 % og av passiv aksjonær Knutsen med 33,6 % og at aksjene i OK i samme periode ble eiet av aktiv aksjonær Knutsen med 51 % og av passiv aksjonær Seeberg med 34 %, Oddvar Knutsen med 6 %, Sonja Knutsen med 4 % og Dahl med 5 %.

Ovennevnte eierkonstellasjon medførte at de aktive aksjonærene eide mindre enn to tredjedeler av aksjene i selskapet, og vilkårene for å fastsette personinntekt var i utgangspunktet ikke oppfylt.

Skatteklagenemnda bemerket at skattereglene tillot at man foretok en lovlig tilpasning til delingsmodellen. Spørsmålet er imidlertid om ovennevnte eierkonstellasjonen er å anse som en slik lovlig tilpasning.

Skatteklagenemnda bemerket videre at det var uomtvistet at det innen skatteretten gjaldt en ulovfestet gjennomskjæringsregel som er utviklet gjennom lignings- og rettspraksis, og at denne er et rettsgrunnlag for å fravike skattyters påstand om hvordan skattereglene skal anvendes i et bestemt tilfelle.

Etter en gjennomgang av rettspraksis fant skatteklagenemnda at de hensyn Høyesterett hadde lagt vekt på, også var relevante i «vår sak» og anså således at det ville stride mot skattereglenes formål å legge krysseierskapet til grunn. Med hjemmel i regelen om ulovfestet gjennomskjæring anså skatteklagenemnda vilkårene oppfylt for å foreta gjennomskjæring av det foreliggende krysseierskap. Skattekontorets vedtak ble deretter fastholdt.

Den 19. mars 2012 varslet Cube og OK søksmål mot Skatt øst. Stevning ble tatt ut 19. april 2012 i et felles søksmål anlagt av Cube og OKs rettsetterfølgere.

1.2.2 OK Eiendomsmegling AS (OK)

Som følge av bokettersynet i Cube ble også OK varslet om endring av ligning. Varselet til OK ble sendt 6. november 2008 og gjaldt at skattekontoret vurderte å fastsette personinntekt i selskapet for inntektsårene 2003-2004. Bakgrunnen var kryssbyttet av aksjene mellom Knutsen og Seeberg, idet skattekontoret mente at transaksjonen som var blitt foretatt, kunne rammes av den ulovfestede gjennomskjæringsregel. Om innholdet i bokettersynsrapporten vises ellers til foregående punkt om Cube.

Ok ved advokat Hole kommenterte varselet 27. november 2008 og skrev blant annet at Knutsens kjøpspris for aksjene i CRAS (Cube Reklamebyrå AS) totalt var 161 793 kr, mens avtalt salgspris ved salg til CS Holding AS i februar 2006 var 532 000 kr. Advokat Hole skrev videre:

I tillegg til mottatt aksjeutbytte hadde Morten således en gevinst på kr 370 207. Total økonomisk fortjeneste av Mortens investering i CRAS var dermed 2 072 952 (utbytte + 370 207 (gevinst) = totalt 2 443 159.

Claus' kjøpspris på aksjene i OKE var på kr 68 000. Claus' salgspris ved salgene var totalt 40 000 (salg til Tom Jensen og Elisabeth Nielsen) + kr 350 000 (ved salg til MK Investering AS). I tillegg til utbytte hadde Claus således en gevinst på kr 322 000. Totalt økonomisk fortjeneste av Claus' investering i OKE var dermed kr 309 400 (utbytte) + kr 322 000 (gevinst) totalt kr 631 400.

Differansen i fortjeneste mellom partene utgjør dermed hele 1 811 759 i Mortens favør. ...

Den 25. mai 2009 sendte skattekontoret utkast til vedtak til advokat Hole, som i brev av 16. juni 2009 kommenterte utkastet, slik det fremgår under punktet om Cube ovenfor.

Skattekontoret fattet vedtak i saken 1. juli 2009 og kom til at det var grunnlag for å foreta gjennomskjæring «av det foreliggende kryssbyttet av aksjer». Beregnet personinntekt for OK ble fastsatt til 0 kr for inntektsåret 2003 og 860 390 kr for 2004.

Advokat Hole påklaget vedtaket 4. september 2009 på vegne av skattyter. Den 18. juli 2011 sendte skattekontoret kopi av vedtaksinnstilling til OKs fullmektig, som kommenterte vedtaksinnstillingen 12. september 2011.

Skatteklagenemnda fattet vedtak for OK 14. oktober 2011, dvs. samme dag som for Cube. Begrunnelsen i de to vedtakene har omtrent samme ordlyd, bortsett fra at den beregnede personinntekt for de to selskapene var forskjellig, og retten viser til gjennomgangen under Cube ovenfor.

I spørsmål om beregning av personinntekt skrev Skatteklagenemnda innledningsvis følgende:

Skatteklagenemnda bemerker at etter skatteloven § 12-10 punkt 1, bokstav c, skal det beregnes personinntekt av selskapets inntekt dersom aktiv aksjonær eier mer enn to tredjedeler av aksjene i selskapet eller direkte eller indirekte har krav på minst to tredeler av selskapets utbytte. Følgende tre vilkår må således være til stede:

1. selskapet må drive virksomhet
2. skattyteren personlig må ha utøvet tilstrekkelig aktivitet i vedkommende selskap, og
3. skattyteren selv eller sammen med andre aktive i mer enn 2 måneder av inntektsåret: - anses å eie minst to tredeler av aksjene i selskapet, enten direkte eller ved identifikasjon og/eller ved indirekte eie, eller - anses å ha krav på minst to tredeler av utbytte/overskudd, enten direkte, ved identifikasjon og/eller indirekte gjennom mellomliggende selskaper, innretninger mv.

Videre bemerket skatteklagenemnda at eierkonstellasjonen i Cube og OK medførte at de aktive aksjonærene eide mindre enn to tredjedeler av aksjene i selskapet, og at vilkårene for å fastsette personinntekt i utgangspunktet ikke var oppfylt. Skatteklagenemnda bemerket at skattereglene tillot at man foretok en lovlig tilpasning til delingsmodellen, men at spørsmålet var om den nevnte eierkonstellasjonen var å anse som en slik lovlig tilpasning.

Skatteklagenemnda viste i vedtaket til at Høyesterett hadde avsagt flere dommer der det ble lagt til grunn at den ulovfestede gjennomskjæringsregel kunne anvendes i forbindelse med kryssbytte, og at det gjaldt et grunnvilkår om at det hovedsakelige formål med disposisjonen måtte ha vært å spare skatt. Etter dette måtte det ifølge skatteklagenemnda foretas en konkret og objektiv vurdering av hva som fremsto som hovedformålet med å etablere krysseierskap.

Skatteklagenemnda skrev videre:

Skattyters fullmektig anfører at de skattemessige hensynene ved en krysseiesituasjon ikke fremstår som den klart viktigste motivasjonsfaktor eller årsak til de eierposisjonene som er gjennomført. Han anfører videre at krysseiesituasjonen i liten grad var resultat av gjensidige og samtidige overveielser mellom partene. Det opplyses at eierendringene var utløst av virksomhetsrelaterte, forretningsmessige, økonomiske, lovmessige og rent personlige/private forhold. Disposisjonene har i tillegg i betydelig grad medført involvering av tredjeparter. Fullmektigen viser til punkt 4 med tilhørende dokumentasjon.

Skatteklagenemnda bemerker at pkt. 4 i klagen, i stor grad redegjør for eierforandringene i selskapene og hvorfor dette skjedde. Skatteklagenemnda bemerker at den ikke ser noen grunn til å stille spørsmål ved realitetene i den nevnte konflikten mellom Claus Seeberg og Jarle Nordhaug i Cube Reklamebyrå AS, samt generasjonsskiftet i OK Eiendomsmegling AS. Imidlertid er dette forhold som ikke sier noe om formålet med å etablere en krysseiesituasjon.

...

Skatteklagenemnda bemerket deretter at det i OK ble beregnet personinntekt på 0 kr og 860 390 for inntektsårene 2003 og 2004, mens det for Cube ble beregnet personinntekt med henholdsvis 2 200 000 kr og 1 700 000 kr i de samme årene. Den foretatte tilpasningen måtte «således sies å ha betydelige skattemessige besparelser for selskapene».

Med henvisning til lagmannsrettens dom av 7. november 2005 [kan være LB-2004-12940, Lovdatas anm.] skrev Skatteklagenemnda vedrørende vektlegging av momentet differanse mellom de delte utbytter at dette ikke hadde nevneverdig vekt som moment for at krysseierskapet var hovedsakelig forretningsmessig motivert. Det ville ifølge Skatteklagenemnda dermed heller ikke ha nevneverdig betydning at forskjellen i utbytte i «vår sak» ikke ble utjevnet.

Skatteklagenemnda skrev videre at det etter rettspraksis ikke kunne stilles opp et krav til samtidighet ved aksjeanskaffelsene. Etter gjennomgangen av rettspraksis og skattyters bemerkninger var nemndas konklusjon at det var sannsynliggjort at skattebesparelse fremsto som den klart viktigste motivasjonsfaktor for etableringen av krysseiet, og at grunnvilkåret for å foreta ulovfestet gjennomskjæring var oppfylt.

Nemnda drøftet deretter tilleggsvilkåret om det ville stride mot skattereglenes formål å legge krysseierskapet til grunn for beskatningen og viste til at det i Hex-dommen fremgikk at formålet med delingsreglene var å skape større skattemessig nøytralitet mellom eierformer i næringslivet og å motvirke skattemessig forskjellsbehandling mellom aksjonærer som arbeider i selskapet og andre lønnsinntakere. Nemnda kom til at det ville stride mot skattereglenes formål å legge krysseierskapet til grunn. Skattekontorets vedtak ble etter dette fastholdt.

Den 19. mars 2012 varslet Cube og OK søksmål for overprøving av vedtaket.

Stevning ble tatt ut ved felles stevning for In-Vest Eiendomsmegling AS og CS-Holding AS den 19. april 2012.

1.2.3 Claus Seeberg

I 2001 ble det fra Cube avsatt og utbetalt utbytte med 160 440 kr til Knutsen og 317 060 kr til Seeberg og tilsvarende beløp til Nordhaug og Lode. I 2002 ble utbyttet fastsatt til 440 832 kr til Knutsen og 871 168 kr til Seeberg, og i 2003 til 571 200 kr til Knutsen og 1 128 800 kr til Seeberg. I 2004 var utbyttet 510 720 kr til Knutsen og 1 009 280 kr til Seeberg, mens det ikke ble fastsatt utbytte i 2005. I 2006 gikk utbyttet i sin helhet, dvs. 1 725 000 kr, til CS-Holding AS.

Skattekontoret sendte på bakgrunn av bokettersynsrapporten i Cube varsel om endring av ligningen til Seeberg i brev av 30. juni 2009.

Skattekontoret sendte skattyter utkast til vedtak 5. desember 2011, og Seeberg ble gitt frist for bemerkninger til 13. januar 2012. Advokat Eitrem kommenterte utkastet 12. januar 2012, og gjorde gjeldende at skattekontoret ikke hadde godtgjort at skattebesparelse fremsto som den klart viktigste motivasjonsfaktor i sakene, «noe som er et grunnvilkår for at skatterettslig gjennomskjæring kan finne sted». Og videre at det mao. ligger «en høy terskel i selve vilkårene for gjennomskjæring. Dette er naturlig da skatterettslig gjennomskjæring er et stort inngrep i skattyters rettsstilling».

Skattekontoret fattet vedtak 20. april 2012, og beregnet personinntekt i Cube for 2003 og 2004 ble skattlagt på skattyters hånd for årene 2004 og 2005, henholdsvis med 2 200 000 kr og 1 700 000 kr. Vedtaket var i det vesentlige begrunnet på samme måte som for Cube og OK.

Seeberg påklaget skattekontorets vedtak 10. mai 2012.

Skattekontoret forberedte klagesaken for skatteklagenemnda, og vurderte at skattyter hadde gitt uriktige/ufullstendige opplysninger da beregnet personinntekt ikke var oppgitt av skattyter, og fordi skattyter heller ikke hadde gitt opplysninger om «kryssbyttet». Av denne grunn gjaldt 10-årsfristen, og ligningen for 2004 og 2005 var dermed tatt opp innenfor fristen.

Skattekontoret vurderte videre at det forelå et kryssbytte av aksjer for 2003 og 2004 med beregnet personinntekt som fremgår ovenfor under gjennomgangen av selskapene. Beregnet skatt ble da ca. 23 %, og spart skatt ble i utgangspunktet 897 000 kr i Cube og 197 000 kr i OK. Skattekontoret bemerket at det var betydelige beløp som ble spart i skatt ved at foretakene ikke var delingsforetak. Skattekontoret fastholdt ligningen.

Skatteklagenemnda fattet deretter vedtak i Seebergs klagesak 23. mai 2013 og sluttet seg enstemmig til skattekontorets innstilling om å fastholde ligningen.

Den 16. september 2013 sendte advokat Eitrem varsel om søksmål til Skatt øst vedrørende skatteklagenemndas vedtak. Seeberg og Knutsen tok ut felles stevning mot Skatt øst 1. oktober 2013.

1.2.4 Morten Meyer Knutsen

Aksjene i OK ble for inntektsårene 2003 og 2004 eid av aktiv aksjonær, daglig leder og styreleder, Morten Knutsen, med 51 % av aksjene, mens Seeberg, som var passiv aksjonær, eide 34 %, Oddvar Knutsen 6 %, Sonja Knutsen 4 % og Haakon Dahl 5 %. Samtidig var Knutsen passiv aksjonær i Cube med en eierandel på 33,6 %.

Etter bokettersynet i Cube i mai 2008 ble OK varslet om endring 27. november 2008, og skattekontoret fattet vedtak om endring for selskapet, slik at beregnet personinntekt for 2003 og 2004 ble fastsatt på bakgrunn av kryssbytte av aksjer.

Knutsen ble varslet om endring av hans ligning 30. juni 2009. Som det fremgår ovenfor under gjennomgangen for OK, hadde skatteklagenemnda fattet vedtak 14. oktober 2011 om å beregne personinntekt i OK.

Skattekontoret fattet endringsvedtak vedrørende Knutsens ligning 20. april 2012, og beregnet personinntekt i selskapet OK for 2003 og 2004 ble skattlagt på skattyter Knutsens hånd for årene 2004 og 2005, med henholdsvis 0 kr og 860 390 kr.

Knutsen påklaget ved advokat Eitrem's brev vedtaket 10. mai 2012.

Under et pkt. om «Rettslige anførsler til spørsmålet om gjennomskjæring i dette tilfellet - subsumsjon» skrev advokat Eitrem blant annet:

Partene har, som anført i forbindelse med bokettersynet, gjennom etableringen av eierposisjoner og styreverv også forsøkt å oppnå visse samarbeids- og synergieffekter

mellom selskapene. Selv om oppnåelsen av slike effekter ikke i seg selv er avgjørende for gjennomskjæringsadgangen etter gjeldende rettspraksis, viser vi til tidligere anførsler og dokumentasjon om dette i sin helhet.

Det forhold at Claus og Morten hadde forskjellig utdanning og ulike faglige og personlige kvalifikasjoner utgjorde synergieffekter som ble lettere å utnytte i en krysseiersituasjon. I stedet for å benevne dette som målsetninger er det antagelig riktigere å betegne det som sidevirkninger av den eiermessige integrasjon. Disse må ses i sammenheng med de økonomiske konsekvensene som er omtalt nedenfor.

Skattekontoret forberedte klagesaken for skatteklagenemnda og viste til at skatteklagenemnda tidligere hadde behandlet faktum i saken og funnet at det forelå et kryssbytte som rammes av den ulovfestede gjennomskjæringsregel i vedtak for OK for inntektsårene 2003 og 2004. Ligningen for tidligere år var ikke tatt opp på bakgrunn av at kryssbyttet ikke forelå med gjensidig bytte av aksjer før i 2003.

Skattekontoret la i innstillingen til grunn at det fra skattyters side ble gitt uriktige/ufullstendige opplysninger, og at det heller ikke ble gitt opplysning om kryssbyttet. Dermed gjaldt ifølge skattekontoret en endringsfrist på 10 år.

Skattekontoret konstaterte at det ikke var klaget over fastsatt beløp for personinntekt, og at det ikke var noen rettspraksis på spørsmålet om skattyter hadde personlig klagerett på spørsmålet om vilkår for beregning av personinntekt. Skattekontoret så det slik at hvert år skulle vurderes for seg når det gjaldt fastsettelse av personinntekt, og hvert år måtte da også vurderes for seg i forhold til den ulovfestede gjennomskjæringsregel.

Skattekontoret konstaterte etter en vurdering av Knutsens, hans foreldres og den ansattes aksjeeie at det forelå et kryssbytte av aksjer for 2003 og 2004, og at beregnet skatt da ble 23 %, og spart skatt 897 000 kr i Cube og 197 000 kr i OK. Det var ifølge skattekontoret betydelige beløp som ble spart i skatt ved at foretakene ikke var delingsforetak.

Skattekontoret viste videre til rettspraksis med kryssbytte av aksjer, der det i de fleste sakene hadde vært hevdet at det hadde vært så stort avvik i utbytte praksis i de krysseide selskapene at gjennomskjæring ikke skulle kunne anvendes. Alle saker som hadde vært behandlet i rettssystemet vedrørende spørsmål om kryssbytte, var stadfestet eller fastholdt av retten.

Skattekontoret la til grunn at de bedriftsmessige fordelene som eventuelt kunne vært oppnådd, ikke krevde gjensidig eie av aksjer hos hverandre, og uansett ikke i den størrelsesorden som det her var tale om for endringsaken, 34 %.

Det var fra skattyters side hevdet at Knutsen var eier i Cube flere år før han ble eier av aksjer i OK, og at hans ervervede aksjeposisjon i OK derfor ikke kunne ses i sammenheng. Skattekontoret vurderte at Seeberg normalt ville sluttet i selskapet på bakgrunn av de opplyste stridigheter i Cube. At han likevel fortsatte, og at Knutsen fikk erverve en høyere andel, slik at Cube ikke var delingsforetak, samtidig som Knutsen fikk erverve 1/3 av aksjene i Cube, ble antatt å være bakgrunnen for det. Ifølge skattekontoret ville Seeberg normalt villet erverve alle ledige aksjer, i og med at det var han som sto bak hele Cubes inntjening. Skattekontoret bemerket også

at det i perioden før 2002 ikke hadde vært gjennomført kontroll av eierposisjonen i Cube og om utbytte var avsatt og utbetalt på vanlig måte, og at det i den aktuelle perioden hadde vært 4 eiere og ikke aktuelt å se hen til noe kryssbytte.

Skattekontoret skrev i innstillingen også at kryssbyttet opphørte i begynnelsen av 2006. At dette opphørte kort tid etter opphør av delingsmodellen, underbygget etter skattekontorets oppfatning at kryssbyttet var skattemessig motivert, og dessuten underbygget det at det eventuelle forretningsmessige var fraværende.

Skatteklagenemnda sluttet seg 23. mai 2013 enstemmig til skattekontorets innstilling og fastholdt ligningen.

Knutsen varslet søksmål mot Skatt øst den 16. mars 2013 og tok ut stevning sammen med Seeberg 1. oktober 2013.

1.3 Rettens behandling av saken og den skriftlige saksforberedelse

In-Vest Eiendomsmegling AS (In-Vest) og CS-Holding AS tok 19. april 2012 ut stevning mot Skatt øst med krav om endring av ligning for inntektsårene 2003 og 2004.

I tilsvaret sa Skatt øst seg enig i at OK var innfusjonert i In-Vest, men antok at CS-Holding ikke var rett saksøkt, da Cube var oppløst og slettet på ordinær måte 28. mars 2011 og ikke innfusjonert i CS-Holding AS og heller ikke hadde partsevne. Staten hadde for øvrig ingen innvendinger mot at stevning var inngitt i én sak for begge selskapene.

Tingretten forela alternative partskonstellasjoner for partene og besluttet 19. oktober 2012 på grunnlag av partenes enighet at de personlige aksjonærene i Cube, Seeberg og Knutsen, skulle opptre som saksøkere hva gjaldt søksmålet knyttet til ligningsvedtaket for Cube.

Samme dag, dvs. 19. oktober 2012, avsa tingretten kjennelse om å stanse saken etter tvisteloven § 16-18 annet ledd under henvisning til at ligningsvedtakene til de personlige aksjonærene Seeberg og Knutsen fortsatt var til behandling i skatteklagenemnda, og hvis de fikk medhold der, ville det ikke bli utlignet noen personinntekt, og grunnlaget for selskapenes søksmål ville falle bort.

Ny stevning med den nye partskonstellasjonen ble sendt retten 25. oktober 2012.

Saksøker var i kjennelsen om stansing bedt om å gi retten beskjed straks det var grunnlag for å bringe saken i gang igjen. Den 26. juni 2013 sendte advokat Eitrem prosesskriv til retten om at Skatt øst hadde behandlet klagen fra de personlige aksjonærene. Skattyterne hadde ikke fått medhold i sine klager, og saksøkerne anmodet retten om å treffe beslutning om å sette saken i gang igjen. Samtidig varslet advokat Eitrem om at søksmål ville bli reist også i tilknytning til de nye ligningsvedtakene og antok at et slikt søksmål kunne kumuleres inn i nærværende sak, slik at man fikk én felles behandling av alle vedtakene. Advokat Sandvik var enig i dette.

Tingretten satte i gang saken ved beslutning av 29. juli 2013, og hovedforhandling ble berammet til 29. januar 2014.

Den 1. oktober 2013 reiste Knutsen og Seeberg søksmål ved Oslo tingrett med krav om endring av ligning for inntektsårene 2004 og 2005. Tingretten besluttet 10. oktober 2013 å forene saken som var anlagt av selskapene (sak nr. 12-068784TVI-OTIR/05) med saken som var anlagt av de personlige skattyterne Knutsen og Seeberg (sak nr. 13-163024TVI-OTIR/05) til felles behandling og avgjørelse i medhold av tvisteloven § 15-6.

Hovedforhandling ble avholdt 29. og 30. januar 2014. Seeberg og Knutsen møtte og representerte partene og seg selv, slik det fremgår ovenfor. Begge avga forklaring. De møtte sammen med sin prosessfullmektig advokat Eitrem. Skatt øst møtte ved advokat Sandvik, og for øvrig var fra Skatt øst til stede to seniorskatterådgivere. Det ble foretatt slik dokumentasjon som fremgår av rettsboken.

2 Partenes påstandsgrunnlag og påstander

2.1 Saksøkeres påstandsgrunnlag og påstander

Sakene behandles under ett, fordi realiteten er den samme. Vedtakene er like, og det er de samme personlige aksjonærene.

De fire endringsvedtakene må anses ugyldig, prinsipielt fordi fristen for endring i ligningsloven § 9-6 nr. 3 a er oversittet. Fristen for Skatt øst til å endre ligningen til ugunst for skattyter er 2 år, men 10 år bare hvis uriktige eller ufullstendige opplysninger er gitt.

Endringsvedtakene fra Skatt øst er til ugunst for saksøkerne, i og med at det opprinnelig ikke ble beregnet personinntekt. Saksøkerne har ikke gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. For inntektsåret 2003 løper derfor fristen ut i 2006, for 2004 i 2007 og for 2005 i 2008. Varsel om endring ble sendt henholdsvis i 2008 og 2009 for selskapene og de personlige skattyterne, og det var etter toårsfristens utløp.

Ingen av de aktive aksjonærene i Cube eller OK hadde eierandel på 2/3 eller mer, og delingsreglene kom dermed ikke til anvendelse.

Under enhver omstendighet kan det ikke beregnes personinntekt etter de tidligere delingsreglene i skatteloven § 12-10 første ledd bokstav c, slik det er gjort i endringsvedtakene. Vilkår for ulovfestet gjennomskjæring er ikke oppfylt, for det hovedsakelige formålet med aksjeeiet var ikke å spare skatt, og aksjeeiet var ikke i strid med skattereglenes formål. Aksjeeiet hadde betydelige ikke-skatterettslige virkninger og formål.

Selv om det foreligger høyesterettsavgjørelser som har konkludert med at etablering av krysseie av aksjer etter en konkret vurdering kan gi grunnlag for gjennomskjæring, betyr ikke det at aksjeeiet i seg selv kan føre til gjennomskjæring. Det var ikke etablert et slikt krysseie i denne saken som var etablert i de sakene Høyesterett har funnet vilkår for gjennomskjæring oppfylt. Vedtakene må derfor oppheves også på materielt grunnlag.

Saksøkerne viste til Ina-dommen i Rt-1998-1771 og gjorde gjeldende at krysseiet i nærværende sak kan sammenlignes med situasjonen i nevnte dom. Bakgrunnen for samarbeidet mellom Seeberg og Knutsen tilsier dette.

I 1999-2001 var Seeberg og Nordhaug aktive aksjonærer i Cube og drev med reklamevirksomhet vis a vis trykte medier, annonser og brosjyrer med 33,2 % hver av aksjene. I samme tidsrom var Knutsen og Lode passive aksjonærer med 16,8 % hver. I 2001 ble det brudd mellom aksjonærene i Cube, og Lode og Nordhaug trakk seg ut og overlot aksjene til Knutsen og Seeberg. Knutsen og Seeberg ervervet aksjer forholdsmessig etter det allerede eksisterende eierforhold, jf. aksjeloven § 4-22 annet ledd. Dette underbygges ved fremlagte styremøtereferater, notat fra Asker og Bærum revisjon, epost fra revisor Remme og sluttseddel vedrørende aksjeoverdragelsen fra Lode til Knutsen.

Knutsen trakk seg ut av Cube i 2006 på grunn av kapitalbehov, og Seeberg overdro da aksjene til CS-Holding. Epost fra Seeberg til Jan Roar underbygger diskusjonene som pågikk mellom Seeberg og Knutsen om salget av aksjene i Cube.

Når det gjelder OK, var foranledningen til Knutsen og Seebergs inntreden et generasjonsskifte i Knutsens familie. Knutsen ville videreføre selskapet og stå for den økonomiske drift, og Seeberg skulle hjelpe til med sin kompetanse innen strategi og reklame, samtidig som Seeberg i Cube utførte arbeidet der med sin kompetanse innen reklame, mens Knutsen med sin kompetanse skulle bistå med den økonomiske drift.

Bakgrunnen for aksjeeiene i Cube og OK viser at det ikke ble etablert et kryssbytte for å komme unna delingsmodellen. Flere aksjonærer var involvert, og bakgrunnen var en annen. Det hovedsakelige formål med aksjeeiet var ikke å spare skatt, og krysseiet var ikke i strid med skattereglenes formål.

Seeberg og Knutsen mente det ikke dreide seg om kryssbytte av aksjer og hadde dermed ingen foranledning til å opplyse om dette i ligningene. Det ble derfor ikke gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger.

Saksøkerne nedla slik påstand:

1. Ligningen for OK Eiendomsmegling AS for inntektsåret 2003 og 2004 oppheves. Ved ny ligning legges det til grunn at det ikke skal beregnes personinntekt i selskapet.
2. OK Eiendomsmegling AS tilkjennes saksomkostninger.
3. Ligningen for Cube Reklamebyrå AS for inntektsåret 2003 og 2004 oppheves. Ved ny ligning legges det til grunn at det ikke skal beregnes personinntekt i selskapet.
4. Cube Reklamebyrå AS tilkjennes saksomkostninger.
5. Ligningen for Morten Meyer Knutsen for inntektsåret 2004 og 2005 oppheves. Ved ny ligning legges det til grunn at det ikke skal ilignes beregnet personinntekt.
6. Morten Meyer Knutsen tilkjennes saksomkostninger.
7. Ligningen for Claus Seeberg for inntektsåret 2004 og 2005 oppheves. Ved ny ligning legges det til grunn at det ikke skal ilignes beregnet personinntekt.
8. Claus Seeberg tilkjennes saksomkostninger.

2.2 Saksøktes påstandsgrunnlag

Sakens hovedspørsmål er gjennomskjæring og endringsadgangen. Det siste spørsmålet har sammenheng med fristreglene, herunder spørsmålet om det er gitt uriktig eller ufullstendig opplysning.

Den felles stevning for selskapene er begrunnet med den nære sammenhengen mellom dem, og denne nære sammenhengen og skattespørsmålet som gjelder kryssbytte, innebærer at det knapt er tenkelig med ulik avgjørelse for de to selskapene. Saken dreier seg om personinntekt for aksjonærene, og aksjonærenes sak, som er forenet med selskapenes sak, står og faller med avgjørelsen for selskapene.

Endringsvedtakene er riktige, og staten må derfor frifinnes.

Det er nødvendig at skattyter har en streng opplysningsplikt for at ligningsbehandlingen skal fungere. Skattyterne har ikke opplyst om krysseiet og har dermed gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. I rettspraksis er lovens krav til opplysningsplikt fortolket strengt.

Fristspørsmålet har bare betydning under forutsetning av at staten ikke får rett i det materielle spørsmålet, og skattyter kan derfor ikke hevde at skattyterne ikke oppga opplysninger om kryssbyttet selv om de selv ikke anså det som et kryssbytte. Det er svært vanskelig for ligningsmyndighetene å oppdage kryssbytte i situasjoner der skattyterne ikke har opplyst om dette til skattemyndighetene. Opplysninger om at man eier aksjer i et annet selskap, gir ikke ligningsmyndighetene grunn til å tro at aksjer eies i kryss.

Det materielle spørsmålet i saken dreier seg om den nå opphevede delingsmodellen. En ganske praktisk måte å komme utenom denne var ved å gjennomføre et kryssbytte/krysseie, og det foreligger sentrale avgjørelser i Høyesterett om dette. De faktiske forholdene var ganske forskjellige, men staten ble gitt medhold i alle disse sakene.

De skattemessige besparelsene i saken er meget store og åpenbare. På den annen side er det vanskelig å se at krysseiet medførte noen konkrete forretningsmessige virkninger. At virkningene ikke er like store for de to hovedaksjonærer, har ikke vært tillagt avgjørende vekt i rettspraksis.

I de fleste lignende saker som har vært behandlet i rettspraksis, har det vært en samtidighet og kryssbytteavtale, men ikke i alle.

Det kan ikke tillegges vekt at kryssituasjonen kun varte i 2003 og 2004. Det er ikke noe minstekrav til periode, og hvert ligningsår må bedømmes for seg. Staten ser det som sannsynlig at årsaken til at perioden ble så vidt kort, var at delingsmodellen opphørte i 2005.

Saksøkte viste til en rekke dommer avsagt i Høyesterett om gjennomskjæring mv., som underbygget at vilkårene for gjennomskjæring i denne saken var oppfylt. Ina-dommen var ikke

sammenlignbar med forholdene i denne saken og gir ikke støtte til at vilkår for gjennomskjæring her er oppfylt.

Med henvisning til Rt-2006-1232 har det i denne saken vært en svært stor skattebesparelse, mens et forretningsmessig motiv for krysseie knapt har vært påberopt.

Ifølge vedtaket var beregnet personinntekt for 2003 og 2004 henholdsvis 2,2 mill. kroner og 1,7 mill. kroner, men Seeberg har som skattyter fått en regning på 1 037 956 kroner, som er skatten av de oppgitte tallene i vedtaket for Cube. Knutsen har som skattyter fått en regning på 213 179 kroner, som er skatten av de tallene som står i vedtaket for OK. Disse kravene ville de unngått om ikke denne saken var tatt opp. Staten mener dette er ganske betydelige tall, og de viser betydningen av denne saken.

Utbytte skal relateres til det året skattyter fikk utbyttet eller det året utbyttet gjelder. I advokat Holes svar på endringsvarselet er utbyttenes størrelse relatert til to ulike tidspunkter.

Aksjeutbyttet var stort, og dette fremstår som underlig med de oppgitte prisene på overdragelse av aksjer. Revisor sa dette var fordi utbyttet var tatt ut, men dette er ikke en vanlig måte å se på aksjeverdi. I advokat Holes brev sammenlignes fortjeneste for partene, men det er irrelevant hva de to tjente på å være aksjonærer i hverandres selskaper ved å slå sammen det de har gitt og fått totalt. Det er dessuten ulogisk å regne med hele perioden, for hvert ligningsår skal i skattesaker vurderes for seg. Eventuelt kan man se på hele kryssbytteperioden under ett.

Det som er problemstillingen, er hva man sparer i skatt ved krysseiet. Det er forskjell i utbyttene for Seeberg og Knutsen, men Knutsen, som har lavest utbytte, har likevel spart veldig mye skatt, og at Seeberg har spart enda mer skatt enn Knutsen, er ikke relevant.

Ved betydelig skattebesparelse er det en sterk presumsjon for gjennomskjæring. Da må skattyter legge frem forretningsmessige forhold som er viktige og sentrale, men det er ikke gjort i denne saken. Seeberg og Knutsen har påstått at de har hatt litt nytte av hverandre, men staten mener denne nytten egentlig er svært liten, og mye mindre enn i Hex-saken, hvor det var påberopt gjensidig nytte av hverandres eierskap.

Det siste momentet som er sentralt i Høyesteretts begrunnelser er at selv om det kan påvises forretningsmessige fordeler av eierskap, skal det svært godt gjøres å påvise hvorfor man skal eie så mye som 34 %. Om eierskapet hadde vært 5 eller 10 %, ville det ha vært nok for å ha nødvendig kontakt inn i det annet selskap. Det betyr at størrelsen på investeringen også skal begrunnes, og det er ikke nok at det er greit å eie aksjer for å få informasjon og rett til å møte på generalforsamling.

Ett forhold til er relatert til spørsmålet om den aktive aksjonær. I noen saker er det sagt om aksjonæren som eide 34 % at det var så nyttig å få vedkommende inn i firmaet, men i så fall er vedkommende aktiv aksjonær, og da er man likevel innenfor delingsmodellen. Det er dermed ikke slik at man kan trekke inn en deltager med en spesiell begrunnelse om aktivitet og samtidig unngå delingsmodellen.

Det hovedsakelige formål med kryssbyttet må være skattebesparelse. I dette tilfelle er det tale om meget stor skattebesparelse.

Ulikt utbytte er i rettspraksis ikke tillagt særlig vekt, og det er dessuten vanskelig å begrunne ut fra regelverket.

Dessuten er det slik at det i flere saker over tid vanskelig kan være slik at den aktive majoritetsaksjonær i sitt selskap bestemmer meget stort utbytte samtidig som den aktive aksjonær i det andre selskapet ikke bestemmer noe utbytte eller svært lite. I så fall vil den aksjonæren som bestemmer et stort utbytte, foreta andre mottrekk, og veldig store forskjeller kan det ikke være over tid. Det er uansett slik her at skattefordelen er svært stor også for den som får minst.

Krysseiet varte bare i 2 år. Da delingsmodellen ble opphevet, var det mye omtale rundt det, og mange av salgene man så, gikk tilbake. Ligningsmyndighetene var interessert i disse tilbakeføringene, siden proforma da kom for en dag. I denne saken skjedde tilbakesalg, og av Seebergs korrespondanse fremgår at han vurderte skattemessige konsekvenser og hvordan man da skulle innrette seg. Statens oppfatning er at disse partene har kjent de skattemessige konsekvensene. Det var tilbakesalgene som utløste denne saken. Dette er også illustrerende for skattetanken.

Eiersitsen viser også at saksøkerne fulgte med i timen og tilpasset seg. Det er i orden, men på grunn av læren om gjennomskjæring ved krysseie, blir det her beskatning.

Bakgrunnen for krysseiet og planleggingen viser at Seeberg og Knutsen ønsket å dra nytte av hverandres kunnskap. Disposisjonen var dermed planlagt. Det ville vært et problem med aktivitet, og for mye nytte kunne de av den grunn ikke ha av hverandre.

Opplysningen om Cubes fakturering av 60 000 kr overfor OK for produksjonskostnader tyder på at Seeberg og Knutsen var klar over dette med aktivitet, og at fakturering ble foretatt for å unngå aktivitetskravet.

Statens konklusjon er at skattebesparelse har vært vesentlig, og at det er veldig lite av forretningsmessige forhold eller nytte av hverandres kunnskaper. Dette underbygges også av Seebergs forklaring i sluttkonferansen for bokettersynet, hvor han sa at Knutsen fikk en posisjon i selskapet i form av eierskap fordi det på det tidspunkt fantes lite av penger i selskapet. Dette kunne imidlertid ikke løses ved at begge var aktive i hverandres selskaper. Utbytte hos den andre kunne dermed faktureres.

Vilkår for gjennomskjæring er oppfylt. Skattyterne har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger om krysseiet, og endring er foretatt innen lovens frist.

Saksøkte nedla slik påstand:

1. Staten ved Skatt øst frifinnes.
2. Staten ved Skatt øst tilkjennes sakens omkostninger.

3 Rettens vurdering

3.1 Partene og partsforholdet

Saken retten har til behandling, er egentlig to saker om overprøving av til sammen fire vedtak om endring av ligning. Alle endringsvedtakene er basert på samme grunnlag; anvendelse av delingsmodellen ved ulovfestet gjennomskjæring og fristreglene for endring av ligning. Partene var enige om hvordan saken skulle behandles for retten, og retten har i tråd med dette under saksforberedelsen besluttet forening av sakene til felles forhandling og felles avgjørelse i medhold av jf. tvisteloven § 15-6.

I 2003 og 2004 var Seeberg daglig leder og aktiv aksjonær med aksjemajoritet i Cube, mens Knutsen i samme tidsrom var daglig leder og aktiv aksjonær med aksjemajoritet i OK. Knutsen var i samme tidsrom passiv aksjonær i Cube, mens Seeberg var passiv aksjonær i OK. Aksjepostene til de passive aksjonærene var i underkant av 1/3, henholdsvis 33,6 % i Cube for Knutsen og 34 % i OK for Seeberg. Faktisk forelå det dermed et såkalt krysseie av aksjer. I ligningsvedtakene benyttes i stor grad begrepet kryssbytte. Retten bemerker at begrepet krysseie synes å være et mer dekkende begrep for denne faktiske situasjonen enn kryssbytte, som etter ordlyden kan synes å forutsette et aktivt bytte av aksjer.

Det foreligger i denne saken ingen skriftlig avtale, verken om krysseie eller kryssbytte, men aksjeoverføringene i Cube og OK skjedde ikke tilfeldig, og krysseiet oppsto som resultat av aktive disposisjoner fra aksjonærenes side.

Saksøkerne har anført at det blant annet på grunn av forhistorien ikke forelå noen krysseie- eller kryssbyttesituasjon som utløste gjennomskjæring og deling av selskapsoverskudd i selskapsinntekt og personinntekt, og det er det som er problemstillingen denne saken reiser.

Knutsen hadde ca. 1/6 av aksjene i Cube i årene 1999 til 2001 og 33,6 % i årene 2002 til 2005. Seeberg hadde ingen aksjer i OK før i 2003, men det hadde heller ikke Knutsen. Dermed oppsto krysseiet først da Knutsen i 2003 overtok den største delen av foreldrenes aksjer og Seeberg ervervet i overkant av 1/3 av dem. Dette skjedde ved aktive disposisjoner fra Seeberg og Knutsens side, og slik retten ser det, har forhistoriene med aksjesalg i Cube og OK forut for 2003 dermed ingen reell betydning for spørsmålet om det forelå et krysseie mellom Knutsen og Seeberg i Cube og OK i 2003. At Seeberg kjøpte sine OK-aksjer av Knutsens foreldre, endrer heller ikke at det faktisk oppsto et krysseie.

Ved vurderingen av hva som var det hovedsakelige formål med disposisjonene, må retten foreta en samlet vurdering av de disposisjoner som utgjør en naturlig helhet, jf. Rt-2006-1232. Disposisjonene i Cube frem til 2003 er etter rettens oppfatning uten betydning for denne vurderingen, i og med at krysseiet som ble etablert i 2003, oppsto først da Knutsen og Seeberg overtok flesteparten av aksjene i OK samtidig som Knutsen og Seeberg allerede hadde tilsvarende aksjeandeler i Cube, dog med motsatte størrelser på andelene. At foreldrene til Knutsen beholdt et mindre antall aksjer i OK, er i denne sammenheng også uten betydning, da disse må identifiseres med Knutsen.

Saksøkerne tok utgangspunkt i at fristen for endring av ligningsvedtak var oversittet, og at endringsvedtakene dermed var ugyldige, mens saksøkte tok utgangspunkt i det materielle spørsmålet om vilkårene for ulovfestet gjennomskjæring var oppfylt. Begge parter har for samtlige spørsmål vist til en rekke avgjørelser.

3.2 Skal det materielle eller prosessuelle spørsmål behandles først?

For å kunne ta stilling til om endringsfristen er oversittet, må retten ta stilling til om uriktige eller ufullstendige opplysninger er oppgitt av skattyter. Dette forutsetter at retten går nærmere inn på vedtakenes innhold, og retten finner det derfor mest hensiktsmessig å ta stilling til det materielle spørsmål først, for deretter å ta stilling til om opplysningsplikten ble overholdt og dermed om endringsfristen er overholdt. Slik ble det også gjort i Rt-2006-404 (Invensys) og Rt-2006-1573 (Dillerud), mens Riksskattenemnda i Utv-2001-925 først tok stilling til fristspørsmålet og spørsmålet om det var gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger.

Rekkefølgen ved behandling av de ulike spørsmålene har etter rettens oppfatning uansett ingen betydning for resultatet. Retten finner det likevel mest praktisk å ta stilling til det materielle spørsmålet først, og i den forbindelse presentere problemstillingen via den opphevede delingsmodellen.

3.3 Delingsmodellen

De aktuelle årene gjaldt ligningsloven [skal vel være skatteloven, Lovdatas anm.] (1999) § 12-10 med overskriften «Vilkår for beregning av personinntekt» i lovens kapittel 12 om «Personinntekt» og «Beregnet personinntekt». Bestemmelsens første ledd bokstav c lød slik:

(1) Det skal beregnes personinntekt av et foretaks inntekt for

...

c. aksjonær som deltar aktivt i driften av aksjeselskapet eller allmennaksjeselskapet og alene eller sammen med andre aktive aksjonærer direkte eller indirekte eier minst to tredjedeler av aksjene i selskapet, eller direkte eller indirekte har krav på minst to tredjedeler av selskapets utbytte.

Det var dessuten nærmere regler i forskrift til skatteloven [FSFIN] § 12-14-1 nr. 3 om fordeling av personinntekt fra selskap.

I Hex-dommen Rt-2007-209 presenterte Høyesterett ordningen slik:

Ved skattereformen av 1992 ble det innført en ordning med at det i aksjeselskaper hvor aksjonærer som aktivt deltok i driften av selskapet, alene eller sammen med andre aktive aksjonærer eide minst to tredjedeler av aksjene i selskapet, eller hadde krav på minst to tredjedeler av selskapets utbytte, skulle fastsettes en personinntekt av selskapets overskudd. Bakgrunnen for denne ordningen - som har vært en del av det som vanligvis har vært omtalt som «delingsmodellen» - var et ønske om større skattemessig nøytralitet mellom eierformer i næringslivet, og å motvirke skattemessig forskjellsbehandling mellom aksjonærer som arbeider i selskapet, og andre lønnsinntakere. Personinntektsdelen ble tilordnet de aktive aksjonærene og ble - med visse særregler - beskattet på samme måte

som lønnsinntekt, mens kapitalinntektsdelen ble beskattet i selskapet etter en flat skattesats på 28 %.

Hovedvilkårene for beregning av personinntekt av overskudd i aksjeselskaper ble inntatt i skatteloven av 1911 § 58 første ledd første punktum. Per 1. januar 1999 lød bestemmelsen slik:

«For aksjonærer som deltar aktivt i driften av aksjeselskap eller allmennaksjeselskap, og som alene eller sammen med andre aktive aksjonærer i selskapet direkte eller indirekte eier minst to tredjedeler av aksjene i selskapet eller direkte eller indirekte har krav på minst to tredjedeler av selskapets utbytte, fastsettes en personinntekt av selskapets inntekt.»

Med virkning fra 1. januar 2000 ble skatteloven av 1911 erstattet av skatteloven av 1999. Regelen i skatteloven av 1911 § 58 første ledd første punktum ble da videreført i skatteloven av 1999 § 12-10 første ledd bokstav c. Ved lovendring i 2005 ble den delingsmodell som ble innført ved skattereformen av 1992, avviklet med virkning fra og med inntektsåret 2006. Bestemmelsene om fastsettelse av personinntekt av overskudd i aksjeselskaper er derfor nå opphevd.

Retten legger etter dette til grunn at formålet med delingsmodellen var å motvirke skattemessig forskjellsbehandling mellom aksjonærer som arbeidet i selskapet og andre lønnsinntakere, og å oppnå større skattemessig nøytralitet mellom eierformer i næringslivet.

En aksjonær som arbeidet i selskapet og som eide alle eller en vesentlig del av aksjene, ville ha mulighet til å ta ut ordinær arbeidsinntekt som utbytte, og dersom selskapets egen vurdering av fordelingen mellom lønn og utbytte skulle legges til grunn ved beskatningen, ville det kunne gi en betydelig skattefordel å ta ut arbeidsinntekten helt eller delvis som utbytte. Utbytte ble skattlagt (skattlegges) som kapitalinntekt etter en flat skattesats som fra 1992 hadde vært på 28 %. Delingsreglene innebar at skattepliktig inntekt i selskapet skulle deles i en personinntektsdel og en kapitalinntektsdel. Kapitalinntektsdelen skulle skattlegges i selskapet, mens personinntektsdelen ble tilordnet de aktive aksjonærene og skattlagt på samme måte som for lønnsinntekt. Retten bemerker at personinntekt er beregningsgrunnlaget for trygdeavgift og toppskatt. Personinntekten ble tilordnet aktiv aksjonær året etter at personinntekt var fastsatt i selskapet.

I vårt tilfelle innebar det at eventuell kapitalinntekt for Cube og OK ble skattlagt for 2003 og 2004, mens den personinntekt som ved selskapsligningen ble tilordnet de respektive aktive aksjonærene Seeberg og Knutsen, ble skattlagt som personinntekt årene etter, dvs. i 2004 og 2005.

Vilkårene for deling etter ligningsloven [skatteloven] § 12-10 (1) bokstav c forelå etter ordlyden ikke, siden Seeberg eide mindre enn 2/3 av aksjene i Cube, dvs. 66,4 %, og Knutsen - sammen med sine foreldre - eide mindre enn 2/3 av aksjene i OK, dvs. 61 %, mens de som passive aksjonærer eide henholdsvis 33,6 % (Knutsen) og 34 % (Seeberg). På grunnlag av rettspraksis er det likevel klart at det gjelder en domstolskapt ulovfestet regel om gjennomskjæring, og hvor

vilkårene for gjennomskjæring også finnes i rettspraksis. Gjennomskjæringsregelen kalles også omgåelsesnormen.

Delingsreglene ble opphevet fra og med 1.1.2006 og ble erstattet av aksjonærmodellen, som for ordens skyld innebærer at aksjeinntekter som ikke overstiger et skjermingsfradrag, er fritatt for skatteplikt som alminnelig inntekt. Modellen sikrer at investeringer i aksjer i stor grad likestilles med plassering i sikre verdipapirer. Den ble innført fra 1.1.2006.

For denne saken er det reglene om delingsmodellen fra 1992 som skal anvendes. Modellen var et forsøk på å finne en løsning på hva som skulle beskattes etter arbeidsregelen og hva som skulle beskattes etter kapitalregelen. Grensen på 2/3 ble satt for at det ikke skulle lønne seg å gi fra seg 1/3 for å komme ut av delingsmodellen, i og med at det man da vant på skatt, ville man tape på utbetaling av utbytte. Hvis to personer eide hvert sitt selskap 100 %, kunne de ved å redusere eierandel til under 2/3 og sørge for gjensidige eierskap hos hverandre, unngå delingsmodellen. Eierne ville da gi fra seg utbytte opp mot 1/3, men ville samtidig få utbytte tilbake fra det andre selskapet.

Det var den aktive aksjonæren som ble tilordnet personinntekten, og når tilordning ble foretatt, kunne den aktive aksjonær kreve refusjon fra selskapet av ilignet og betalt skatt. I slike tilfeller ble personinntekt ikke tilordnet den passive aksjonær.

3.4 Gjennomskjæring

Rt-2007-209 (Hex-dommen) gjaldt spørsmålet om anvendelse av den ulovfestede omgåelses- eller gjennomskjæringsregelen ved fastsettelse av personinntekt for hovedaksjonærer i to selskaper som var krysseiet. I de involverte selskapene eide hovedaksjonærene 64 %, og vilkår for tilordning av personinntekt var i utgangspunktet ikke oppfylt. På dette punkt var saken sammenlignbar med vår sak.

I Hex-dommen skrev Høyesterett at den ulovfestede gjennomskjæringsregel var utviklet i et samspill mellom rettspraksis og juridisk teori, og «består - slik den er utformet i høyesterettsavgjørelser de senere år - av et grunnvilkår og en totalvurdering. Grunnvilkåret går ut på at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt». Videre sto det at dette var et «nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår for gjennomskjæring», og for at gjennomskjæring skulle kunne foretas, krevdes det i tillegg at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig, fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen».

Det samme ble uttrykt i Rt-2006-1232 (Telenor-dommen). Dommen gjaldt ikke krysseie eller kryssbytte, men gjennomskjæring. Høyesterett uttalte at det er et nødvendig vilkår for gjennomskjæring at skattebesparelse fremstår som den klart viktigste motivasjonsfaktor for disposisjonen. Dersom en disposisjon inngår som ledd i et større kompleks av disposisjoner, kan spørsmålet om skattebesparelse fremstår som den klart viktigste motivasjonsfaktor, ikke vurderes isolert for hver enkelt disposisjon, men må avgjøres ut fra en samlet bedømmelse av de disposisjoner som utgjør en naturlig helhet. Og «dersom den dominerende virkning av disposisjonen er at skattyteren sparer skatt, og denne skattebesparelsen er av noe omfang, er det

en sterk presumsjon for at denne har vært den viktigste motivasjonsfaktor. I slike tilfeller må det være opp til skattyteren å godtgjøre at skattebesparelsen likevel ikke har vært den viktigste motivasjonsfaktor for ham».

Med henvisning til statens anførsel i Telenor-saken om at spørsmålet om hva som var formålet med disposisjonen, må vurderes objektivt, skrev førstvoterende med tilslutning fra de øvrige at det «i forhold til grunnvilkåret for gjennomskjæring er det avgjørende hva skattyteren må antas å ha lagt vekt på». Skattyters uttalelse om motiv vil naturligvis kunne gi viktig informasjon om hva som har vært vektlagt, men det er like klart at objektive momenter kan ha betydning for spørsmålet om hva skattyter må antas å ha lagt vekt på.

I Telenordommen kom Høyesterett til at vilkår for gjennomskjæring ikke var oppfylt, men premissene gir et godt utgangspunkt for den vurdering retten skal foreta.

Retten legger etter dette til grunn at det er et nødvendig vilkår for gjennomskjæring at skattebesparelse fremstår som den klart viktigste motivasjonsfaktor for disposisjonen, dvs. krysseiet av aksjer. Ved avgjørelsen om dette må det tas utgangspunkt i de samlede virkninger av disposisjonen, og den skatterettslige virkning må sammenholdes med andre virkninger. Formålet med gjennomskjæringsreglene er å unngå omgåelse av skattereglene. Det er tillatt å tilpasse seg skattereglene, men ikke å omgå eller utnytte dem i strid med reglenes formål.

I Hex-dommen la Høyesterett til grunn at det hovedsakelige motiv for begge hovedaksjonærene var ønske om å spare skatt. Skattebesparelsen der var beregnet til ca. 200 000 kr for 1998 og ca. 250 000 kr for 1999 for den ene hovedaksjonæren, Edvardsen, og 82 000 kr for 1999 for den andre, Bjartnes. I vår sak er beløpet for Seeberg betydelig høyere enn i Hex-dommen, og for Knutsen også en god del høyere enn for Bjartnes. Som i vår sak var det også i Hex-dommen ulikhet i skattebesparelsen uten at dette medførte at gjennomskjæring ikke kunne foretas.

Skattebesparelsen var for Seeberg på mer enn 1 mill. kr og på over 200 000 kr for Knutsen. Dette er utvilsomt så vidt betydelige beløp at presumsjonen for at skattebesparelse har vært den viktigste motivasjonsfaktor, etter rettens syn må anses som særlig sterk for begge hovedaksjonærene, uavhengig av forskjellen i skattebesparelse. Seeberg og Knutsen har imidlertid hevdet at forretningsmessige forhold var avgjørende for det gjensidige aksjeeiet, og at de skulle bidra med hver sin ulike kompetanse innen reklame og økonomi og styring.

Også i Hex-dommen var det påberopt et forretningsmessig motiv for krysseiet i form av ønske om å utnytte hverandres kontaktnett, utveksle forretningsmessige erfaringer og ideer og økonomisk trygghet. Fremtidig utvikling av selskapene var, som i Cube og OK i stor grad avhengig av hovedaksjonærene, og Høyesterett fant at avtalen ikke ga noen særlig økonomisk trygghet. Seeberg og Knutsen forklarte at de bidro med hver sin kompetanse i hverandres selskaper, men ikke i et slikt omfang at det medførte at de var aktive aksjonærer.

Retten bemerker at samarbeid mellom Seeberg og Knutsen ikke kan spores i form av noen protokoller eller skriftlige avtaler. Dette taler etter rettens oppfatning for at betydningen av gjensidig samarbeid og gjensidig innsats i de to selskapene var liten. Ellers ville det etter rettens syn vært naturlig å avtale noe om omfang og forutsetninger med hensyn til gjensidig innsats. Det fremstår også på grunnlag av partsforklaringene til Seeberg og Knutsen som om den gjensidige

nytte var en betydelig mindre del av den forretningsmessige motivasjonen enn den som er beskrevet i Hex-dommen, hvor skattebesparelse likevel ble ansett for å være den hovedsakelige motivasjonsfaktor, og hvor hovedvilkår for gjennomskjæring ble ansett oppfylt.

Slik retten etter bevisførselen ser det, må de forretningsmessige virkningene av krysseiet i Cube og OK også ha vært meget begrenset. Seeberg forklarte at han fakturerte OK med 60 000 kr for tjenester han ytet OK. På generelt grunnlag er markedsføring og økonomistyring tjenester som kan kjøpes på vanlig måte, slik det også synes å være gjort her, men det skulle ikke av den grunn være nødvendig å eie aksjer i selskapet. Eierskap av aksjer i hverandres selskaper var dermed ingen nødvendighet for å benytte seg av den andres kompetanse, og retten kan heller ikke se at det var noen spesiell grunn til at Seeberg, henholdsvis Knutsen, skulle eie en så stor aksjeandel som de gjorde. Det er heller ikke oppgitt noen særlig forretningsmessig eller annen begrunnelse for at Seeberg og Knutsen skulle ha omtrent like stor aksjeandel i hverandres selskaper, og det fremstår dermed som nærliggende at Seebergs aksjekjøp i OK hadde sammenheng med tilpasning til delingsmodellen, som Seeberg ifølge sin forklaring var kjent med.

Saksøkerne har vist til uenigheten blant aksjonærene i Cube som utløsende årsak til krysseiet. Etter rettens oppfatning er denne forhistorien uten betydning for det som skjedde da krysseiet ble en realitet i 2003. At eierbrøken i Cube ble som den ble for Seeberg og Knutsen, ble av saksøkerne anført å ha sammenheng med aksjelovens forkjøpsbestemmelser, jf. aksjeloven § 4-22 (2). Resultatet ble imidlertid uansett et krysseie som fremstår som et resultat av bevisste disposisjoner. Generasjonsskiftet i OK gjorde krysseiesituasjonen mulig. At satsingen på å gi OK en ny profil, og at OK senere ble innfusjonert i In-Vest Eiendomsmegling, er etter rettens oppfatning heller ikke egnet til å kaste lys over motivasjonsspørsmålet da krysseiet oppsto. Retten kan heller ikke se at disposisjonene i årene forut for aksjefordelingen i selskapene i 2003 naturlig inngår i de disposisjonene som utgjør en naturlig helhet ved vurderingen. De viser hvordan krysseiet kunne oppstå, men sier etter rettens oppfatning lite om motivasjonen som lå bak og som igjen ledet til den betydelige skattebesparelsen.

Når skattebesparelsen er så stor som i dette tilfellet, gjelder det som nevnt en sterk presumsjon for at skattebesparelse var den viktigste motivasjonsfaktor. Den motivasjon saksøkerne har oppgitt og de virkninger krysseiet ellers måtte ha medført for dem, var etter rettens oppfatning så vidt begrenset at det i seg selv taler for at skattebesparelsen var den viktigste motivasjonsfaktoren for krysseiet.

Ingen av partene opplyste om krysseierskapet i sine selvangivelser. De forklarte dette med at de mente det ikke forelå en kryssbyttesituasjon som utløste deling. Dette er imidlertid ikke avgjørende dersom hovedvilkåret for gjennomskjæring er oppfylt.

Krysseierskapet opphørte rett etter at delingsmodellen opphørte. Retten bemerker at dette også er et moment som taler for at krysseierskapet hadde skattebesparelse som det hovedsakelige formål, selv om dette ikke er kommet til uttrykk verken skriftlig eller muntlig.

At det var flere aksjonærer i OK enn Seeberg og Knutsen i de aktuelle årene, har etter rettens oppfatning heller ingen betydning for spørsmålet om hva som var den hovedsakelige motivasjon for krysseiet. Både Seeberg og Knutsen var klar over delingsreglene og tilpasset aksjeeiet til disse, slik at delingsmodellen kunne unngås.

Partene har også vist til Rt-1998-1764 (Finnøy-Wisth-dommen), hvor to tannleger drev sin praksis i aksjeselskaps form og først eide en halvpart hver av dette selskapet, hvoretter de fisjonerte selskapet i to på en slik måte at de skulle eie 50 % hver i hvert av de to nye selskapene. Personinntekt ble fastsatt for aktiv deltaker i begge selskapene etter at ligningsmyndighetene kom til at eierfordelingen i de nye selskapene ikke hadde noen forretningsmessig begrunnelse og ingen annen reell virkning for de to eierne enn de rent skattemessige. Høyesterett uttalte at krysseierskap mellom aksjonærer kunne reise spørsmål om gjennomskjæring ved anvendelse av skatteloven § 58 (ligningsloven [skatteloven] § 12-10, slik den lød på vårt ligningstidspunkt) «også ved annen aksjefordeling enn i denne sak». Høyesterett kom til at aksjepostfordelingen ikke hadde annen reell virkning enn de rent skattemessige, og den kunne derfor ikke legges til grunn ved ligningene.

Samme dag, 19. november 1998, behandlet Høyesterett også Essem-saken, Rt-1998-1771, som gjaldt avtale mellom eneaksjonær og eneste ansatte om kryssbytte av 35 % av aksjene i to selskaper. Høyesterett uttalte at det ikke er tvilsomt at skattytere i meget stor grad har anledning til å innrette sine økonomiske disposisjoner etter skattelovgivningen med sikte på å redusere beskatningen, og det forhold at en transaksjon er foretatt alene med det formål å spare skatt, er ikke tilstrekkelig til at den ikke får virkning etter sine intensjoner. «Det kreves imidlertid at disposisjonen har en viss virkning eller egenverdi for skattyteren ut over det å spare skatt». I Essem-saken var forholdet at de aktive aksjonærene i de respektive selskapene var innstilt på å markedsføre hverandre og å samarbeide dersom de kunne få oppdrag der begge kompetanse kunne utnyttes. Høyesterett kom til at dette kunne vært oppnådd uten kryssbytte av aksjer, «og kan ikke få noen særlig betydning for vurderingen av kryssbyttedelen av avtalen». Resultatet ble fastsettelse av personinntekt med grunnlag i den ulovfestede gjennomskjæringsregel.

Saksøkerne har anført at eierforholdet i selskapene må bedømmes på samme måte som i Ina-dommen i Rt-1998-1779, som også ble avsagt samme dag som de to foregående. Ina-dommen gjaldt et ektepar som eide alle aksjene i selskapet og som overdro 34 % av dem til ektemannens bror. Staten fikk ikke medhold i at det skulle være gjennomskjæring med fastsettelse av personinntekt etter dagjeldende skattelov § 58, da det ble lagt til grunn, at aksjeoverdragelsen innebar reelle virkninger for aksjeerverver, og som måtte være avgjørende overfor den skattebesparelse som ble oppnådd. En slik tilpasning av skattebesparelse og rett til utbytte syntes å være en lovlig tilpasning som i utgangspunktet måtte aksepteres. Regelen i skatteloven § 58 var en skarpt avgrenset regel - dvs. 2/3 - som innebar at «skattene på personinntekt ikke i alle tilfelle kan treffe helt riktig ut fra formålet. Dette kan imidlertid ikke rettes på ved gjennomskjæring, ...»

Ina-dommen gjaldt ikke krysseie av aksjer, og dette gjør at retten finner at uttalelsene om gjennomskjæring ikke er helt treffende i vår sak. Dessuten innebar aksjeoverdragelsen reelle virkninger for aksjonærene, mens det i vår sak var begrensede forretningsmessige virkninger, som heller ikke nødvendiggjorde gjensidig aksjeeie, og i alle fall ikke i det aktuelle omfang. Den skattemessige virkning fremstår på den bakgrunn som den klart dominerende.

Retten er etter en samlet vurdering av bevisførselen og de nevnte momenter kommet til at det hovedsakelige formålet med krysseiet i OK og Cube var å spare skatt. På samme grunnlag har retten kommet til at saksøkerne ikke har sannsynliggjort at skattebesparelse ikke var den viktigste

motivasjonsfaktor da aksjene i OK ble ervervet i et omfang som motsvarte aksjonærenes aksjeeie i Cube.

Grunnvilkår for gjennomskjæring er dermed oppfylt. Det andre vilkåret er at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger, herunder dens forretningsmessige egenverdi, skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig, fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen. Formålet med delingsordningen for beregning av personinntektsdel av overskudd i aksjeselskaper var å skape større skattemessig nøytralitet mellom eierformer i næringslivet og motvirke skattemessig forskjellsbehandling mellom aksjonærer som arbeider i selskapet og andre lønsmottakere.

Dommene fra 1998 innebærer at skattyter ved kryssbytte/krysseie ville eksponere seg for gjennomskjæring, og at aksjesalgene i de to selskapene måtte ses i sammenheng. Tilpasning til delingsmodellen var i utgangspunktet tillatt, men begrunnelsen måtte være en annen enn kun skattebesparelse og dessuten ha realitet utover å spare skatt. Dersom Seeberg ikke hadde kjøpt aksjene i OK, ville vilkårene for å fastsette personinntekt ikke vært til stede, men i og med at han gjorde det, må de gjensidige aksjekjøpene ses i sammenheng, slik det ble gjort i Essem-dommen i Rt-1998-1771.

Saksøker anførte at det ikke forelå noe egentlig bytte av aksjer. Kryssbytte er ikke noe juridisk begrep, og faktisk var aksjene eid i kryss i to inntektsår.

I Rt-2007-209 uttalte Høyesterett at dersom krysseierskapsavtale er hovedsakelig er skattemessig motivert, «må den etter min mening normalt anses å stride mot formålet med reglene om fastsettelse av personinntekt i aksjeselskaper. Og videre:

Som påpekt av Gjems-Onstad, Norsk Bedriftsskatterett (2003), side 99 kan det som hovedregel ikke være illojalt å tilpasse seg en kvantitativ skatterettslig grense selv om tilpasningen er hårfin, så lenge den er reell. Når en krysseierskapsavtale som er hovedsakelig skattemessig motivert, normalt ikke kan legges til grunn for beskatningen, er det imidlertid ikke fordi skattyteren ved å avstå en mindretallsaksjepost har tilpasset seg en kvantitativ skatterettslig grense, men fordi han ved å motta en tilsvarende aksjepost i det annet selskap, nøytraliserer den reelle virkningen av den første kvantitative begrensningen.

De virkninger skattyterne her har vist til utover de skattemessige, har etter rettens oppfatning vært meget beskjedne og uten større realitet. Etter rettens syn kan krysseierskapet på denne bakgrunn ikke anses som en lojal tilpasning til skattelovens regler om beregnet personinntekt av overskudd i aksjeselskaper. Både for Cubes og OKs hovedaksjonærer ville det dreid seg om betydelige skattebesparelser dersom krysseierskapet skulle legges til grunn. Ut fra formålet med reglene om beregning av personinntekt av overskudd i aksjeselskaper var det etter rettens oppfatning ikke reelt grunnlag for det.

Transaksjonene som ledet til krysseiet, gjaldt for to inntektsår, men transaksjonene skjedde ikke helt samtidig. Dette er likevel ikke til hinder for gjennomskjæring. Et slikt krav kan ikke gjelde, da dette ville åpnet for omgåelse, og det må være realiteten bak det etablerte krysseiet som må være avgjørende for om krysseiet kan settes til side i skattemessig sammenheng.

Retten er etter dette kommet til at de to vilkårene for gjennomskjæring er oppfylt.

3.5 Frist for endring

Det følger av ligningsloven § 9-6 nr. 1 at spørsmål om endring ikke kan tas opp mer enn ti år etter inntektsåret. Imidlertid følger det av § 9-6 nr. 3 at fristen er 2 år etter inntektsåret dersom endringen er til ugunst for skattyter og han ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger.

I ligningsloven § 4-1 fremgår at den som har plikt til å gi opplysninger etter dette kapitel, skal opptre aktsomt og lojalt og bidra til at hans skatteplikt blir klarlagt og oppfylt. § 4-3 omhandler plikten til å levere selvangivelse og hva den skal inneholde. I ligningsloven § 10-2 fremgår for ordens skyld at skattyter som har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger ilegges tilleggs-skatt når opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler.

Spørsmålet retten må ta stilling til for å kunne avgjøre om endringsfristen er oversittet, er om Cube og OK, Seeberg og Knutsen i selvangivelsene ga uriktige eller ufullstendige opplysninger. I så fall gjelder 10-årsfristen i nr. 1. Hvis opplysningene de ga ikke var uriktige eller ufullstendige, gjelder 2-årsfristen i nr. 3, og i så fall er endringsfristen oversittet.

3.6 Har skattyter gitt uriktig eller ufullstendig opplysning

Cube og OK oppga i sine selvangivelser hvem som var aksjonærer. Seeberg og Knutsen oppga i sine selvangivelser hvilke aksjer de eide. Det er på det rene at ingen av dem oppga at det forelå et krysseie av aksjer, dvs. at Seeberg som hovedaksjonær i Cube også eide aksjer i OK, samtidig som Knutsen som hovedaksjonær i OK også eide aksjer i Cube. Spørsmålet er om de på denne måten oppfylte opplysningsplikten i ligningsloven § 4-1. eller om opplysningene de ga, var ufullstendige.

Aktsomhets- og lojalitetsplikten, som fulgte av rettspraksis, ble lovfestet ved lovendring 11. desember 2009. Spørsmålet om skattyter har opptrådt lojalt og aktsomt, må avgjøres i det enkelte tilfelle, og de kriterier som kan utledes av rettspraksis vil være retningsgivende for tolkningen av innholdet i aktsomhets- og lojalitetsstandarden. Aktsomhets- og lojalitetskravet har særlig betydning ved spørsmålet om skattyter anses å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i forhold til toårsfristen for endring av ligning i § 9-6 nr. 3 bokstav a og ved anvendelsen av § 10-2 om tilleggs-skatt. Den skattepliktige har selv ansvaret for å sørge for at alle relevante opplysninger fremlegges ved ligningsbehandlingen. Plikten til å gi opplysninger gjelder bare det som er relevant for egen ligning, men den gjelder både opplysninger til gunst og ugunst.

I note 409 i lovkommentaren til ligningsloven § 9-6 fremgår at opplysningene er uriktige når de ikke stemmer med de faktiske forhold og ufullstendige når skattyter gir et fortegnet eller ufullstendig bilde av de underliggende realiteter, selv om de opplysningene som gis, isolert sett er korrekte så langt de rekker. Retten er enig i at dette er det rettslige utgangspunkt.

I dette tilfellet var de opplysningene skattyterne ga om aksjer og aksjonærer, i og for seg korrekte, og spørsmålet er dermed om de ved å unnlate å opplyse om krysseiet ga ufullstendige

opplysninger. Opplysningsplikten markerer et samarbeidsforhold mellom den enkelte skattyter og ligningsmyndighetene for at ligningen og skatteoppgjøret skal bli riktig. Skattyteren har i tillegg til opplysningene i selvangivelser plikt til å gi andre opplysninger som har betydning for gjennomføringen av ligningen mv.

Opplysningssvikten må knytte seg til de faktiske forhold, og spørsmålet om opplysningene som er gitt, er uriktige eller ufullstendige, må vurderes objektivt, jf. Rt-1992-1588 (Loffland-dommen). Det fremgår der at det også om det ikke foreligger bevisst tilbakeholdelse, kan bli tale om å anse de gitte opplysninger som ufullstendige. Og videre:

Dersom det avgjørende skulle være at det objektivt sett foreligger ufullstendige opplysninger, og at skattyteren rent faktisk har hatt kunnskap om disse, ville imidlertid toårsfristen få svært liten betydning. På den annen side synes det lite rimelig å legge skattyterens helt subjektive vurdering av opplysningenes relevans til grunn ved avgjørelsen av om toårsfristen skal gjelde. Dette vil også medføre bevisproblemer for ligningsmyndighetene. Endringsreglene tar sikte på å oppnå riktige ligningsresultater og medvirke til at like tilfeller blir behandlet likt. Etter min mening må bestemmelsen forstås slik at toårsfristen gjelder der skattyteren har gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde gitt. Er det gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag, bør opplysningene i utgangspunktet anses tilstrekkelige til at toårsfristen får anvendelse.

Saksforholdet i Loffland-dommen ble ikke avgjort på dette grunnlaget, men uttalelsene er av betydning for rettens vurdering av om det i vår sak ble gitt ufullstendige eller tilstrekkelige opplysninger. Senere rettspraksis har imidlertid utdypet opplysningspliktens omfang.

I Rt-1995-1883 (Slørdahl-dommen) pekte Slørdahl særlig på uttalelsen i siste setning i det gjengitte avsnittet ovenfor fra Loffland-dommen og anførte at han ikke hadde gitt ufullstendige opplysninger. Høyesterett påpekte at det i Slørdahls vedlegg til selvangivelsen for 1986 ikke var noe som kunne lede tanken hen på at det var ervervet aksjer i 1984, og dette hadde fremkommet om han hadde benyttet riktig skjema for oppgave over salg av aksjer. Dette var et skjema han ikke var pliktig til å bruke, men etter Høyesteretts vurdering ville det vært naturlig å bruke det dersom han var i tvil om hvilke opplysninger som var relevante. Videre står det:

Selv om ligningskontoret kunne funnet frem det riktige grunnlag for beskatningen ved å gå til Slørdahls og Skycoms selvangivelser for 1983 og 1984, kan dette ikke medføre noen annen vurdering av Slørdahls opplysningsplikt. Innhentelse av opplysninger fra andre selvangivelser ville først og fremst ha kontrollformål. - Man kan reise spørsmål om ligningskontoret ut fra opplysningene i selvangivelsen for 1986 burde stilt spørsmål og gitt veiledning til Slørdahl. Men uansett hva man måtte mene om dette, kan det etter mitt syn ikke få betydning for konklusjonen når det gjelder Slørdahls opplysningsplikt.

Retten slutter av dette at skattyter gir ufullstendige opplysninger dersom ligningsmyndighetene i den aktuelle selvangivelsen ikke får tilstrekkelig informasjon til å beregne skatten uten å innhente opplysninger fra andre selvangivelser.

Året etter, i Rt-1996-1256 avsa Høyesterett dom i en sak som gjaldt garanti for tilbakekjøp av KS-andeler. Garantien hadde betydning for tilbakeføring av avskrivningsfradrag, og skattyter ga ikke opplysning om denne i selvangivelsene. Det ble dermed gitt ufullstendige opplysninger, og tiårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 1 gjaldt. Høyesterett vurderte handlemåten som uaktsom, og de «måtte i det minste forstå at kunnskap om garantien ville kunne få betydning for den ligningsmessige vurdering av fradrag ...» Uaktsomhet var i motsetning til i vår sak et tema på grunn av overgangsregler.

I Rt-1996-932, som gjaldt tilleggsskatt i forbindelse med gevinstbeskatning av en større eiendom, fremgikk at opplysningsplikten gjaldt uten hensyn til at skattyter selv oppfattet at avhendelsen av egen bolig var skattefri.

I Rt-2006-1573 ble det gjennomskjæring etter at det var gitt ufullstendige opplysninger da skattyter ikke hadde opplyst at han uten arbeidsgodtgjørelse hadde arbeidet i selskapet han eide, og arbeidet var verdsatt til 200 000 kr.

Krysseie har ikke vært tema i noen av de sakene som her er gjengitt, men var tema i en ikke påanket dom fra Larvik tingrett i 2003. Tingretten uttalte der at det forhold at det forelå et kryssbytte, var en faktisk opplysning som var nødvendig for at saksbehandler skulle kunne foreta den skatterettslige vurdering eller få grunnlag til å be om ytterligere opplysninger for å kunne foreta vurderingen. Retten er enig i dette. At skattyter ikke forsøkte å villede eller holde tilbake opplysninger, er ikke avgjørende, og også i tilfeller hvor det ikke foreligger bevisst tilbakeholdelse, kan opplysningene anses ufullstendige.

I vårt tilfelle var skattyterne klar over delingsreglene og over at det gjensidige aksjeeiet i de respektive selskapene lå nær opp mot grensen for deling. Deres egen vurdering var at det ikke var nødvendig å oppgi krysseiet fordi hovedaksjonær mente man gikk klar av delingsregelen, men retten finner at nærheten til 2/3-grensen tilsier at de burde gitt opplysning om krysseiet, samtidig som de kunne forklart bakgrunnen for krysseiet. Retten viser i den forbindelse til Rt-2009-813, hvor Høyesterett uttalte at det avgjørende dermed måtte være hvilken konkrete oppfordring skattyter hadde til å gi den aktuelle opplysningen eller legge frem det aktuelle dokumentet. Hvis den skatterettslige løsningen kunne være uklar, måtte dette fremlegges. Det ble samme sted vist til at opplysningsplikten i ligningsloven § 4-1 praktiseres strengt.

I vårt tilfelle fikk ligningsmyndighetene ved de enkelte selvangivelsene til Cube, OK, Seeberg og Knutsen dermed ikke tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det skattespørsmål som først ble avdekket ved bokettersynet i Cube i mai 2008, da det viste seg at Knutsen var tidligere aksjonær i Cube samtidig som han var den største aksjonæren i OK.

Retten har med utgangspunkt i hva som i rettspraksis er vurdert som ufullstendige opplysninger, ikke funnet det tvilsomt at skattyterne i vår sak ga ufullstendige opplysninger, idet de ikke oppga de relevante opplysninger om krysseiet som de etter en objektiv vurdering kunne og burde ha gitt. Dette gjelder selv om ligningsmyndighetene kunne funnet opplysningene ved å sammenholde flere selvangivelser, men det var det ut fra de opplysningene som var gitt i den enkelte selvangivelse, ikke foranledning til. Det avgjørende er om det er gitt tilstrekkelige opplysninger til at ligningsmyndighetene selv kan vurdere spørsmålet, eventuelt etter å ha innhentet

tilleggsopplysninger. I vårt tilfelle var det en slik sammenheng mellom aksjeeiet og krysseiet at også opplysningene om krysseiet de aktuelle årene var nødvendig for at ligningsmyndighetene skulle få tilstrekkelig opplysning.

3.7 Konklusjon

Etter dette er retten kommet til at vilkår for gjennomskjæring var oppfylt, og at saksøkerne ga uriktige opplysninger til ligningsmyndighetene da de unnlot å opplyse om krysseierskapet i selvangivelsene. Fristen for endring av ligning var dermed 10 år, og fristen for endring av ligningene var ikke oversittet da varsel om endring ble sendt saksøkerne. Endringsvedtakene er dermed gyldige, og staten blir å frifinne.

4 Saksomkostninger

Ingen av de forente søksmålene har ført frem, og staten er gitt medhold i sin påstand.

Etter tvisteloven § 20-2 har en part som har vunnet saken, krav på full erstatning for sine saksomkostnader fra motparten. Retten kan ikke se at det foreligger forhold som tilsier at dette utgangspunktet bør fravikes.

Etter tvisteloven § 20-5 skal full erstatning for saksomkostnader dekke alle partens nødvendige kostnader ved saken som ikke særlige regler gir grunnlag for å unnta, og ved vurderingen av om kostnadene har vært nødvendige, legges det vekt på om det ut fra betydningen av saken har vært rimelig å pådra dem.

Advokat Sandvik har fremlagt en omkostningsoppgave på til sammen 219 555 kr inkludert merverdiavgift, fordelt med 80 % på sak 12-068784TVI-OTIR/05 (aksjeselskapene) og 20 % på sak 13-163024TVI-OTIR/05 (de personlige skattyterne).

Det er ikke fremkommet innvendinger verken mot omkostningsoppgaven eller fordelingen på sakene, og retten legger den til grunn som rimelig og nødvendig å pådra ut fra sakens betydning.

Etter dette dømmes In-Vest Eiendomsmegling AS og Morten Meyer Knutsen og Claus Seeberg for Cube Reklamebyrå AS til å betale 175 644 kroner til Staten v/Skatt øst, og Morten Meyer Knutsen og Claus Seeberg til å betale 43 911 kroner til Skatt øst.

Oppfyllelsesfristen settes til 2 uker fra forkynning av dommen. Omkostningsansvaret er et solidaransvar for de to saksøkerne i hver av sakene.

Saksøkerne skal i tillegg betale 8 x rettsgebyr, dvs. 6 880 kr, for 2 dagers hovedforhandling i den saken som først ble anlagt, dvs. sak nr. 12-068784TVI-OTIR/05, og 5 x rettsgebyr (inngangsgebyr), dvs. 4 300 kr, for den andre saken som ble anlagt, dvs. sak nr. 13-163024TVI-OTIR/05.

Dommen er avsagt innen lovens frist.

Domsslutning:

1. Staten ved Skatt øst frifinnes.
2. In-Vest Eiendomsmegling AS og Morten Meyer Knutsen og Claus Seeberg for Cube Reklamebyrå AS dømmes in solidum til innen 2 - to - uker fra forkynning av dommen å betale 175.644 - etthundreogsyttifemtusensekshundreogførtifire 00/100 - kroner til Staten ved Skatt øst.
3. Morten Meyer Knutsen og Claus Seeberg dømmes in solidum til innen 2 - to - uker fra forkynning av dommen å betale 43.911 - førtitretusenihundreogelleve 00/100 - kroner til Skatt øst.

SKN 14-026 Utbytte eller lån fra AS

Lovstoff: Skatteloven § 10-11 (2). Ligningsloven § 8-1.

Kristiansand tingrett: Dom av 25. februar 2014, sak nr.: TKISA-2013-161759

Dommer: Dommerfullmektig Lars Faye Ree **Saksgang:** Kristiansand tingrett TKISA-2013-161759 (13-161759TVI-KISA/03)

Parter: A og A Invest AS (for disse: advokat Rune Andersen) mot Skatt Øst (advokat Trine Christin Riiber).

Kort referat: Spørsmål om uttak fra et AS representerte et aksjonærlån eller et skattepliktig utbytte. Tingretten fant ikke at saksøkerne hadde sannsynliggjort at personlig skattyter hadde en reell og personlig tilbakebetalingsplikt. Retten la til grunn at uttak fra selskapet skatterettslig måtte anses som et utbytte. Tilleggsskatt på 30 prosent ble opprettholdt.

Saken gjelder spørsmål om gyldigheten av ligning for inntektsårene 2004 - 2008.

Framstilling av saken

Saken gjelder gyldigheten av endringsligninger for A Invest AS og A personlig. Endringsligningen har sin bakgrunn i skatteklagenemndas vedtak datert 01.07.2013.

Fra og med 2005 har A eid 100 % av aksjene i selskapet A Invest AS. Han har vært styreleder i selskapet siden 1999, og daglig leder siden 2003. Selskapets virksomhet har bestått i å investere i verdipapirer, eiendom og andre aksjeselskaper.

Fra og med 2004 ble det opprettet en mellomregningskonto mellom selskapet og A. A tok ut penger fra denne kontoen, og saldo på mellomværende utviklet seg slik:

- Kr. 19.912,- pr. 31.12.2004,
- Kr. 432.497,- pr. 31.12.2005,
- Kr. 1.652.774,- pr. 31.12.2006,
- Kr. 3.892.213,- pr. 31.12.2007,

- Kr. 5.486.486 pr. 31.12.2008.

Ved brev av 09.02.2009 ble det fra ligningsmyndighetens side varslet om bokettersyn i selskapet. Åpningsmøte ble avholdt den 04.03.2009, og i forbindelse med ettersynet fikk selskapet spørsmål om transaksjoner i regnskapet, herunder bevegelser på mellomregningskontoen. Spørsmålene ble besvart av A i brev av 22.03.2009. Kontrollen ble avsluttet den 07.10.2009, og bokettersynsrapporten forelå den 01.12.2009.

Det ble også utarbeidet en delrapport vedrørende A. Grunnen til dette var at forholdene som ble avdekket i selskapet også førte til forslag til endringer av inntekten til A. Delrapporten bygger på bokettersynsrapporten for selskapet.

Ved brev av 09.03.2010 varslet Skatt øst hhv. A om endring av ligningen for inntektsårene 2004 - 2008 og A Invest AS om endring av ligningen for inntektsårene 2006 - 2008. I varselet fremkommer bl.a.:

«Viser til rapporten angående de vurderinger som er gjort om hvorvidt dette er et reelt lån eller om hensikten har vært en endelig overføring fra selskapet til aksjonær. På grunnlag av disse vurderingene er det foreslått å omklassifisere fordringen til utbytte.

[...]

Når det fra selskapets side ikke kan sannsynliggjøres at dette er et reelt lån, har ligningsmyndighetene skjønnsadgang med hjemmel i ligningsloven § 8-1 nr. 1 Mellomregningen foreslås omklassifisert til utbytte og tillagt skattyters alminnelige inntekt.

[...]»

Det ble også varslet om at det kunne bli aktuelt å ilegge tilleggsskatt. Verken A eller A Invest AS hadde merknader til varslene.

Den 25.06.2012 fattet Skattekontoret vedtak om å omklassifisere mellomregningskontoen fra lån til utbytte, og økte As skattepliktige inntekt med

- Kr. 19.912,- for inntektsåret 2004
- Kr. 412.585,- for inntektsåret 2005
- Kr. 1.220.277,- for inntektsåret 2006
- Kr. 2.239.439,- for inntektsåret 2007
- Kr. 1.594.273,- for inntektsåret 2008

A ble også ilagt tilleggsskatt med 30 %. For selskapet medførte omklassifiseringen kun mindre endringer, og det ble ikke ilagt tilleggsskatt.

Vedtakene ble påklaget den 24.08.2012. Det ble bl.a. anført at skattekontorets vedtak bygget på et uriktig faktisk grunnlag samt feil lovanvendelse.

Skatteklagenemnda fattet vedtak den 01.07.2013, hvor konklusjonen var at skattekontorets vurderinger og konklusjon ble opprettholdt.

Stevning ble av saksøkerne tatt ut 01.10.2013, og tilsvare forelå 22.11.2013. Hovedforhandling i saken ble avholdt 10. og 11.02.2014. Det ble avgitt partsforklaring fra saksøker, én vitneforklaring samt foretatt slik dokumentasjon som fremgår av rettsboken.

Saksøkerne har i det vesentlige anført:

Vedtakene om etterberegning bygger på uriktig faktum. Nemnda har feilaktig konkludert med at saldoen på mellomregningskontoen ikke er et reelt lån. Videre har nemnda basert vedtaket på feil lovanvendelse. Begge anførselene har som konsekvens at hele ligningen og den ilagte tilleggsskatten må oppheves. Uansett må tilleggsskatten bortfalle, idet det ikke foreligger kvalifisert sannsynlighetsovervekt for at vilkårene for omklassifisering er oppfylt.

Det retten skal ta stilling til, er om det foreligger en vederlagsfri overføring fra selskapet til A (A), eller om det ble gitt lån fra selskapet til A. Hvorvidt det ble gitt lønn er ikke tema. Ligningsmyndighetene har ikke foretatt en objektiv bedømmelse av faktum.

Både selskapet og A har behandlet saldoen på mellomregningskontoen som et reelt lån, hvilket må tillegges stor vekt.

Et låneforhold må normalt kunne etterspores ved at det før ligningsmyndighetene reiser spørsmål om grunnlaget for uttaket, foreligger en skriftlig låneavtale eller annen dokumentasjon om lånet som regulerer når tilbakebetaling skal finne sted, jf. eksempelvis Vrybloeddommen, Rt-1998-383. Det privatrettslige forholdet mellom partene skal legges til grunn, og i denne saken foreligger det en rettslig bindende låneavtale mellom partene før ligningsmyndighetene stiller spørsmål om grunnlaget for uttakene. A er etter låneavtalen forpliktet til å tilbakebetale kr 3.892.213,-, og låneavtalen har en nedbetalingsplan over 15 år med likt beløp hvert år. Renter ble tilbakebetalt i 2009. Det er videre stillet sikkerhet for lånet, og lånet er i sin helhet faktisk tilbakebetalt. De grunnleggende kjennetegn ved lån er til stede, og det er ikke tale om en vederlagsfri overføring fra selskapet. Låneavtalen er i seg selv tilstrekkelig til å oppheve ligningen for så vidt gjelder kr 3.892.213,-.

Lånet var tilbakebetalt lenge før det forelå varsel om endring av ligning. Det er ikke rettslig grunnlag for at selve varselet om kontroll til selskapet for 2006 og 2007 skal ha konsekvenser for aksjonærens tilbakebetalinger. A hadde ingen grunn til å bli bekymret for reaksjoner fra ligningsmyndighetene etter åpningsmøtet med Skatt øst. Videre er det overhodet ikke bevisført at varselet om kontroll var årsaken til at A betalte tilbake. A flyttet fra Oslo til Kristiansand i 2008, og ifm. dette ble huset på Vindern solgt for kr 14,9 millioner. Kjøper betalte først den 01.05.2009, og det er tilfeldig at As tilbakebetalinger ikke skjedde tidligere. Dersom oppgjøret f.eks. hadde blitt mottatt i desember 2008, ville også nedbetalingen funnet sted da. Uansett har ligningsmyndighetene ikke noe med hvordan A disponerer salgssummen, og dersom han ønsker å nedbetale raskere enn det som står i låneavtalen står han helt fritt til å gjøre dette. Det er ikke snakk om en omgåelsessak. Det vises til Hjeltnessaken, hvor skattyter også i den saken hadde tilbakebetalt lånet etter at ligningsmyndighetene hadde foretatt kontroll, men før endringsvarsel ble sendt.

A har også foretatt en gyldig pantsettelse av fast eiendom til fordel for selskapet. Pantsettelsen skjedde helt klart uavhengig av skattekontorets kontroll av selskapet og er i seg selv et sterkt bevismoment for at det foreligger et reelt lån. Det er i alle fall ikke tale om en vederlagsfri overføring fra selskapets side. Det er for øvrig sterkt kritikkverdig at bokettersynsrevisor ikke forhører seg med A og får klarhet i hvorvidt det faktisk er stillet pant, når han først ikke kan finne pantet i registrene. Staten har videre erkjent at A hadde økonomisk evne til å betjene lånet. At pantet ikke var tilstrekkelig synes veldig formalistisk all den tid salg av fast eiendom innbrakte 14,9 millioner for A. Pantsettelsen er i seg selv et tilstrekkelig bevis for at det ikke er tale om en vederlagsfri overføring fra selskapet. Saken har på vesentlige punkter klare likhetstrekk med Hjeltnesdommen. Til forskjell i faktum hadde Hjeltnes pantsettelse grove mangler, mens det i vår sak er tale om et gyldig tinglyst pant i fast eiendom.

At det ble stilt pant først i 2008, og at låneavtalen også ble inngått da, må i det minste medføre at ligningen for 2008 oppheves.

Det var også tale om et lån forut for 2008. Lånet ble ført i regnskapet som er revidert. Revisor har ikke stilt spørsmål ved klassifisering av uttakene slik tilfellet var i Vrybloedsaken, men påpekt mangler ved sikkerheten. Videre foretok A nedbetalinger på lånet ila 2004 - 2008, og krediterte den også med lønn. Lånet var innenfor fri egenkapital for alle år, også for inntektsåret 2008. Reduksjonen i fri egenkapital i regnskapet for 2008 skyldes nedskrivning av aksjer som ble foretatt ved regnskapsavslutningen.

Det er sannsynliggjort at mellomregningskontoen var et lån allerede fra begynnelsen av, men den er i alle fall et lån etter at låneavtalen og sikkerhet inngås og stilles. Lånet på kr. 3.892.213, - er ikke en vederlagsfri overføring, men et reelt lån, og etterberegningen av dette beløpet må oppheves. Det foreligger ingen ubegrenset kassekreditt, og låneavtalen angir en ramme. En økning av lånet utover rammen kan ikke medføre at hele låneavtalen settes til side. Domstolene har akseptert at skattyter i etterkant av uttakene har utformet en låneavtale, jf. Hjeltnessaken, UTV-2009-1345.

Betydningen av at mellomværende øker etter inngåelsen av låneavtalen:

Når det gjelder opplåning utover lånebeløpet i låneavtalen må retten legge til grunn at beløpet er benyttet til å finansiere hytteprosjektet på Norefjell. Deklaratorisk rett gjelder idet tillegsslånet ikke er omfattet av låneavtalen. Beløpet forfaller altså når selskapet krever betaling. A har økonomisk evne til å tilbakebetale beløpet. Videre er beløpet og renteinntekten ført opp i selskapets selvangivelse. Lånet var også innenfor den frie egenkapital. Det må også legges til grunn at det ble foretatt en tilbakebetaling av beløpet uavhengig av ligningsmyndighetenes varsel om kontroll. Tillegsslånet er innenfor pantet på lånet, og A har økonomisk evne til å tilbakebetale dette. Beløpet ble ført opp i selvangivelsen til selskapet, og renteinntekten ble også oppført. A har også ført opp mellomværende i sin selvangivelse, men dette noe senere enn den ligningsfristen. Beløpet var ikke klart på denne fristen, grunnet skifte av regnskapsfører. Dette må defineres som et kortsiktig tillegsslån som følge av kostnads sprekk på hytteprosjektet.

Tilleggsskatt:

Dersom retten kommer til at vedtaket skal opprettholdes, må tilleggsskatten tilsidesettes. Dette gjelder i alle fall for inntektsåret 2008. Ileggelse av tilleggsskatt er straff etter EMK. Det kreves klar sannsynlighetsovervekt for at vilkårene i ligningsloven § 10-2 er oppfylt. Det skjerpede beviskravet gjelder både kravet til at opplysnings svikten har ført til eller kunne ført til skattemessige fordeler og selve størrelsen på den unndratte inntekten. At A har oppført at han hadde ca. 500.000,- i gjeld på et tidspunkt hvor denne reelt var ca. kr. 1.000.000,- har ikke ført til en skattemessig fordel idet dette ville medført større fradrag for renteutgifter. Det er videre selskapet som har brutt aksjelovgivningens regler, ikke A, og det foreligger ingen plikt for ham personlig å opplyse om dette. A har også fulgt låneavtalen ved å foreta rentenedbetalinger og tilbakebetaling. Det er fullt ut forsvarlig av A å mene at han inngikk en reell låneavtale. Dette gjelder i alle tilfeller for inntektsåret 2008, hvor A har fremlagt låneavtale, stillet sikkerhet, deltatt på møter med Skatt øst og gitt informasjon før ligningsfristen. Videre kan Skatt øst ikke straffesanksjonene hele beløpet på kr 5,3 millioner idet det må tas hensyn til låneavtalen på kr 3.892.213,- og pantsettelsen for kr 2.000.000,-. Ligningsmyndighetene har ikke sondret mellom de ulike inntektsårene, selv om det er store nyanser mellom disse. Det er ikke ført tilstrekkelig bevis for at vilkårene for tilleggsskatt er oppfylt eller at skattyter kan klandres på noen måte. Dette er direkte overtramp fra ligningsmyndighetenes side, og vedtaket om ileggelse av tilleggsskatt må derfor oppheves. Manglende objektivitet fra ligningsmyndighetenes side er sterkt kritikkverdig, spesielt når A risikerer å bli straffet.

Saksøkerens påstand

Saksøker nr. 1:

1. Ligningen for A for inntektsårene 2004 - 2008 oppheves.
Ved ny ligning legges det til grunn at mellomværende er reelt lån og ikke utbytte.
2. Vedtak om ileggelse av tilleggsskatt oppheves.
3. A tilkjennes saksomkostninger.

Saksøker nr. 2:

1. Ligningen for A Invest AS for inntektsårene 2007 og 2008 oppheves. Ved ny ligning legges det til grunn at mellomværende er reelt lån og ikke utbytte.
2. A Invest AS tilkjennes saksomkostninger.

Saksøkte har i det vesentlige anført:

Ved skatteklagenemndas to vedtak av 01.07.2013 er hhv. A og HI AS' ligninger for inntektsårene 2004 - 2008 endret i tråd med ligningsmyndighetenes syn, og A er dessuten ilagt tilleggsskatt med 30 % fordi det er lagt til grunn som klart sannsynlig at han har gitt uriktige opplysninger/ufullstendige opplysninger til ligningsmyndigheten.

Det retten skal ta stilling til er om det da skatteklagenemnda fattet sitt vedtak, fremstod som mest sannsynlig at saldo på mellomregningskonto var et resultat av et utbytte eller et lån. Domstolen er således avskåret fra å vektlegge nye faktiske opplysninger som skattyter/saksøkeren burde opplyst om under ligningsbehandlingen.

Låneavtalen:

Saksøker har anført at riktig dato for låneavtalen skal være 01.01.2008. Staten er ikke uten videre enig i at den riktige dato er 01.01.2008, og siden låneavtalen bygger på det eksakte tallet for saldoen pr. 31.12.2007, som man først kjente til da revisjonsberetningen for 2007 forelå den 27. juni 2008, fremstår det som mest sannsynlig at avtalen ble underskrevet juni 2008. I den forbindelse bemerkes det at det ble gjort uttak over mellomregningskontoen våren 2008, jf. bokettersynsrapporten. Da avtalen ble inngått må således saldoen på mellomregningskontoen ha vært høyere enn det som fremgår av avtalen. At A velger å bruke et tall som ikke er representativt for «lånebeløpet», svekker betydningen av avtalen som et bevis for at det foreligger et reelt lån. Videre kom det aldri påkrav fra selskapet selv om lånebeløpet oversteg låneavtalen, og selskapet hadde dårlig likviditet.

Det fremgår av «låneavtalen» at det skulle betales renter. Det er etter statens vurdering ingen reell motytelse når A kun tillegger rentene på kontoen, og dytter renteplikten frem i tid, slik som låneforholdet for øvrig.

Selve kontobevegelsene trekker også i retning av at det er tale om et utbytte. Det er mange posteringer, ingen øvre grense for uttakene, jevn økning, og ingen samlet overføring av pengene. Et kredittlån på flere millioner er nokså utenkelig i normale låneforhold.

Selskapets egen likviditet på tidspunktet for låneavtalen var dårlig, og selskapets revisor forklarte at selskapet måtte ta opp lån for å kunne låne ut igjen til A.

Tilbakebetalingen:

Låneavtalen er heller ikke etterlevd idet tilbakebetalingen ikke er i samsvar med avtalens ordlyd. Ila. 2008 økte saldoen fra 3.892.213 til kr 5.486.486 fremfor å bli nedbetalt. Også i årene forut for dette har saldoen økt. Dette tilsier at avtalen ikke har hatt noen realitet for saksøkeren. A forklarte at plikten til tilbakebetaling først inntrådte i 2009, men til dette anføres at det har en klar formodning mot seg at når avtalen påstås å være etablert i 2008 og som skal formalisere tidligere forhold, at den først får virkning fra og med 2009. Dette burde i så fall fremgått av avtalen. Denne bærer åpenbart preg av å være inngått mellom nærstående, og avtalen mangler den markedsmessige kontroll. Det fant ikke sted særlige innbetalinger forut for 2009. Det er kun snakk om kr 20.000,- merket med «nedbetaling lån» i 2006, kr 350.000,- den 19.03.2007 og deretter kr 100.000,-. Det vises til UTV-2010-1114 hvor det uttales at enkelte innbetalinger ikke medfører at det blir et lån, dersom saldoen ila. året øker vesentlig. Dette er tilfellet i vår sak. At kontoen også ble kreditert med lønn taler for at det er et utbytte. A bekreftet at pengene i begynnelsen ble brukt til å finansiere privatforbruk.

Videre bemerkes at nedbetalingen først er skjedd etter at skattekontoret den 09.02.2009 varslet om at det ville bli iverksatt kontroll av mellomregningskontoen og låneforholdet. Staten er ikke enig med saksøker i at skjæringstidspunktet for når en handling anses foranlediget av et kontrolltiltak er når tiltaket faktisk iverksettes etter konklusjonen foreligger. Etter statens syn må det avgjørende være når skattyteren får kjennskap til at kontroll av konkrete faktiske omstendigheter faktisk vil bli iverksatt, i denne saken ved varsel av 09.02.2009. Dette ga, i alle fall i vårt tilfelle, klar foranledning for saksøkeren til å iverksette tilbakebetalingen. Videre må

det klart legges til grunn at tema mellom A og Skatt øst på åpningsmøtet 04.03.2009 bl.a. var bakgrunnen for mellomregningskontoen og hva disse pengene ble brukt til, jf. bokettersynsrapporten hvor dette fremgår. Dette støttes også av de merknader til sikkerhetsstillelse som bokettersynsrevisor har gjort seg i rapporten.

Måten tilbakebetalingen skjedde på, ved store nedbetalinger våren 2009, er et avvik fra betingelsene i den inngåtte avtalen, og svekker snarere betydningen av denne. A visste da låneavtalen ble skrevet i 2008 at han skulle flytte til Kristiansand, og at han kom til å frigjøre midler ifm. salg av eiendom. Til tross for dette inngås «låneavtale» med 15 års nedbetalingstid. A kunne foretatt nedbetalingene langt tidligere, men gjorde ikke dette da han ikke anså seg forpliktet til slik nedbetaling. At A til slutt valgte å tilbakebetale var klart foranlediget av bokettersynet, og tilbakebetalingen må tillegges liten vekt ved helhetsvurderingen.

Sikkerhetsstillelse:

Saksøker har vist til kopi av pantobligasjon på kr 2.000.000,- datert 28.01.2008. På dette tidspunkt var saldo på konto over kr 3.800.000,-, og sikkerheten var langt fra tilstrekkelig for hele lånebeløpet. At A mente at 40 % sikkerhet var tilstrekkelig, samsvarer ikke med årsinnberetningen for 2008 hvor det fremgikk at A skulle øke pantet. Dette ble likevel ikke gjort, og saldoen økte også fra 2008. Det nevnes også at eiendommen på dette tidspunktet allerede var pantsatt. Uansett forelå det ingen sikkerhet forut for 2005, 2006 og 2007, og selskapets revisor har påpekt dette kontinuerlig fra 2004 og helt frem til 2009. At det ble stilt sikkerhet må anses å ha skjedd for å tilfredsstille revisor, ikke fordi A følte seg forpliktet til å gjøre dette.

Bokføringen i regnskapet:

Det må tillegges vekt at utbetalingene til A over mellomregningskontoen fortsatte til tross for at tre revisorer i revisjonsinnberetningene for 2006-2008 bemerket at lånet var i strid med aksjelovens § 8-7. At tallene fremgår av selskapets regnskaper har ikke stor vekt, idet tallene uansett må synliggjøres i regnskapet. I praksis har selskapet valget mellom å oppføre dette som lån eller utbytte. Ser man alle årene under ett, har A oppgitt dels misvisende og feilaktig tall i selvangivelsene sine. Det vises til Vrybloeddommen hvor det normalt kreves at tallene behandles korrekt av skattyter, noe som ikke er tilfellet i vår sak. A kan ikke høres med at bytte av regnskapsfører var årsaken til unnlattelsen av å opplyse i 2007 og 2008, men retten kan ikke legge til grunn at A «glemte» å føre opp et lån på ca. kr 5.500.000,-. Dette trekker klart i retning av at det ikke ble ansett som et reelt lån.

Bakgrunnen for lånet:

Hva pengene er brukt til er ikke et utslagsgivende moment. Mellomregningskontoen ble i følge A brukt til å finansiere privatforbruk det første året. Staten mener dette også fortsatte de påfølgende år. Det ble ikke sannsynliggjort under ligningsbehandlingen at saksøker benyttet det vesentligste av pengene til finansiering av hytteprosjekt på Norefjell. Selskapets regnskaper viser at kun kr 824.511 + 540.000,- av uttakene kan knyttes til hytteprosjektet. Det bestrides ikke at det kan ha vært flere av uttakene over mellomregningskontoen som har gått til finansiering av hytta på Norefjell. Uansett er det også uttak som ikke kan knytte seg til hytteprosjektet, men som gjelder privat forbruk. At kontoen også ble kreditert med lønn taler for at det er et utbytte. Det vises også

til at mellomregningskontoen ikke oppstod med hytteprosjektet som formål, men hytteprosjektet har bidratt til å øke saldoen. A har ikke tidligere forklart at kr 3.500.000,- ble brukt til hytta, og retten må legge til grunn at en vesentlig del av pengene har gått til privatforbruk.

Betalingssevnen:

Betalingssevnen er kun ett moment ved den helhetsvurdering som skal foretas. Det bemerkes også at skatteklagenemndas drøftelse av evne til nedbetaling er foranlediget av As egne anførsler. Staten bestrider ikke at A kan ha hatt mulighet til å betale tilbake lånet.

Videre ble ikke forholdet styrebehandlet slik det burde vært gjort.

Etter statens syn tilsier en samlet vurdering av de relevante momentene at det ikke dreier seg om et lån. Flere av momentene som ihht. oppregningen over trekker i retning av at det dreier seg om et låneforhold er tilsynelatende til stede også i vår sak, men ser man imidlertid nærmere på omstendighetene og hvordan partene i realiteten har forholdt seg til dem, er dette imidlertid ikke tilfellet, og det er sannsynlighetsovervekt for at dette i realiteten er snakk om et utbytte.

Tilleggsskatt:

Staten fastholder de vurderinger som er gjort av skatteklagenemnda. At selskapet opplyste om gjelden er uinteressant for As plikt til å gjøre det samme. Hvert skattesubjekt har en selvstendig plikt til å fylle ut selvangivelsen for seg selv. A har ikke plikt til å legge frem låneavtalen, men det er en åpenbar måte for ham til å oppfylle sin selvstendige opplysningsplikt.

Ligningsmyndighetene ble ikke gitt noen foranledning til å vurdere om det forelå et reelt lån, og A ga ikke de opplysninger som han skulle. Når det gjelder bruddet på aksjelovens bestemmelser vises det til at dette er påpekt av selskapets egen revisor, slik at det vanskelig kan være tvilsomt at dette er en opplysning som burde vært gitt til ligningsmyndighetene. Det er videre ikke grunnlag i denne saken for å sondre mellom de ulike inntektsårene, da det må tas utgangspunkt i året da mellomregningskontoen oppstod, og se alle årene i sammenheng. Det er klart sannsynlig at det ikke var et lån, og da blir det heller ikke et lån i 2008 selv om A da har en låneavtale. At det ble foretatt et bokettersyn, erstatter ikke As opplysningsplikt. Staten fastholder at det er grunnlag for 30 % tilleggsskatt idet det heller ikke foreligger unnskyldelige grunner etter ligningsloven § 10-3.

Saksøktes påstand

1. Staten v/ Skatt øst frifinnes
2. Staten v/ Skatt øst tilkjennes sakskostnader.

Retten vurdering:

Retten vil i det følgende ta stilling til hvorvidt As uttak over mellomregningskontoen i A Invest AS i perioden 2004 - 2008 skal anses som lån eller utbytte.

Saken gjelder gyldigheten av to vedtak av skatteklagenemnda. Retten kan prøve om avgjørelsen er truffet på riktig faktisk grunnlag og om rettsanvendelsen er riktig. Ligningsmyndighetene skal

etter ligningsloven § 8-1 fastsette det faktiske grunnlaget for likningen etter en fri bevisbedømmelse som tar hensyn til alle opplysninger, også de omstendigheter som taler i skattyterens favør. Målet er å komme så nær det faktisk riktige som mulig, jf. Rt-1994-260. Retten kan også prøve om forvaltningsskjønnet er vilkårlig eller åpenbart urimelig. Videre må hvert av vedtakene vurderes hver for seg, da saksøkerne er selvstendige skattesubjekter, jf. skatteloven § 2-1.

Skatteklagenemnda har lagt til grunn at de uttak som A gjorde over mellomregningskontoen til A Invest AS må anses som utbytte, og ikke som lån, slik som anført av A og selskapet.

Det fremgår av skatteloven § 10-11 (2) at «*Som utbytte regnes enhver utdeling som innebærer en vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær.*»

Forskjellen mellom utbytte og lån er i utgangspunktet grei; lån skal i motsetning til utbytte tilbakebetales. Det sentrale spørsmålet i saken vil derfor være om det foreligger en tilbakebetalingsplikt, og dette beror i utgangspunktet på det privatrettslige forholdet mellom partene, jf. Rt-2010-790. Videre er det reelle innhold av mellomværende mellom selskapet og aksjonæren avgjørende, ikke hvilken betegnelse som er satt på forholdet.

Aksjonæren har bevisbyrden for at det er tale om et låneforhold, idet det presumeres at uttak fra aksjeselskap vil være lønn eller utbytte, jf. Rt-1998-383. Ved bevisvurderingen vil en rekke forhold kunne komme inn. I følge lignings-ABC vil forhold av betydning kunne være hvorvidt lånet er gitt i strid med aksjelovgivningen, om skattyter har forsømt å gi nødvendige opplysninger for å klarlegge grunnlaget til ligningsmyndighetene, om skattyter har privatøkonomi til å tilbakebetale lånet, om det er betalt renter og avdrag og om utbetalingen av midlene har skjedd i en samlet sum eller ved økning i daglig leders mellomregningskonto i selskapet. Det samme gjelder også om lånebeløpet er stadig økende over en periode, om aksjonæren vil få økonomisk mulighet til å tilbakebetale lånet med midler fra andre kilder enn aksjeselskapet, og om det for en arbeidende aksjonærs lønn fra selskapet er lav og lånet er gått med til å finansiere privatforbruk eller større formuesobjekter som bolig mv. Det skal etter rettspraksis foretas en konkret skjønnsmessig helhetsvurdering av disse momentene. Sentralt er opplysninger fra tiden før ligningsmyndighetene tok opp saken som kan være med på å gi lånet notoritet, eksempelvis skriftlig låneavtale eller styrereferater. Videre må selve låneavtalen vurderes, skattyters personlige ansvar for lånet, tilbakebetaling og øvrige vilkår eks. om det er stillet sikkerhet.

Videre må utgangspunktet for vurderingen være situasjonen på tidspunktet da ordningen ble iverksatt; omklassifisering av uttak i ettertid vil normalt være uten skatterettslig betydning. I den forbindelse vises det til Rt-1998-383, som gjaldt grensen mellom lån og lønn, hvor det uttales følgende:

«Ved den skatterettslige bedømmelse av dette forhold legger jeg til grunn at utbetalinger til styret eller daglig leder i et aksjeselskap, må anses som skattepliktig inntekt vunnet ved arbeid etter skatteloven § 42 første ledd, eller som skattepliktige ytelser utenom ordinært utbytte etter dagjeldende aksjeskattelov § 3 og någjeldende selskapsskattelov § 3-2. Utgangspunktet er situasjonen da den påberopte muntlige avtale om uttak over mellomregningskontoen ble inngått og ordningen iverksatt, jf Rt-1994-326 på side 330. Skattyter og i tilfelle selskapet må framskaffe det faktiske grunnlag for og sannsynliggjøre

at daglig leders uttak likevel ikke skal anses som lønn eller utbytte, men et lån. Et låneforhold må etter min mening normalt kunne etterspores ved at det før likningsmyndigheten reiser spørsmål om grunnlaget for uttaket, foreligger en skriftlig låneavtale eller annen skriftlig dokumentasjon om lånet, og herunder særlig om den som har mottatt utbetaling personlig hefter for beløpet og når tilbakebetaling skal finne sted. Den skriftlige dokumentasjon er særlig viktig i de tilfelle aksjonær, styremedlem og daglig leder er nærstående, og en av de nærstående er enestyre og daglig leder. Det må normalt også kreves at likningsoppgavene inneholder riktige opplysninger om forholdet.»

Det ble for retten dokumentert en låneavtale mellom HI AS og A datert 01.01.2007. Låneavtalen lyder som følger:

«Låneavtale mellom A Invest A/S og A

Denne avtalen er inngått 01.01.07

Lånebeløp: kr 3.892.213,-.

1. Selskapet har ytt lån stort kr 3.892.213,-.
2. Lånet har en klausul om 15 års nedbetaling, med likt beløp hvert år, samt at omkostninger og renter dekkes av låntaker.
3. Lånet forrentes til normrente.
4. Låntaker betaler rente hvert år»

I utgangspunktet vil denne låneavtalen utgjøre et sterkt bevismoment for at kr 3.892.213,- av saldoen på mellomregningskontoen skal anses som et lån. Det vises til at låneavtalen er inngått forut for at ligningsmyndighetene reiser spørsmål om grunnlaget for uttakene, jf. Rt-1998-383. Videre er det også på det rene at det fra As side i januar 2008 ble stilt sikkerhet for lånet med kr 2.000.000,- i fast eiendom, også dette forut for at ligningsmyndighetene reiste spørsmål om grunnlaget for uttakene. Retten er imidlertid enig med saksøkte i at bevisverdien av disse forholdene i denne konkrete saken skal tillegges betydelig mindre vekt enn det de i utgangspunktet skulle tilsi, og det vises til de etterfølgende avsnitt.

Det er ikke bestridt at låneavtalen er feildatert, men partene er uenige om tidspunktet for datering. A forklarte i retten at korrekt dato skal være ca. 28.01.2008, mens Skatt øst hevder at det er sannsynlighetsovervekt for at riktig dato er fra ca. juni 2008. Retten finner at det er sannsynlighetsovervekt for at låneavtalen ble inngått i slutten av juni 2008, og retten har ved vurderingen lagt særlig vekt på revisor Theodorsens forklaring om at saldo på mellomregningskontoen først var klart ved revisjonsberetningen den 27.06.2008. Etter rettens vurdering innebærer dette at beløpet inntatt i lånesaldoen var feil da den ble undertegnet, noe som etter rettens skjønn svekker låneavtalens bevis vekt.

Retten er enig med saksøkte i at kravet til notoritet gjør seg særlig gjeldende i denne saken idet saksøker A fra 2005 eide 100 % av aksjene i medsaksøker A Invest AS og var styreleder siden 1999 og daglig leder i selskapet fra 2003. Det er på det rene at det for årene 2004, 2005, 2006 og 2007 ikke forelå noen låneavtale mellom A og A Invest AS, og saldo på mellomregningskontoen økte fra kr 19.912,- til kr. 3.892.213, -. Det ble i denne perioden ikke angitt noen øvre grense for uttakene, og disponeringen av kontoen var helt overlatt til As eget skjønn.

Det er på det rene at A den 18.04.2006 innbetalte kr 20.000,- med merknaden «tilbakebet. Lån», og kr 350.000,- den 19.03.2007 merket «fra A» samt en innbetaling den 27.07.2007 merket med «int. overf» på kr 100.000,-. Kontoen ble også kreditert med lønn i årene 2004, 2006 og 2007. Det ble ikke foretatt lønnskrediteringer i 2005 og 2008. Selv om A har foretatt disse betalingene får likevel kontoen etter rettens vurdering preg av å ha fungert som en slags lønnskonto for As del. Fremgangsmåten, hvor det foretas kreditering av lønn mot mellomværende ved årets utgang gir forholdet preg av å være forskudd på lønn, noe som taler imot at det foreligger et låneforhold. Da utbetalingene startet, forelå det ingen skriftlig låneavtale, det var ikke avtalt noe fast lånebeløp, og det var ikke avtalt noe om renter og tilbakebetaling. Det ble heller ikke stilt sikkerhet, og retten legger i samsvar med As forklaring til grunn at det ikke ble beregnet renter på lånebeløpet frem til låneavtalen ble inngått.

Saldoen på mellomregningskontoen økte i løpet av 2008 fremfor å bli nedbetalt slik som ordlyden i låneavtalen gir anvisning på. Beløpet i låneavtalen er angitt til kr 3.892.213,- og det er på det rene at saldo pr. 31.12.2008 var kr 5.486.486,-. Retten legger til grunn at det ikke ble foretatt noen innbetalinger i løpet av 2008, og at det etter As forklaring heller ikke fulgte noen plikt til å tilbakebetale noe før dette tidspunkt. Retten er enig med saksøkte i at det har formodningen mot seg at en låneavtale som angivelig skulle formalisere lånetransaksjoner fra 2004, 2005, 2006 og 2007 ikke ville medføre en betalingsplikt før 2009. Dette svekker etter rettens vurdering låneavtalens bevisverdi, og trekker i retning av at lånet ikke innebar en realitet for A.

Det ble ikke beregnet renter i 2004 og 2005, og innberettet rentefordel for rimelig lån i 2006 var kr 22.600,-. Renter for 2007 og 2008 ble ikke betalt fortløpende, men kun tillagt mellomregningskontoens saldo for 2007 (kr 93.575,-, tilsvarende 2,4% rente) og 2008 (kr 192.278,-, tilsvarende 3,5 % renter). At rentene kun ble tillagt kontoen og ikke betalt fortløpende, må sies å være uvanlig i et ordinært låneforhold. Etter rettens vurdering strider en slik fremgangsmåte også med avtalens ordlyd om at renter skulle betales hvert år. Hele saldoen på mellomregningskontoen ble nedbetalt i perioden fra mai 2009 til august 2009, og de beregnede rentene ble da betalt. Dette er et moment for at mellomværende skal anses som lån. Imidlertid ville momentet etter rettens vurdering hatt større vekt dersom rentene faktisk hadde blitt betalt fortløpende.

Det er på det rene at A den 09.02.2009 fikk varsel om bokettersyn, og at dette ble oppstartet den 04.03.2009. Retten legger til grunn som sannsynliggjort at tema i åpningsmøtet bl.a. var selskapets fordring mot aksjonær slik som fremgikk av mellomregningskontoen. Det vises til bokettersynsrapportens s. 7, hvor dette fremgår. Etter rettens vurdering hadde A ingen foranledning til å ikke ha bekymringer i forhold til ligningsmyndighetenes videre behandling av skattesaken hans.

Det er på det rene at lånebeløpet er oppgitt i A Invest AS' regnskaper og selvangivelser. Om betydningen av dette vises det til LG-2006-51552, hvor lagmannsretten bl.a. uttaler følgende;

«I nærværende tilfelle foreligger det en viss notoritet ved at det er opprettet et mellomregnskap og at selskapets tilgodehavende hos B er oppgitt i selvangivelsene. Slik lagmannsretten ser det, tilfredsstillende ikke dette mer enn et absolutt minimum, hensett til at det i alle tilfelle var tale om et mellomværende som måtte synliggjøres i regnskapsmessig

sammenheng. Slike regnskapsmessige disposisjoner gir, slik lagmannsretten ser det, i seg selv ikke tilstrekkelig dokumentasjon for at det foreligger et lån i skatter ettsligforstand. Og selv om saksforholdet på flere punkter er annerledes enn i Vrybloeddommen, er de legislative hensyn i det alt vesentlige de samme: Det er tale om betydelige pengebeløp som posteres innenfor nære selskaps- og personkonstellasjoner, med nærliggende fare for at forhold som det på transaksjonstidspunktet stilles spørsmål ved, rettes opp i ettertid, slik at de blir skatterettslige uangripelige.»

Det vises også til LB-2009-184718, hvor det bl.a. uttales at:

«Den bokføringsmessige behandlingen av pengeoverføringene får mindre bevisverdi ettersom det må legges til grunn at de ankende parter har avgjørende innflytelse også i det ansvarlige selskapet.»

Dette er tilfellet også i vår sak, og den bokføringsmessige behandlingen i selskapet får etter rettens vurdering lav bevisverdi.

For årene 2004, 2005 og 2006 har revisor i regnskapet opplyst at lån til aksjonær er i strid med ASL § 8-7, § 8-8, § 8-9. Vedrørende inntektsåret 2007 har revisor skrevet følgende:

«[...] pr. 31.12.07 har selskapet fordring på aksjonær på totalt kr 3.892.213 inklusiv påløpte renter på kr 95.575,- som er inntektsført. Aksjonærlånets varighet er til desember 2022 og nedbetales årlig iht. nedbetalingsplan. Det er i januar 2008 stillet sikkerhet for lånet med tinglysning av pant i eiendom til aksjonær med kr 2 000 000 og overskytende lån på kr 1 892 213 er i strid med aksjeloven § 8-7.»

Det vises i denne forbindelse til LB-2010-191794, hvor lagmannsretten vektla at revisor i flere år hadde påpekt at lånet var i strid med aksjelovgivningen, og at uttakene heller ikke var betryggende sikret. I LB-1998-2186 uttaler lagmannsretten følgende:

«Lovens § 12-10 stiller krav om at aksjonær som opptar lån i selskapet skal stille betryggende sikkerhet for lånet. [...] Det er også erkjent at lånene ikke ble formalisert ved styrebeslutninger i selskapene eller ved gjeldserklæringer som kunne tale for at forelå reelle lån. Disse brudd på aksjeloven er ikke avgjørende for klassifiseringsspørsmålet, men trekker i retning av en kritisk skatter ettslig vurdering av lånene.»

Slik retten vurderer det, vil det forhold at revisor har påpekt brudd på aksjelovgivningen være et moment som taler for at saldoen skal anses som et utbytte.

As egne ligninger har til dels inneholdt ufullstendige og uriktige opplysninger om låneforholdet. I selvangivelsen for 2005 ble det oppgitt gjeld til selskapet med kr. 400.497,-, mens det korrekte var kr 432.497,-. I selvangivelsen for 2006 ble gjelden oppgitt til kr 467.646,-, mens det korrekte var kr 1.652.497,-. I selvangivelsen for 2007 ble selvangivelse innlevert ved stille aksept, mens det for selvangivelsen for 2008 ikke ble opplyst noe om gjeld, men Drammen revisjon sendte den 25.09.2009 brev til ligningsmyndigheten og opplyste om korrekt gjeld for 2007 og 2008. At det ikke ble beregnet renter for de første årene av mellomværende og at krav om fradrag for renter fremsettes først 25.09.2009, altså etter oppstart av kontroll, er forhold som etter rettens vurdering

taler mot at det foreligger et reelt låneforhold, og gjelder selv om opplysning av slik gjeld ville ført til fradrag for A. Dette trekker i retning av at saldo på mellomregningskontoen skal anses som utbytte, og det vises til Rt-1998-383 hvor det uttales at det normalt må kreves at ligningsopp gavene inneholder riktige opplysninger om forholdet.

Det var ikke sikkerhet for lånet før i 2008, og sikkerheten var heller ikke tilstrekkelig på dette tidspunkt. Videre bemerker retten at lånet økte med ca. 1.500.000,- etter at sikkerheten ble stilt.

Det ble etter at ligningsmyndighetene varslet om kontroll av mellomregningskontoen foretatt følgende innbetalinger til denne:

- Kr. 2.000.000,- den 12.05.2009 merket «overf. fra A»
- Kr. 2.258.685,- den 08.07.2009 merket «kjøp av eiendom Østre Strandgate 23 A»
- Kr. 1.500.000,- den 20.07.2009 merket «ovf. fra A»
- Kr. 2.500.000,- den 19.08.2009 merket "delbetaling»
- Kr. 709.000,- den 19.09.2009 merket «restoppgjør salg fritidseiendom Sigdal»

Etter rettens vurdering må tilbakebetalingene gis liten vekt idet de er foretatt etter at ligningsmyndighetene har varslet kontroll, og revisor ved gjentatte anledninger påpekt brudd på aksjelovens regler. Etter rettens vurdering var innbetalingene i mai 2009 til september 2009 et forsøk på å rydde opp som følge av ligningsmyndighetenes pågang, og innbetalingene ble etter rettens vurdering ikke foretatt fordi han anså seg privatrettslig forpliktet til å gjøre dette. Etter rettens vurdering kunne A foretatt innbetalinger på et tidligere tidspunkt enn 2009, men har ikke gjort dette.

Når det gjelder disponeringen/bruken av kontoen viser retten til LG-2007-75199 hvor lagmannsretten uttaler følgende:

«Slik lagmannsretten vurderer det, har A også brukt selskapets midler på en måte som avviker fra det som normalt forventes ved et låneforhold, der lån utbetales i en engangssum. Her er det derimot gjort mange enkeltuttak, samtidig som det ikke var satt noen kredittgrense. Objektivt sett fremstår det derfor ikke som noe låneforhold.».

Uttakene til A i den aktuelle perioden har ikke skjedd i form av en samlet overføring, men ved en gradvis økning av saldoen over en lengre periode. Det er foretatt et betydelig antall posteringer hvert år, og det har ikke vært angitt noen øvre grense for uttakene. Retten legger også til grunn at deler av saldoen har blitt benyttet til dekning av løpende privatforbruk, og det vises til As forklaring om at dette også var tilfellet i begynnelsen av perioden. Hytteprosjektet på Norefjell var ikke bakgrunnen for at mellomværende oppstod, men det har bidratt til å øke saldo på kontoen. Revisor har i bokattersynsrapporten lagt til grunn at kr 850.000,- knytter seg til utgifter til hytteoppføringen, og retten legger også til grunn at det i tillegg ble benyttet kr 540.000,- til å kjøpe tomten. A forklarte i retten at ca. 3.500.000,- ble benyttet til hytteprosjektet, men retten bemerker at A ikke tidligere har forklart seg om et slikt beløp. Det er etter rettens vurdering ikke fremlagt dokumentasjon eller annet som underbygger at et slikt beløp ble benyttet til oppføringen av hytta, noe som forholdsvis enkelt burde latt seg fremskaffe. Etter rettens vurdering har A ikke ført tilstrekkelig bevis som sannsynliggjør at det vesentlige av saldo på mellomregningskontoen har blitt benyttet til hytteprosjektet, og retten legger til grunn at en betydelig del av mellomværende også gikk til å finansiere forbruk.

Årseberetning for selskapet for 2008 datert 27.06.2008 ble også dokumentert for retten, og av denne fremgår at lånet til aksjonær er sikret i fast eiendom, men at pantet er lavere enn lånet, og at selskapet skulle øke pantet. Det er på det rene at pantet til tross for dette ikke ble økt. Etter rettens vurdering understøtter dette at lånet ikke var reelt for A, og at avsnittet ble inntatt for å tilfredsstille revisor. Etter rettens vurdering vil det faktum at det ikke ble stilt sikkerhet i perioden 2004 - 2007, og at det da pant ble stilt i januar 2008 kun forelå sikkerhet for deler av beløpet, trekke mot at lånet var reelt.

Etter en samlet vurdering av de ovenfor nevnte forhold finner retten at uttakene via mellomregningskontoen må anses som endelige og vederlagsfrie uttak, og ikke som lån. Retten har lagt vesentlig vekt på at det ikke forelå noen skriftlig låneavtale på tidspunktet da uttakene startet, og at låneavtalen inngått i ettertid ikke er etterlevd. Det forelå ikke sikkerhet for lånet fra 2004 - jan. 2008, og når dette først ble stilt var det ikke tilstrekkelig. Det ble ikke beregnet eller betalt renter de første årene, og rentene som ble beregnet ble kun tillagt saldoen. Mellomværende økte fra kr 19.912 til 5.486.486,- til tross for at revisor gjentatte ganger påpekte at lånet var i strid med aksjelovens bestemmelser om kreditt og sikkerhetsstillelse.

Etter en konkret helhetlig vurdering kan retten ikke se at saksøkerne har sannsynliggjort at A hadde en reell og personlig tilbakebetalingsplikt. Retten må da falle tilbake på hovedregelen om at uttak fra selskapet skatterettslig anses som et utbytte.

Tilleggsskatt:

Skatteklagenemnda har i medhold av ligningsloven § 10-2 ilagt A tilleggsskatt med 30 %. Vilkåret er at skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger jf. ligningsloven § 4-1 jf. § 4-3.

Etter rettspraksis gjelder et krav om klar sannsynlighetsovervekt for å ilegge tilleggsskatt, jf. Rt-2008-1409.

Etter rettspraksis legges det til grunn at opplysningene er uriktige hvis de ikke stemmer med de faktiske forhold. Det skal foretas en objektivisert vurdering, og opplysningssvikten må ha ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler for skattesubjektet.

Når det gjelder opplysninger gitt fra A Invest AS bemerkes at dette skatterettslig anses som et annet skattesubjekt. Videre bemerker retten at opplysninger gitt til bokettersynsrevisor ikke kan likestilles med opplysninger gitt til ligningsmyndighetene. Iverksatte kontrolltiltak erstatter ikke opplysningsplikten. Retten kan heller ikke se at det i denne saken skal foretas en vurdering av de enkelte år isolert sett, men at det må foretas en helhetlig vurdering av perioden sett i sammenheng.

Det er på det rene at A i sine selvangivelser for en rekke av årene har oppgitt uriktig beløp. Det ble heller ikke gitt opplysninger om de særegne forholdene ved mellomværende som ville gitt ligningsmyndighetene foranledning til å stille ytterligere spørsmål.

Etter rettens vurdering er vilkårene for å ilegge tilleggsskatt med 30 % tilstede, og Staten ved Skatt øst blir etter dette å frifinne.

Saksomkostninger:

Staten ved Skatt øst har vunnet saken fullt ut både mot A og A Invest AS, og Staten ved Skatt øst i samsvar med hovedregelen i tvl. § 20-2 (1) krav på full erstatning for sine saksomkostninger fra saksøkerne. Det foreligger etter rettens vurdering ingen tungtveiende grunner som gjør det rimelig helt eller delvis å fritta dem for sakskostnadsansvaret, jf. tvl. § 20-2 (3).

Staten v/ Skatt østs prosessfullmektig adv. Riiber fremla sakskostnadsoppgave stor kr. 271.258, -. Dette salæret dekker 16 timers arbeid frem til inngivelse av tilsvarende, 63,75 timers arbeid frem til hovedforhandling og 30 timers arbeid til avslutning for instansen. I tillegg er det krevet kr 9.133,- for dekning av reiseutgifter og kopikostnader med mer, til sammen kr 209.700,- eks mva, og kr 271.258 inkludert merverdiavgift. Adv. Andersen fremsatte under hovedforhandlingen innsigelse mot det fremlagte salærkravet idet det anføres å være for høyt. Retten finner etter en skjønnsmessig vurdering at sakskostnadene har vært nødvendig for å få en forsvarlig behandling av saken, jf. tvl. § 20-5. Det er i hovedsak forskjellig timesats som er årsaken til forskjellen i prosessfullmektigenes totale salærkrav, og retten finner etter en konkret vurdering ikke grunnlag for å nedjustere timeprisen.

Saksøkerne hefter solidarisk for beløpet, jf. tvl. § 20-6 (2).

Dommen er avsagt innen lovens frist.

Domsslutning:

1. Staten v/ Skatt øst frifinnes

2. A og A Invest AS dømmes in solidum til innen 14 dager fra dommens forkynnelse å erstatte sakskostnader til Staten v/ Skatt øst med kr. 271.258,-.

SkN 14-027 Fritaksmetoden, lavskatteland

Lovstoff: Skatteloven § 2-38.

Asker og Bærum tingrett: Dom av 20. desember 2013, sak nr.: TAHER-2013-71574

Dommer: Bente Løvik Ulven **Saksgang:** Asker og Bærum tingrett TAHER-2013-71574 (13-071574TVI-AHER/2).

Parter: Den Norske Amerikalinje AS (advokat Finn Backer-Grøndahl) mot Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter (advokat Morten Søvik).

Sammendrag: Spørsmål om norsk skattyters realisasjon av aksjer i selskap hjemmehørende i Singapore omfattes av fritaksmetoden i skatteloven § 2-38 (1) og (2), eller om gevinsten likevel er skattepliktig inntekt etter unntaket for lavskatteland, jf. skatteloven § 2-38 (3) bokstav a, jf. § 10-63. Retten fant at det ikke gjelder noe generelt klarhetskrav, og Singapore måtte derfor i denne saken anses som et lavskatteland. Konsekvensen var at selskapets gevinst ved salget av aksjene var skattepliktig fordi unntaket fra fritaksmetoden etter skatteloven § 2-38 (3) bokstav a, jf. skatteloven § 10-63 kom til anvendelse.

Saken gjelder spørsmål om norsk skattyters realisasjon av aksjer i selskap hjemmehørende i Singapore omfattes av fritaksmetoden i skatteloven § 2-38 (1) og (2), eller om gevinsten likevel er skattepliktig inntekt etter unntaket for lavskatteland, jf. skatteloven § 2-38 (3) bokstav a, jf. § 10-63.

1. Framstilling av saken

1.1 Sakens bakgrunn

Saksøkeren Den Norske Amerikalinje AS («DNA») het i inntektsåret 2007 Wilhelmsen Offshore & Chartering AS («WOC»). WOC/DNA var/er et datterselskap i Wilh. Wilhelmsen-konsernet. Selskapets hovedaktivitet er beskrevet som «shippingrelatert virksomhet». WOC ble i desember 2004 eier av selskapet Express Offshore Transport Ltd («EOT»), et selskap hjemmehørende i Singapore. Den reelle etablering av EOT skjedde i oktober 2005. I desember 2005 inngikk WOC avtale med det sveitsiske selskapet Svitser om et joint venture samarbeid. Avtalen ble gjennomført i februar 2006, og innebar at Svitser og WOC ble eier av 50% hver i EOT. Svitser og WOC overdro i 2007 samtlige aksjer i EOT til Macquarie Bank Ltd. WOCs gevinst ved salget av aksjene i EOT var NOK 72 052 377. Tvisten i saken er om denne gevinsten er skattepliktig inntekt for DNA/WOC.

1.2 Nærmere om EOT

EOT tilbød transport av mannskap og forsyninger til oljeinstallasjoner i Asia og Den arabiske Gulf, og virksomheten ble i hovedsak drevet gjennom datterselskaper i Singapore og tredjeland. EOT-konsernets virksomhet var å eie og drive skip. EOTs virksomhet var befraktning og drift av skip, samt management av skip.

EOT avla årsregnskap for perioden 1. januar 2007 til 30. juni 2008. Årsaken til at perioden er 18 måneder, er at selskapet dette året gikk over til å benytte 30. juni som regnskapsårets avslutning. Resultatregnskapet viser bruttoinntekt knyttet til befraktning etc. på USD 12 684 811, salg av management-tjenester og utbytte fra datterselskaper USD 13 477 087, og renteinntekter på USD 22 121. Balansen viser «current assets» pr. 30.06.2008 til en verdi av USD 7 368 502, og «non-current assets» USD 58 350 803. Egenkapitalen utgjorde ca. 94% av totalkapitalen. Pr. 31.12.2006 var egenkapitalgraden ca. 98%.

1.3 Kort om den ligningsmessige behandlingen

WOC redegjorde for salget av EOT i følgebrev til selvangivelsen for inntektsåret 2007. Det ble her argumentert for at Singapore ikke var et lavskatteland, og at gevinsten ved salget derfor var skattefri etter fritaksmetoden. Ved den ordinære ligning ble WOC lignet etter påstand, men Sentralskattekontoret for Storbedrifter (SFS) ba om tilleggsopplysninger i februar 2009, og sendte varsel om endring av ligning i mai 2009. Varselet ble besvart av Advokatfirmaet Thommessen i juni 2009. Utkast til kontorvedtak forelå mars 2010, hvor SFS innstilte på beskatning av gevinsten. Dette ble også resultatet i SFS' endelige kontorvedtak i januar 2011. WOC klaget til Skatteklagenemnda (SKN), og i første utkast til vedtak i SKN innstilte ligningsmyndighetene på at klagen skulle tas til følge, med den begrunnelse at Singapore ikke var et lavskatteland. SFS ba samtidig i oversendelsesbrevet om ytterligere dokumentasjon for beskatningen av EOTs finansinntekter i Singapore. Vedlagt svar fra Advokatfirmaet Thommessen av 3. januar 2012 lå notat fra Singapore-avdelingen av advokatfirmaet Loyens & Loeff, som blant annet redegjorde for bunnfradragene i Singapore. Etter ytterligere korrespondanse mellom SFS og Advokatfirmaet Thommessen, utarbeidet SFS nytt utkast til vedtak i SKN, hvor man innstilte på at Singapore var et lavskatteland, og at gevinsten var skattepliktig. WOC/DNA ved Advokatfirmaet Thommessen innga sine kommentarer til utkastet. SKN ba SFS om statistiske opplysninger vedrørende inntektsforholdene i rederibeskattede selskaper. Retten kommer tilbake til innholdet i svaret fra SFS, som forelå 14. september 2012. SKN traff sitt vedtak 24. oktober 2012, hvor nemnda konkluderte med at Singapore var et lavskatteland, og at WOC/DNA dermed var skattepliktig for gevinsten ved salg av EOT. WOC/DNA varslet deretter søksmål, og stevning ble tatt ut 22. april 2013 for Asker og Bærum tingrett. Hovedforhandling ble avholdt 3. og 4. desember 2013.

1.4 Den rettslige problemstillingen

Gevinst ved salg av aksjer regnes i utgangspunktet som skattepliktig inntekt, jf. skatteloven § 10-31 (1). Skatteloven § 2-38 (1) og (2) fastsetter imidlertid skattefritak ved salg av aksjer på visse vilkår («fritaksmetoden»). Partene er enige om at WOC/DNA er et «kvalifiserende subjekt» etter § 2-38 (1) bokstav a, og at EOT er et «kvalifiserende objekt» etter § 2-38 (2) bokstav a. Uenigheten knytter seg til unntaket fra fritaksmetoden i skatteloven § 2-38 (3) bokstav a:

«Følgende inntekter og tap er likevel ikke omfattet av første ledd:

1. inntekt eller tap på eierandel i selskap mv. hjemmehørende i lavskatteland utenfor EØS, jf. § 10-63, [...],»

Den relevante ordlyden i skatteloven § 10-63 lyder:

«Som lavskattland regnes land hvor den alminnelige inntektsskatt på selskapets samlede overskudd utgjør mindre enn to tredjedeler av den skatten selskapet ... ville blitt ilagt dersom det ... hadde vært hjemmehørende i Norge».

Ettersom EOT er hjemmehørende i land utenfor EØS, blir spørsmålet om Singapore er et lavskatteland. Dersom så er tilfelle, er gevinsten skattepliktig inntekt i Norge. Grensen for hva som er lav skatt går ved en skatteprosent på 18,67% i utlandet (2/3 av 28%, som er den alminnelige selskapsskattesats i Norge). Skattesatsen i Singapore var for tilsvarende selskaper 18% i 2007, og altså lavere enn terskelen for et lavskatteland etter skatteloven § 10-63. Partene er enige om at dette ikke er avgjørende. Det skal ikke foretas en formell sammenligning av skattenivået i Norge og Singapore. Det skal heller ikke foretas en konkret sammenligning av hva EOT ville ha betalt i skatt i det samme inntektsåret dersom det hadde vært hjemmehørende i Norge. Det skal i tråd med forarbeidene foretas (jf. Ot.prp.nr.16 (1991-1992) s 7 til skatteloven § 10-63):

«en mer generell sammenligning av forskjellen i nivået på den alminnelige inntektsskatt i Norge og i den annen stat for denne typen selskaper. Om selskapet i et enkelt år skulle komme til å betale en skatt som er mindre enn to tredjedeler av den skatt selskapet ville blitt ilignet i Norge, vil det ikke være avgjørende for om det er et lavskatteland. Det vil tilsvarende ikke utelukke at den annen stat skal anses som lavskatteland om selskapet i et enkeltstående år beskattes høyere enn denne grensen. I en del land er det gitt særregler for bestemte typer selskaper, virksomheter eller inntekter. Da må det foretas en sammenligning med de inntektsskatter som gjelder for disse typer innretning eller inntekter i Norge.»

Det samme er lagt til grunn i forarbeidene til skatteloven § 2-38 (3) bokstav a, jf. Ot.prp.nr.1. (2004-2005) s 65 - 66, hvor det gis uttrykk for at

«det avgjørende er hvilken effektiv inntektsbeskatning som foretas i utlandet av den aktuelle type selskaper».

Det som er sagt i forarbeidene om dette er senere fulgt opp i lagmannsrettspraksis, som retten kommer tilbake til. Dette innebærer at det ikke er tilstrekkelig å se på de formelle skattesatsene for den aktuelle type selskaper, men retten må også vurdere skattegrunnlaget, dvs. hvilke inntekter som beskattes, og hvilke inntektsfradrag som innrømmes et selskap av samme art og virksomhet som EOT, basert på skattereglene i inntektsåret 2007. Det er altså ikke den faktiske skatt på EOTs inntekter i Singapore, eller den stipulerte skatt dersom EOT hadde vært lignet i Norge, som er relevant for sammenligningen.

Partene er videre enige om at EOT, dersom selskapet skulle vært lignet i Norge, ville oppfylt vilkårene for inntreden i rederibeskatningsordningen, jf. skatteloven § 8-10 flg., og partene er enige om at den relevante sammenligningen for om Singapore er et lavskatteland skal ta utgangspunkt i rederibeskattede selskaper. Hovedregelen i Norge er at aksjeselskaper innenfor rederibeskatningsordningen er fritatt for inntektsskatt på inntekter fra skipsfart, jf. skatteloven § 8-15 første ledd. Singapore har skattefritak på skipsfartsinntekter i hovedsak på samme måte som Norge. Inntekten fra et rederibeskattet selskaps hovedvirksomhet er således skattefri i begge land.

Partene er uenige om hvilken betydning det skal ha at det vesentligste av selskapenes virksomhet er skattefri i begge land, og den konkrete anvendelsen av de rettslige utgangspunkter som er gjennomgått.

1.5 Kort om Singapores skatteregler for denne type selskaper (rederier)

Partene er enige om hvordan et selskap som EOT skattlegges i Singapore, så langt det er nødvendig for å ta stilling til tvisten.

Som nevnt ovenfor gjelder det et generelt skattefritak på inntekter fra skipsfart i Singapore. Også utbytte og kapitalgevinster er skattefrie. Finansinntekter er skattepliktige, og den relevante skattesatsen for selskaper er 18 %. Det gis ikke fradrag for renter på gjeld som er sikret ved pant i skip.

Det gis et bunnfradrag, slik at inntekt opp til SGD 10 000 er skattefri for 75 %, og inntekt på de neste SGD 290 000 er skattefri for 50 %. Det betyr at for de første SGD 10 000 (ca NOK 38 900) i skattepliktig inntekt vil den effektive skattesatsen være 4,5 %, og for de neste SGD 290 000 (ca NOK 1 128 100) vil tilsvarende skattesats være 9 %. Bunnfradraget utnyttes altså fullt ut for skattepliktige inntekter opp til SGD 300 000 (ca NOK 1 167 000), hvor den effektive skattesatsen vil være 8,85 %. For skattepliktige inntekter utover SGD 300 000 vil den effektive skattesatsen øke, men alltid være under 18 %.

Valutaeffekter er verken skattepliktige eller fradragsberettiget.

Singapores skatterett bygger på territorialprinsippet, slik at inntekter som innvinnes i Singapore skattlegges der, i tillegg til inntekter som tas inn til («remitted to») Singapore. Dette står i motsetning til globalinntektsprinsippet, som legges til grunn i Norge.

2. Saksøkerens påstandsgrunnlag

Saksøker anfører at Singapore ikke er et lavskatteland for rederibeskattede selskaper. Når det vesentligste av et rederibeskattet selskaps inntekter er skattefrie både i Norge og Singapore, må sammenligningen foretas ut fra ulikheter i beskatning av begrensede og mer tilfeldige sideinntekter. Det er ikke mulig å beregne forskjellen eksakt for denne type selskaper, når det skal foretas en generell sammenligning av denne typen selskaper. Lovens ordlyd og forarbeidene tilsier at det må foretas en hypotetisk beregning og sammenligning, hvor ulike og usikre faktorer kan bli avgjørende. Ved en ren matematisk beregning vil små skattepliktige inntekter eller fradrag få utslagsgivende betydning, og føre det effektive skattenivået i Singapore over eller under grensen på 2/3. En tolkning som gir slike utslag kan ikke ha vært lovgivers intensjon.

Det følger av forarbeidene til disse bestemmelsene at formålet var å gi skatteregler som hindrer en skattemotivert kapitalflukt til land med vesentlig lavere skattenivå. Unntaket fra fritaksmetoden for inntekter fra lavskatteland er begrunnet i lovgivers ønske om å hindre uønskede tilpasninger overfor utlandet. Hvor forskjellene i det effektive skattenivået blir marginale og usikre, foreligger ikke noe incentiv som tilsier at kapital flyttes av skattemessige hensyn, eller at skattyterne foretar uønskede tilpasninger. Det anføres derfor at forarbeidene oppstiller et krav om at det skal foretas en helhetsvurdering av om reglene er vesentlig mer

gunstige i utlandet, og at det foretas mer enn en ren matematisk beregning. I denne helhetsvurderingen må det tas i betraktning om hovedinntektene til et selskap av den aktuelle art skattes ulikt. Rettspraksis viser at størrelsen og viktigheten av ulike inntektstyper er trukket inn i helhetsvurderingen, og at hovedinntektene må vektas forskjellig fra sideinntektene. Når skatte på hovedinntektene til et rederibeskattet selskap er 0 % i begge land, tilsier det at Singapore ikke er et lavskatteland.

Et rederi vil ha finansinntekter og -kostnader som følge av at et rederi trenger å besitte arbeidskapital for å utføre sin skattefrie hovedvirksomhet, ikke fordi man aktivt søker finansinntekter. Når det gjelder renteinntekter, speiles dette i EOTs årsregnskap, hvor netto renteinntekter utgjorde USD 22 121, mot brutto inntekter på over USD 26 mill, og nettoinntekter på nesten USD 4,8 mill. Renteinntektene utgjorde altså en forsvinnende liten del av selskapets resultat.

Generelt kan man imidlertid ikke anta at selskap som EOT vil ha netto renteinntekter, idet rederier gjennomgående vil ha en høy gjeldsgrad, saksøker antyder 70 % som en vanlig gjeldsgrad. For selskaper som har trådt inn i rederibeskatningsordningen slik den gjelder fra og med inntektsåret 2007, vil det ikke ligge noen incentiver til å samle overskuddslikviditeten i selskapet, ettersom overskudd nå kan deles ut skattefritt. Dette i motsetning til rederibeskatningsordningen som gjaldt før 2007, hvor utdeling av overskudd ble beskattet, og man derfor opplevde at kapitaloverskudd ble værende i selskapet. Det er misvisende å ta i betraktning selskap som var omfattet av rederibeskatningsordningen før 2007. Disse selskapenes regnskap er preget av tidligere års skatteregler og overgangsreglene, hvor overskudd ble holdt tilbake og bygget opp betydelig kapital i selskapene. Det er mest relevant å se utelukkende på de selskaper som trådte inn i ordningen i 2007, hvor regnskapstallene ikke er påvirket av gamle skatteregler.

Innskuddsrentesatsen er normalt lavere enn gjeldsrentesatsen. Selv om fradraget for gjeldsrenter etter skatteloven § 8-15 (4) er begrenset til en andel tilsvarende forholdet mellom selskapets balanseførte finanskapital og total kapital, vil det normale i Norge være at denne type selskap har netto gjeldsrenter. Når disse selskaper normalt ikke har netto renteinntekter, vil ikke en høyere skattesats på slike inntekter i Norge være relevant for vurderingen av om Singapore er et lavskatteland. Det er overraskende at staten ikke har noen oppfatning av hva en normal gjeldsgrad for denne typen selskaper er, da gjeldsgraden vil være av vesentlig betydning for å ta stilling til om denne typen selskap vil ha positive renteinntekter. Forskjellene i skatt på renteinntekter kan uansett ikke tillegges stor vekt i helhetsvurderingen.

Mens renter på gjeld sikret med pant i skip ikke er fradragsberettiget i Singapore, er gjeldsrenter delvis fradragsberettiget etter rederibeskatningsordningen i Norge, jf. skatteloven § 8-15 (4). Det skal bare et lite netto rentefradrag til i Norge før det effektive skattenivået i Singapore vil være høyere enn 2/3 av skatten i Norge. Dette gjelder uavhengig av effekten av bunnfradragene.

Valutainntekter- og tap vil som utgangspunkt være nøytrale over tid, og det kan være tilfeldig om et selskap har valutagevinst eller valutatap. Ved symmetrisk beskatning kan det ikke forutses hva som vil være mest gunstig skattemessig. Mens valutainntekter og -tap verken er skattepliktig eller fradragsberettiget i Singapore, er valutagevinster og -tap skattepliktig og fradragsberettiget i Norge for en andel tilsvarende forholdet mellom selskapets balanseførte finanskapital og

total kapital, jf. skatteloven § 8-15 (3). Det normale for denne typen selskaper vil ikke være at de har positiv valutagevinst, og dette gjelder særlig de selskapene som trådte inn i ordningen i 2007. Dette er derfor ikke relevant og har uansett ikke stor vekt i helhetsvurderingen.

Skatteloven § 14-5 nr 5 innebærer at selskaper kan velge å fradragføre urealiserte valutatap, men velge ikke å inntektsføre valutagevinster. Dette er en periodiseringsregel som åpner for en skattekreditt i Norge, som reduserer skattegrunnlaget i Norge og øker det relative effektive skattenivået i Singapore. Skattlegging av valutagevinster og -tap er heller ikke egnet for skattemotivert utflytting, og formålsbetraktninger i tråd med forarbeidene tilsier at dette elementet i skattleggingen tillegges liten vekt i sammenligningen.

Kapitalgevinster og -tap

Selskap som EOT er operative holdingselskap med inntekter fra skipsfart, som tjener sine penger på løpende drift. Kapitalgevinster og - tap ved salg av driftsmidler vil være underordnet, og ikke relevant for vurderingen. Gevinster ved salg av skip og gevinst ved salg av aksje eller andel i selskap som omfattes av rederibeskatningsordningen, jf. skatteloven § 8-11 (1) bokstav d - g) er etter norsk rett skattefrie, jf. skatteloven § 8-15 (2) i.f. I tillegg kommer skattefrihet etter fritaksmetoden. Andre, skattepliktige kapitalgevinster som er skattepliktige i Norge men som er skattefrie i Singapore kan teoretisk tenkes, men vil ligge utenfor det som er normalt for slike selskap.

SKN har i sitt vedtak vist til at rederibeskattede selskap kan ha gevinst på andre finansielle instrumenter (rente- og valutaswapper m.v.) Statistikk for selskap innenfor rederibeskatningsordningen viser at slike andre finansinntekter var positive i 2007, men de har vært negative i årene etter. Slike inntekter er altså ikke det normale for slike selskaper; det normale er tap på slike posisjoner. Da vil norske regler, som gjør et slikt tap fradragberettiget, være mer gunstig enn reglene i Singapore.

Anvendelsen av territorialprinsippet

Hvilket prinsipp som legges til grunn er uten relevans så lenge inntektene er skattefrie i både Norge og Singapore. Det er heller ikke i samsvar med forarbeidene å legge vekt på formelle forskjeller i skattereglene, da det etter forarbeidene er de reelle forskjeller i skatt som skal være utslagsgivende.

I Singapore kan skattyter velge å ta inntekten inn til beskatning. Også i Norge er det en valgfrihet når det gjelder skatt på skipsfartsinntekter, ved at skattyter kan velge å gå inn i rederibeskatningsordningen eller stå utenfor. Innenfor rederibeskatningsordningen vil det ha mindre betydning om det benyttes et territorial- eller et globalinntektsprinsipp, ettersom utbytte og gevinster fra rederiselskaper i lavskattelands er skattefrie for et norsk rederi, jf. skatteloven § 8-15 (2) i.f., og ikke følger fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2-38 og unntakene fra denne.

Beskatning ved for høy egenkapital, jf. skatteloven § 8-15 (7)

Selskaper av denne art har normalt en gjeldsgrad som overstiger 30 %. Når egenkapital utover 70 % ikke vil være det normale, og kun en mindre andel av rederibeskattede selskap illegges slik

skatt, skal det heller ikke tillegges betydning i lavskattelandvurderingen. Bestemmelsen er en regel for å hindre skatteoptimalisering, og ikke bidra til en effektiv beskatning av inntekter fra skipsfart.

Skattenivåene

Det må som ovenfor nevnt tas utgangspunkt i at hovedinntekten er skattefri i begge land. Skatteprosenten på finansinntekter i Singapore er bare marginalt under 2/3 av den norske skatteprosenten. Bunnfradraget i Singapore fører ikke til at Singapore er et lavskatteland. Statistikken viser at denne type selskaper ikke har positiv finansinntekt, og bunnfradraget er da ikke relevant. Det er indikasjoner på at skattegrunnlaget i Norge er lavere enn i Singapore, og i alle fall ikke høyere. Forskjellen mellom de to lands skattenivå blir så liten at det ikke oppfyller formålet bak reglene, som er å unngå et incentiv til skatteplanlegging.

I tvilstilfeller, hvor vanskelige beregninger er nødvendig og usikre momenter spiller en stor rolle, må det innfortolkes et klarhetskrav. Et slikt klarhetskrav er tidligere anført av staten, og lagt til grunn i rettspraksis. Nå synes imidlertid staten å forfekte et omvendt klarhetsprinsipp. Formålsbetraktninger i forarbeidene tilsier også at det må være en kvalifisert forskjell i skattenivå for at det kan være tale om et lavskatteland; i motsatt fall vil det ikke foreligge noe incentiv til kapitalflukt og uønskede tilpasninger. Uansett må det legges til grunn at det gjelder et generelt klarhetskrav. Dersom SKNs vedtak blir stående, innebærer det at en faktisk skattelette for dette selskapet på ca NOK 13 500 i Singapore av en brutto inntekt på MNOK 153 medfører at DNAs skatt øker med over NOK 20 000 000. De store økonomiske konsekvenser ved en slik effekt rokker ved forutsetningene bak rederibeskatningsordningen og hensynet til å unngå kjedebeskatning gjennom fritaksmetoden. Dette tilsier at det må legges til grunn et klarhetskrav ved lavskattelandvurderingen.

Saksøkerens påstand:

1. Ligningen av Den Norske Amerikalinje AS for inntektsåret 2007 oppheves.
2. Ved ny ligning legges det til grunn at Den Norske Amerikalinje AS' gevinst ved realisasjon av aksjer i Express Offshore Transport Ltd. er skattefri.
3. Den Norske Amerikalinje AS tilkjennes sakskostnader.

3. Staten v/ SFS sitt påstandsgrunnlag

Staten mener at Singapore er et lavskatteland. Det avgjørende for statens vurdering er en sammenligning av beskatningen av den type inntekter som selskaper innenfor den norske rederibeskatningsordningen er skattepliktige for.

Det gjelder ikke noe minstekrav til størrelsen på det sammenlignbare skattepliktige inntektsgrunnlaget, og det er derfor uten betydning at store deler av inntekten er skattefri i begge land. Det avgjørende er skattenivået på de inntekter som denne typen selskap er skattepliktige for, dvs. finansinntektene, selv om disse normalt vil være lave. Der man i rettspraksis ser at domstolen har vurdert sammensetningen av selskapenes inntekter, er det i tilfelle der ulike inntektstyper beskattes med ulik prosent. Det er da nødvendig å se på sammensetningen av

inntektstyper for å finne den effektive skattleggingen av samlet overskudd. Det er ikke nødvendig i denne saken, hvor hovedinntekten ikke skattlegges i det hele tatt.

Staten er enig med saksøker i at små forskjeller i skattleggingen i de to landene gir store utslag, men dette følger av ordlyden i skatteloven § 10-63. Bestemmelsen åpner ikke for å foreta en helhetsvurdering. Formålsbetraktningene i forarbeidene begrunner behovet for reglene. At lovgiver har lovfestet en grense for hva som skal anses som et lavskatteland, og det er ikke grunnlag for å se bort fra den grensen som ble vedtatt.

Skatteprosenten i Singapore er under 2/3 av skatteprosenten i Norge. De formelle satsene for de skattepliktige inntektene er 28 % i Norge, og 18 % i Singapore. Bunnfradraget for finansinntekter i Singapore gjør imidlertid det effektive skattenivået lavere enn 18 %. Etersom finansinntektene vil være forholdsvis lave i bransjen, vil bunnfradraget medføre en reduksjon i skattesatsen av betydning.

Renteinntekter og -kostnader

Det norske skattegrunnlaget for rederiselskaper ikke er systematisk eller i sin alminnelighet lavere enn for tilsvarende selskap i Singapore:

Det er ikke korrekt at selskaper i den norske rederibeskatningsordningen normalt har finansunderskudd. Sammenligningsgrunnlaget kan ikke kun være de rederier som trådte inn i rederibeskatningsordningen i 2007, men også de selskapene som trådte inn før. EOT drev rederivirksomhet også før 2007, og det blir da ikke riktig å begrense sammenligningsgrunnlaget til nye rederibeskattede selskaper.

I 2007 hadde 58 % av selskapene positive finansinntekter, og det var ikke ubetydelige beløp. Også blant de selskaper som trådte inn i 2007 eller senere, var det et betydelig antall selskaper som hadde positiv finansinntekt i 2007 (49 %). Det kan ikke legges til grunn at norske regler om fradragrett for en forholdsmessig andel av gjeldsrenter medfører at skattegrunnlaget blir lavere i Norge enn i Singapore. Reglene er ulikt utformet, men siktemålet synes like fullt å være at lovgiver søker å nekte fradragrett for rentekostnader pådratt for å erverve skattefrie inntekter. Det er ikke grunnlag for å anta at skattemessige rentefradrag blir større i Norge enn i Singapore.

Valutagevinster og -tap

Det kan ikke ses bort fra valutaeffekter ved omregning fra USD til NOK ved innlevering av norske ligningspapirer.

Mens valutaeffekter ikke er skattepliktig eller fradragberettiget i Singapore, vil det i Norge være skattepliktig eller fradragrett for en forholdsmessig del, jf. skatteloven § 8-15 nr 3. Generelt øker dette skattegrunnlaget i Norge, da statistikken for slike selskaper viser at det har vært en samlet netto valutagevinst. Selv for selskap som trådte inn i 2007 eller senere, er det flere år med gjennomsnittlig netto valutagevinst, og samlet snitt for 2007-2011 var netto valutagevinst. Selv om periodiseringsregelen i skatteloven § 14-15 nr 5 [kan være § 14-5 nr 5, Lovdatas anm.] åpner for en skattekreditt, må det fradragførte tapet reverseres året etter dersom og i den utstrekning

det er netto gevinst dette året eller det samlede tap reduseres. Uansett må en gevinst tas til beskatning når den realiseres. Effekten på det effektive skattenivået blir derfor begrenset.

Kapitalgevinster og -tap

Selv om kapitalgevinster for selskaper innenfor den norske rederibeskatningsordningen i det vesentlige består av gevinster som i Norge er skattefrie etter fritaksmetoden eller rederibeskatningsordningen, har selskaper innenfor den norske rederibeskatningsordningen erfaringsmessig også gevinster på finansielle instrumenter som er skattepliktige i Norge, men ikke skattepliktige i Singapore. Dette gjelder blant annet rente- og valutaswapper. Fritaksmetoden ved salg av aksjer innebærer ikke at norsk skatt på aksjeinntekter kan regnes som null. Dette fordi metoden som hovedregel forutsetter beskatning i andre ledd av kjeden, selv om denne effekten blir begrenset når skattefritaket for rederibeskatte selskaper går lenger enn fritaksmetoden. Konklusjonen er likevel at skattegrunnlaget for kapitalgevinster etter statens mening er noe høyere i Norge enn i Singapore.

Anvendelsen av et territorialprinsipp

Singapores territorialprinsipp trekker i retning av lavere skattegrunnlag i Singapore enn i Norge, ved at selskapene vil kunne velge om en inntekt skal komme til beskatning i Singapore eller ikke. Dette er lagt til grunn i rettspraksis som et moment som taler i retning av lavere skattegrunnlag. Selv om effekten reduseres av rederibeskatningsordningen og fritaksmetoden, vil Norges anvendelse av globalinntektsprinsippet på finansielle instrumenter som blant annet rente- og valutaswapper tilsi at skattegrunnlaget er høyere i Norge enn i Singapore.

Inntektstillegg ved høy egenkapital, jf. skatteloven § 8-15 (7)

Reglene om beskatning ved høy egenkapital, jf. skatteloven § 8-15 (7), er relevant i sammenligningen. Singapore har ikke tilsvarende regler. Det er gitt slike inntektstillegg for en mindre andel av selskapene innenfor rederibeskatningsordningen, og må derfor tas i betraktning ved vurdering av skattegrunnlaget i de to land. EOT ville blant annet blitt ilagt et inntektstillegg dersom selskapet hadde skattet til Norge.

Skattenivået

Samlet sett legger staten til grunn at skattegrunnlaget for selskaper innenfor den norske rederibeskatningsordningen ikke er lavere enn skattegrunnlaget i Singapore. Staten mener derfor at det effektive skattenivået i Singapore klart vil være lavere enn 2/3 av norsk skatt på rederiers finansinntekt.

Staten anfører prinsipielt at det ikke gjelder noe klarhetskrav. Det er riktig at et klarhetskrav tidligere er anført av staten, i tråd med Overligningsnemndas konklusjon. Skatteklagenemnda har et annet rettslig standpunkt. Det må legges til grunn det alminnelige prinsipp om at det mest sannsynlige faktum skal legges til grunn, og det gjelder heller ikke et klarhetskrav for lovanvendelsen. Et klarhetskrav kan ikke innfortolkes i skatteloven § 10-63.

Subsidiært anføres at klarhetskravet er oppfylt. Den effektive skattesatsen i Singapore, når man tar i betraktning bunnfradraget, er under 18%. Skattegrunnlaget er ikke lavere i Norge enn i Singapore, heller høyere. Det kan derfor med relativt stor grad av sikkerhet legges til grunn at Singapore var et lavskatteland i 2007 for rederibeskattede selskaper.

Saksøktes påstand:

1. Staten v/ Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.
2. Staten v/ Sentralskattekontoret for storbedrifter tilkjennes saksomkostninger.

4. Rettens vurdering

4.1 Sammendrag av rettens vurdering

Retten er kommet til at det er uten betydning for den vurderingen som skal foretas at et rederibeskattet selskaps hovedinntekter er skattefrie i begge land. Sammenligningen må skje på grunnlag av beskatningen av de inntekter som er skattepliktige, og ikke ut fra en helhetsvurdering av hvor stor del av selskapets samlede driftsinntekter som beskattes. Skattesatsene i Singapore for slike selskap er lavere enn 2/3 av tilsvarende skattesatser i Norge. Skattegrunnlaget i Singapore er heller ikke generelt høyere enn i Norge, og det gjelder ikke noe generelt klarhetskrav i vurderingen av om et land er et lavskatteland. SKNs vedtak blir derfor stående, og staten frifinnes.

4.2 Betydningen av skattefrie hovedinntekter

Retten ser først på betydningen av at et rederibeskattet selskaps hovedinntekter er skattefrie i begge land. Saksøker anfører at dette må tas i betraktning i en helhetsvurdering av om Singapore er et lavskatteland, mens Staten anfører at ordlyden ikke åpner for at det foretas en slik helhetsvurdering, men at det skal foretas en matematisk sammenligning av det effektive skattenivået på skattbare inntekter.

Ordlyden sier ikke noe om situasjonen hvor selskapets hovedinntekt er skattefri. Skatteloven § 10-63 tar utgangspunkt i at det skal foretas en vurdering av den samlede inntektsskatt på selskapets samlede overskudd i utlandet, og sammenligne med den samlede inntektsskatt dersom selskapet hadde vært hjemmehørende i Norge. Dog er det slik at sammenligningen ikke skal foretas på grunnlag av de faktiske forholdene i det konkrete selskap, men ut fra det effektive skattenivå for den type selskap man står ovenfor. Prinsippet utledes av forarbeidene og er slått fast i Borgarting lagmannsretts dom av 21. august 2006 («Cermaq-dommen», LB-2005-76733) og Agder lagmannsretts dom av 8. november 2012 («Aban-dommen», LA-2012-71127) Dette er partene enige om.

Saksøker har vist til «Aban-dommen», LA-2012-71127, og anfører at denne åpner for at man i lavskattelandsvurderingen tar hensyn til hvordan selskapets hovedinntekter behandles skattemessig. Retten er enig med staten i at dommen ikke kan forstås slik. I Aban-dommen hadde selskapet ulike inntektsformer som var underlagt ulik effektiv skatteprosent i Norge. Det var da

nødvendig for lagmannsretten å se på forholdet mellom selskapets inntekter som ble beskattet ulikt, for å ta stilling til den alminnelige inntektsskatt på selskapets samlede overskudd. En tilsvarende vurdering er ikke nødvendig å foreta i denne saken.

Forarbeidene gir heller ikke anvisning på at det skal legges vekt på om et selskaps hovedinntekter er unntatt fra beskatning i de to land. I Ot.prp.nr.16 (1991-1992) s 79 til NOKUS-reglene er det sagt eksplisitt at i land hvor det er gitt særregler for bestemte typer selskaper, virksomheter eller inntekter, «*må det foretas en sammenligning med de inntektsskatter som gjelder for disse typer innretninger eller inntekter i Norge*». Forarbeidene drøfter videre om det ville være hensiktsmessig å knytte definisjonen av lavskatteland til om overskuddet av virksomheten blir beskattet vesentlig lavere enn om selskapet hadde vært hjemmehørende i Norge, men konkluderer med at «*en slik skjønnsmessig grense vil imidlertid gi vesentlig mindre forutberegnelighet for skattyterne*», og valgte derfor å lovfeste en grense på 2/3. Det kan innvendes at drøftelsen av en skjønnsmessig definisjon av et lavskatteland først og fremst knytter seg til innføringen av to tredjedeler som den relevante grensen for forskjell i skattenivå, og ikke en vurdering av den beløpsmessige forskjellen i ilignet skatt. Samtidig gir likevel uttalelsen uttrykk for at lovgiver bevisst ønsket å unngå en skjønnspreget bestemmelse. Retten tolker dette slik at det ikke skal foretas en helhetsvurdering av skattenivået i de to land.

Tilsvarende er lagt til grunn i Finansdepartementets uttalelse av 2. april 2009 (UTV-2009-605):

«At en del utenlandske selskapers overskudd består av inntekter som også ville vært skattefrie etter norske regler, gjør at skattenivået på den resterende del av overskuddet får avgjørende betydning for om selskapet er hjemmehørende i et lavskatteland. Vi kan ikke se at det er i strid med bestemmelsens ordlyd».

Det samme er gjentatt i Finansdepartementets uttalelse av 25. juni 2009 (UTV-2009-1105):

«Selv små skattefrie inntekter kan således medføre at et utenlandsk rederiselskap anses hjemmehørende i et lavskatteland, dersom selskapet har inntekter som er skattefrie eller er lavt beskattet i hjemlandet, men som skal beskattes etter høyere satser i Norge».

Dette prinsippet kan gi store utslag i en sak som denne, hvor relativt små fradrag for netto gjeldsrenter eller beskatning av netto renteinntekter fører den effektive skatteprosenten over eller under grensen for å karakterisere Singapore som et lavskatteland. Skattytere som opplever at ligningsmyndighetene påberoper seg unntaket i fritaksmetoden for inntekt på eierandel i lavskatteland, jf. skatteloven § 2-38 (3) bokstav a, med henvisning til statistikk knyttet til ligningen av tilsvarende type selskap i Norge, kan nok oppleve utfallet som vanskelig å forutse. På den annen side vil også en skjønnsmessig vurdering av om noe er et lavskatteland også være lite forutsigbart. Retten kan ikke se at det ut fra formålsbetraktninger og hensynet bak NOKUS-reglene og fritaksmetoden kan innfortolkes en adgang til å ta i betraktning at forskjellene i effektivt skattenivå kun knytter seg til en liten andel av selskapets samlede inntekter.

4.3 Utgangspunktet for den videre vurdering

Den sammenligning som skal foretas etter skatteloven § 10-63, vil derfor måtte skje mellom de inntekter som er skattepliktige etter rederibeskatningsordningen. I Norge vil slike netto inntekter beskattes med den alminnelige selskapskattesats 28 %.

Tilsvarende skattesats i Singapore er som nevnt 18 %. Som følge av bunnfradraget i Singapore vil imidlertid den effektive skattesats være lavere enn 18 %. Hvor mye lavere, avhenger av den skattepliktige inntektens størrelse. Effekten av bunnfradraget kan illustreres ved et eksempel basert på fremlagt statistikk, som viser at norske rederibeskattede selskaper i 2007 hadde en samlet positiv skattepliktig finansinntekt på NOK 1 289 805 340, fordelt på 242 selskaper (175 selskaper hadde underskudd, og medregnes ikke her). Det gir i gjennomsnitt en skattepliktig finansinntekt på NOK 5 329 775 for de selskaper som hadde positiv finansinntekt. I Singapore ville disse inntektene blitt beskattet med 15,9 %.

To tredjedeler av 28 % er 18,67 %. I utgangspunktet er derfor Singapore et lavskatteland, men dersom skattegrunnlaget i Norge er så mye gunstigere for skattyter at det mer enn oppveier differansen i skattesatsene, vil Singapore likevel ikke være et lavskatteland. Det må derfor vurderes nærmere hvilke inntekter som ble beskattet i 2007, hvilke fradrag som ble gitt i samme inntektsår, og om dette økte eller reduserte skattegrunnlaget for et skipsaksjeselskap innenfor rederibeskatningsordningen.

4.4 Renteinntekter og -fradrag

I praksis vil det være renteinntekter på innskudd og fradragrett for gjeldsrenter som vil utgjøre den største posten under finansinntektene.

Saksøker anfører at rederibeskattede selskaper ikke vil ha netto renteinntekter, og at forskjellen i beskatning av slik inntekt derfor ikke er relevant. Ved denne sammenligningen anføres at man må ta i betraktning tallene for de skipsaksjeselskaper som trådte inn i rederibeskatningsordningen i 2007.

Retten er enig i dette. Sammenligningen skal skje mellom «denne type selskaper», jf. Ot.prp.nr.16 (1991-1992) s 79, og retten kan ikke se at det relevante sammenligningsgrunnlaget er de rederibeskattede selskapene som trådte inn i ordningen i 2007. Som vist til fra statens side, drev EOT rederivirksomhet også før 2007. Riktignok må det legges til grunn at de rederibeskattede selskaper som var inne i den gamle ordningen før 2007 har regnskapstall som reflekterer de gamle rederibeskatningsreglene. At skattyterne tilpasser seg skattereglene må etter rettens mening anses som normalt, og er ikke noe særegent for denne type selskaper. Retten kan se at skattemessig tilpasning i seg selv gir grunnlag for å innsnevre gruppen av selskaper som sammenlignes.

SKN la med henvisning til statistikk for rederibeskattede selskaper til grunn at rederibeskattede selskaper normalt har en positiv finansinntekt. Skatteetatens statistikk viser at av 417 rederibeskattede selskaper hadde 242 positiv finansinntekt i 2007, dvs. 58 %. Netto gjennomsnittlig finansinntekt utgjorde NOK 2 200 783. Riktignok ble andelen selskaper med positiv finansinntekt redusert i årene etter til 38 % i 2011, og i 2010 og 2011 var netto gjennomsnittlig finansinntekt negativ. I 2007 var det imidlertid normalt at rederibeskattede selskaper hadde betydelig positiv finansinntekt, og retten legger derfor dette til grunn. Saksøkers anførsel om at rederibeskattede

selskapene normalt vil ha høy gjeldsgrad og gjeldsrentefradrag som overstiger renteinntektene, synes ikke å være reflektert i statistikken for inntektsåret 2007 og de første årene deretter.

Ulikheten i Norge og Singapores skattesats for beskatning av finansinntekter er derfor relevant, og fører til at norsk beskatning av slike inntekter fører til en økning i skattegrunnlaget.

Som nevnt gis det i Norge delvis fradrag for en andel av gjeldsrenter tilsvarende forholdet mellom balanseført finanskapital og total kapital, mens det i Singapore ikke gis fradrag for renter på gjeld sikret ved pant i skip. Partene er uenige om hvor stort utslag dette vil ha for skattegrunnlaget. SKN la til grunn at det ikke kan utelukkes at fradragsbegrensningen mot renter av gjeld med pant i skip generelt kan innebære noe høyere skattepliktig finansinntekt i Singapore. Samlet gjeldsrentefradrag for rederibeskattede aksjeselskaper i Norge var i 2007 mindre enn brutto renteinntekter, men dette har vært motsatt i de etterfølgende år.

Retten kan ikke se det sannsynliggjort at ulikhetene i reglene for rentefradrag gir slike utslag i skattegrunnlaget for 2007 at man kan si at skattegrunnlaget er generelt lavere i Norge enn i Singapore. Retten er enig med staten i at reglene, til tross for ulik utforming, synes å ha det samme formål, nemlig å nekte skattemessig fradrag for renteutgifter pådratt for å finansiere skattefrie inntekter, og at det neppe vil være forskjeller av betydning. Saksøker har utarbeidet regnestykker som viser at et litt større fradrag for gjeldsrenter i Norge enn i Singapore gir store utslag i effektiv skatteprosent. Staten har ikke bestridt beregningene. Retten finner det imidlertid ikke sannsynliggjort at det var normalt for denne typen selskaper at det gjaldt en større rett til gjeldsrentefradrag med den norske reguleringen, og at skattegrunnlaget i Norge derfor er generelt lavere for denne type selskaper enn i Singapore.

4.5 Valutainntekter og -tap

Saksøker anfører at valutainntekter og -tap som utgangspunkt vil være nøytrale over tid. Plasseringer i valutamarkedet vil ikke være hovedvirksomheten til et selskap som EOT, men en konsekvens av at selskapet har forpliktelser og inntekter i ulik valuta. Dette taler for at man bør se bort fra at slike inntekter er skattepliktige i Norge, men skattefrie i Singapore. SKN og staten har vist til at rederibeskattede selskaper hadde netto positiv valutagevinst i 2007. At valutaeffekter er skattepliktige i Norge må dermed anses som et element som i utgangspunktet øker inntektsgrunnlaget i Norge sammenlignet med Singapore.

Retten er enig med staten i at det må legges til at valutainntekter og -tap gjør at skattegrunnlaget i Norge er høyere enn i Singapore. Statistikken viser at selskapene i rederibeskatningsordningen har hatt gjennomsnittlig netto valutagevinst med NOK 18 933 i 2007, og 19 % av selskapene innenfor ordningen hadde positive tall. Tilsvarende tall i 2008 var NOK 491 547/27 %, i 2009 NOK 1 129 910/24 %, i 2010 NOK 288 836/30 % og i 2011 NOK 64 603/32 %. Av de grunner som redegjort for ovenfor, legger retten til grunn tallene for samtlige selskaper i rederibeskatningsordningen, og ikke isolert de selskaper som trådte inn i den nye ordningen i 2007 eller senere. Et flertall av selskapene har hatt netto valutatap i perioden, så for disse selskapene konkret vil det norske regelverket være gunstigere, siden netto valutatap gir rett til tapsfradrag. Likevel viser tallene at rederibeskattede selskaper i snitt klarer å oppnå et overskudd i sine valutatransaksjoner. Dette medfører, slik retten ser det, at skattegrunnlaget for disse selskapene som helhet er marginalt høyere i Norge enn i Singapore, og i hvert fall ikke lavere.

Økningen i skattegrunnlaget som følge av skattleggingen av valutagevinster utjevnes imidlertid av periodiseringsregelen i skatteloven § 14-5 nr 5, som innebærer at selskapene kan velge å fradragføre et urealisert valutatap, men la være å inntektsføre urealiserte valutainntekter. Som anført av staten, er den skatteutsettende effekten begrenset i tid, og en realisert gevinst må alltid inntektsføres. Slik retten har fått dette presentert, synes det likevel som om den skattemessige fordelene ved denne asymmetrien nøytraliserer den marginale økningen i skattegrunnlaget som følge av at valutaeffekter er skattepliktige i Norge.

4.6 Kapitalgevinster og -tap

Retten er enig med saksøker i at for selskaper som EOT, som har sine hovedinntekter fra den løpende drift, vil kapitalgevinster og -tap være av underordnet betydning for resultatet. Både i Norge og i Singapore vil slike inntekter og tap være skattefrie. I Singapore gjelder dette generelt, mens skattefriheten i Norge vil være en konsekvens av rederibeskatningsordningen eller fritaksmetoden. Dette medfører at det gjelder skattefrihet for gevinst ved salg av skip, aksjer, og på enkelte finansielle instrumenter, jf skatteloven § 2-38 nr 2 bokstav c, jf. § 8-15 nr 2. Dette ble også lagt til grunn av SKN.

For en rekke finansielle instrumenter er det imidlertid skatteplikt på gevinst, jf. Woldbeck: Rederibeskatning i praksis 2010 s. 332 - 345, selv om et fåtall av disse er utbredt blant skipsaksjeselskaper. I fremlagt statistikk er slike inntekter oppført som «annen finansinntekt», og omfatter i følge opplysninger fra rederiselskapene som er referert i notat fra SFS til SKN av 13. september 2012 «*kostnader knyttet til swapper, terminkontrakter eller andre finansielle instrumenter*». SFS la derfor til grunn at «*[u]t fra spesifisering på andre poster mht renter, valutaposter og aksjer, og erfaringer ved kontoret må det kunne legges til grunn at annen finansinntekt gjelder obligasjoner, swapper og andre finansielle instrumenter*». Dette er opplysninger som ble tillagt vekt i SKNs vedtak. Statistikken viser at netto annen finansinntekt var positiv i 2007, men var negativ i 2008 - 2011. I praksis økte skattegrunnlaget i Norge sammenlignet med Singapore i 2007. Det er ikke opplyst hvordan gevinst og fradrag fordelte seg på selskapene. At det gjelder skatteplikt på gevinst på blant annet slike rente- og valutaswapper fremstår som relativt nøytralt når det gjelder omfanget av skattegrunnlaget.

Staten har vist til at man ikke kan legge til grunn at fritaksmetoden fører til at skatten blir null, fordi fritaksmetoden som hovedregel forutsetter at inntektene beskattes i et annet land i kjeden. Dette momentet har imidlertid begrenset rekkevidde innenfor rederibeskatningsordningen, som går lenger enn fritaksmetoden i å gi skattefritak.

Retten anser derfor at effekten av den begrensede skatteplikt på kapitalgevinster og -tap i Norge, som i praksis synes å begrense seg til rente- og valutaswapper, medfører at skattegrunnlaget er tilnærmet likt i Norge og Singapore.

4.7 Territorialprinsippet

SKN har i sitt vedtak lagt vekt på at Singapores skattesystem i mindre grad avgrenser mot endelig skattefrihet for inntekter fra lavskatteland enn det som følger av den norske fritaksmetoden for

aksjeinntekter, og at dette trekker i retning av en reduksjon av skattegrunnlaget i Singapore sammenlignet med Norge.

Saksøker anfører at momentet er uten relevans så lenge inntektene er skattefrie i begge land, og at det vil være i strid med forarbeidene å legge vekt på formelle forskjeller i skattereglene. Staten har anført at Singapores anvendelse av territorialprinsippet innebærer en reell ulikhet i skattegrunnlaget, og at denne forskjellen reduserer skattegrunnlaget i Singapore i forhold til det norske skattesystemet.

Retten er enig med saksøker i at anvendelsen av et territorialprinsipp, i motsetning til det norske globalinntektsprinsipp, ikke innebærer store forskjeller i det effektive skattenivået, så lenge skattefriheten i rederibeskatningsordningen går lenger enn fritaksmetoden i skatteloven § 2-38. Som retten har gitt uttrykk for ovenfor, er det likevel ikke avgjørende at forskjellene er små. Også mindre forskjeller i det effektive skattegrunnlaget får betydning i vurderingen av om noe er et lavskatteland. Selv om en norsk skattyter som oppfyller vilkårene for å bli rederibeskattet lang på vei kan treffe et valg med hensyn til egen skattlegging, på samme måte som en skattyter i Singapore kan velge å ta en inntekt inn til Singapore for beskatning der, synes valgfriheten i Singapore å være noe større der enn i Norge. Som anført av staten, vil likevel inntekter fra finansielle instrumenter fra utlandet beskattes i Norge, blant annet rente- og valutaswapper, og porteføljeinvesteringer utenfor EØS vil kunne forekomme, jf. Woldbeck: Rederibeskatning i praksis 2010 s. 302. Den valgfrihet Singapores skattelovgivning tilbyr, gir en skattyter større mulighet til å foreta skattemessig tilpasning. Selv om forskjellene ikke blir store når det er rederibeskattede selskap som sammenlignes, er det like fullt en reell forskjell i statenes syn på beskatning som medfører at skattegrunnlaget blir noe høyere i Norge enn i Singapore.

4.8 Inntektstillegg for høy egenkapital

Etter skatteloven § 8-15 (7) vil et rederibeskattet selskap som *«har en egenkapitalandel som utgjør mer enn 70 % av summen av gjeld og egenkapital i henhold til balansen ved det regnskapsmessige årsoppgjør»* bli ilagt et skattepliktig inntektstillegg tilsvarende *«den delen av egenkapitalen som overstiger 70 %, multiplisert med en normrente»*. Normrenten utgjorde 5,8 % i 2007. Formålet bak bestemmelsen er å forhindre at aksjonærene tar opp lån med fradragsrett for renter og skyter lånebeløpet inn som egenkapital i det rederibeskattede selskap, i stedet for at rederiet finansierer investeringer ved egne låneopptak. Med andre ord at rentekostnader knyttet til skattefrie inntekter pådras og trekkes fra hos skattytere utenfor rederiordningen. Singapore har etter det opplyste ingen tilsvarende regel.

SKN har i sitt vedtak vist til at det er gitt slike inntektstillegg for en mindre andel rederiaksjeselskaper alle de nevnte årene. EOT selv hadde en så stor egenkapitalandel, og det ble derfor lagt til grunn at bestemmelsen øker det norske skattegrunnlaget.

Saksøker anfører at regelen om inntektstillegg ved for høy egenkapital kun ilegges en mindre andel selskaper, og derfor ikke er relevant eller er uten særlig vekt. Det er vist til at formålet bak bestemmelsen tilsier det samme.

Retten mener at man ikke kan se bort fra denne regelen så lenge slike inntektstillegg faktisk ilegges. I følge fremlagt statistikk var det samlede inntektstillegget ved for høy egenkapital NOK

23 544 030 i 2007. I årene 2008 til 2011 har tallene variert fra ca. MNOK 11,5 til ca. MNOK 31,5. Retten legger imidlertid liten vekt på at EOT ville blitt ilagt et slikt inntektstillegg dersom det var blitt lignet i Norge, da dette anses som for selskapsspesifikt. Bestemmelsen om inntektstillegg ved høy egenkapital reduserer generelt denne gruppen skattyteres mulighet for skattemessig tilpasning, i tillegg til at enkelte selskaper faktisk ilegges slike inntektstillegg. Det må derfor anses for å øke skattegrunnlaget i Norge sammenlignet med i Singapore.

4.8 Oppsummering

Dette effektive skattenivået i Singapore er mindre enn to tredjedeler av det norske skattenivået, både når man vurderer de formelle skattesatsene, og enda tydeligere når bunnfradraget i Singapore tas i betraktning, jf. punkt 4.3 ovenfor.

En gjennomgang av skattegrunnlaget for denne typen selskaper viser jevnt over at skattegrunnlaget er likt eller noe høyere i Norge enn i Singapore. I sum er det derfor ikke grunnlag for å hevde at skattegrunnlaget i Norge er lavere enn i Singapore, og dermed oppveies ikke forskjellen i skattesatsene av skattegrunnlagene i de to stater. Retten konkluderer derfor med at det effektive skattenivået for rederibeskattede selskaper i Singapore er lavere enn to tredjedeler av skattenivået for tilsvarende selskaper i Norge, og at Singapore dermed er et lavskatteland.

4.9 Klarhetskrav

Retten har konkludert med at Singapore er et lavskatteland. Saksøker har anført at denne konklusjonen må være klar for at den kan legges til grunn etter skatteloven § 2-38 (3) bokstav a, jf. § 10-63. Ettersom det fremstår som usikkert hvor klart saksøker anfører at konklusjonen må være og hva man konkret legger i et krav til klarhet, finner retten det nødvendig å vurdere denne anførselen.

Saksøker anfører at blant annet fordi saken gjelder vanskelige og til dels usikre vurderinger av relevante inntektstyper, en stor andel av de rederibeskattede selskaper i Norge ikke har hatt positive finansinntekter og det er usikkert hvordan ulikhetene i fradragetsretten for renter på gjeld med pant i skip slår ut, er det ikke tilstrekkelig klart at Singapore er et lavskatteland. Saksøker anfører at det gjelder et slikt klarhetskrav, og har vist til Ot.prp.nr.16 (1991-1992) og Borgarting lagmannsretts dom av 21. august 2006 («Cermaq-dommen», LB-2005-76733 - UTV-2006-1151).

SKN la i sitt vedtak til grunn at det ikke kan innfortolkes noe annet krav til sannsynlighetsovervekt enn det som gjelder generelt i skattelovgivningen, når ikke annet er angitt. Staten anfører prinsipielt det samme for retten, subsidiært at et krav til klarhet er oppfylt.

Et klarhetskrav følger ikke direkte av lovens ordlyd. Det heter imidlertid i forarbeidene at det må være tale om en «*kvalifisert forskjell*» i skatt, at forskjellen skal gi et «*incentiv til skattetilpasning*» og at skattenivået er «*vesentlig lavere*». Retten er enig med staten i at forarbeidene ikke kan forstås slik at de gir uttrykk for at det skal innfortolkes et klarhetskrav. Disse uttalelsene fremstår som en begrunnelse for at man foreslo å lovfeste en definisjon av lavskatteland, og knytter denne til stater som har et skattenivå som er lavere enn to tredjedeler av skattenivået i Norge. I dette ligger det allerede i ordlyden et krav om en kvalifisert forskjell og

vesentlig lavere skattenivå, og uttalelsene i forarbeidene kan ikke gi grunnlag for et klarhetskrav utover dette.

Retten er enig med saksøker i at det er spesielt at Staten anførte et klarhetsprinsipp for lagmannsretten i Cermaq-saken i 2006, men nå har gått bort fra at det gjelder et slikt krav. Endringen er begrunnet i at Overlikningsnemnda la til grunn en annen tolkning enn SKN. Retten er likevel ikke enig med saksøker i at staten nå anfører et «omvendt klarhetsprinsipp» ved tolkningen av skatteloven § 10-63. I vurderingen av forskjeller i skattegrunnlaget er det nødvendig å konstatere at skattegrunnlaget i Singapore er klart høyere enn i Norge, fordi forskjellen i skattegrunnlaget må mer enn utligne forskjellene i skattesatser i de to land og bunnfradraget i Singapore, se punkt 4.3 ovenfor. Dette oppfattes å være noe annet enn det klarhetskravet saksøker påberoper seg.

At staten tidligere har gitt uttrykk for at det gjelder et klarhetskrav, gir ikke i seg selv hjemmel for å innfortolke et slikt krav. Annerledes stiller det seg at Borgarting lagmannsrett med henvisning til statens anførsel i den ovenfor nevnte Cermaq-dommen uttaler at «*det [må] kreves relativ stor grad av sikkerhet for å konstatere at et land skal anses som et lavskatteland*». Uttalelsen fremstår å være gitt nærmest *obiter dictum*, når det i forlengelsen uttales:

«Det må særlig gjelde når reglene vurderes anvendt i forhold til norske selskapers industrielle, konkurranseutsatte, satsning i utlandet, hvor investeringen - som i dette tilfellet - er motivert ut fra de naturgitte driftsforutsetninger, ikke av skattehensyn».

Dette gjelder ikke tilsvarende i denne sak. Riktignok har saksøker anført at EOTs virksomhet er skipsfart i Asia, og selskapet derfor er lokalisert i Asia. Dette kan ikke føre frem. Internasjonal skipsfart er etter sin art ikke knyttet til «naturgitte driftsforutsetninger». Internasjonal skipsfart trenger ikke etablere seg ut fra behov for nærhet til kundene, arbeidskraften eller naturressurser etc. Nettopp dette er en av grunnene til at mange stater har en gunstig rederibeskatningsordning. Ulikheten i sakene reduserer derfor vekten av Borgarting lagmannsretts konstatering av at det gjelder et generelt klarhetskrav i denne saken. Borgarting lagmannsretts konklusjon synes heller ikke å være rettslig begrunnet, hvilket for så vidt ikke er overraskende når ingen av partene bestred at det gjaldt et klarhetskrav. I Cermaq-dommen er det vist til at beregningene må bygge på kriterier som fastsettes skjønnsmessig, og at variablene vil endres fra år til år, og at dette begrunner behovet for et klarhetskrav. Retten mener imidlertid at en slik usikkerhet ligger implisitt i departementets begrunnelse for den definisjonen på lavskatteland som da ble lovfestet. Ettersom det er generelle sammenligninger som skal foretas, må det nødvendigvis bli en del skjønnsmessige kriterier og variabler som endres fra år til år. Dersom lovgiver hadde ment at det av den grunn skulle gjelde et klarhetskrav utover lovens ordlyd, hadde det vært naturlig at dette hadde kommet til uttrykk gjennom forarbeidene.

Retten mener derfor at det ikke kan legges til grunn noe annet krav til bevisovervekt ved anvendelsen av skatteloven § 10-63 enn det som gjelder generelt i skatteretten. For bevisbedømmelsen tilsier dette et krav til sannsynlighetsovervekt, jf. Rt-2009-813 avsnitt 53. For lovanvendelsen vises det til Zimmer Lærebok i skatterett 6. utg. s 48, hvor han konstaterer at «*[d]et gjelder ikke noe prinsipp i norsk skatterett om at skattelover i tvilstilfeller skal tolkes i skattyters favør*».

Retten er dermed kommet til at det ikke gjelder et klarhetskrav, og Singapore må derfor i denne saken anses som et lavskatteland. Konsekvensen er at DNAs gevinst ved salg av EOT er skattepliktig inntekt fordi unntaket fra fritaksmetoden etter skatteloven § 2-38 (3) bokstav a, jf. skatteloven § 10-63 kommer til anvendelse. SKNs vedtak blir dermed stående, og staten frifinnes.

Sakskostnader

Staten v/ Sentralskattekontoret for storbedrifter har fått medhold i sitt krav om frifinnelse, og har krav på erstatning for sakskostnader, jf. tvisteloven § 20-2 andre, jf. første ledd. Staten har inngitt kostnadsoppgave på NOK 342 750 inkl. mva, NOK 274 200 eks. mva. Kravet utgjør i sin helhet salær. Saksøker har ikke hatt innvendinger til kostnadsoppgaven, og retten mener at kostnadene har vært nødvendig for å få saken betryggende ført og opplyst for retten. Kostnadsoppgaven legges derfor til grunn.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist. Grunnen er andre berammelser innenfor toukersfristen og den generelle arbeidsmengde.

Domsslutning:

- 1. Staten v/ Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.*
- 2. Den Norske Amerikalinje AS dømmes til innen 2 - to - uker fra forkynning av denne dom å erstatte Staten v/ Sentralskattekontoret for storbedrifter sine sakskostnader med NOK 342.750.*

SkN 14-028 Gevinst ved salg av fast eiendom

Lovstoff: Skatteloven § 9-3 fjerde ledd.

Bergen tingrett: Dom av 4. februar 2014, sak nr.: TBERG-2013-119912

Dommer: Dommerfullmektig Sigrid Sulland **Saksgang:** Bergen tingrett TBERG-2013-119912 (13-119912TVI-BBYR/02). For anke over sakskostnader, se Gulating lagmannsrett LG-2014-51691.

Parter: A (advokat Anne Cathrine Ellingsen Berg) mot Staten v/Skatt vest (advokat Jan Syversen)

Kort referat: Gevinst ved salg av fast eiendom. Moren fikk av helsemessige årsaker bo på en eiendom som hennes sønn hadde arvet. Tingretten fant at morens bruk av eiendommen som bolig var mer intens enn sønnens bruk av eiendommen som fritidsbolig. Tingretten la til grunn at sønnen ikke i tilstrekkelig grad hadde brukt eiendommen som fritidsbolig i henhold til skatteloven § 9-3 fjerde ledd. Det forelå ikke unntak fra hovedregelen om at gevinsten ved salg av eiendom var skattepliktig, jf. skatteloven § 5-1 annet ledd.

Saken gjelder gyldigheten av ligningen for A for inntektsåret 2011, og om A skal skatte av overskuddet ved salg av eiendommen ---bakken 65.

Fremstilling av saken

Saksøker A overtok huset i ---bakken 65 i Indre Arna i Bergen kommune som arv i 2002. Verdien ble da satt til kr 550 000. Huset var oppført i 1993 på innmarken til et gårdsbruk som var blitt nedlagt i 1970. Tidligere eier hadde ikke egne barn og hun hadde testamentert huset til A. Familien til A hadde tilknytning til gården gjennom flere generasjoner, særlig med opphold om sommeren.

Eiendommen har et primærareal på 49 kvm og har to soverom. Den ligger omtrent 40 minutters kjøring fra A sin bolig. Han brukte eiendommen som fritidseiendom etter overtakelsen i 2002. Den ligger i nærhet av rekreasjonsområder med mange fine turmuligheter. A hovedformål med eiendommen var muligheten til å kunne benytte seg av turmulighetene i området.

As mor fikk etter hvert en sviktende helse. Etter at hun hadde hatt en kreftoperasjon i 2004 og fått nedsatt syn med grønn stær, kunne hun ikke fortsette å bo i sin bolig på Nestun. Hun fikk tilbud om omsorgsplass, men ønsket ikke å flytte fast på institusjon. Boligen i Indre Arna var tilpasset eldre og det ble bestemt at As mor skulle flytte dit. Hun var da 95 år. Hun er i folkeregisteret registrert bosatt der fra 6. januar 2005 til 30. april 2009. Registreringen i folkeregisteret ble foretatt av hjemmehjelpen. Moren hadde ikke noen avtalefestet bruksrett og betalte ikke leie. A fortsatte å betale de løpende utgiftene på eiendommen.

A mor hadde flere institusjonsopphold i perioden. Det er i skriv fra forvaltningsenheten i Bergen kommune dokumentert seks opphold den perioden moren til A var forkleregistrert i ---bakken 65 og disse utgjør samlet sett 116 dager. Saksøktes prosessfullmektig opplyste i retten at han hadde summert de dokumenterte oppholdene til 118 dager. Retten legger til grunn at det berodde på en tellefeil.

A påtok seg betydelige omsorgsoppgaver for sin mor, han handlet for henne og sørget for at hun kom seg til lege og fikk gjennomført andre nødvendige gjøremål. A fortsatte samtidig å bruke eiendommen som utgangspunkt for turgåing.

Forut for salg av eiendommen innhentet A en bindende forhåndsuttalelse fra skatteetaten som konkluderte med at salg av eiendommen var skattepliktig. Denne uttalelsen var basert på et noe ufullstendig faktum.

A solgte eiendommen 7. april 2011 for kr 1 750 000. Det gav ham en gevinst på kr 950 000. I selvangivelsen for 2011 la A til grunn at gevinsten var skattefri, og la ved et bilag til selvangivelsen der han begrunnet dette.

Skattekontoret varslet om fravikelse av selvangivelsen for 2011 i brev datert 13. september 2012. A ble så ved ordinær ligning beskattet for gevinsten av salget. A klaget på ligningen 16. oktober 2012. Skattekontoret tok ikke klagen til følge og stadfestet ligningen ved skattekontorets vedtak datert 5. november 2012. A påklaget deretter vedtaket til Skatteklagenemnda 21. november 2012. Han mottok deretter innstilling til vedtak i Skatteklagenemnda og innga kommentarer til denne

29. januar 2013. Skatteklagenemnda fattet endringsvedtak i saken 20. februar 2013. Ligningen ble fastholdt.

A sendte 10. juli 2013 inn stevning til Bergen tingrett for overprøving av ligningsvedtaket. Det ble avholdt hovedforhandling 17. desember 2013. A avga partsforklaring og det ble ført dokumentbevis.

Saksøkerens påstandsgrunnlag

Gevinsten A hadde ved salget av ---bakken 65 i Indre Arna er skattefri jf. skatteloven § 9-3 fjerde ledd. A har eiet boligen fra 2002 og frem til 2011, og han oppfyller således kravet om å ha eiet boligen i mer enn fem år.

As mor benyttet boligen vederlagsfritt som bolig noen av årene 2005 til 2008. Det var hjemmesykepleien som foretok omregistreringen av As mor i folkeregisteret, og hun ble registrert flyttet før hun rent faktisk gjorde det og hun sluttet å bo der tidligere enn det registreringen tilsier. I den perioden As mor benyttet boligen hadde hun flere korttidsopphold på sykehjem. Det er sannsynlig at hun benyttet boligen mindre enn tre år og at A har benyttet boligen alene i minst fem år.

Moren bodde i ---bakken 65 fordi boligen var tilpasset sviktende helse og førlighet, og fordi A da kunne bistå henne med nødvendig tilsyn og hjelp samtidig som han opprettholdt sin fritidsaktivitet med turgåing. Boligen mistet ikke sitt preg av å være fritidsbolig i den aktuelle perioden. Morens bruk var avhengig av As bruk. Det er A sin bruk som skal vurderes. Intensiteten av As bruk er sentral.

Boligen skiller seg klart fra et kapitaliseringsobjekt. Moren til A hadde ikke bruksrett og betalte ikke leie, hun lånte kun boligen vederlagsfritt i en periode. Hensett til hennes alder og helse var det antatt at bruken ville bli kortere enn det den faktisk ble. Boligen mistet samtidig aldri sitt preg av å være fritidsbolig for A. Skattelovens formål er å ramme spekulasjonsgevinster. Beskatning i dette tilfellet vil derfor ikke være i samsvar med lovens formål.

Situasjonen kan ikke sammenlignes med en situasjon der foreldre har overdratt en eiendom til sine barn, men fortsatt har boret og barna hevder de har brukt eiendommen som fritidsbolig samtidig som foreldrene har bodd der. Slike ordninger er motivert mer av økonomiske hensyn. Rettspraksis og bindende forhåndsuttalelser fra skatteetaten i slike saker er derfor ikke relevant i denne saken.

En helhetsvurdering av bruken av eiendommen tilsier klart at eiendommen har vært brukt som fritidsbolig hele den perioden A har eiet eiendommen. Overskuddet ved salget er derfor ikke skattepliktig jf. skatteloven § 9-3 fjerde ledd.

Saksøkerens påstand

1. Ligningen for A for inntektsåret 2011 oppheves. Ved ny ligning legges det til grunn at salget av ---bakken 65 ikke utløser beskatning.

2. Saksøker tilkjennes sakens omkostninger.

Saksøktes påstandsgrunnlag

Skatteklagenemndas vedtak bygger på riktig faktum og rettsanvendelse. As gevinst ved salg av --bakken 65 i Indre Arna utgjør en skattepliktig inntekt etter skatteloven § 5-1 annet ledd. Unntaket i skatteloven § 9-3 fjerde ledd får ikke anvendelse, fordi A ikke har tilfredsstilt kravet til brukstid i denne bestemmelsen.

Det er den faktiske bruken av eiendommen som er avgjørende for om vilkåret om fem års bruk i skatteloven § 9-3 fjerde ledd er oppfylt. Ved denne vurderingen er det ikke kun eiers egen bruk som er relevant, men all bruk av eiendommen er relevant og må vurderes. Hvis noen andre bruker eiendommen til annet enn fritidsformål og denne bruken er den dominerende bruk, kan ikke eiendommen anses som fritidsbolig i relasjon til skatteloven § 9-3 fjerde ledd, selv om eieren selv benytter boligen som fritidsbolig. Det er hva som var den hovedsakelige bruken av eiendommen i perioden som er det relevante. Det er i denne sammenhengen ikke relevant om andres bruk av boligen til boligformål skjedde ved utleie eller vederlagsfritt.

Når det gjelder morens brukstid må den tiden hun var registrert i folkeregisteret som bosatt i ---bakken 65 være avgjørende. Det at hun i perioder var innlagt på sykehjem endrer ikke dette. Eiendommen får ikke karakter av fritidsbolig som følge av at moren i perioder oppholdt seg på sykehjem.

Dersom det gjøres fradrag for den tiden det er dokumentert at moren oppholdt seg på sykehjem bodde moren fortsatt i leiligheten i mellom tre og et halvt og fire år. Dersom innflyttings- og utflyttingstidspunktet i tillegg justeres etter når A har forklart at han mener moren flyttet inn og ut av ---bakken 65 er tidsrommet hun bodde der fortsatt over tre år. A har derfor uansett ikke brukt eiendommen som fritidsbolig i mer enn fem år.

Det får ikke betydning for vurderingen av om A skal skatte av overskuddet av salget av boligen hvorvidt slik skatt fremstår som rimelig i dette konkrete tilfellet. Det er kun bruken av boligen og lengden av de ulike formene for bruk som er avgjørende.

Salget av ---bakken 65 i 2011 var skattepliktig og Skatteklagenemndas vedtak er riktig.

Saksøktes påstand

1. Staten v/Skatt vest frifinnes.
2. Staten v/Skatt vest tilkjennes sakskostnader med tillegg av rente beregnet etter forsinkelsesrenteloven § 3 fra forfall til betaling skjer.

Rettens vurdering

Retten skal ta stilling til om den beskatningen som saksøker A ble ilagt på gevinsten ved salg av ---bakken 65 er rettmessig. Retten skal avgjøre om Skatteklagenemndas avgjørelse er riktig. Tingretten foretar en full ny prøving av saken og er således ikke bundet av de vurderinger nemnda har gjort.

Utgangspunktet er at gevinst ved salg av eiendom er skattepliktig jf. skatteloven § 5-1 annet ledd. Gevinst ved salg av fritidsbolig er unntatt skatteplikten etter skatteloven § 9-3 fjerde ledd, dersom selger har eid boligen i fem år og «når eieren har brukt eiendommen som egen fritidsbolig i minst fem av de siste åtte år før realisasjonen».

A har eid eiendommen 2002 til 2011 og kravet til eiertid er oppfylt. Spørsmålet er om A har brukt eiendommen som egen fritidsbolig i minst fem av de siste åtte årene.

A har forklart at han har brukt eiendommen som fritidseiendom til rekreasjon og turaktiviteter i hele sin eiertid. Dette er ikke bestridt av motparten. As mor har samtidig bodd en periode i boligen og var folkeregistrert der. I den perioden A mor bodde i boligen hadde hun flere opphold på institusjon.

Partenes har ulikt syn på hvor mange opphold As mor hadde på institusjon den tiden hun bodde i ---bakken 65 og den samlede lengden av disse oppholdene. Staten mener det må legges til grunn at hun kun har hatt de oppholdene som er dokumentert for retten, men at midlertidige opphold uansett ikke kan få betydning ved vurderingen av hvor lenge A mor bodde i ---bakken 65. A mener hun har hatt flere opphold på institusjon enn det som er dokumentert, at hun flyttet til ---bakken 65 senere enn det som følger av folkeregisteret og at hun flyttet ut tidligere enn det som følger av folkeregisteret.

Etter unntaksbestemmelsen vil gevinsten ved salg av ---bakken 65 ikke være skattepliktig dersom As mor har bodd mindre enn tre år i boligen.

A mor var folkeregistrert bosatt i boligen fra 2. januar 2005 til 30. mars 2009. Det utgjør totalt 4 år og 88 dager, tilsvarende 4 år og 3 måneder. A har forklart at moren flyttet inn noe etter registreringen fordi hun ikke ville flytte inn før våren, og at hun ikke bodde der etter julen 2008 da hun hadde et fall som førte til at hun ikke lenger kunne bo alene. Som utgangspunkt legges registreringen til folkeregisteret til grunn ved vurderingen av lengden på den tiden A mor bodde i Uløbakken 65. Det er imidlertid opplyst at A mor ikke selv utførte registreringen og A har forklart at det ble gjort av hjemmetjenesten i forbindelse med at man først søkte hjemmehjelp til henne i ---bakken 65 og senere da hun fikk fast omsorgsplass. Retten finner det sannsynlig at A mor reelt bodde i boligen noe kortere enn den tiden hun var registrert bosatt der. Dette støttes av at det fremgår av dokumentasjonen fra kommunen at hun hadde sammenhengende institusjonsopphold fra 29. desember 2008 til 9. mars 2010, som er største delen av perioden fra jul 2008 og til hun ikke lenger var registrert i ---bakken 65. Retten finner at tidsrommet A mor hadde ---bakken 65 som sin faste bolig maksimalt kan ha vært seks måneder kortere enn den tiden hun var folkeregistrert der. Dersom det trekkes fra seks måneder bodde As mor i ---bakken 65 i 3 år og 9 måneder.

Det er dokumentert at A mor hadde opphold på ulike institusjoner i totalt 47 av de dagene hun bodde i ---bakken 65, ettersom perioden på institusjon fra julen 2008 og fremover allerede er

trukket fra i avsnittet over. Det dreier seg om to opphold på henholdsvis 20 og 27 dager. Oppholdene fremstår som om de er innvilget fortløpende ved behov. Retten finner etter en konkret vurdering at disse midlertidige oppholdene ikke kan trekkes fra når den totale tiden A mor hadde ---bakken 65 som sin faste bolig skal beregnes. Fast bolig er ikke noe som endrer seg fordi vedkommende reiser på ferie eller av helsemessige årsaker har et kort opphold på en institusjon. Fast bolig er den boligen vedkommende har som hovedtilholdssted, og oftest i en lengre periode. Følgelig må tidsrommet A mor hadde ---bakken 65 som sin faste bolig beregnes ut fra når hun flyttet inn og når hun flyttet ut, uavhengig om hun i den aktuelle perioden har hatt kortere opphold av en midlertidig karakter andre steder.

Dersom det trekkes fra for den tiden det er dokumentert at A mor oppholdt seg på ulike institusjoner gjenstår 3 år og 7,5 måneder. Retten finner det ikke tilstrekkelig sannsynliggjort at A mor hadde flere institusjonsopphold enn de som er dokumentert, og retten finner det i alle fall ikke sannsynlig at udokumenterte forhold skal utgjøre over 7,5 måneder. Retten finner det derfor uansett sannsynlig at As mor bodde i boligen mer enn tre år, også dersom de midlertidige institusjonsoppholdene trekkes fra botiden.

Videre er det spørsmål om det at A mor bodde i boligen var til fortrensel for A bruk av boligen som fritidsbolig, eller om A i samme periode kan ansees å ha brukt boligen som fritidsbolig.

Det avgjørende vil være hvilket perspektiv som legges til grunn for vurderingen av bruken av eiendommen. Det vil si om boligen og bruken av denne er utgangspunktet eller om det er saksøkers bruk av boligen som er det sentrale.

Ordlyden i skatteloven § 9-3 fjerde ledd sier «når eieren har brukt eiendommen som egen fritidsbolig», og taler således i en viss grad for at det er eierens bruk som er sentral. Formålet med bestemmelsen er at bruk som fritidsbolig skal føre til skattefritak for gevinsten ved salg, og det tilsier at man ikke kan se bort fra annen bruk av eiendommen. Saksøker har anført at formålet til skattelovgivningen er å beskatte «spekulasjonsgevinster». Retten er ikke enig i dette.

I forarbeidene til skatteloven, Ot.prp.nr.4 (1986-1987) under punkt 4.6.3, står det at spørsmålet er om «eiendommen etter en helhetsvurdering fremstår som eierens egen fritidsbolig». Det fremgår videre at:

«Departementet forutsetter at man ikke skal ta hensyn til sporadisk utleie, dersom eiendommen for øvrig brukes som normalt for fritidsboliger. Der eiendommen delvis leies ut til fast bolig, eller delvis brukes til andre formål, vil den lett miste sitt preg av å være en egentlig fritidsbolig. Spesielt gjelder dette hvis den øvrige bruken er mer intens, slik utleiebruk som fast bolig normalt vil være.»

Retten finner at denne uttalelsen i forarbeidene klart tilsier at det er den helhetlige bruken av eiendommen som er avgjørende, og at det ikke er tvil om at annen bruk enn eiers bruk også er relevant ved vurderingen. Forarbeidene sier at man skal bort fra sporadisk utleie, men at utleie som fast bolig lett vil være mer intens enn bruken som fritidsbolig, og at eiendommen da lett vil miste sitt preg av å være fritidsbolig når helhetsvurderingen skal foretas.

A har forklart at moren disponerte det ene av to soverom i boligen og at hun ellers satt mest i en stol i stuen og at det var hans innbo som var i huset. A har anført at moren derfor ikke hadde en vanlig disponering av huset. ---bakken 65 er 49 kvm i primærareal, og er således ikke en stor eiendom. Moren til A hadde ikke daglige gjøremål utenfor huset, bortsett fra ærend og enkelte institusjonsopphold. Hun oppholdt seg derfor mest i ---bakken 65, som var hennes faste bolig. Den måten A har opplyst at moren har brukt eiendommen på, ved at hun mest satt i en stol i stuen, kan ikke få betydning for vurderingen når det dreier seg om en relativt liten bolig og moren har brukt eiendommen slik hun har hatt behov for til daglig.

I tid har moren videre oppholdt seg i boligen langt mer enn det A har gjort. Moren hadde heller ingen annen bolig i samme periode. Således har morens bruk klart oversteget As bruk i intensitet. Retten finner at boligen først og fremst har vært fast bolig for moren, og sekundært fritidseiendom for A. Når regelen i skatteloven § 9-3 fjerde ledd er presisert slik det følger av forarbeidene redegjort for ovenfor, vil det ikke ha avgjørende betydning at A fortsatte å bruke eiendommen som fritidseiendom hele den tiden moren bodde der. A bruk har vært betydelig, isolert sett, men må vurderes opp mot morens bruk. Den dominerende bruken av boligen er altså avgjørende fremfor eiers bruk av boligen. Det er eiendommen som er objektet for vurderingen.

Retten finner støtte for vurderingen redegjort for ovenfor i en rekke Bindende forhåndsuttalelser (BFU) fra skatteetaten. I BFU 85/04 og BFU 94/03, ble resultatet at eiendommen ikke var brukt som eierens fritidseiendom i den perioden mor til eieren benyttet en del av eiendommen som fast bolig, også da det ikke var mer enn halvparten av eiendommen ble brukt som fast bolig. I BFU 27/11 mistet eiendommen sin karakter av å være fritidsbolig da eierens mor flyttet dit. I BFU 90/04 ble resultatet det samme da foreldrene hadde boret i første etasje og loft. Det ble lagt vekt på at boligbruken var mer intens enn fritidsbruken og det faktum at det forelå en boret var dermed ikke avgjørende. Så lenge A mor hadde eiendommen som sin faste bolig må resultatet bli det samme. Det samme resultatet følger av Fredrikstad tingretts dom fra 8. januar 2010, TFRED-2009-185584. I juridisk teori er denne løsningen støttet, blant annet i Brudvik m.fl. Skattelovkommentaren 2003/04 s. 638-639. Lignings-ABC'en fra 2012 bygger på samme oppfatning.

Flere av de nevnte avgjørelsene gjelder eiendommer som er overført fra foreldre til barn og hvor en eller begge av foreldrene så har blitt boende. En slik ordning kan være økonomisk motivert, men retten finner ikke at det endrer helhetsvurderingen av bruken av eiendommen. Det er selve bruken av den konkrete eiendommen som er sentral ved en slik vurdering og det har direkte overføringsverdi i forestående sak.

Finansdepartementets uttalelse i UTV 1989 s. 754, som saksøker har vist til, gjaldt en byleilighet som ble kjøpt for å utføre omsorgsarbeid overfor foreldre og denne kunne selges uten at gevinsten ble beskattet. Det er imidlertid en klar forskjell fra forestående sak, at leiligheten i nevnte sak kun ble benyttet av de som utførte omsorgsarbeidet. Det var altså ingen som benyttet eiendommen som fast bolig. At hensikten med løsningen var den samme som i forestående sak får ikke betydning, sett hen til den presiseringen av lovregelen som følger av forarbeidene og praksisen vist til ovenfor. Det er vurderingen av bruken av eiendommen som er avgjørende.

Tingrettsdom gjengitt i UTV 2012 s. 463, som saksøkte også har vist til, taler heller ikke for et annet resultat. Der var kravene til fritidseiendom oppfylt, til tross for at eier hadde utøvet samvær

med sønnen i eiendommen og sønnen brukte eiendommen en del. Den saken skiller seg også klart fra forestående sak, ved at det ikke forelå en bruk som fast bolig. Bruk som fast bolig må skilles fra sporadisk bruk som bolig og bolig til samvær. As mors midlertidige opphold på institusjoner fører ikke til at hennes bruk var sporadisk.

A mottok ikke leieinntekter for eiendommen og tjente ingenting på at moren benyttet den som sin faste bolig. Retten er enig med A i at ---bakken 65 ikke fremstår som å ha vært et kapitaliseringsobjekt. Det får imidlertid ikke avgjørende betydning for vurderingen. Lovens utgangspunkt er bruken av eiendommen.

Retten konkluderer etter dette med at moren til A sin bruk av eiendommen som bolig er mer intens enn As bruk av eiendommen som fritidsbolig, og at morens bruk dominerer bruken av eiendommen på en slik måte at retten etter en helhetsvurdering finner at A ikke har brukt eiendommen som fritidsbolig i en slik forstand som skatteloven § 9-3 fjerde ledd krever.

Forutberegnelighet og likebehandling er tungtveiende hensyn på skatterettens område. Ordlyden i bestemmelsen som regulerer unntaket fra hovedregelen om beskatning av gevinst ved salg er klar og tydelig. A hadde mulighet til å vurdere regelen før han solgte. Retten finner det klart at rimelighetshensyn ikke kan tillegges vekt ved vurderingen. Det får dermed ikke selvstendig betydning hvorvidt en beskatning av gevinsten ved salg av boligen fremstår som urimelig fordi det var samfunnstjenlig at A mor bodde i boligen og at hverken moren eller A selv hadde noen økonomiske fordeler av det.

Retten finner at skatteloven § 9-3 fjerde ledd ikke kommer til anvendelse ved salget av ---bakken 65. Det foreligger derfor inget unntak fra hovedregelen om at gevinsten ved salg av eiendom er skattepliktig jf. skatteloven § 5-1 annet ledd. A skal derfor betale skatt av gevinsten ved salget. Skatteklagenemndas vedtak er riktig.

Saksomkostninger

Staten ved Skatt vest har fått medhold i sin påstand fullt ut og har dermed vunnet saken fullt ut jf. tvisteloven § 20-2 første ledd jf. annet ledd. Staten ved Skatt vest har dermed krav på «full erstatning for sine saksomkostninger» jf. tvisteloven § 20-2 første ledd.

«Full erstatning for saksomkostninger skal dekke alle nødvendige kostnader ved saken» jf. tvisteloven § 20-5 første ledd første punktum. Ved vurdering av hva som er nødvendige saksomkostninger skal det legges vekt på om det «ut fra betydningen av saken har vært rimelig å pådra dem» jf. tvisteloven § 20-5 første ledd annet punktum.

Advokat Syversen leverte i rettsmøte inn en saksomkostningsoppgave som omfattet «samlede salærutgifter fastpris» med kr 100 000 eksklusiv merverdiavgift og utlegg på kr 4 297. Retten gjorde oppmerksom på at salæroppgaven ikke tilfredsstilte kravene til spesifisering av salæroppgaver i tvisteloven § 20-5 tredje ledd, herunder at rettsmøtet var oppført med ti timer til tross for at hovedforhandling hadde vart fem timer pluss lunsjpause. Dagen etter innga saksøkte derfor en rettet salæroppgave. Saksøktes salæroppgave omfattet da fortsatt kr 100 000 eksklusiv merverdiavgift, samt utlegg på kr 6 101,20. Saksøker påpekte da at hovedforhandling fortsatt var

oppført med ti timer. Saksøkte justerte da på nytt salæroppgaven slik at hovedforhandlingen ble oppført med fem timer og totalen fortsatt var kr 100 000 eksklusiv merverdiavgift.

Saksøkte har opplyst at han har en stykkprisavtale med Skatt Vest og at salæret derfor uansett hovedforhandlingens varighet utgjør kr 100 000 eksklusiv merverdiavgift. Saksøker har anført at saksøktes salæroppgave er for omfattende og betydelig høyere enn saksøkers saksomkostninger, samt at det ikke har betydning for saksøker at saksøktes prosessfullmektig har en fastprisavtale med saksøkte. Saksøker har også anført at det ikke er rimelig at saksøker skal erstatte reisekostnader for saksøktes prosessfullmektig, ettersom Skatt Vest kunne valgt en prosessfullmektig med kontor i Bergen.

Når det gjelder saksøktes prosessfullmektig sine reiseutgifter finner retten at saksøkte selv må kunne velge hvilken prosessfullmektig de ønsker å benytte. Merkostnadene knyttet til at saksøkte har valgt en prosessfullmektig i Oslo er svært begrenset. Saksøker skal derfor erstatte saksøktes kostnader knyttet til prosessfullmektigens reise. De oppgitte reisekostnadene fremstår som rimelige.

Når det gjelder omfanget av saksøktes salær mener retten det ikke får betydning i vurderingen av hva som er nødvendige kostnader at saksøkte har en fastprisavtale med sin prosessfullmektig. Det er forståelig at et offentlig organ som Skatt Vest har en fastprisavtale med en advokat eller et advokatkontor for utføring av prosessoppdrag. En slik fastprisavtale kan imidlertid bare fungere mellom oppdragsgiver og prosessfullmektigene. Den kan ikke overføres på motparten i en rettssak. Det ville i tilfelle medføre at Skatt Vest sine motparter deler ansvaret for saksomkostninger i det totale antallet søksmål der Skatt Vest er involvert likt, uavhengig av sakenes omfang og uavhengig av hva som er nødvendige saksomkostnader i den konkrete saken. Det ville være et brudd mot saksomkostningsreglene i tvisteloven og er ikke riktig.

Retten skal derfor foreta en konkret vurdering av hva som er rimelige og nødvendige saksomkostninger i denne saken, uavhengig av at det foreligger en fastprisavtale mellom saksøkte og deres prosessfullmektig. Saksøktes salæroppgave har som beskrevet ovenfor blitt endret, og timetallet ble da justert uten at det fikk noen påvirkning på det totale salær. Det synes derfor som om saksøktes prosessfullmektig ikke har benyttet noen konkret timepris.

Saksøkte har opplyst at det er brukt 17,7 timer frem til tilsvar ble inngitt og at det så ble brukt 42,75 timer frem til hovedforhandling. Saksøker har opplyst at det fra deres side er brukt 16,5 timer frem til stevning ble inngitt og deretter 16,6 timer frem til hovedforhandling. Retten kan ikke se at det har vært rimelig og nødvendig for saksøkte å bruke markant mer tid enn saksøker. Saken er ikke av en slik karakter at saksøkte har hatt en større arbeidsbyrde. Tvert imot er det vanlig at saksøker har noe mer arbeid med en sak sammenlignet med saksøkte. Det må herunder tillegges noe vekt at det er saksøker som er privatperson og saksøkte som er en offentlig instans.

Retten har kommet til at saksøktes saksomkostningsoppgave skal nedskjøres med en tredjedel. Retten finner at rimelige og nødvendige saksomkostninger for saksøkte i denne saken er kr 66 666 eksklusiv merverdiavgift. Det utgjør kr 83 332,5 inklusiv merverdiavgift. I tillegg kommer reiseutgifter på kr 6 101,2. Totalt skal saksøker betale saksøkte saksomkostninger med kr 89 433,7.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist. Grunnen er rettsferie.

Domsslutning:

1. Staten ved Skatt vest frifinnes.

2. A dømmes til å erstatte statens saksomkostninger med kr 89.433,7 inklusiv merverdiavgift innen to uker fra forkynning av denne dom, med tillegg av forsinkelsesrente jf. forsinkelsesrenteloven § 3 fra forfall og frem til betaling skjer.

SKN 14-029 Herkules kapital, ulovfestet gjennomskjæring

Lovstoff: Skatteloven § 5-1, § 5-10 og § 5-30.

Oslo tingrett: Dom av 20. desember 2013, sak nr.: TOSLO-2012-184496 - TOSLO-2012-184505 - TOSLO-2012-184711 - TOSLO-2012-205708

Dommer: Torbjørn Breistrand **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2012-184496 - TOSLO-2012-184505 - TOSLO-2012-184711 - TOSLO-2012-205708 (12-184496TVI-OTIR/04, 12-184505TVI-OTIR/04, 12-184711TVI-OTIR/04, 12-205708TVI-OTIR/04).

Parter: Sverre Morten Blix, Gert Wilhelm Munthe, Tore Rynning-Nielsen, Herkules Capital i AS (for disse: advokat Ståle Rønneberg Kristiansen. Rettslig medhjelper advokat Finn Backer Grøndahl) mot Staten v/Skatt øst (advokat Tolle Stabell. Rettslig medhjelper advokat Anders Wilhelmsen).

Sammendrag: Spørsmål om inntekter i holdingsselskap kunne tilordnes aksjonærene som personinntekt og om det var grunnlag for beregning av arbeidsgiveravgift. Spørsmål om overskuddet fra investeringsfond skattemessig skulle tilordnes rådgiverselskap som virksomhetsinntekt. Videre spørsmål om overskuddet måtte omklassifiseres til lønn for prinsipalene og om lønnen måtte tilordnes prinsipalene. Tingretten fant at inntekten skulle tilordnes rådgiverselskapet Herkules Capital I AS, men at det ikke var grunnlag for å omklassifisere dette som lønn for prinsipalene. Etter rettens oppfatning hadde beløpet sterkere preg av å være virksomhetsinntekt enn lønnsinntekt.

Saken gjelder gyldigheten av fire ligningsvedtak fattet 20.6.2012 av Skatt øst for ligningsåret 2007. Tre av vedtakene gjelder privatpersoner, og går ut på at inntekter som tilfalt deres heleide holdingsselskaper ble omklassifisert og tilordnet saksøkerne som alminnelig inntekt og personinntekt med ca 124 millioner (Gert Wilhelm Munthe) og ca 93 millioner for de to andre. Vedtakene bygger på at de tre personene var ansatt i selskapet Herkules Capital I AS. I et fjerde vedtak samme dag ble derfor ligningen for dette selskap endret dithen at arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget ble økt med tilsvarende beløp. I alle fire ligningsvedtak ble det fastsatt tilleggsavgift med 30 prosent.

Det ble sendt inn separate stevninger fra hver av de tre privatpersonene 14.11.2012. Selskapet sendte inn stevning 19.12.2012. Samtlige saker fikk hvert sitt saksnummer i tingretten. Ved rettens brev 2.1.2013 ble det besluttet at stevningene sendt inn i 2012 forenes til felles behandling og avgjørelse, jf tvl. § 15-6. Ved rettens brev 21.2.2013 ble det besluttet at stevningen fra selskapet skulle forenes med de øvrige saker, og i medhold av samme bestemmelse.

Hovedforhandling ble avholdt 19-22 november. Saksøkerne Gert Wilhelm Munthe, Sverre Morten Blix og Tore Rynning-Nielsen møtte. Av disse avga Munthe og Rynning-Nielsen forklaring. Det ble i tillegg avhørt et vitne.

Med samtykke fra saksøkerne og retten sørget staten for at det ble gjort lydopptak av partsforklaringene og vitneforklaringen. Saksøkernes prosessfullmektig og retten fikk på forhandlingenes siste dag overlevert CD-er med lydopptakene. Rettens eksemplar er vedlagt rettsboka.

Framstilling av saken

Herkules ble etablert i 2004 av initiativtakerne Munthe, Blix, Rynning-Nielsen (heretter prinsipalene) og Ferd AS. Herkules Capital etablerte to investeringsfond på Jersey: (Herkules Private Equity (Jersey-I og II) LP). Det er opplyst at fondene er etablert som såkalte «Limited partnerships» i henhold til lovgivningen på Jersey - en selskapsform som i stor grad kan sammenliknes med et norsk kommandittselskap.

Partene etablerte videre et *rådgiverselskap* og et *forvalterselskap*.

Rådgiverselskapet - Herkules Capital I AS - var eid med 60 % av selskapet GMT Capital AS. Dette selskapet var eid av prinsipalenes holdingselskaper med henholdsvis 30,7 % (Munthe) og de øvrige prinsipalenes holdingselskaper, som hver hadde 23,1 prosent. En fjerde eier var et holdingsselskap med Dag Strømme som eier - også dette selskapet med 23,1 prosent. De siste 40 % i rådgiverselskapet var eid av Ferd AS. Før april 2008 het selskapet Ferd Equity Partners AS.

Forvalterselskapet - Herkules Private Equity (GP-I) Limited - var eid med 60 % av holdingselskapet PG Holding Ltd, der Munthes holdingselskap eide 40 % og de andre prinsipalenes selskaper 30 % hver. De resterende 40 % var eid av holdingselskapet AS Norse Crown Company Ltd, som var heleid av Ferd AS. Dag Strømmes holdingselskap hadde ingen eierandel i dette.

Hensikten med denne organisasjonsstrukturen var å kanalisere investeringer fra eksterne investorer inn i såkalte porteføljeselskaper. Flere slike selskaper ble lagt inn i Fond I - Herkules Private Equity (Jersey - I) L.P. Det ble i 2006 også opprettet et Fond II - hvert av fondene med egne forvalterselskaper. Forvalterselskapene er også benevnt General Partner. Prinsipalene opprettet også egne holdingselskaper (PG Holding I og II Ltd) for hvert av fondene. Senere skal det også være opprettet et Fond III. Inntektene fra salg av andeler som Skatt øst mener skal klassifiseres som lønnsinntekter for prinsipalene kommer fra et Fond I, og retten vil derfor i det følgende betegne dette som fondet.

Saksøkerne har opplyst at grunnen til at selskapene GMT Capital AS og PG Holding Ltd ble lagt inn mellom prinsipalenes holdingselskaper og rådgiver- og forvalterselskapet, var å styrke deres posisjon i forhold til Ferd AS. Dette selskapet drev egen finansierings-virksomhet, og investorene var opptatt av at det ikke skulle oppstå mistanke om at Ferd AS - gjennom sin deltakelse i fondet og forvalterselskapet - fremmet egne interesser på bekostning av fellesskapet. Ved den strukturen som ble valgt, var prinsipalene sikret flertall i praksis dersom to av disse var enige. Uten denne strukturen, ville Ferd AS oppnå flertall sammen med én av prinsipalene.

Den 23.9.2004 ble det inngått en aksjonæravtale mellom prinsipalene om sitt eierskap i PG Holding Ltd. Det framgår at selskapets eneste formål er å eie aksjer i General Partner. Av de 60 % som tilfløt dette selskapet, (Ferd AS har 40 %), skulle Munthe eie 40 % og de to andre 30 % hver. I en nærmere angitt periode skulle det være et vilkår for å eie en nærmere angitt andel av aksjene at partneren var ledende ansatt i rådgiverselskapet. Om en av partnerne forlot rådgiverselskapet - uansett årsak - var vedkommende forpliktet til å overdra sine aksjer til de andre partnerne til kostpris. Dette gjaldt imidlertid bare de såkalte «bundne» aksjene. Det framgår av punkt 7 at per 20.9.2004 var 70 % av aksjene bundne. Deretter skjedde det en gradvis reduksjon til 20 % i 2009 og 0 % etter full likvidasjon av fondet. Tanken bak dette var at Fondet bare skulle bestå i et visst antall år, og at en «fri» aksje representerte verdier som tilsvarte arbeidet som var nedlagt av partneren, med dertil hørende verdiøkning i fondet. Saksøkerne har framhevet at nedtrappingsmekanismen var i tråd med en forventning om at behovet for den enkelte prinsipals kompetanse i virksomheten ville være avtakende etter hvert som det ble bygget opp en bredere organisasjon. Salg av slike aksjer skulle normalt skje til de øvrige partnere eller en ny partner, som da måtte forplikte seg til aksjonæravtalen og avtaleverket for øvrig.

En annen viktig avtale er aksjonæravtalen for aksjeeierne i GMT Capital AS, som eide 60 % av aksjene i rådgiverselskapet. Det framgår at selskapets eneste formål er å eie aksjer i rådgiverselskapet, og at eventuelle nye partnere måtte være ledende ansatte i rådgiverselskapet. Ingen av aksjonærene kan ha økonomiske interesser av noe slag, verken eiermessig eller arbeidsmessig, i virksomhet som konkurrerer med selskapets eller fondets virksomhet.

Det er lagt fram ansettelsesavtaler for prinsipalene i rådgiverselskapet. Samtlige var betegnet som ledende ansatt, med en årslønn for Munthe på 1,5 millioner og de to øvrige 1,25 millioner. Det framgår at hovedarbeidsoppgavene skal være «.. analyse av mulige oppkjøpskandidater samt oppfølging av eksisterende porteføljebedrifter. Dessuten kontakt med eksisterende og potensielle investorer ». Det var oppstilt en karenstid på ett år etter fratreden. I avtalene var det opplyst at rådgiverselskapet hadde inngått en rådgivningsavtale med General Partner, men at selskapet ikke på noe vis kan inngå avtaler eller foreta rettslig bindende disposisjoner på vegne av General Partner. Den ansatte forpliktet seg til å stille sin fulle arbeidskraft til rådighet for arbeidsgiveren. For sitt arbeid skulle rådgiverselskapet motta et forvaltningshonorar på 2 % av kommitert kapital fra investorene, men måtte selv bære alle kostnader ved selskapets drift, herunder lønn til andre ansatte. Gert Munthe opplyste at antallet ansatte i rådgiverselskapet har vært jevnt økende, og at det i dag er i underkant av 30 ansatte i selskapet.

Skatt øst har anført at det er rådgiverselskapet som er det reelle forvalterselskapet, og at inntektene denne saken gjelder derfor må tilordnes dette selskapet som virksomhetsinntekt. Saksøkerne er enig i at det dreier seg om virksomhetsinntekt, men inntekten må tilordnes forvalterselskapet blant annet fordi det er dette selskapet som har faktisk kompetanse til å styre

fondets investeringer og senere realisasjon av andeler i selskaper. Forvalterselskapets organisering og arbeid blir derfor viktig i saken.

Retten har valgt å betegne Herkules Capital I AS som rådgiverselskapet og Herkules PE (GP I) Ltd som forvalterselskapet (General Partner) i samsvar med den formelle beslutningskompetansen, men uten at denne språkbruken i seg selv er ment å gi føringer for rettens vurdering av de rettslige spørsmål om klassifikasjon og tilordning.

Forvalterselskapet er styret, som ikke har andre oppgaver enn å forvalte fondet. Styret var sammensatt av Munthe, Giverholt fra Ferd og tre uavhengige styremedlemmer. Det var ingen ansatte i selskapet. Det var et Jersey Limited Company, som kan sammenlignes med et norsk aksjeselskap. Den daglige drift av selskapet var satt bort til et selskap Aztek Finansiell Services på Jersey, som mottok ordinært honorar for sitt arbeid. Styremøter ble holdt hvert kvartal, og ellers når det var behov for det. Foruten styremedlemmene møtte det jevnlig opp ansatte fra Aztek og rådgiverselskapet. Det er lagt fram en oversikt over styremøter, som for 2007 viser at det ble avholdt 9 styremøter.

Forvalterselskapets arbeidsmåte, kompetanse, forholdet til rådgiverselskapet og fondet, ansvar og målsetninger fulgte dels av en Advisory Agreement mellom fondet og forvalterselskapet, og dels av et memorandum for fondene. Dette ble sendt til potensielle investorer. Som nevnt over var det styret som fattet beslutninger om investeringer, viktige strategiske beslutninger om utviklingen av porteføljeselskapene og endelig realisasjon av investert kapital, for eksempel i form av salg, fusjoner og børsnotering. Rådgiverselskapet hadde en rådgivende funksjon i dette arbeidet. Investorene hadde ingen instruksjonsmyndighet over forvalterselskapet. De pliktet ved inntreden å stille kapital (minst 10 millioner) til rådighet, og det var forvalterselskapet som trakk på denne kapitalen etter behov. Ferd AS - betegnet som «Sponsor»-var allerede da gått inn med 600 millioner, og prinsipalene hadde forpliktet seg til å investere samlet 12 millioner, et beløp som senere ble hevet til 15 millioner. Prinsipalene kunne betale innskuddene selv eller gjennom selskaper de eier. Forvalterselskapet selv hadde ikke skutt inn kapital i fondet.

Forvalterselskapet var etter memorandumet og selskapsavtalen fullt ut ansvarlig for alle avgjørelser som ble tatt i forbindelse med virksomheten, og dette var ikke begrenset til investeringsbeslutninger. Investorene var bare ansvarlige for egen, innskutt kapital. Forvalterselskapet var imidlertid ansvarlig overfor investorene ved grov uaktsomhet m.v.

Fondet hadde fullmakt til å oppta lån og stille garantier, men bare opp til det laveste beløp av enten 20 % av den totale forpliktelse eller et beløp som tilsvarer ikke innkalt forpliktelse. Forvalteransvaret var ansvarlig for tredjemannstap etter bakgrunnsretten.

Etter avtaleverket tilfalt overskudd ved realisasjon av andeler i porteføljeselskapene m.v. investorene i henhold til deres investerte kapital, med tillegg av et beløp (preferred Return) på 8 prosent. Var det ytterligere overskudd, tilfalt dette forvalterselskapet for et beløp inntil 20 % av total Preferred Return. Overskudd også utover dette skulle fordeles med 80 % på investorene og 20 % på forvalterselskapet. Forvalterselskapets andel av overskuddet betegnes gjerne som «carried interest». Etter salg av selskapet Pronova i 2007 var det 60 % av dette beløpet som ble overført PG Holding Ltd og deretter fra dette til prinsipalenes holdingselskaper. Prinsipalene mottok ikke selv beløpet. Resten av inntektene i strukturen var rådgiverhonoraret som - med

fradrag av kostnader - ble overført holdingselskapene via GMT Capital AS etter avtalt eierbrøk. Her hadde også Dag Strømme med sitt holdingselskap en andel. Etter inntektsåret 2007 skiftet for øvrig rådgiverselskapet navn til Herkules Capital.

Som nevnt fattet Skatt øst den 20.6.2012 ligningsvedtak for de tre personlige saksøkere og selskapet Herkules Capital I AS (rådgiverselskapet). Vedtakene var identiske for de tre personlige saksøkere - bortsett fra at beløpene var ulike. For selskapet ble det fastsatt et arbeidsgiveravgiftsgrunnlag tilsvarende summen av tilordnet lønn for de personlige skattytere. Samtlige skattytere ble tillagt tilleggsskatt og tilleggsavgift med 30 prosent. Forut for vedtakene hadde det vært avholdt en bokettersynsrapport, det var avholdt møter og det foreligger korrespondanse mellom ligningsmyndighetene og saksøkerne.

Skattekontoret avviste først at carried interest kunne anses som kapitalinntekter. Etter en nærmere vurdering av sakens faktum, holdt opp mot rettspraksis og lovforarbeider, fant skattekontoret at denne inntekten måtte tilordnes rådgiverselskapet som virksomhetsinntekt. Dette har saksøkerne under saksforberedelsen for retten sagt seg enig i, men mener at inntekten skal tilordnes forvalterselskapet (også benevnt General Partner) Staten har på sin side erkjent at hvis dette er riktig, skal vedtakene oppheves. Videre fant skattekontoret at inntekten skal klassifiseres som lønnsinntekt for saksøkerne personlig.

Tilleggsskatt og tilleggsavgift. Ligningsmyndighetenes saksbehandling.

Skattekontoret fastsatte tilleggsskatt og tilleggsavgift med 30 % for alle saksøkerne. I det følgende skal det kort gjøres rede for saksbehandlingen om dette forut for vedtakene.

I saksøkernes selvangivelser er opplysninger om inntekten ikke tatt med.

I vedlegg til selvangivelsene for saksøkernes holdingselskaper var det redegjort for fondsstruktur, inntektsstrømmer mv. Det nevnes at overskudd fra fondene stammer fra fritatte aksjeinntekter, jf skatteloven § 2-28 [skal vel være skatteloven § 2-38, Lovdatas anm.], og at overskuddsandelen fra fondene derfor ikke er skattemessig i selskapenes ligningsoppgaver. Opplysningene og vedleggene ble også gitt i og vedlagt ligningspapirene for General Partner.

Skattekontoret innledet bokettersyn i holdingselskapene for inntektsårene 2004 - 2008. Dette ble varslet 16.4.2010. Rådgiverselskapet sendte diverse informasjon i brev til Skatt øst 22. april samme år. Kontrollen gjaldt kun inntektsføring og klassifikasjon av carried interest fra fondene, og det opprinnelige varselet om endring dreide seg bare om dette spørsmål. Spørsmålet om tilordning av carried interest som lønnsinntekt kom først opp senere i prosessen, og etter at skattekontoret hadde mottatt skattyternes anførsler om inntektsføring og klassifisering av carried interest, samt anførsler om oversittelse av 2-års fristen.

På vegne av saksøkernes holdingselskaper, og etter et oppstartmøte hos Herkules 12.5.2010, sendte Deloitte brev til Skatt øst der det ble argumentert for at utbetaling fra fondet måtte omfattes av fritaksmodellen, og ikke være virksomhetsinntekt. Forut for dette var det avholdt et møte den 4.3.2010 mellom Herkules Capital, Skatt øst og Sentralskattekontoret for storbedrifter (SfS) der struktur og inntektsstrømmer ble gjennomgått.

Utkast til bokettersynsrapport forelå 6.12.2010. Etter svar fra advokat Willumsen 31.1.2011 forelå rapporten 28. februar. Rapporten gjaldt ligningen av Munthes holdingsselskap Nort Murray AS. Det ble foreslått å omklassifisere inntekt i General Partner til virksomhetsinntekt, med virkning også for ligning av holdingsselskapet.

Det ble avholdt et møte 14.11.2011. Det framgår av skatteetatens brev til Munthe 30. november at skatteetaten der hadde tatt opp spørsmålet om å klassifisere inntekten som lønn til prinsipalene, og det ble framsatt ønske om tilleggsopplysninger om det forelå avtaler mellom prinsipalene som regulerte rettighet til inntekt fra General Partner I og II dersom en prinsipal sluttet i rådgiverselskapet. Opplysningene ble gitt i brev fra advokat Willumsen 15. desember, og aksjonæravtalen i PG Holding Ltd. Ble oversendt.

I møte mellom Skatt øst og advokat Willumsen 20. desember kom spørsmålet om tilleggsskatt opp.

I brev fra skatteetaten til prinsipalene 21. desember ble det varslet omklassifisering av inntekten fra fondet som lønn til prinsipalene, og at denne ble ansett som virksomhetsinntekt i rådgiverselskapet. I en lengre uttalelse fra advokat Willumsen av 24. januar ble denne klassifiseringen bestridt.

I et senere brev til advokaten 14. mars ble det varslet tilleggsavgift, og i brev dagen etter ble prinsipalene varslet om mulig tilleggsskatt.

Saksøkernes påstandsgrunnlag

Saksøkerne legger ned felles påstand om at skattekontorets vedtak av 20. juni 2012 vedrørende saksøkernes ligning for inntektsåret 2007 oppheves, og det legges ned påstand om saksomkostninger.

Saken gjelder spørsmålet om det er riktig å lønnsbeskatte saksøkerne Munthe, Blix og Rynning-Nielsen etter skatteloven (sktl.) § 5-1 jf sktl. § 12-2 [første ledd bokstav] a, med dertil hørende plikt for Herkules Capital I AS (rådgiverselskapet) til å betale arbeidsgiveravgift etter folketrygdloven § 23-2. Subsidiært gjelder saken tilleggsskatt og tilleggsavgift.

Saksøkerne aksepterer at carried interest som utbetales fra fondet skal klassifiseres som virksomhetsinntekt, men er uenig i at denne skal tilordnes rådgiverselskapet. Riktig tilordning vil i stedet være forvalterselskapet General Partner. Dette spørsmålet har imidlertid ingen betydning for spørsmålet om carried interest skal klassifiseres som lønn.

Utgangspunktet og hovedregelen er at virksomhetsinntekt skal tilordnes selskapet som driver virksomheten, og dette er i denne saken forvalterselskapet. Restoverskuddet i slik virksomhet vil være et eieroverskudd, og ikke lønn. Her vises det til Bye-dommen i Rt-1994-1064. Videre vises det til Zimmer: Lærebok i skatterett side 152.

Saksøkerne er ikke enig i at overskuddet skulle lønnsbeskattes etter skattereglene som gjaldt før skattereformen i 2004-2006. Etter skattereformen er dette desto mer klart; det vil være i strid med formålet med uttaksprinsippet å omklassifisere i et tilfelle som dette. Det er sentralt for saksøkerne å påpeke at deres eierskap ikke er et resultat av ansettelses-forholdet til rådgiverselskapet. Det er omvendt ansettelsesforholdet som er et resultat av eierskapet.

Utgangspunktet for vurderingen vil være sktl. § 5-1, men ordlyden her gir liten veiledning for saken. Saksøkerne vil anføre at heller ikke rettspraksis gir grunnlag for omklassifisering. Det vises særlig til Rt-2000-758 (Kruse Smith), Rt-2000-1739 (Pre Finans), Rt-2003-504 (Lundgaard), Rt-2009-105 (SEB Enskilda), Rt-2009-813 (Gaard) og Utv. 2013 side 999 (X Marine). Spesielt om Kruse Smith-dommen påpekes det at flertallet kom til at arbeidstakerne tok en svært begrenset risiko ved erverv av aksjer i selskapet, men dette var likevel ikke tilstrekkelig til å anse gevinsten som lønn. I saken kom flertallet videre til at koblingen mellom aksjonærposisjonen og ansettelsesforholdet ikke kunne medføre lønnsbeskatning. Dette er også problemstillingen i vår sak, jf aksjonæravtalen for PG Holding Ltd. Mindretallets vurdering av tilleggsskatten har for øvrig stor overføringsverdi til vår sak, og det vises til side 771 nederst.

På grunnlag av rettspraksis kan det oppstilles som et utgangspunkt at aksjeinntekt skal skattlegges som inntekt vunnet ved kapital. Unntak krever kvalifisert tilknytning mellom fordel (aksjeinntekt) og arbeidsinnsats. Et fellestrekk i sakene der aksjeinntekt er omklassifisert til arbeidsinntekt er:

- En sterk eier gir fordeler til ansatte - typisk en intensivordning.
- Fordelen representerer en særfordel som ikke kan utledes av aksjonærposisjonen og
- eieren (eller arbeidsgiver) som yter fordelen oppstiller vilkår om motytelse i form av arbeidsinnsats.

Det er grunn til å påpeke at en eier ikke kan oppstille vilkår for seg selv.

Det gir etter praksis ikke grunnlag for omklassifisering at:

- Aksjonærinteressen er betinget av ansettelsesforholdet
- Den ansatte må selge ved avslutning av ansettelsesforholdet eller
- at den ansatte får med seg verdiutviklingen i eierperioden.

Hva gjelder de faktiske forhold pekes det på at utbetalingen har rettslig grunnlag i selskapsavtalen, som gjelder mellom uavhengige parter. Det er ingen eksempler i praksis der en sterk eier selv får ytelser. Det følger av dette at vilkårene i selskapsavtalen knyttet til utbetaling fra fondet ikke er relevant ved vurderingen av mottakerens anvendelse av pengene. Dette fordi betingelsen i avtalen ikke er et vilkår som er satt for viderebetalingen av pengene.

Selv om vilkårene i avtalen hadde vært relevante, pekes det på at Ferd mottar samme inntektsstrøm og på samme vilkår. Avtalen statuerer ingen arbeidsplikt. Retten til carried interest berøres ikke av om én eller tre slutter.

Når det gjelder utbetaling fra forvalterselskapet til PG Holding Ltd og AS Norse Crown Company Ltd pekes det på at utbetalingen har rettslig grunnlag i eierskapet, og fordeles etter eierandel. Forvalterselskapet har ikke satt noe vilkår om arbeidsinnsats, og da kan det ikke foretas noen omklassifisering.

Hva gjelder utdeling videre fra PG Holding Ltd pekes det også her på at utbetalingen har rettslig grunnlag i eierskapet, og fordeles etter eierandel. Heller ikke PG Holding Ltd har satt noen vilkår om arbeidsinnsats, og er heller ikke betinget av slik arbeidsinnsats. I vår sak er det jo eiernes holdingsselskaper som eier PG Holding.

Det er prinsipalene som, sammen med Ferd, eier virksomheten. De eier da også restoverskuddet i virksomheten. Det er ikke behov for noen insensivordning, og i hvert fall ikke en som fordeler overskudd etter eierandel. Det er heller ingen av eierne som er gitt noen *særfordel* på grunn av arbeidsinnsats. Alle behandles likt. Det er fastsatt salgspålegg dersom en av prinsipalene slutter, og vedkommende får da beholde aksjer etter reglene som gjelder for dette.

Avtalen er inngått mellom prinsipalene, og den kan endres og sies opp. Ingen av dem har stilt avtalens bestemmelser som vilkår for utbetaling. Avtalen er etablert for å beskytte virksomheten, og for å beskytte den som vil eller må tre ut. Den dette gjelder får med seg verdiskapningen i eiertiden, sml. Kruse Smith-dommen.

Som nevnt var det ikke grunnlag for omklassifisering etter reglene som gjaldt før skattereformen. Og etter reformen er det ennå mindre grunnlag for omklassifisering. Med et mulig unntak for illojale tilfeller, må det sies at lovgiver ikke ønsket omklassifisering - selv ikke der omklassifisering ble anvendt før skattereformen. Lovgiver ønsket ikke bruk av et skjønnsbasert kildeprinsipp som en sikkerhetsventil, og selv ikke der dette kan innebære at skattytere kan unngå arbeidsgiveravgift. Det vises til Ot.prp.nr.92 (2004-2005) side 28 følgende.

Som ledd i skattereformen ble det innført en overgangsregel (overgangsregel E) hvoretter personlig eide aksjer, på visse vilkår, kunne overføres til et nystiftet investeringselskap uten beskatning. Det var denne muligheten saksøkerne benyttet seg av ved etablering av sine heleide holdingsselskaper. Saksøkerne driver en virksomhet basert på at det stadig skal opprettes nye fond. Ved hver slik etablering forventer investorene at prinsipalene skal gå inn med egne midler. Overskudd fra et fond vil derfor bli reinvestert i et nytt fond. Om overskuddet lønnsbeskattes, vil prinsipalene miste muligheten for slik reinvestering, noe som er det fundamentale grunnlaget for fortsatt drift. Å kreve at overskudd tas ut som utbytte til saksøkerne personlig er i strid med uttaksprinsippet i skattereformen.

Staten har gjort gjeldende at saken bare gjelder 60 % av carried interest. Til dette pekes det på at skattemyndighetene ikke kan se bort fra at Ferd er én av fire eiere. Prinsipalene får ingen særfordeler i forhold til Ferd når det gjelder fordeling av carried interest. Også Skatt øst har akseptert at dersom overskuddet utbetales på grunn av eierskap, er det ikke grunnlag for omklassifisering.

Staten synes å stille spørsmål ved selskapsstrukturen. Munthe ga i sin forklaring uttrykk for at selskapsstrukturen, som i sin helhet var på plass før skattereformen, er bransjestandard for Private Equity-selskaper, og foreslått av et engelsk firma. Valg av en slik struktur var nødvendig særlig av hensyn til utenlandske investorer, og det var derfor Fond II - med dertil hørende selskapsstruktur - ble opprettet. Det vises til framlagt litteratur om dette.

Bestemmelsene om når det skal svares tilleggsatt følger av ligningsloven § 4-1, § 10-2 nr. 1 og § 10-3 nr. 1. Når det gjelder tilleggsavgift, framgår reglene av folketrygdloven § 24-3. De samme vurderingstemaer gjelder. Det vises for øvrig til at tilleggsatt regnes som straff etter EMK artikkel 6, og at det etter artikkel 6 nr. 2 gjelder krav om klar sannsynlighetsovervekt i slike tilfeller. Det vises til Rt-2008-1409 (Sørum).

Spørsmålet om det er gitt ufullstendige opplysninger, som er det aktuelle alternativet i vår sak, beror på en vurdering av om skattyter hadde noen foranledning til å gi de aktuelle opplysningene, jf Gaard-dommen. Omklassifisering til lønnsinntekt var på dette tidspunkt ikke et tema og ble ikke nevnt av skattemyndighetene.

Prinsipalene ga ikke opplysninger om inntekt mottatt av deres holdingsselskaper fordi de ikke eide PG Holding direkte, og heller ikke hadde krav på eller mottatt utbytte selv. Heller ikke rådgiverselskapet gjorde dette ved innlevering av ligningen. Selskapet hadde ikke selv mottatt denne inntekten, og hadde heller ikke krav på det i henhold til avtaleverket.

Det anføres at saksøkerne har opptrådt lojalt. Det ble gitt omfattende opplysninger i særskilte vedlegg til selvangivelsene fra holdingsselskapene om det som ble oppfattet som det relevante spørsmål, og de tok selv initiativ til et første møte med skattemyndighetene. Her vises det til forklaringen fra advokat Willumsen.

Skatt øst mener prinsipalene burde opplyst om «insentivordningen». Men det forelå ingen insentivordning; prinsipalene eide virksomheten selv.

Det anføres subsidiært at det forelå unnskyldelige forhold, jf ligningsloven § 10-3 nr. 1. Det er betegnende at skattekontoret selv brukte 2,5 år fra første møte før det tok opp spørsmålet om lønnsbeskatning. Når Skatt øst argumenterer med at prinsipalene burde ha skjønnet at lønnsbeskatning var et tema på grunn av avgjørelsen i den første avgjørelsen om indre selskap, påpekes at det som da forelå bare var tingrettens dom, som neppe var kjent for andre enn skatteetaten og aktører i rådgivningsmiljøet.

Det vises for øvrig til mindretallets votum i Kruse Smith-dommen, som både har betydning for spørsmålet om skattyterne hadde foranledning til å ta opp spørsmålet, samt om det foreligger unnskyldelige forhold. Flertallet hadde ikke foranledning til å vurdere spørsmålet, da ligningene ble opphevet. Det vises også til finansdepartementets uttalelse 8.5.2012 om Unntak fra tilleggsatt ved unnskyldelige forhold. Denne innebar utvidet anvendelse av unnskyldningsgrunnene i ligningsloven § 10-3.

Saksøkerens påstand

På vegne av saksøkerne i sak nr. 12-184711, 12-184496, 184805 og 12-205708 nedlegges slik påstand:

1. Prinsipalt: Skattekontorets vedtak av 20. juni 2012 vedrørende saksøkers ligning for inntektsåret 2007 oppheves.

2. Subsidiært: Skattekontorets vedtak av 20. juni 2012 vedrørende saksøkers ligning for inntektsåret 2007 oppheves for så vidt gjelder tilleggsatt og tilleggsavgift.

3. Saksøkerne tilkjennes saksomkostninger.

Saksøktes påstandsgrunnlag

Saken gjelder klassifikasjon og tilordning av carried interest. Det er enighet mellom partene om at det foreligger en virksomhetsinntekt, som skal beskattes i Norge. Spørsmålet er om denne inntekten skal tilordnes General Partner eller rådgiverselskapet. Andre muligheter foreligger ikke. Dersom inntekten tilordnes General Partner skal inntekten ikke lønnsbeskattes på saksøkernes hånd, og vedtakene skal oppheves. Men etter statens syn må det være riktig å tilordne inntekten til rådgiverselskapet. På grunn av den nære sammenhengen mellom utbetaling av carried interest og saksøkernes arbeidsinnsats, må det dernest være riktig å klassifisere inntekten som lønnsinntekt på saksøkernes hånd. Staten vil presisere at vedtakene ikke innebærer noe angrep på den valgte selskapsstruktur. Denne legges til grunn. Staten aksepterer imidlertid ikke den bruk som ble gjort av selskapsstrukturen.

Skatteloven gir i § 5-10, § 5-20 og § 5-30 uttrykk for tilknytningskrav for de ulike inntektskategorier arbeid, kapital og virksomhet. Det må foretas en konkret vurdering av faktum i saken, og dette må holdes opp mot rettspraksis. Og etter statens syn gir rettspraksis, vurdert opp mot faktum i saken, tilstrekkelige holdepunkter for at carried interest må klassifiseres som lønnsinntekt for saksøkerne. Saksøkerne har vist til en rekke dommer, og er av motsatt oppfatning. Men saksøkernes argumentasjon er i for stor grad preget av at de har trukket fram enkeltelementer i dommene.

Dersom inntekten først klassifiseres som lønnsinntekt, må denne nødvendigvis tilordnes saksøkerne personlig, jf Gaard-dommen avsnitt 75.

Spørsmålet om virksomhetsinntekten skal tilordnes General Partner eller rådgiverselskapet må løses etter en faktisk vurdering av hvor i selskapsstrukturen virksomheten som begrunner suksesshonoraret rent faktisk utøves. Det vises til Rt-2001-1049. Høyesterett sluttet seg øverst side 7 til det rettslige utgangspunkt lagmannsretten tok da den fant det avgjørende hvilken av aktørene som innenfor omsetningskjeden representerte de mest sentrale og betydningsfulle innsatsfaktorer og funksjoner i det omsetningsleddet inntektene refererte seg til.

Etter statens syn er det dekkende å si at carried interest i Private Equity-bransjen brukes som et insentiv rettet mot nøkkelmedarbeidere av særlig betydning for fondenes utvikling. Slike fond - og også det i vår sak - er kjennetegnet av passive investorer som har overlatt all drift og alle beslutning til andre, en General partner med ubetydelig kapital, uten innskudd i fondet og uten daglig virksomhet. En fondsforvalter - rådgiverselskapet i vår sak - utfører nær sagt alt arbeid. Det er også et kjennetegn at midlene kanaliseres til et overordnet holdingsselskap uten daglig virksomhet. Et slikt opplegg synes utarbeidet for å klassifisere inntekten som kapitalinntekt, som i Norge er fritatt for skatt etter fritaksmodellen.

Saksøkerne var nøkkelpersoner og presentert som dette i innbydelsen til investorene. De var navngitt i fondsavtalen, og var behørig presentert med relevant bakgrunn og erfaring.

Saksøkerne forpliktet seg til å anvende all sin tid for rådgiverselskapet, der de også var ansatt som «ledende ansatt». Rådgiverselskapet erklærte seg bundet av fondsavtalen. Ulike virkninger var i avtaleverket knyttet til at en eller flere av saksøkerne trakk seg fra rådgiverselskapet. Ansettelse i selskapet var videre et vilkår for å eie aksjer i PG Holding Ltd, og derved også retten til andel av carried interest. Dette følger av aksjonæravtalen i PG Holding Ltd. Elementer i aksjonæravtalen for dette selskapet var en selskapsfremmed kobling. Den samlede effekt av avtaleverket var kraftige incentiver for at saksøkerne skulle fortsette som arbeidstakere i rådgiverselskapet.

Investorenes begrunnelse for å avstå carried interest var ikke at fondet som motytelse skaffet et styre i en General Partner på Jersey. En uavhengig General Partner, eid av interesser uten tilknytning til Herkules, ville ikke hatt muligheter for å oppnå carried interest. Heller ikke Herkules ville, basert på den samme forutsetning, vært interessert i at en fremmed General Partner skulle motta slike inntekter. Prinsippet om armlengdes avstand tilsier dette. Svaret på at dette likevel ble gjort, ligger i hele avtaleverket. Det var samme avtaleverk i Herkules som i General Partner, og dette var synbart for investorene. Carried interest var en ytelse rettet mot bestemte personer.

I 2007 kom det inn i GMT Capital As en fjerde eier via eget holdingsselskap. Dette selskapet fikk ingen andel i carried interest. I stedet skulle carried interest fordeles til prinsipalene, som var de som arbeidet med fondet i rådgiverselskapet. Denne skjevdelingen viser klart at det ikke dreide seg om kapitalutbytte. Staten viser også til at avtrappingsregelen for prinsipalene gir uttrykk for en skjevdeling i forhold til eierskap i GMT Capital AS og rådgiverselskapet. Skatt øst foretok en riktig vurdering av dette i ligningsvedtaket for Munthe på side 22 øverst.

I forbindelse med etablering av Fond II i 2006 kom det inn en eller flere ansatte med eierandel i en ny General Partner II, som også fikk andel av carried interest gjennom et nytt selskap PG Holding II Ltd. Dette viser at de ledende ansatte og deleiere av rådgiverselskapet benyttet sin posisjon i General Partner til å fordele carried interest til ansatte som arbeidet for Fond II, hvilket understreker betydningen av arbeidsinnsatsen som en avgjørende faktor for avlønningen. Disse nye eiere fikk imidlertid ikke del i carried interest for Fond I. Verdien som tilfløt den enkelte ansatte må etter dette regnes som en bonus, og et incentiv for å skape maksimale verdier for investorene. Ligningen av saksøkerne samsvarer med avgjørelsen fra Förvaltningsrätten i Stockholm av 6.12.2012.

Saksøkerne anfører at lønnsbeskatning av saksøkerne er en form for «tvangslønn» i strid med formålet bak skattereformen i 2004. Dette er staten ikke enig i. Reformen innebar ingen endring av gjeldende rett hva gjelder adgangen til å foreta en riktig skatterettslig bedømmelse av en inntekt, og lønnsbeskatningen i denne saken står heller ikke i noe anstrengt forhold til skattereformen. Reformen innebar ingen endring av skattelovens bestemmelser om de forskjellige inntektskategoriene eller de grunnleggende prinsippene som klassifikasjon og tilordning. Hensikten var å redusere behovet for å vurdere klassifikasjonsspørsmål. Det vises til teori om dette. Å tillate at det som i realiteten er lønn tas ut som skattefritt utbytte etter fritaksmetoden ville vært en utvidelse av metodens anvendelsesområde. Overgangsregel E er derfor ikke relevant

i vår sak. Den skulle sikre at kapitalinntekt blir omfattet av fritaksmetoden for å unngå forskjellsbehandling mellom direkte og indirekte aksjonærer.

Det er etter dette statens syn at carried interest må klassifiseres som lønnsinntekt og tilordnes saksøkerne personlig. Skattedirektoratets uttalelser i 2009 og 2013 medfører ikke noen annen løsning. Skattedirektoratet har gjennom uttalelsene gitt tilsagn om ikke å praktisere gjeldende rett i de tilfeller der forutsetningen fra skattereformen av 2004 er tilstede. En bærende begrunnelse er at det samlede skattestrykket blir det samme om det tas ut lønn eller utbytte. Men dette er ikke tilfelle i vår sak. Skattedirektoratets uttalelse 6.6.2013 gjelder når den aktive eieren er direkte aksjonær i det selskapet vedkommende er ansatt i. Men når vedkommende bare er indirekte eier, gjelder de vanlige regler om tilordning og klassifikasjon. Det er uttrykkelig sagt at valgfriheten ikke gjelder sistnevnte situasjon, noe som begrunnes med ønsket om å motvirke uønskede tilpasninger. I en situasjon der skattedirektoratet gir uttalelser om ikke å praktisere gjeldende rett, kan disse i hvert fall ikke påberopes utover de rammene skattedirektoratet selv har satt for uttalelsene. Det har på ingen måte vært intensjonen bak skattereformen eller skattedirektoratets uttalelser at lønn skal kunne tas ut skattefritt ved å klassifisere lønnen som utbytte, og legge den i et holdingsselskap.

Reglene om tilleggsatt følger av ligningsloven § 10-2 jf kap. 4, og for tilleggsavgift av folketrygdloven § 24-3. Det er de samme vurderingene som må foretas etter begge regelsett. Etter rettspraksis kan det oppstilles en del utgangspunkter: Opplysningsplikten påhviler skattyter, og det er ikke tilstrekkelig at det er gitt opplysninger i andre subjekters selvangivelser. En skattyter må gi alle opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt. Opplysninger må også gis der den skatterettslige løsningen kan være uklar, jf Rt-2009-813 (Gaard/Tveit). Ved vurderingen skal det legges vekt på at opplysningsplikten praktiseres strengt.

Tilleggsavgift og tilleggsatt regnes som straff etter EMK. Men i denne saken er det ingen bevisvil av betydning for spørsmålet om det er gitt ufullstendige opplysninger.

Basert på den rettspraksis som foreligger, er det statens oppfatning at saksøkerne har gitt ufullstendige opplysninger i sine selvangivelser for 2007. Det er ikke opplyst om koblingen mellom utbetaling av carried interest og saksøkernes arbeid for fondet gjennom rådgiverselskapet. Saksøkerne burde ha skjønt at dette var opplysninger av betydning for ligningen.

I ligningsloven § 10-3 er det gitt en bestemmelse om at tilleggsatt ikke fastsettes når det blant annet foreligger unnskyldelige forhold. Unntaket har en begrenset rekkevidde, og staten kan ikke se at denne bestemmelsen kan få anvendelse. Avgjørelsen i Rt-2000-758 (Kruse Smith) er ikke sammenlignbar med forholdene i vår sak.

Saksøktes påstand

På vegne av saksøkte i sak nr. 12-184711, 12-184496, 184805 og 12-205708 nedlegges slik påstand:

Prinsipalt

1. Staten v/Skatt øst frifinnes.

Subsidiært

2. Ligningen av Herkules Capital I AS oppheves. Ved ny ligning tilordnes Herkules Capital I AS carried interest som virksomhetsinntekt.

3. Staten v/Skatt øst tilkjennes saksomkostninger.

Rettens vurdering

Saken reiser tilordningsspørsmål i to relasjoner. For det første oppstår spørsmålet om overskuddet fra fondet - i skattemessig sammenheng - skal tilordnes rådgiverselskapet (Herkules Capital I AS) som virksomhetsinntekt. Dersom dette spørsmålet må besvares bekreftende, vil et neste spørsmål være om overskuddet må omklassifiseres til lønn for prinsipalene. Besvares også dette spørsmålet bekreftende, kan det ikke være tvilsomt at lønnen må tilordnes prinsipalene.

Retten ser først på det først nevnte tilordningsspørsmål. Skatteloven har ikke særskilte bestemmelser om hvilket skattesubjekt som skal beskattes for en bestemt inntekt. Utgangspunktet er som Zimmer skriver i Lærebok i skatterett 2005 side 105: «Det subjekt som etter det underliggende forhold (privatretslig, trygderettslig osv) er den berettigede, skal tilordnes inntekten.» I nærværende sak var dette forvalterselskapet. Dette er imidlertid ikke uten videre avgjørende. Forvalterselskapet bestod av et styre med fem medlemmer, men uten andre ansatte. Det var styret som besluttet hvilke selskaper fondet skulle investere i, viktige strategiske beslutninger om utvikling av selskapene og realisasjon av selskapene etter hvert. I seg selv var dette viktig nok, men styret var avhengig av råd og forslag fra prinsipalene og andre ansatte i rådgiverselskapet, og det var her tyngdepunktet i verdiskapningen lå.

Høyesterett tok i Rt-2001-1049 (A/A Trading) stilling til tilordning der flere aktører leverte en samlet ytelse. Lagmannsretten fant det bevist at «Virksomhetens omfang og de funksjoner A Trading utøvet i omsetningen representerte en meget betydelig arbeidsinnsats som ikke stod i rimelig forhold til den godtgjørelse fra Romit (en annen aktør) som A Trading regnskapsførte i ...». Høyesterett måtte legge denne bevisvurdering til grunn, og kom etter en samlet vurdering til at inntekten skulle tilordnes A Trading. Høyesterett sluttet seg til lagmannsrettens generelle syn på tilordningsproblematikken: «De avgjørende kriterier for hvem som var virksomhetsutøver, er hvilken av aktørene innenfor omsetningskjeden som representerte de mest sentrale og betydningsfulle innsatsfaktorer og funksjoner i det omsetningsleddet som inntektene refererte seg til, og som også organiserte oppgjøret mellom ...»

På tilsvarende måte finner retten at det er rådgiverselskapet som hadde nesten alt arbeidet med å finne porteføljeselskaper, utvikle disse for tilslutt å realisere eierandeler, selv om det var forvalterselskapet som formelt tok beslutningene. Det var i dette selskapet verdiskapningen reelt lå. Zimmer uttrykker i en kommentar til dommen i Skatterett 2002 nr. 4: «I et fritt marked er det rimelig å legge til grunn at de som utøver funksjoner, skal ha vederlag for det. Vurderingen synes her ganske nær beslektet med armlengdevurderinger.» Retten finner det høyst usannsynlig at eierne av rådgiverselskapet - i et fritt marked - ville ha akseptert å gjøre alt arbeid med oppbygging av fondet for et honorar på 2 % av komitert kapital. Retten har etter dette kommet til

at det er rådgiverselskapet (Herkules Capital I AS) som etter sktl. § 5-1 første ledd må tilordnes inntekten fra fondet.

Et neste spørsmål er om inntekten må omklassifiseres til lønn for prinsipalene, med dertil hørende plikt for selskapet Herkules Capital I AS til å betale arbeidsgiveravgift, eller om riktig klassifikasjon vil være virksomhetsinntekt, slik saksøkerne hevder. Nærmere bestemt vil spørsmålet være om utbyttet fra fondet må regnes som fordel vunnet ved arbeid etter sktl. § 5-10 eller ved virksomhet etter § 5-30.

Bestemmelsene som her er nevnt gir ikke særlig veiledning for den nærmere grensdragning mellom virksomhetsinntekt og arbeids- eller lønnsinntekt. Begge parter har trukket fram en del - og delvis de samme - dommer om denne grensdragningen. Avgjørelsen i Rt-1994-1064 (Bye) er en av disse dommene. Der hadde skattyter for konsulentoppdrag stiftet et aksjeselskap med seg selv og sin kone som aksjonærer. Spørsmålet var om selskapets kontrakt med en medkontrahent måtte regnes som næringsvirksomhet for dette selskap, eller om det var lønnsinntekt for skattyter. Høyesterett pekte på at det i seg selv ikke var avgjørende at skattyters selskap var formell avtalepart i forhold til medkontrahenten, men skattelovgivningens aksept av slike enmanns aksjeselskaper måtte føre til at et slikt formelt forhold langt på vei «.. må legges til grunn ved ligningen.» Dette var imidlertid ikke avgjørende for Høyesterett, som foretok en grundig vurdering av en rekke andre forhold. Etter en helhetsvurdering fant retten at avtaleforholdet ikke hadde karakter av et ansettelsesforhold for skattyteren. Skattekontoret mente i vedtaket at dommen ikke har betydning, da virksomheten i vår sak drives av Herkules Capital I AS og ikke av saksøkernes holdingsselskaper. Skattekontorets syn her er formelt. Når inntekten er tilordnet saksøkerne som lønn, må vel også de momenter Høyesterett peker på ha tilsvarende betydning i vår sak, selv om saksøkerne bare er indirekte eiere i rådgiverselskapet.

Det er også vist til Rt-2000-758 (Kruse Smith), som gjaldt spørsmålet om ansattes gevinst ved kjøp av aksjer i selskapet de var ansatt i måtte regnes som vederlag for arbeid eller kapitalinntekt. Høyesterett pekte på at plikt til å selge aksjene ved fratreden ikke kunne være tilstrekkelig grunn til å se gevinsten som arbeidsinntekt. En tilsvarende plikt gjelder i vår sak. Også i Rt-2000-1739 pekte Høyesterett på at aksjegevinst i arbeidsforhold vanligvis ikke skal beskattes som arbeidsinntekt, og det selv om ansettelsen var en viktig forutsetning for aksjonærbesittelsen. Etter en nærmere, konkret og grundig vurdering av avtalevilkårene fant imidlertid Høyesterett at gevinsten måtte regnes som arbeidsinntekt.

To dommer om beskatning av stille deltakere i indre selskap er også trukket fram. I Rt-2010-527 (Boston Consulting) ble utbetalt del av utbytte fra selskapet til de stille deltakerne beskattet som arbeidsinntekt, og ikke som næringsinntekt. Høyesterett foretok en konkret og reell vurdering av faktum i saken og fant at deltakernes selvangivelser ikke kunne legges til grunn.

Staten mener det avgjørende ved klassifikasjonsspørsmålet er om det foreligger en så nær sammenheng mellom utbetalingen av carried interest og saksøkernes arbeid, at det er naturlig å anse carried interest for å være en fordel vunnet ved arbeid. Saksøkerne har på sin side framhevet at aksjeinntekt skattlegges som inntekt vunnet ved kapital. Det er vist til Zimmer: Lærebok i skatterett, 6. utgave side 52 der det pekes på at de privatrettslige transaksjonsmønstre som skattyter har valgt å gå inn i, skal legges til grunn ved den skatterettslige bedømmelsen. Om skattyter har valgt å stifte et aksjeselskap og drive virksomhet gjennom dette, skal dette som et

utgangspunkt også legges til grunn skatterettslig. Saksøkerne mener at unntak fra dette krever «kvalifisert tilknytning mellom fordel (aksjeinntekt) og arbeidsinnsats.» Formuleringen er hentet fra vedtakene side 18 som skattekontorets oppsummering av Høyesteretts syn i dommene Rt-2000-1739 (Pre Finans) og Rt-2003-504 (Lundgaard).

Partene synes ikke uenige om faktum, men de er grunnleggende uenige om hvordan de økonomiske realiteter og formelle strukturer i avtaleverket skal bedømmes skatterettslig.

Problemstillingen i denne sak er særegen. Skattekontoret opplyser i vedtakene side 16 at honorarstruktur og avtaleverk i denne bransjen ikke tidligere har vært kjent for ligningsmyndighetene, og det er heller ikke opplyst hvordan andre norske Private Equity-selskaper har vært lignet.

I bokettersynsrapporten for Munthes holdingsselskap av 28.2.2011 er det gitt en kortfattet framstilling av bransjen som også saksøkerne er enig i. Her sies det blant annet:

«Struktur og avtaleverk som ble valgt er anerkjent i det internasjonale Private Equity-markedet og er brukt også i norske Private Equity-selskaper. Det utbetales årlig 2 % honorar til forvalterselskapet for rådgivning og oppfølging av fondet og deres porteføljeselskaper. I tillegg beregnes det et suksesshonorar, såkalt «carried interest» som her tilfaller General Partner (GP I/II). Slik inntekt tilfaller normalt forvalterselskap og hovedsponsor.

Carried interest er en andel av meravkastning utover investorenes innskutte kapital som er avhengig av verdiutviklingen i porteføljeselskapene. Det er inngått separate avtaler mellom fondet og forvalterselskapet om tjenester, og en avtale mellom fondet og GP-selskapene som er beslutende organ for fondet. (Rådgiverselskapet er konsekvent betegnet som forvalterselskapet i vedtakene - rettens kommentar).

Den del av inntekten som er avhengig av verdiutviklingen er ikke beregnet på grunnlag av egen investert kapital, men ut fra avkastningen til øvrige investorers meravkastning på kapital. Den skiller seg av den grunn vesentlig fra hva eksterne investorer kan forvente av overskudd i forhold til investert kapital.»

Retten er enig med Skatt øst i at det er flere momenter i saken som trekker i retning av at inntekten bør klassifiseres som lønn. Her er først å nevne at prinsipalene hadde ansettelsesavtaler i rådgiverselskapet, der de også var «ledende ansatte». Videre var det i memorandumet viet plass for bred omtale av prinsipalene, med relevant bakgrunn og erfaring. Etter rettens oppfatning kan det ikke legges stor vekt på dette siste. Det er formodentlig ikke uvanlig at kreditorer og investorer legger vekt på dyktigheten til et selskaps ledende personer, når det skal besluttes om det skal settes inn midler der.

Det framgår også av memorandumet, samt av aksjonæravtalene i GMT Capital AS og PG Holding Ltd, at prinsipalene ville være aktive deltakere i rådgiverselskapet. Rådgiverselskapet var forpliktet av selskapsavtalen. Det følger videre av avtaleverket at ansettelse i rådgiverselskapet var et vilkår for å eie aksjer i PG Holding Ltd.

I GMT Capital AS kom det i 2007 inn en fjerde eier via eget holdingsselskap. Men denne eieren fikk ingen eierandel i PG Holding Ltd. Og i forbindelse med Fond II, kom det i 2006 inn flere ansatte i rådgiverselskapet som fikk en mindre eierandel i et nytt PG Holding II. Dette viser at prinsipalene la stor vekt på å beholde dyktige medarbeidere gjennom å la også disse få del i carried interest. Som påpekt av Skatt øst lå det kraftige incentiver i avtaleverket for at prinsipalene skulle fortsette som arbeidstakere i rådgiverselskapet.

Retten har imidlertid kommet til at momentene som trekker i retning av at det her dreide seg om virksomhet må veie tyngre ved en samlet vurdering. Eierstrukturen ble etablert som en «hyllevare» med basis på Jersey etter råd fra et engelsk firma. Prinsipalene sammen med Ferd hadde betydelige investeringer ved dette, særlig knyttet til kapitalisering av rådgiverselskapet. Selv om inntekten carried interest, for skatteformål, er tilordnet rådgiverselskapet, må det også ha betydning at prinsipalene gikk inn med 15 millioner i fondet. Utbytte fra denne investeringen er lignet som kapitalinntekt, men investeringen understreker likevel preget av virksomhet. Det kan heller ikke være riktig å se helt bort fra at prinsipalene, som flertallsaksjonærer i forvalterselskapet, var fullt ut ansvarlige for fondets forpliktelser og gjeld sammen med Ferd. I forhold til investorene var riktignok ansvaret begrenset til grovt uaktsomme handlinger m.v, men potensielt kunne det her ligge et stort tapspotensiale. Store investeringer og ansvarsbestemmelser i forhold til andre aktører i en virksomhet, er ikke vanlig i lønnsforhold.

Skatt øst har trukket fram bindingene i avtaleverket mellom ansettelsesforholdet og retten til å sitte med aksjer i PG Holding Ltd. Retten er enig i at dette er et moment, men peker på at etter Rt-2000-758 (Kruse Smith), kan dette ikke være avgjørende. Heller ikke dommene om indre selskaper i Rt-2009-105 (Enskilda) eller Rt-2010-527 (Boston Consulting) gir synderlig veiledning for vår sak. I førstnevnte sak ble overskuddet likt fordelt mellom hovedmannen og de stille deltakere basert på avtalt og variabelt kapitalinnskudd. Utbyttet til de stille deltakere ble likevel regnet som lønnsinntekt, men da begrunnet i hovedmannens dominerende funksjon og rolle i virksomheten. Slik er ikke forholdene i vår sak, og det er heller ikke naturlig å sammenligne prinsipalene med stille deltakere. Det var jo de som eide virksomheten.

Virksomheten hadde lokaler i Oslo, og allerede i 2007 hadde selskapet til sammen 16 ansatte. Selskapet har vokst, og har i dag omtrent 30 ansatte. Det har utvilsomt en tilstrekkelig lang tidshorisont til at det tilfredsstiller virksomhetskriteriet. Hvert fond har en tidshorisont på 12 år, og det er hittil etablert tre fond, mens et fjerde er planlagt. Zimmer skriver i Lærebok i skatterett (2009) side 152 at «... den som driver typisk virksomhet med ansatte, driftsmidler, en rekke oppdragsgivere osv, kan utvilsomt drive sin virksomhet i (heleid) aksjeselskaps form og kreve inntekten tilordnet selskapet ved ligningen.»

Skatt øst har argumentert med at det ved vurderingen av det skatterettslige spørsmål om klassifikasjon, må foretas en samlet vurdering på bakgrunn av hele selskapsstrukturen. Dette er retten enig i men da kan det ikke, som Skatt øst mener, ses bort fra Ferd's eierandel i rådgiver- og forvalterselskapene. Avtaleverket bygger på at carried interest fordeles til prinsipalene og Ferd i henhold til deres eierbrøk, hvilket er typisk for eierutbytte. Det er i avtaleverket ikke fastsatt noen særfordeler for prinsipalene fordi de i tillegg til å være eiere også er viktige medarbeidere i rådgiverselskapet. Det virker også fremmed å karakterisere en samlet inntekt på over 300 millioner for ett ligningsår som lønn. Det har større likhet med et ekstraordinært stort utbytte som fordeles til eierne av virksomheten. Det er formodentlig heller ikke vanlig at en lønnstaker må

tilbakebetale utbetalt lønn, slik det følger av selskapsavtalen mellom fondet og forvalterselskapet. Der er det vedtatt en «claw back»-bestemmelse som innebærer at overskudd må tilbakebetales fondet dersom senere inntjening er under et visst nivå.

Retten har kommet til at carried interest skal tilordnes rådgiverselskapet Herkules Capital I AS, men at det ikke er grunnlag for å omklassifisere dette som lønn for prinsipalene. Etter rettens oppfatning har beløpet sterkere preg av å være virksomhetsinntekt enn lønnsinntekt. En slik løsning vil også være bedre tilpasset det som synes å være en bærende forretningsidé i virksomheten: Det skal over tid etableres nye fond, og investorgruppen i slike fond vil kreve at prinsipalene selv går inn med egne midler. Om overskuddet lønnsbeskattes, vil prinsipalene miste muligheten for å reinvestere overskuddet i nye fond, eller denne muligheten vil bli sterkt begrenset.

Under hovedforhandlingen oppstod det spørsmål om hvordan rettens slutning bør utformes, avhengig av det ene eller andre resultat. At vedtakene for prinsipalene må oppheves er på det rene, men spørsmålet er hvordan slutningen skal utformes i forhold til Herkules Capital I AS. I vedtaket heter det innledningsvis at «Saken gjelder fastsettelse av arbeidsgiveravgift for Herkules Capital I AS for inntektsåret 2007». I vedtaket tas det klart standpunkt til at carried interest må tilordnes selskapet som virksomhetsinntekt, men dette har ikke eksplisitt kommet til uttrykk i slutningen. Her heter det: «Ligningen for inntektsåret 2007 endres slik at arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget for Herkules Capital I AS økes med kr 310 966 061». Deretter fastslås tilleggsavgiften. Premissene i vedtaket om tilordning av carried interest til dette selskapet blir på denne måte en slags premiss for fastsettelse av arbeidsgiveravgiften, men Skatt øst sin rettslige oppfatning av tilordningsspørsmålet er klar nok.

Om retten har forstått selskapet rett, mener dette at selskapet ikke er ilignet skatt, og da kan retten heller ikke behandle spørsmålet. Retten har bare kompetanse til å overprøve skattevedtak, men skattevedtaket omhandler ikke skattlegging av selskapet. Ved skatte- ligning av selskapet kan det blant annet oppstå spørsmål om fordeling av virksomhetsinntekten mellom rådgiverselskapet og forvalterselskapet, men dette spørsmålet er ikke vurdert, og selskapet har ikke hatt foranledning til å kommentere spørsmålet. Dessuten påpekes det at rådgiverselskapet også har Ferd som eier, og dette selskapet har heller ikke fått anledning til å kommentere spørsmålet, som også vil ha økonomiske konsekvenser for Ferd.

Skatt øst hevder at selskapets innvendinger nå ikke har vært trukket fram av selskapet i stevningen, selv om det var klart nok for dette at skattemyndighetene mente carried interest måtte tilordnes rådgiverselskapet som virksomhetsinntekt. Internprising og mulig fordeling av inntekten mellom Herkules Capital AS og forvalterselskapet har ikke vært trukket inn i saken før under avslutning av hovedforhandlingen. Dessuten hevdes det at forvalterselskapet uansett ikke har noen funksjon eller noe ansvar, og det er ikke naturlig å splitte inntekten. Skatt øst mener det mest korrekte vil være å oppheve vedtaket, og i slutningen gi uttrykk for at carried interest tilordnes selskapet.

Retten mener at Skatt øst sitt syn har de beste grunner for seg. I vedtaket ble det tatt uttrykkelig stilling til skattespørsmålet ved at carried interest ble tilordnet selskapet, og dette var klart synbart for selskapet. At Ferd eventuelt ikke har vært trukket inn må være en sak mellom selskapet og Ferd. Det bør også framgå at selskapet ved ny ligning ikke skal betale tilleggsavgift. Retten har

ikke funnet grunn til å opprettholde denne. Selv om selskapet er tilordnet overskuddet som virksomhetsinntekt, har det vunnet fram i spørsmålet om arbeidsgiveravgift, som var hovedspørsmålet i saken.

Sakskostnadene

Hver av saksøkerne har krav på å få vurdert sakskostnadsspørsmålet særskilt, jf tvl. § 20-6 første ledd.

De tre personlige saksøkere har vunnet saken fullt ut, og skal ha dekket sine sakskostnader, jf tvl. § 20-2 første ledd. Selskapet har vunnet fram i spørsmålet om arbeidsgiveravgift og tilleggsavgift, men har tapt i spørsmålet om tilordning av virksomhetsinntekt. I forhold til selskapet er saken dels vunnet og dels tapt. Sakskostninger vil da ikke bli tilkjent. Unntaket i tvl. § 20-3 kommer ikke til anvendelse.

Saksøkerne har nedlagt påstand om å bli tilkjent kr 363 972,62 hver. I tillegg kommer en andel av rettsgebyret kr 12 040 på hver av dem, samlet kr 366 982,62. Skatt øst har ikke framsatt innvendinger til beløpene størrelse, som etter tvl. § 20-5 legges til grunn. Ingen av partene har krav på fradrag for merverdiavgift.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist. Grunnen er sakens kompleksitet og andre arbeidsoppgaver.

Domsslutning:

1. Skattekontorets vedtak av 20. juni 2012 vedrørende ligningen av Gert W. Munthe for inntektsåret 2007 oppheves.

1.1 I sakskostnader betaler Skatt øst til Gert W. Munthe 366.982 - trehundreogseksogsekstusennihundreogåttito - kroner innen 2 - to - uker etter dommens forkynnelse.

2. Skattekontorets vedtak av 20. juni 2012 vedrørende ligningen av Sverre Morten Blix for inntektsåret 2007 oppheves.

2.1 I sakskostnader betaler Skatt øst til Sverre Morten Blix 366.982 - trehundreogseksogsekstusennihundreogåttito - kroner innen 2 - to - uker etter dommens forkynnelse.

3. Skattekontorets vedtak av 20. juni 2012 vedrørende ligningen av Tore Rynning-Nielsen for inntektsåret 2007 oppheves.

3.1 I sakskostnader betaler Skatt øst til Tore Rynning-Nielsen 366.982 - trehundreogseksogsekstusennihundreogåttito - kroner innen 2 - to - uker etter dommens forkynnelse.

4. Skattekontorets vedtak av 20. juni 2012 vedrørende ligning av Herkules Capital I AS for ligningsåret 2007 oppheves. Ved ny ligning legges til grunn at selskapet tilordnes et beløp kr 310.966.061 som virksomhetsinntekt. Tilleggsavgift ilegges ikke.

4.1 Sakskostnader tilkjennes ikke.

SKN 14-030 Mellomregningskonto, omklassifisering. Tilleggsskatt.

Lovstoff: Skatteloven § 5-2 og § 5-10. Ligningsloven § 8-1 og § 10-5. Folketrygdloven § 24-3.

Oslo tingrett: Dom av 11. februar 2014, sak nr.: 13-048527TVI-OTIR/07

Dommer: Dommerfullmektig Torunn Hardeland.

Parter: X Kontraktor AS og A (for disse: advokat Øyvind Kilstad) mot Staten v/Skatt Øst (advokat Arne Haavind).

Sammendrag: Spørsmål om saldo på mellomregningskonto (lån) kunne omklassifiseres til lønn. Spørsmål om utbyttebeskatning, bevisavskjæring, tilleggsskatt, tilleggsavgift og om skjerpet tilleggsskatt. Tingretten fant at beløpet på mellomregningskontoen ikke skulle anses som et lån. Det forelå momenter i saken som både talte for og i mot at det forelå et reelt låneforhold, men det manglet skriftlig låneavtale, og retten la til grunn at det da bare er i unntakstilfeller at et låneforhold skal anses å være reelt. Retten fant ikke at de andre momentene i saken samlet sett tilsa at det likevel forelå et lån. Vedtaket ble likevel opphevet så langt det gjaldt skjerpet tilleggsskatt.

Saken gjelder gyldigheten av to vedtak fattet av Skatteklagenemnda den 13. september 2012 for henholdsvis X Kontraktor AS og A.

Fremstilling av saken

Saksøker nr 2, A (heretter benevnt «A»), er daglig leder og styreleder i selskapet X Kontraktor AS (heretter benevnt «X»), saksøker nr 1. A eier i tillegg 51 % av aksjene i X. De resterende 49 % av aksjene i selskapet eies av As ektefelle. Selskapet ble registrert i foretaksregisteret den 9. mai 2006 og driver sin virksomhet innen bygg- og oppussingstjenester, herunder oppføring av bygninger. A arbeider i 50 % stilling i X. A har i tillegg et aksjeselskap i Polen, 4J Spolka Z Z.O (heretter benevnt «4J»), hvor han er styreleder, ansatt og aksjonær. I tillegg har han et

enkeltpersonforetak registrert i Polen, og gjennom dette selskapet tar han konsulentoppdrag, der han blant annet gir kurs og opplæring til ansatte i X og 4J.

Etter varsel av 2. november 2009 ble det den 25. november 2009 avholdt bokettersyn hos X relatert til inntektsåret 2008. Bokettersynet ble holdt hos Visma Services Norge AS (heretter benevnt «Visma»), som er Xs tidligere regnskapsfører. Dette resulterte i en bokettersynsrapport fra Arbeidsgiverkontrollen Øvre Romerike datert 16. desember 2009. Det fremgikk av regnskapet for X i 2008 at A hadde en mellomregningskonto i X, konto 1381 benevnt «*Fordringer på A*». På denne kontoen var det bokført 1 593 769 kroner per 31. desember 2008. Beløpet var i Xs årsregnskap og næringsoppgave for 2008 behandlet som lån til daglig leder. Det fremgikk videre av regnskapsnote og revisors beretning at lånet var ulovlig i henhold til aksjelovens regler. Xs årsregnskap for 2008 ble levert inn via Altinn den 5. november 2009, og Xs selvangivelse og næringsoppgave for 2008 ble levert inn den 6. november 2009.

Konto 1381 var i november 2008 bokført med over 6,5 millioner kroner, og kontoen er belastet typiske driftskostnader som lønnsutbetalinger, kjøp av materialer, annonser, arbeidsklær m.v. Det kan synes som om kontoen er ført som en generell driftskonto. A har gjennom hele prosessen hevdet at beløpet på mellomregningskontoen er fiktivt og altfor høyt. Han har erkjent å ha noen private uttak som har økt saldoen på kontoen, men hevder at dette dreier seg om svært små summer i forhold til summen som er tema i denne saken. Retten legger til grunn As forklaring om at han først ble kjent med at Visma førte regnskapet på denne måten etter at Arbeidsgiverkontrollen hadde varslet bokettersyn.

Det oppstod en konflikt mellom X og Visma, og høsten 2009 ble Nibe Regnskap AS (heretter benevnt «Nibe») engasjert som ny regnskapsfører. Nibe skulle føre oktober og november 2009, samt gjøre årsavslutningen. Konto 1381 var per 31. oktober 2009 bokført med 3 444 543,72 kroner. Nibe oppdaget at det var bokført poster som relaterte seg til selskapet 4J i Polen over denne kontoen, og det viste seg at postene tilknyttet dette selskapet stod som åpne poster selv om de i realiteten var betalt. Resultatet av at de bekreftet betalte postene ble lukket, var at beløpet på mellomregningskontoen ble nedjustert til 757 523,72 kroner. Dette beløpet ble overført til ny mellomregningskonto 1370 og benevnt «*Lån til eier*».

A inngikk en avtale om rammelån på 1 000 000 kroner med X den 9. februar 2010. Av avtalen fremgår det følgende:

1. «*Lånet*

Låntakeren kan, i samsvar med de vilkår og betingelser som følger av denne Avtalen, låne maksimalt NOK [1 000 000] («Lånet») fra Utlåneren.

2. *Renter*

Lånet skal tillegges en styringsrente tilsvarende styringsrenten fastsatt av Finansdepartementet, som på tidspunktet for avtaleinngåelsen er på 2 % og som vil øke til 2,25 % i perioden mars til april 2010.

3. *Tilbakebetaling*

Låntakeren kan tilbakebetale lånet i sin helhet når som helst i tiden fra utbetaling og frem til og med forfallsdagen. Intet beløp skal være utestående etter forfallsdagen.

4. *Bortfall*

I tillegg til ethvert tilfelle som gir Utlåneren rett til å heve avtalen og innkreve ethvert utestående beløp etter norsk rett, skal Lånet, inkludert påløpte renter, forfalle i sin helhet senest 31. desember 2012.

5. *Sikkerhet*

Som sikkerhet for Lånet skal Låntakeren etablere pant i sin faste eiendom med adresse ---veien 30, 0000 X (gnr 00 bnr 00 i Nannestad kommune).»

Pant i As bolig ble tinglyst den 12. mars 2010.

Retten legger til grunn som sannsynliggjort at beløpet på mellomregningskonto 1370 i sin helhet ble innfridd av A i løpet av 2011. Dette ble gjort på en sammensatt måte blant annet ved at fakturaer fra As konsulenttenester ble kreditert kontoen. Det samme gjaldt inntekter fra utleie av As eiendom til ansatte og inntekter fra utleie av biler. I tillegg har både A og hans kone avstått fra lønn de hadde krav på som har gått til kreditering av kontoen, og det ble i tillegg foretatt noen skrankeinnskudd slik at beløpet på mellomregningskontoen ved utløpet av 2011 var i 0.

Skattekontoret varslet endring av ligningen for 2008 for A og X i brev av 15. november 2011. Bakgrunnen var at skattekontoret mente at beløpet på mellomregningskontoen per 31. desember 2008 ikke var å anse som et reelt lån, men at beløpet skulle omklassifiseres til lønn for A. Den ligningsmessige konsekvensen for A var forhøyet inntekt, og for X forhøyet arbeidsgiveravgiftsgrunnlag.

Skattekontoret fattet vedtak for begge saksøkte den 18. mai 2012. I vedtaket for A ble hans alminnelige inntekt forhøyet fra 124 785 kroner med 1 575 059 kroner til 1 699 844 kroner. Personinntekt (lønn) ble forhøyet fra 212 957 kroner med 1 593 769 kroner til 1 806 726 kroner. Han ble ilagt tilleggsskatt med 30 % og skjerpet tilleggsskatt med 15 %. I vedtaket for X ble arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget forhøyet med 1 593 769 kroner. Tilleggsavgift ble ilagt med 30 % og skjerpet tilleggsavgift ble ilagt med 15 %. Saksøkerne påklaget vedtakene den 12. juni 2012 og anførte at mellomregningskontoen må anses som et reelt låneforhold mellom X og A og at skattekontorets vedtak som en følge av dette må oppheves. I klagen er det ikke tatt stilling til valget om beløpet skal vurderes som lønn eller utbytte på subsidiært grunnlag. Skattekontorets innstilling til Skatteklagenemnda ble ikke kommentert av saksøkerne.

Skatteklagenemnda fattet vedtak i sakene den 13. september 2012. Vedtakene ble vedlagt oversendelsesbrev av 14. september 2012. Saksøkerne har under hovedforhandlingen og i sin påstand vist til vedtak av 14. september 2012. Siden det er åpenbart at det dreier seg om vedtakene av 13. september 2012 har retten videre i dommen omtalt vedtakene som vedtak av 13. september 2012 til tross for saksøkernes opprinnelige henvisning. I vedtaket for A ble endringen av ligningen med 1 593 769 kroner og ileggelse av 30 % ordinær tilleggsskatt fastholdt. I tillegg ble skjerpet tilleggsskatt skjerpet ytterligere, og ilagt med 30 %. I vedtaket for X ble det forhøyede arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget med 1 593 769 kroner og tilleggsavgift på 30 % fastholdt. I tillegg ble skjerpet tilleggsavgift skjerpet ytterligere og ilagt med 30 %.

A og X tok ut søksmål mot Staten ved Skatt Øst den 13. mars 2013 med påstand om at vedtakene av 13. september 2012 oppheves og at saksøkerne tilkjennes sakskostnader. Skatt Øst tok til motmæle i tilsvar av 3. mai 2013, med påstand om frifinnelse og at saksøkte tilkjennes sakskostnader. Hovedforhandling ble holdt i Oslo tinghus den 13. og 14. januar 2014. Saksøkerne møtte med sin prosessfullmektig advokat Øyvind Kilstad. Advokat Arne Haavind var prosessfullmektig for saksøkte. A ga partsforklaring på vegne av seg selv og X, og retten mottok for øvrig slik bevisføring som fremgår av rettsboken.

Saksøkerens påstandsgrunnlag i hovedtrekk

Prinsipalt - beløpet på mellomregningskontoen skal anses å være et lån

Vedtakene fattet av Skatteklagenemnda for A og X er fattet i strid med ligningsmyndighetenes klassifikasjonsadgang i ligningsloven § 8-1, og vedtakene er ugyldige.

Retten må legge det mest sannsynlige faktum til grunn. De bevisvurderinger som er lagt til grunn i vedtakene kan overprøves fullt ut av retten. Det mest sannsynlige faktum er at mellomværende mellom A og X var et reelt mellomværende, og ikke penger A har tatt ut og brukt privat, slik at det kan klassifiseres som lønn. All den tid mellomværende anses å være et reelt mellomværende/lån, må både vedtaket som går på forhøyet inntektsgrunnlag for A og vedtaket som går på forhøyet arbeidsgiveravgift for X oppheves.

Retten må foreta en bred og konkret helhetsvurdering der ingen momenter er avgjørende alene, men momentene må ses i sammenheng. I denne saken er det inngått en låneavtale mellom X og A, og det er tinglyst sikkerhet for lånet i As bolig. Lånet ble innfridd i sin helhet i 2011, innenfor rammene av den inngåtte låneavtalen. A hadde en plikt til å tilbakebetale mellomværendet. A har videre mottatt regelmessig lønn fra X. Lønnen har vært i henhold til hans arbeidskontrakt og stått i forhold til hans arbeidsinnsats i selskapet, og man er derfor utenfor kjerneområdet til omklassifiseringsadgangen, jf også Hjeltnes-dommen (RG-2009-1248). Konsekvensen av dette er at grunnlaget for omklassifisering skjerpes, og det må litt mer til enn vanlig. Videre hadde A økonomisk mulighet til å tilbakebetale mellomværendet med andre midler enn selskapets midler. Han hadde lønn fra andre selskap og kunne eksempelvis tatt opp lån basert på inntekt eller solgt huset sitt.

Mye av grunnen til at beløpet på mellomregningskontoen var så høyt, var at Visma som regnskapsfører hadde en rekke feilføringer i regnskapet for 2008. Det ble avdekket at fakturaer tilknyttet søsterselskapet 4J var ført over mellomregningskontoen i 2009, og det må legges til grunn at denne feilen også kan ha skjedd året før. Videre var fakturaer utstedt i zloty ført i kroner i regnskapet uten at beløpet var endret, noe som gjør at den kostnadsførte verdien var mer enn halvert i forhold til realiteten. Som eksempel på dette vises det til faktura pålydende 150 000 zloty bokført som 150 000 kroner, inntatt i bilag 16 og 17 til stevningen. Fakturaen må anses å være et bevis som supplerer tidligere anført faktum. Det vises i den forbindelse til bokettersynsrapporten punkt 4.1. som viser at dette var en del av Skatteklagenemndas beslutningsgrunnlag.

A var ikke klar over det høye beløpet på mellomregningskontoen og var heller ikke klar over at kontoen var ført på denne måten før det ble holdt bokettersyn i X. A har hele veien hevdet at beløpet er fiktivt og altfor høyt. Da dette ble oppdaget, tok han imidlertid ansvar for å rydde opp etter Vismas feilføringer og inngikk en rammeavtale med X. Dette gjorde han til tross for at han visste at beløpet var feil. Det er ikke avgjørende at avtalen ble formalisert etter at uttakene var gjort, den ble formalisert med en gang forholdet ble oppdaget. Det var ikke aktuelt at A skulle motta lønn utover ansettelsesavtalen.

Retten må legge til grunn at Skattekontoret innledet en skattesak først da de varslet endring av ligningene for A og X i brev av 15. november 2011. På dette tidspunktet var forholdet ryddet opp i; låneavtale var inngått, sikkerhet stillet, og mesteparten av beløpet på mellomregningskontoen var nedbetalt.

At lånet ble innfridd i etterkant av bokettersynet kan ikke ha innvirkning på forholdet. Hele lånet er nedbetalt ved motregning av ulik art. Det har formodningen mot seg at A ville tilbakebetale lånet dersom dette ikke var reelt. Da ville det vært billigere å beskatte lønnen.

Det anføres at beløpet på mellomregningskontoen var et reelt mellomværende, og at det ikke er grunnlag for omklassifisering av beløpet til lønn med de konsekvenser det medfører for X og A. På bakgrunn av dette er det heller ikke grunnlag for ileggelse av tilleggsskatt/tilleggsavgift eller skjerp til tilleggsskatt/tilleggsavgift for saksøkerne.

Subsidiært - beløpet på mellomregningskontoen må omklassifiseres til utbytte

Det anføres subsidiært at dersom retten kommer til at lånet ikke var reelt, må mellomværendet anses å være utbytte for A. Konsekvensene av dette blir at beløpet ikke er arbeidsgiveravgiftspliktig for X og må oppheves. Videre må vedtaket for A oppheves og endres slik at det blir i tråd med skattereglene for utbytte.

A hadde lønn i selskapet, og mellomværende kan ikke anses å være knyttet til hans ansettelsesforhold, men til hans aksjonærpost. Vederlagsfrie utdelinger fra et aksjeselskap til en aksjonær er å anse som utbytte, jf skatteloven § 10-11 annet ledd. I følge lignings-ABC kan ansatt aksjonær og selskapet selv velge å karakterisere utdelingen som utbytte, noe A og X velger i dette tilfellet. A mottok lønn fra X, og en økning av lønnen på nærmere 1,6 millioner kroner for en 50 % stilling, står ikke i forhold til hans arbeidsinnsats i selskapet.

Omklassifisering fra lån til lønn kan kun foretas i den grad retten finner at A har oppnådd en fordel gjennom lånet, jf skatteloven § 5-1, jf § 5-10. I dette tilfellet har ikke A oppnådd noen fordel, dette har tvert i mot vært ualminnelig kostbart for ham.

Skjerp til tilleggsskatt og skjerp til leggsavgift

Dersom retten finner at mellomværendet skal anses å være lønn og ikke et lån, er det ingen innsigelser fra saksøkerne til ileggelse av henholdsvis tilleggsskatt og tilleggssavgift.

Vilkårene for ileggelse av skjerp til tilleggsskatt for A og skjerp til leggsavgift for X er imidlertid ikke oppfylt. Saksøkerne har i dette tilfellet ikke opptrådt forsettlig eller grovt uaktsomt, som

kreves etter ligningsloven § 10-5. For dette foreligger et skjerpet beviskrav likt det strafferettslige beviskravet; retten må finne det bevist utover enhver rimelig tvil at saksøkerne har opptrådt forsettlig eller grovt uaktsomt både når det gjelder objektive og subjektive forhold.

Saksøkerne visste i dette tilfellet ikke om beløpet på mellomregningskontoen og hvordan denne var ført før etter bokettersynet, og hadde derfor ikke mulighet til å innberette dette på et tidligere tidspunkt. Det viste seg at Visma hadde utført slett arbeid og gjort en rekke feilføringer som fører til at beløpet er feil. Det anføres at det foreligger rimelig tvil om de subjektive vilkårene er oppfylt for A og X, og skjerpet tilleggsskatt for A og skjerpet tilleggsavgift for X kan derfor ikke ilegges.

Saksøkerens påstand

X Kontraktor AS

1) Prinsipalt:

Skatteklagenemndas vedtak av 13. september 2012 for X Kontraktor AS oppheves.

2) Subsidiært:

Skjerpet tilleggsavgift tillegges ikke.

3) I alle tilfeller:

X Kontraktor AS tilkjennes saksomkostninger.

A

1) Prinsipalt:

Skatteklagenemndas vedtak av 13. september 2012 for A oppheves.

2) Subsidiært:

Skatteklagenemndas vedtak av 13. september 2012 oppheves og mellomregningen omklassifiseres til utbytte.

3) Uansett:

Skjerpet tilleggsskatt ilegges ikke.

4) I alle tilfeller:

A tilkjennes saksomkostninger.

Saksøktes påstandsgrunnlag i hovedtrekk

Når det gjelder domstolenes prøvingsadgang må prøvingen baseres på de faktiske opplysninger som forelå for vedtaksorganet på vedtakstidspunktet. Spørsmålet er om vedtaket var forsvarlig ut fra bevissituasjonen på vedtakstidspunktet.

Klassifiseringsspørsmålet

Når det gjelder klassifiseringsspørsmålet har skatteklagenemnda med hjemmel i ligningsloven § 8-1 sammenholdt med skatteloven § 5-1 og § 5-10 korrekt omklassifisert mellomværende mellom A og X på 1 593 769 kroner fra lån til lønn. Beløpet skal anses som skattepliktig lønn på As hånd og arbeidsavgiftspliktig ytelse på Xs hånd.

Beløpet på mellomregningskontoen er udokumentert. Beløpet var ikke et reelt lån. Uttakene/beløpene som er ført på mellomregningskontoen skjedde før låneavtalen kom i stand. Det klare utgangspunkt er at låneavtalen må være i stand før eller senest samtidig med uttaket. Låneavtalen kom her i stand etter bokettersynet var varslet. Det er ingen opplysninger i As selvangivelse for 2008 eller 2009 som skulle tilsi at han hadde et lån i X. A har ikke kunnet dokumentere at uttaket har medgått til dekning av utlegg for selskapet og heller ikke at uttaket er lån.

Faktum i saken har likhetstrekk med Vrybloed-saken i Rt-1998-383, og det må ses hen til de vurderinger som der er gjort.

En eventuell tilbakebetaling av beløpet i 2009-2011 er ikke avgjørende for spørsmålet om mellomværende skal klassifiseres som lån eller lønn pr utgangen av 2008.

Den omklassifiseringen som er gjort av skattemyndighetene er fullt ut forsvarlig ut fra de opplysningene som forelå på vedtakstidspunktet, og det er riktig å klassifisere beløpet på mellomregningskontoen som lønn. Vedtakene av 13. september 2012 er gyldige og staten ved skatt øst må derfor frifinnes.

Saksøkerne har fremlagt en faktura pålydende 150 000 zloty som i følge saksøker feilaktig er kostnadsført for lavt. Dette beviset må avskjæres. Den anførte valutafeilen er uten betydning for det spørsmålet retten skal prøve - altså om saldoen på mellomregningskontoen skal anses som lån eller lønn. Dersom dette viser seg å være en feil i vedtaket, vil ligningen likevel kunne bli stadfestet til tross for feilen, fordi feilen kunne og burde vært opplyst under lignings- og klagebehandlingen.

Spørsmålet vedrørende omklassifisering til lønn versus utbytte

Skatteklagenemnda har korrekt lagt til grunn at beløpet på mellomregningskontoen skulle omklassifiseres til lønn og ikke utbytte. Saksøkerne har ikke tatt stilling til valget mellom lønn og utbytte, og ligningsmyndighetene har da foretatt en selvstendig vurdering som fremgår av Skattekontorets vedtak av 18. mai 2012. Saksøkerne har ikke tatt stilling til dette under klagebehandlingen selv om det er påpekt i nevnte vedtak, men anfører dette først for tingretten. Dette er for sent. Saksøkerne hadde en klar oppfordring til å ta stilling til dette tidligere. Vedtakene kan på bakgrunn av dette ikke anses å være beheftet med feil som fører til ugyldighet.

Skjerpet tilleggsskatt og tilleggsavgift

A har ikke oppgitt korrekte opplysninger om lønnen han har mottatt fra X, og det foreligger klar sannsynlighetsovervekt for at han har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger. Opplysningssvikten har - eller kunne ført til - skattemessige fordeler og tilleggsskatt skal derfor ilegges, jf ligningsloven § 10-2. Satsen er 30 %, jf ligningsloven § 10-4 nr 1.

Videre er det i denne saken bevist utover rimelig tvil at A har handlet grovt uaktsomt, hvor forsett ikke kan utelukkes når han har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige

opplysninger. Det vises til Skatteklagenemndas vedtak der det fremgår at de faktiske forhold er bevist utover enhver rimelig tvil. Videre tilsier en rekke momenter at det subjektive skyldkravet også er oppfylt; blant annet at A ikke har søkt å ordne opp i forholdet til tross for at det var uoversiktlige økonomiske forhold og det har ikke vært en reell tilbakebetalingsplikt på fordringen fra 2008. At forholdet først ble oppdaget ved kontroll er et skjerpene moment i skyldvurderingen. Videre måtte A forstå at ved å unnlate å oppgi fordringen som lønn for 2008 ville han oppnå en skattemessig fordel. Vilklårene for å ilegge skjerpet tilleggsskatt for A med inntil ytterligere 30 % er derfor oppfylt, jf ligningsloven § 10-5. Retten har ikke adgang til å overprøve proportsatsen som er fastsatt av skattemyndighetene.

X har på sin side ikke rapportert inn beløpet på 1 593 769 som lønn i årsoppgaven for 2008. Dette har eller kunne ha medført en avgiftsfordel for X, jf ligningsloven § 10-2, jf folketrygdloven § 24-3 tredje ledd og vilklårene for å ilegge tilleggsavgift er oppfylt. Satsen er 30 %, jf ligningsloven § 10-4 nr 1.

Det er videre bevist utover rimelig tvil at X har handlet grovt uaktsomt, hvor forsett ikke kan utelukkes når selskapet har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger. Det vises til Skatteklagenemndas vedtak der det fremgår at de faktiske forhold er bevist utover enhver rimelig tvil. Arbeidsgiver har betalt ut midler over en mellomregningskonto uten at de formelle kravene til et reelt lån var til stede. At forholdet først ble oppdaget ved kontroll er et skjerpene moment i skyldvurderingen. Videre måtte X forstå at ved å unnlate å oppgi fordringen som lønn for 2008 ville selskapet oppnå en avgiftsmessig fordel. Vilklårene for å ilegge skjerpet tilleggsavgift for X med inntil ytterligere 30 % er derfor oppfylt, jf ligningsloven § 10-5, jf folketrygdloven § 24-3 tredje ledd.

Saksøktens påstand

Staten v/Skatt øst frifinnes og tilkjennes sakskostnader.

Rettens vurdering

Innledning

Retten vil i det følgende vurdere om det hefter ugyldighet ved noen del av skatteklagenemndas to vedtak av 13. september 2012. Retten må ta stilling til om det foreligger en eller flere feil ved skatteklagenemndas vedtak som medfører at vedtakene er ugyldige. Det er på det rene at retten i sin prøving av de aktuelle forvaltningsvedtakene har full prøvelsesrett. Dersom retten finner at det foreligger en eller flere slike feil, utløser dette en plikt for skattemyndighetene til å vurdere det spørsmålet som den aktuelle feilen knytter seg til på nytt.

Når det gjelder bevisvurderingen, følger det av ligningsloven § 8-1 nr. 1 at:

«Ligningsmyndighetene avgjør hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn for ligningen av den enkelte skattyter etter en prøving av de opplysninger han har gitt, og de øvrige opplysninger som foreligger. Hvis ligningsmyndighetene finner at skattyterens oppgaver er uriktige eller ufullstendige, kan de endre, utelate eller tilføye poster. De kan også endre skjønsmessige beløp som skattyteren har ført opp, når de finner grunn til det». En tilsvarende hjemmel finnes i

folketrygdloven § 24-3 med videre henvisninger for fastsettelse av arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget. Prøvingen skjer etter en fri bevisbedømmelse av de opplysninger som skattyter har gitt og de øvrige opplysninger som foreligger. Det er det som etter en samlet vurdering fremstår som mest sannsynlig riktige, som skal legges til grunn, jf. Rt-2009-813 punkt 53. Dette er ikke omtvistet. Skattyter har i utgangspunktet bevisbyrden, jf. Ot.prp.nr.29 (1978-1979), side 100: *«Etter skattelovens system har skattyteren bevisbyrden for riktigheten av de poster som er ført opp i selvangivelsen og øvrige ligningsoppgaver og har mulighet for å kunne gi forklaring når det oppstår tvil om oppgavene er riktige. Når denne forklaring er gitt, vil forholdet være gjenstand for en fri bevisbedømmelse og vurdering fra ligningsmyndighetens side, dvs. at de må legge til grunn det faktiske forhold som de etter en samlet vurdering anser som det sannsynlig riktige».*

Hovedspørsmålet i saken er om det bak uttakene på As mellomregningskonto, ført som konto 1381, forelå et reelt lån, som A var forpliktet til å tilbakebetale til X. Dersom retten kommer til at beløpet skal anses å være et reelt lån, vil dette medføre at både vedtaket for A og vedtaket for X er beheftet med feil som fører til ugyldighet. Dersom retten kommer til at beløpet kan omklassifiseres, oppstår spørsmålet om beløpet i stedet for lønn skal klassifiseres som utbytte. Dersom retten kommer til at Skatteklagenemnda korrekt har klassifisert beløpet som lønn, er partene enige om at saksøkerne kan ilegges henholdsvis tilleggsatt og tilleggsavgift. Det oppstår imidlertid spørsmål om det er grunnlag for ileggelse av skjerpert tilleggsatt for A og skjerpert tilleggsavgift for X. Dette er knyttet opp mot As og Xs subjektive handlinger, og på dette punkt må i så fall vedtakene vurderes hver for seg.

Skatteklagenemndas adgang til å omklassifisere beløpet på mellomregningskontoen

Det er på det rene at A hadde en mellomregningskonto 1381 i X der det ved utgangen av 2008 var ført 1 593 769 kroner. Hvorvidt beløpets størrelse er reelt eller ikke er omtvistet. Retten finner grunn til å si noe om hvordan kontoen synes å ha vært ført innledningsvis.

På mellomregningskontoen er det ført anslagsvis over 1 000 poster/uttak i løpet av 2008. Mange av postene er markert som *«uttak»*. Disse har gjerne vært beløp i størrelsesorden 20 000 kr, 50 000 kr, 100 000 kr, 200 000 kr og opp i 400 000 kr per uttak. Uttakene har økt saldoen på mellomregningskontoen. A og B, som er ansatt i X, har begge forklart at bakgrunnen for de store kontantuttakene i hovedsak var at de ansatte fikk utbetalt lønnen sin kontant. Majoriteten av de ansatte var polske statsborgere som på dette tidspunktet ikke hadde bankkonto i Norge. Videre hadde ikke X direkteavtale med byggevarhusene, og de ansatte fikk derfor med seg kontanter når de skulle handle byggematerialer til prosjektene de arbeidet på. Retten finner det etter bevisføringen sannsynliggjort at store deler av uttakene er gått til lønn til de ansatte, kjøp av materialer, arbeidsklær etc, og kontoen *«Fordringer på J»* synes i realiteten å ha blitt ført som en generell driftskonto for selskapet. Når A eller andre som har mottatt kontanter fra uttakene har levert underbilag for driftsrelaterte kostnader, har beløpene på mellomregningskontoen blitt redusert tilsvarende. Dersom det hadde blitt levert underbilag på alle uttakene enten i form av (fortrinnsvis innberettet) lønnsutbetalinger, kvitteringer for materialkostnader e.l., ville kontoen ideelt sett gått i 0. Dette var imidlertid ikke tilfellet i denne saken. Slik retten vurderer det, kan dette enten bety at det ikke er levert underbilag for alle driftsrelaterte kostnader (eller de er levert for sent), deler av uttakene på kontoen er gått til privat bruk, eller det kan ha vært feilføringer i regnskapet som noen tenkelige scenarier. Når det gjelder det sistnevnte legger retten til grunn at det overfor ligningsmyndighetene er full identifikasjon mellom X og hans kontraktsmedhjelper, i

dette tilfellet Visma. All den tid det skulle være begått feil av regnskapsfører, vil ikke feilen fritta X for ansvar. Det er ikke til å komme utenom, uavhengig av hva som var årsaken til det, at mellomregningskontoen var 1 593 769 kroner i pluss per 31. desember 2008.

Hvorvidt dette beløpet skal anses å være lån eller om det kan omklassifiseres til lønn eller utbytte, må avgjøres i lys av rettspraksis og ligningspraksis. Begge parter har vist til rettspraksis på området, der saksøkerne i første rekke har pekt på at saken har likhetstrekk med Hjeltnes-dommen i RG-2009-1248, mens saksøkte mener at vurderingene inntatt i Vrybloed-dommen i Rt-1998-383 må legges til grunn i herværende sak. Videre har begge parter vist til lignings-ABC 2012/2013. Denne er noe mer detaljert vedrørende spørsmålet om lån fra arbeidsgiver enn tidligere utgaver, men det synes å være enighet mellom partene om at det som fremgår av utgaven for 2012/2013 er uttrykk for hvordan ligningspraksis har vært, og at momentene som fremgår der kan benyttes også i denne saken selv om dette forholdet ligger tilbake i tid.

Retten legger til grunn at et av de mest sentrale bevismomentene er hvorvidt det foreligger låneavtale eller annen skriftlig dokumentasjon for kravet. Om dette uttaler Høyesterett i Vrybloed-dommen (Rt-1998-383) på side 392:

«Et låneforhold må etter min mening normalt kunne etterspores ved at det før ligningsmyndighetene reiser spørsmål om grunnlaget for uttaket, foreligger en skriftlig låneavtale eller annen dokumentasjon om lånet, herunder særlig om den som har mottatt utbetaling personlig hefter for beløpet og når tilbakebetaling skal finne sted. Den skriftlige dokumentasjonen er særlig viktig i de tilfelle aksjonær, styremedlem og daglig leder er nærstående, og en av de nærstående er enestyre og daglig leder.»

Det fremgår videre av lignings-ABC 2012/2013 side 816 vedrørende «Lån fra arbeidsgiver/eget selskap»:

«5 Nærmere om grensen mellom lån og andre ytelser

5.1 Generelt

For at en utbetaling skal kunne anses som lån i skattemessig sammenheng, må utbetalingen ha skjedd på grunnlag av en reell låneavtale. Utbetaling fra arbeidsgiver/eget selskap betegnet som lån, vil ikke være et reelt lån dersom det ikke skal tilbakebetales. Om det foreligger låneforhold, må som utgangspunkt vurderes ut fra situasjonen da det angivelige låneforholdet ble etablert og det angivelige lånebeløpet ble utbetalt.

For at det skal anses å foreligge en reell låneavtale på dette tidspunktet, må det i det minste være avtalt eller forutsatt:

- hvem som er forpliktet
- lånebeløpets størrelse
- rentebetingelser
- tilbakebetalingsbetingelser.

Skattyter og eventuelt selskapet må fremskaffe det faktiske grunnlaget og sannsynliggjøre at utbetalingen bygger på en låneavtale. Ligningsmyndighetene skal legge til grunn det faktum som er mest sannsynlig, jf lignl. § 8-1.

Er det ikke inngått noen låneavtale (skriftlig eller muntlig) i forbindelse med utbetalingen, kan utbetalingen ikke anses som lån. Hvis den angivelige låneavtalen ikke er inngått skriftlig og det heller ikke finnes annen skriftlig dokumentasjon som skriver seg fra tiden før ligningsmyndighetene iverksatte kontrolltiltak eller tok opp spørsmålet, må det som utgangspunkt legges til grunn at det ikke foreligger noe låneforhold.

Selv om det ikke er fremlagt noen skriftlig låneavtale, kan øvrig dokumentasjon og partenes opptreden unntaksvis tilsi at en likevel står overfor et reelt låneforhold. Det må i slike tilfeller bl.a. legges vekt på om

- utbetalingen er behandlet som lån i selskapets regnskaper og i låntakerens selvangivelse
- det fremstår som rimelig klart hva den angivelige låneavtalen går ut på
- det angivelige lånet er kortsiktig, for eksempel ved at det er betalt renter og /eller avdrag
- låntakeren har eller vil få økonomisk evne til å betale tilbake lånet
- det angivelige lånet er lovlig etter aksjelovens bestemmelser.

Selv om det fremlegges en skriftlig låneavtale, kan det foreligge forhold som tilsier at det ikke foreligger noe reelt låneforhold, enten at det fra først av ikke har foreligget noen låneavtale, eller at etterfølgende forhold har medført at en mulig tilbakebetalingsplikt er falt bort. Bl.a kan følgende forhold gi indikasjon på at det ikke foreligger noe reelt lån:

- Utbetalingen er ikke behandlet som lån i selskapets regnskaper.
- Det er ikke protokollert noe om lånet i noen styreprotokoll.
- Låneavtalen er uklar og ufullstendig, for eksempel mht. lånebeløp og tilbakebetalingsplikt.
- Låneavtalen er ikke etterlevd, for eksempel ved at det ikke er betalt renter og/eller avdrag.
- Lånebeløpet har økt utover opprinnelig avtalt lånebeløp/låneramme uten at det foreligger ny/endret låneavtale.
- Privat forbruk dekkes ved å øke gjelden i stedet for å ta ut utbytte/lønn.
- Gjelden har økt så mye at skattyteren ikke har reell mulighet til å betale tilbake lånet.
- Lånet er ulovlig etter selskapslovgivningen og det er ikke ordnet opp i forholdet etter at aksjonæren og selskapet ble kjent med at det var ulovlig.»

Retten legger til grunn at de ovenfor nevnte momenter i all hovedsak oppsummerer hvordan spørsmålet om omklassifisering fra lån til lønn eller utbytte behandles og avgjøres etter ligningspraksis. Momentene kan imidlertid ikke anses å være uttømmende, da det må foretas en bred helhetsvurdering.

Uttakene fra Xs konto som det her er tale om skriver seg fra 2008. Det synes å være enighet mellom partene om at det på tidspunktet for uttakene fra selskapets konto i 2008 ikke fantes en skriftlig låneavtale. Skriftlig låneavtale mellom X som utlåner og A som låntaker ble først inngått 9. februar 2010. I denne låneavtalen er det avtalt både hvem som er forpliktet, lånebeløpets størrelse, rentebetingelser og tilbakebetalingsbetingelser, og den oppfyller klart vilkårene til en dokumentert låneavtale. A har forklart at han først fikk kunnskap om at mellomregningskontoen var ført som en generell driftskonto i forbindelse med bokettersynet som ble avholdt. Med en gang han fikk kunnskap om dette, og fikk rede på hvor stort beløp det dreide seg om, ble det gjort tiltak for «å rydde opp» i forholdet. Revisor ville ikke godkjenne årsregnskapet uten at det var inngått en skriftlig låneavtale og stilt tilstrekkelig sikkerhet for lånet. Til tross for at A mente

beløpet var altfor høyt, inngikk han en rammeavtale med X i det henseende å rydde opp. Saksøkte har forklart at dette var bakgrunnen for at de opprettet låneavtalen, og at dette ble gjort uavhengig av at myndighetene hadde avholdt bokettersyn i selskapet. Retten anser dette faktum sannsynliggjort.

Skattekontoret varslet endring av ligningene for A og X i brev av 15. november 2011. På dette tidspunktet var låneavtale inngått, sikkerhet stillet, og mesteparten av beløpet på mellomregningskontoen nedbetalt. Saksøkerne har anført at dette medfører at forholdet ble ryddet opp i før ligningsmyndighetene «*innledet en ligningssak.*» Retten ser at A og X har vært raske til å ordne opp i forholdet da de ble klar over dette, men finner ikke at anførselen kan føre frem. Det legges til grunn at den skriftlige dokumentasjonen, her i form av en låneavtale, må være på plass før ligningsmyndighetene i det hele tatt iverksatte kontrolltiltak eller tok opp spørsmålet om uttakene. At ligningsmyndighetene ikke har avgjort om de ønsker å forfølge saken eller ikke, kan i denne sammenheng ikke være avgjørende, da det i rapporten etter bokettersynet datert 16. desember 2009 punkt 13 er foreslått at Xs fordring på 1 593 769 kroner legges til inntekten for A. Retten legger etter dette til grunn at det i forkant av at ligningsmyndighetene innledet en ligningssak ikke var inngått en skriftlig låneavtale mellom X og A. Dette er et sterkt argument for at mellomværende mellom X og A ikke var et reelt lån.

Når det gjelder saksøkernes anførsel om at A har nedbetalt lånet innenfor rammene av låneavtalen, legger retten til grunn at disse innbetalingene må tillegges begrenset med vekt med tanke på at de er gjort etter at ligningsmyndighetene tok opp saken. Det vises til HØ-2007-39771 der det fremgår at «*Innbetalinger som foretas etter at ligningsmyndighetene har tatt opp saken må tillegges svært begrenset vekt, fordi det i så fall lett vil kunne medføre tilpasninger til regelverket. Situasjonen kunne vært en annen dersom skattyter uoppfordret, før ligningsmyndighetene tok opp saken foretok tilbakebetaling. Skattyter vil da lettere, også uten dokumentasjon, få medhold i at anførselen er reell.*»

Retten går så over til å vurdere om øvrig dokumentasjon og partenes opptreden kan tilsi at man til tross for manglende skriftlig låneavtale står ovenfor et reelt låneforhold.

Selvangivelse, næringsoppgave og årsregnskap for X for 2008 ble innlevert få dager etter at selskapet hadde fått varsel om bokettersyn. Retten finner det sannsynliggjort ut fra forklaringene til A og Bente Nibe Harbakk at beløpene ville blitt innrapportert på samme måte uavhengig av varslet kontroll, og retten legger dette til grunn. I næringsoppgaven for X for 2008 er det innrapportert 1 593 769 kroner som fordringer på eiere/styremedlemmer o.l. Videre fremgår det av revisors bemerkninger for 2008 at daglig leder hadde et ulovlig lån i selskapet på 1 593 769 per 31. desember 2008. Det fremgår videre av Xs årsregnskap for 2008 at det i balansen er ført 1 593 769 kroner under «andre fordringer» med henvisning i fotnote til at daglig leder har en gjeld til selskapet på kr 1 593 769 og at renter er beregnet med 0. At disse opplysningene fremkommer i Xs næringsoppgave og årsregnskap taler i og for seg for at det forelå et reelt låneforhold. Det er imidlertid i næringsoppgaven for dette året krysset av for nei på spørsmålet om X i 2008 har ytt lån til aksjonær, noe som taler mot at det var et reelt låneforhold mellom X og A. Det legges for øvrig til grunn at de saksøkte ordnet opp i forholdet ved å inngå låneavtale med sikkerhet i As bolig kort tid etter de ble kjent med at det angivelige lånet var ulovlig.

Det er på det rene at det ikke forelå opplysninger om mellomværendet mellom A og X i selvangivelsen til A for 2008. Først i As selvangivelse for 2010 er det ført opp et beløp som gjeld til X på 931 756 kroner. Retten tillegger dette mindre vekt, da det først kom i stand etter ligningssak var innledet. Lønns- og trekkoppgaven for A for 2008 er ikke fremlagt i saken. Det er heller ikke fremlagt styreprotokoller der det er protokollert noe om lån mellom X og A forut for uttakene, og det må antas at dette ikke finnes sett hen til As forklaring om at han ikke var klar over beløpet før det ble foretatt bokettersyn.

Retten legger til grunn at det angivelige lånet var kortsiktig, med tanke på at den er ført på en mellomregningskonto hvor det skjer en løpende avregning, noe som taler for at det dreide seg om et låneforhold. I dette henseende pekes det på at hoveddelen av posteringene på fordringskontoen var driftsrelaterte.

Retten legger videre til grunn at A hadde økonomisk mulighet til å tilbakebetale mellomværendet. Han har dokumentert å få lønn på over 450 000 kroner gjennom selskapet 4J og det anses sannsynliggjort at han kunne inngått en låneavtale basert på inntekt, og han har selv forklart at han ellers kunne solgt huset han eier for å frigjøre kapital. Dette momentet trekker i følge rettspraksis i retning av at det dreide seg om et reelt låneforhold.

For retten fremstår det imidlertid ikke som rimelig klart hva en angivelig låneavtale gikk ut på forut for uttakene, verken med tanke på lånebeløpets størrelse, rentebetingelser eller tilbakebetalingsbetingelser. Låneavtalen datert 9. februar 2010 oppfylder disse kravene og er etterlevd, men dette tillegges som nevnt begrenset vekt da denne ble inngått lenge etter uttakene fant sted og etter at forholdet var tatt opp av ligningsmyndighetene. Ut fra den bevisførsel som har vært, finner ikke retten tilstrekkelige holdepunkter for at nedbetaling av beløpet på mellomregningskontoen som ikke kan dokumenteres med driftsrelaterte kostnader var ment å være der fra starten.

Det foreligger momenter i saken som både taler for og i mot at det forelå et reelt låneforhold mellom A og X i 2008. I tilfeller der det ikke foreligger noen låneavtale mellom partene i forkant av uttakene er det slik retten ser det kun i unntakstilfeller et låneforhold skal anses å ha vært reelt. Ut fra en bred helhetsvurdering basert på de ovennevnte momenter er retten kommet til at det ikke foreligger et slikt unntakstilfelle her, og vurderer det dit hen at Skatteklagenemnda i sine vedtak korrekt har lagt til grunn at beløpet på mellomregningskontoen ikke skal anses å være et lån mellom X og A.

Spørsmål om bevisavskjæring

Slik retten ser det knytter det seg en del usikkerhet til hvor stort beløpet på mellomregningskontoen per 31. desember 2008 egentlig skulle være. På fordringskontoen/mellomregningskontoen er det ført en kombinasjon av driftsrelaterte uttak og kostnader på den ene siden og beløp som er gått til A privat på den annen. Retten finner det sannsynliggjort at det i 2009 var ført fakturaer som knytter seg til selskapet 4J over mellomregningskontoen, og at en rekke poster da stod åpne til tross for at disse skulle vært lukket. Etter rettens vurdering er det ikke utenkelig at dette også kan ha skjedd i 2008. Dette tillegges ikke vekt av noen betydning, men det pekes på at dette er et usikkerhetsmoment.

Saksøkerne har dokumenter en faktura pålydende 150 000 zloty som i følge saksøker feilaktig er kostnadsført med 150 000 NOK, noe som har ført til at beløpet på mellomregningskontoen på grunn av valutaforskjellen skulle vært ca 150 000 kroner lavere. Saksøkte har anført at dette beviset må avskjæres fordi den anførte valutafeilen er uten betydning for det spørsmålet retten skal prøve - altså om saldoen på konto 1381 skal anses som lån eller lønn. Retten legger til grunn hovedregelen i tvisteloven § 21-3 tredje ledd om at partene har rett til å føre de bevis de ønsker. Dette utgangspunktet modifiseres imidlertid der skatteyder hadde en klar oppfordring til å fremlegge beviset under den forutgående ligningsbehandlingen. Retten er på dette punkt enig med saksøkte i at selv om feilen er riktig, vil ligningen likevel kunne bli stadfestet til tross for feilen, fordi feilen kunne og burde vært opplyst under lignings- og klagebehandlingen. Det vises i denne sammenheng til Rt-2006-404 premiss (38) der det fremgår at:

«Det er sikker rett at det i utgangspunktet ikke er anledning til å påberope seg nye faktiske grunnlag som innsigelser mot et ligningsvedtak etter at den forvaltningsmessige behandlingen er avsluttet. Den rettslige prøvingen skal skje på samme faktiske grunnlag som forelå for ligningsmyndighetene. Gjennom en rekke høyesterettsavgjørelser er prinsippet modifisert og utdypet noe, ved at det trekkes en grense mot opplysninger som ikke ses som et nytt faktisk grunnlag, men bare som supplerings av de opplysninger som ble gitt under den forvaltningsmessige behandlingen av saken. Forutsetningen må imidlertid være at skattyteren ikke kan klandres for ikke å ha gitt disse opplysningene tidligere. Jeg viser til Rt-2003-1821 (Hunsbedt Racing) avsnitt 33, med videre henvisning til plenumsavgjørelsen i Rt-2002-509 på side 523-524. I denne avgjørelsen vises det igjen til Agip-dommen i Rt-2001-1265, der hovedsynspunktet er at en skattyter ikke kan komme med nye bevis for domstolen som han hadde særlig oppfordring til å komme med under ligningsbehandlingen.»

Retten er enig med saksøkerne i at temaet med at fakturaer utstedt i zloty i regnskapet er ført med NOK var kjent for ligningsmyndighetene da de behandlet saken. Dette fremgår i rapporten etter bokettersynet, og dette sett i sammenheng med at A hele veien har hevdet at beløpet på mellomregningskontoen er for stort, tilsier at dette er supplerings av opplysninger som ble gitt under den forvaltningsmessige behandlingen av saken som kan vektlegges av retten. Når fakturaen skriver seg fra 2008 og Skatteklagenemnda behandlet saken fire år senere, er retten likevel av den oppfatning at saksøkerne kan klandres for ikke å ha fremlagt dette beviset under lignings- og klagebehandlingen, og fakturaen som bevis tillegges derfor ikke vekt.

Hva beløpet på mellomregningskontoen skal omklassifiseres til

Saksøkerne har anført at dersom beløpet på mellomregningskontoen ikke kan anses å være lønn, må det i så fall omklassifiseres til utbytte, og ikke lønn som Skatteklagenemnda har gjort.

Det legges til grunn at selskapet og aksjonær i utgangspunktet kan velge om en utdeling skal anses som lønn eller utbytte etter ligningspraksis. Om dette temaet fremgår det av Lignings-ABC for 2012/2013 side 819 under «Behandling av ikke-reelle lån fra aksjeselskap» i punkt 5.4.1 at:

«Ved omklassifisering av ikke-reelle lån for aksjonær som arbeider i selskapet, kan selskapet og aksjonærene velge om utdelingen skal anses som lønn eller som utbytte etter sktl. § 10-11. En forutsetning for å velge omklassifisering til lønn, er at lønnen står i

forhold til arbeidsinnsatsen. Samme klassifisering må legges til grunn både for selskapet og den aktuelle aksjonæren. Har selskapet flere aksjonærer, må selskapet og hver enkelt aksjonær omforenes om klassifiseringen. Fremsettes det ikke krav om klassifisering eller blir ikke den enkelte aksjonæren og selskapet omforent om en løsning, må det for hver av aksjonærene vurderes om det er arbeidsinnsatsen eller aksjonærposisjonen som har foranlediget utdelingen. I tilfeller der selskapet er tatt under konkursbehandling vil det normalt ikke være aktuelt med noen omforent klassifisering, siden partene har motstridende interesser.

Ikke-reelle lån til aksjonær som ikke arbeider i selskapet, behandles som utbytte. Ved omklassifisering til utbytte, anses dette som ulovlig uten rett til skjerming.»

I dette tilfellet har ikke Skatteklagenemnda i sine vedtak gått nærmere inn på hvorvidt beløpet skal klassifiseres som lønn eller utbytte. De baserer imidlertid sitt vedtak på Skattekontorets vedtak av 18. mai 2012 der temaet tas opp. Av disse vedtakene fremgår det at A og X ikke har tatt stilling til valget mellom lønn og utbytte. Skattekontoret har på bakgrunn av at X har innberettet 212 957 kroner i lønn for A ansett dette å være lav lønn som ikke står i forhold til arbeidsinnsatsen som har foranlediget utbetalingene, og har på bakgrunn av dette, og at A er ansatt i X, valgt å omklassifisere det angivelige lånet til lønn.

Retten er enig med saksøkerne om at As innberettede lønn ikke kan anses å være spesielt lav. A arbeider som daglig leder i X, og i henhold til hans arbeidsavtale av 2. januar 2007, er lønnen 20 000 kroner pr måned. Han er da ansatt i 50 % stilling. I full stilling ville dette tilsvart 480 000 kroner, og kan ikke sies å være en lav lønn sett hen til hans rolle i selskapet. A har sannsynliggjort at han i tillegg hadde over 450 000 kroner i inntekt i 2008 gjennom selskapet 4J i Polen. Totalt sett utgjør det en årslønn på cirka 663 000 kroner. Med tanke på at X og A ønsker at beløpet skal omklassifiseres til utbytte, sett i sammenheng med at As lønn etter rettens vurdering ikke kan ses på som spesielt lav, mener retten at beløpet i utgangspunktet skulle vært omklassifisert til utbytte.

I dette tilfellet har imidlertid A og X hatt en klar oppfordring til å ta stilling til valget om lønn versus utbytte på et tidligere tidspunkt, nemlig etter Skattekontorets vedtak av 18. mai 2012. Temaet ble ikke tatt opp som en subsidiær anførsel i forbindelse med klagen på Skattekontorets vedtak, og ble heller ikke kommentert i forbindelse med at saken ble oversendt Skatteklagenemnda, men ble først brakt på banen i forbindelse med saksforberedelsen avslutning for tingretten. Sett hen til de opplysninger som forelå for tidspunktet for Skatteklagenemndas vedtak, finner ikke retten at omklassifisering fra lån til lønn medfører en feil som igjen fører til ugyldighet ved vedtakene.

Retten finner heller ikke saksøkernes anførsel om at A ikke har hatt en *fordel* som kreves for skatteplikt etter skatteloven § 5-1 første ledd, men at dette tvert i mot har vært svært kostbart for ham, kan føre frem. Uavhengig av hvor stort det reelle beløpet på mellomregningskontoen skulle vært, er A ansvarlig for de uttakene som ikke kan dokumenteres. I mangel på dokumentasjon for at uttakene er benyttet til noe annet enn privat bruk, må det jf skatteloven § 5-2 legges til grunn at A har hatt fordel ved uttak til eget bruk.

Skjerpet tillegsskatt og skjerpet tilleggsavgift

Når retten nå har kommet til at Skatteklagenemnda korrekt har omklassifisert beløpet på mellomregningskontoen fra lån til lønn, er partene enige om at det er grunnlag for å ilegge saksøkerne henholdsvis tilleggsskatt og tilleggsavgift.

Saksøkerne har imidlertid anført at det ikke er anledning til å ilegge skjerpet tilleggsskatt for A og skjerpet tilleggsavgift for X.

Det følger av ligningsloven § 10-5 at *«Skattyter som forsettlig eller grovt uaktsomt har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller som har unnlatt pliktig levering av selvangivelse eller næringsoppgave, og som forsto eller burde forstått at dette kunne ha ført til skattemessige fordeler, ilegges skjerpet tilleggsskatt.»*

Tilsvarende gjelder for ileggelse av skjerpet tilleggsavgift.

Skyldkravet forsett eller grov uaktsomhet knytter seg til at skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, eventuelt unnlatt å levere selvangivelse og at opplysningssvikten kunne ha ført til skattemessige fordeler. Ved vurderingen av skyldkravet må det tas utgangspunkt i hva som kan forventes av vanlige, pliktoppfyllende skattytere.

Retten finner det bevist at de objektive vilkårene er oppfylt for begge de saksøkte. A har ikke opplyst noe som helst i sin selvangivelse vedrørende mellomværende mellom X og A for 2008. X har på sin side i næringsoppgaven og årsregnskapet opplyst at beløpet på mellomregningskontoen var et ulovlig lån, og ikke lønn eller alternativt utbytte som ideelt sett burde fremgått.

Retten finner at det foreligger klar sannsynlighetsovervekt for at både A og X uaktsomt har gitt ligningsmyndighetene feil opplysninger. Spørsmålet er imidlertid om det subjektive skyldkravet i skatteloven [skal vel være ligningsloven, Lovdatas anm.] § 10-5 for henholdsvis A og X er oppfylt.

Måten A håndterte økonomien i X i 2008 fremstår som uoversiktlig og til dels rotete med til tider store uttak fra selskapets konto som det ikke foreligger underbilag for. Dette taler for at skyldkravet er oppfylt. Retten er etter bevisføringen imidlertid ikke enig med saksøkte i at A ikke har søkt å ordne opp i de uoversiktlige økonomiske forhold da han ble kjent med hvordan mellomregningskontoen var ført. Tvert i mot tok han kort tid etter han fikk kunnskap om dette tak i det og søkte å rydde opp. Etter rettens vurdering forelå det videre usikkerhet rundt mellomregningskontoens størrelse som tidligere nevnt. Retten mener det ikke foreligger mye, men allikevel en viss tvil om det subjektive skyldkravet i ligningsloven § 10-5 med hensyn til opplysningssvikten er oppfylt for A. Denne tvilen må komme A til gode slik at skjerpet tilleggsskatt ikke skulle vært ilagt.

Når det gjelder X har arbeidsgiver betalt ut midler over en mellomregningskonto selv om de formelle kravene til et reelt lån ikke var til stede. Beløpet er opplyst i både næringsoppgaven og årsregnskapet for 2008, men beløpet er angitt å være ulovlig lån. Det korrekte ville være å innrapportere beløpet som lønn eller eventuelt utbytte til ligningsmyndighetene. Et utbytte ville imidlertid ikke utløst arbeidsgiveravgift. Dette, sett i sammenheng med at X søkte å rydde opp i forholdet etter kort tid, fører til at retten er av den oppfatning at det også for X foreligger en viss

tvil om skyldkravet i ligningsloven § 10-5 med hensyn til opplysningssvikten er oppfylt. Denne tvilen må komme X til gode slik at tilleggsavgift ikke skulle vært ilagt.

Retten er etter dette kommet til at Skatteklagenemndas vedtak av 13. september 2012 inneholder feil for hva angår ileggelse av skjerpert tilleggsskatt for A og skjerpert tilleggsavgift for X. Dette medfører at vedtakene oppheves for hva angår denne del av vedtakene, og medfører en plikt for Skatteklagenemnda til å vurdere disse spørsmålene på nytt.

Sakskostnader

Hovedregelen er at den som vinner saken ved å få medhold fullt ut eller i det vesentligste skal tilkjennes sakskostnader, jf tvisteloven § 20-2 første og annet ledd. Ved vurderingen av sakens utfall må det tas utgangspunkt i påstanden i stevningen og tilsvaret. Saksøkerne har ikke fått medhold i hovedspørsmålet om vedtakene var ugyldige som følge av at beløpet på mellomregningskontoen skulle anses å være lønn. Saksøkerne har heller ikke fått medhold i sin subsidiære påstand om at beløpet skulle omklassifiseres som utbytte fremfor lønn. Saksøkerne har imidlertid fått medhold i sin påstand om at skjerpert tilleggsskatt for A og skjerpert tilleggsavgift for X ikke skal ilegges. Saksøkte har på sin side fått medhold i sitt krav om frifinnelse for den prinsipale og subsidiære påstanden til saksøkerne, men har ikke fått medhold i sin påstand om full frifinnelse. Retten finner at ingen av partene i denne saken har vunnet saken fullt ut eller i det vesentligste. Hver av partene bærer derfor sine egne sakskostnader.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist. Grunnen er sykdom og stor arbeidsmengde.

* * * *

Domsslutning:

I sak mellom X Contaktor AS og Staten ved Skatt Øst:

- 1. Staten ved Skatt Øst frifinnes for X Contraktor AS sitt prinsipale krav.*
- 2. Skatteklagenemndas vedtak oppheves for hva gjelder ileggelse av skjerpert tilleggsavgift for X Contraktor AS.*
- 3. Hver av partene bærer sine egne sakskostnader.*

I sak mellom A og Staten ved Skatt Øst:

- 1. Staten ved Skatt Øst frifinnes for A sitt prinsipale og subsidiære krav.*
- 2. Skatteklagenemndas vedtak oppheves for hva gjelder ileggelse av skjerpert tilleggsskatt for A.*
- 3. Hver av partene bærer sine egne sakskostnader.*

SKN 14-031 Skattemessig behandling av nettolønnsavtale.

Lovstoff: Skatteloven

Oslo tingrett: Dom av 7. februar 2014, sak nr.: 13-122173TVI-OTIR/06

Dommer: Kristin Barth-Larsen

Parter: A (Advokat Katrine Barø Talgø v/advokatfullmektig Kenth Rune Volla) mot Skatt Øst (Advokat Ida Thue)

Kort referat: Spørsmål om skattemessig håndtering av nettolønnsavtale. Skattyter arbeidet i utlandet og hadde avtale om nettolønn med arbeidsgiver, noe som innebar at arbeidsgiver hadde forpliktet seg til å dekke skattyters skatt i alle land. Skattyter betalte ikke skatt i arbeidslandet Qatar, og i Norge hadde han krav på skattenedsettelse etter den såkalte ettårsregelen i skatteloven § 2-1 (10). Tingretten la til grunn at skattepliktig lønn var lønnen oppgrosset med norsk inntektsskatt. Også der lønnsinntekten omfattes av skatteloven § 2-1(10) skal brutto beløp oppgrosset med norsk skatt lønnsinnberettes og danne grunnlag for eventuell beregning av trygde- og arbeidsgiveravgift.

Saken gjelder gyldigheten av As ligning for inntektsåret 2011. Den skattemessige håndteringen av en nettolønnsavtale ved arbeid i utlandet står sentralt.

Framstilling av saken

A var utstasjonert til Qatar for Norsk Hydro ASA (Hydro) fra 15. april 2010 til 31. desember 2011. Han hadde en avtale om nettolønn med arbeidsgiver, noe som innebar at Hydro hadde forpliktet seg til å dekke As skatt i alle land. Ved en eventuell restskatt skulle denne dekkes av Hydro og ved tilgodehavende skatt skulle denne tilfalle Hydro. Avtalen regulerte også hvor mye A kunne oppholde seg i Norge, noe som var viktig i forhold til mulig skattenedsettelse som følge av utenlandsoppholdet.

I inntektsåret 2011 mottok A til sammen kroner 2 686 896 fra Hydro for arbeidet utført i Qatar. Av dette var 2 270 532 lønn, 79 890 naturalytelser i form av fri bil og 336 474 i form av skattetrekk (trygdeavgift) betalt av arbeidsgiver.

Det ble ikke ilagt skatt på lønnsinntekten i Qatar. A oppfylte vilkårene for skattenedsettelse i Norge etter den såkalte ett-års regelen i skatteloven § 2-1 (10) for inntektsåret 2011. Skatten ble nedsatt slik at A kun ble ilagt skatt i form av trygdeavgift slik det fremgår ovenfor.

For inntektsåret 2011 ble A lignet for en bruttoinntekt på kroner 4 313 733 for arbeidet utført i Qatar. Beløpet var i samsvar med Hydros innberetning til ligningsmyndighetene, basert på skatteetatens retningslinjer for beregning av bruttolønn, såkalt "oppgrossing". Disse retningslinjene skal følges der det foreligger avtaler mellom arbeidsgiver og arbeidstaker om nettolønn. Det samme beløpet skal ha fremgått av den forhåndsutfylte selvangivelsen A leverte.

A klaget på ligningen til Skatt øst den 27. november 2012. Han krevde at grunnlaget for ligningen skulle samsvare med den fordel han faktisk hadde mottatt fra sin arbeidsgiver, nemlig kr. 2 686 896 (lønn, fri bil og skattetrekk). Partene er enige om at A ved en slik reduksjon av beregningsgrunnlaget ville fått redusert sin skatt på øvrige norske inntekter med kr. 4 977. For Hydro ville reduksjonen innebære en nedsatt arbeidsgiveravgift med kr. 229 390 og nedsatt trygdeavgift (som Hydro etter nettolønnsavtalen skulle dekke) med kr. 126 897.

Ved Skatt østs forenklede vedtak av 16. januar 2013 ble As klage ikke tatt til følge. Det ble vist til at ligningen bygget på inntømne lønns- og trekkoppgaver, og A ble henvist til å kontakte arbeidsgiver dersom han mente det var innberettet feil beløp.

Det ble deretter sendt prosessvarsel 27. mai 2013 som ble besvart at Skatt øst i brev av 10. juni 2013. Stevning ble tatt ut 15. juli 2013.

Hovedforhandling ble avholdt 24. januar 2013. Partene holdt et hovedinnlegg hver. Det ble ikke avhørt vitner eller avgitt partsforklaringer. Dokumentasjonen fremgår av rettsboken.

Saksøker har i det vesentlige anført

Saksøkers ligning for 2011 er ugyldig. Den bygger på feil rettsanvendelse.

Etter skatteloven § 5-1 jf. § 5-10 skal skattyter skattlegges for enhver fordel han har vunnet ved arbeid. Fordeler vunnet ved arbeid inngår i grunnlaget for personbeskatning etter skatteloven § 12-2 og danner grunnlag for toppskatt og trygdeavgift, jf. skatteloven § 12-1 og folketrygdloven § 23-3.

Det er ikke samsvar mellom de fordelene saksøker er lignet for og de fordelene han har vunnet ved arbeid. I inntektsåret 2011 har han mottatt NOK 2 350 422 i nettoytelser og NOK 336 474 i innbetalt skattetrekk, totalt NOK 2 686 896.

Det er ikke rettslig grunnlag for å skattlegge saksøker for hypotetiske fordeler. Den skattepliktige bruttolønningen må fastsettes slik at denne samsvarer med det saksøker har mottatt fra sin arbeidsgiver, og han kan ikke lignedes for en inntekt innvunnet i Qatar som overstiger NOK 2 686 896.

Saksøkerens påstand:

1. Ligningen for A for inntektsåret 2011 oppheves.
2. Staten v/ Skatt øst dømmes til å betale saksøkers sakskostnader med tillegg av lovens forsinkelsesrente til betaling skjer.

Saksøkte har i det vesentlige anført

Saksøkers ligning for 2011 er gyldig. Den bygger på riktig rettsanvendelse.

Saksøker har inngått en nettolønnsavtale med sin arbeidsgiver. Avtalen innebærer at arbeidsgiver er ansvarlig for innbetaling av skatt til Norge og har rett til å få tilbakebetalt for mye innbetalt skatt, mens saksøker får utbetalt et beløp som tilsvarer lønn etter skatt.

Avtalen om at arbeidsgiveren påtar seg saksøkerens forpliktelse til å betale inntektsskatt, utgjør en fordel i skattelovens forstand, jf. skatteloven § 5-1. Det er arbeidsgivers dekning av skatten som utgjør fordelene, ikke skatten som sådan.

Skatte- og trygdelovgivningens lønnsinntektsbegrep bygger på et bruttoprinsipp. Brutto lønnsinntekt skal normalt legges til grunn på alle stadier av den skatte- og avgiftsmessige behandlingen (forskuddstrekk, lønnsinnberetning, ligning, beregning av trygde- og arbeidsgiveravgift). Nettolønnsavtaler kan derfor ikke legges til grunn overfor skatte- og avgiftsmyndighetene uten at nettobeløpene først omregnes til bruttobeløp ("grosses opp").

En nettolønnsavtale hvor arbeidsgiver ved beregning av norsk skatt tar hensyn til arbeidstakers mulighet for å oppnå redusert beskatning, for eksempel etter skatteloven § 2-1(10), vil kun ha betydning i forholdet mellom arbeidsgiver og arbeidstaker, for eksempel med hensyn til hvilket nettobeløp som skal utbetales. Vurderingen av arbeidstakerens skatteplikt skal avgjøres av ligningsmyndighetene ved ligningen. Arbeidstaker og arbeidsgiver kan ikke avtale at nettolønnsen skal danne grunnlaget for inntektsbeskatning og avgifter til det offentlige.

Det følger av skatteloven § 2-1(10) at den norske skatten på visse vilkår kan settes ned. Det er en forutsetning for slik nedsettelse at inntekten er skattepliktig. At den norske skatten blir satt ned endrer derfor ikke det forhold at lønnsinntekten i utgangspunktet er skattepliktig. Også der lønnsinntekten omfattes av skatteloven § 2-1(10) skal brutto beløp oppgrosses med norsk skatt lønnsinnberettes og danne grunnlag for eventuell beregning av trygde- og arbeidsgiveravgift.

Saksøktens påstand:

1. Staten v/ Skatt øst frifinnes.
2. Staten v/ Skatt øst tilkjennes sakskostnader.

Rettsens vurdering

Enhver som er skattemessig bosatt i Norge har plikt til å betale skatt av all inntekt i Norge og i utlandet (globalinntekten), jf. skatteloven § 2-1 første og niende ledd.

Det følger av skatteloven § 5-1 første ledd, jf. § 5-10 at enhver fordel vunnet ved arbeid skal regnes som skattepliktig inntekt. Det er ikke omtvistet at lønn og naturalytelser, her i form av fri bil, er en slik fordel. Partene er også enige om at arbeidsgivers forpliktelse til å dekke arbeidstakerens skatt omfattes av fordelsbegrepet.

Uenigheten knytter seg til beregningen av fordelene (saksøkers bruttolønn) når det som her ble gitt skattenedsettelse etter ett-års regelen i skatteloven § 2-1 tiende ledd.

A har som nevnt anført at det kun er det han faktisk har mottatt fra arbeidsgiver som utgjør fordelene og som skal danne grunnlaget for beskatning og beregning av avgifter. Dette er lønn, fordel av firmabil og skattetrekk (trygdeavgift) innbetalt av arbeidsgiver, til sammen kroner 2 686 896.

Staten har anført at nettolønnsen skal oppgrosses til et bruttobeløp på kr. 4 313 733 uavhengig av om det er gitt skattenedsettelse eller ikke.

Spørsmålet er altså om skattemyndighetene har tolket fordelsbegrepet i loven feil når de har lagt til grunn at selve avtalen om dekning av skatten er en skattepliktig fordel og at nettolønnen skal omregnes til et bruttobeløp som danner grunnlaget for beregning av skatter og avgifter, uavhengig om det gis skattenedsettelse eller ikke.

Skatte- og trygdelovgivningens lønnsinntektsbegrep bygger på et bruttoprinsipp, jf. Ot. prp. nr. 86 (1997-98) side 47. Regelverket forutsetter at det normalt er brutto lønnsinntekt som skal legges til grunn på alle stadier av den skatte- og avgiftsmessige behandlingen av slike ytelser. Både skattyter og arbeidsgiver plikter å innberette brutto lønn til ligningsmyndighetene, jf. ligningsloven § 4-3 og § 5-2. Det er ikke rettslig adgang til å unnlate å innberette inntekt som kan falle inn under bestemmelsen om skattenedsettelse i skatteloven § 2-1 tiende ledd.

Det er ingen hjemmel i skatteloven for nettolønnsavtaler og den avtalen som foreligger har bare bindende virkning mellom partene. Skattemyndighetene har imidlertid akseptert slike avtaler under forutsetning av at nettolønnen ved innberetning til skattemyndighetene omregnes (grosses opp) slik at den tilsvarer det bruttolønnen ellers ville ha vært. Dette beløpet danner så grunnlaget for den skatte- og avgiftsmessige behandlingen.

Skattemyndighetene legger altså til grunn at det er selve forpliktelsen til å dekke skatten som utgjør en fordel vunnet ved arbeid og ikke den faktisk utlignede skatten. Resultatet er at grunnlaget for beregning av skatter og avgifter blir det samme som ved et ordinært arbeidsforhold.

I et vanlig ansettelsesforhold hvor det er avtalt bruttolønn trekker arbeidsgiver forskuddstrekk fra lønnen før den utbetales til arbeidstaker. Også den delen av lønnen som forskuddstrekket utgjør skal anses som en fordel vunnet ved arbeid, selv om arbeidstaker aldri rent faktisk mottar denne delen av lønnen.

Den skattemessige håndteringen av nettolønnsavtaler er ikke omhandlet i forarbeidene til skatteloven og det finnes heller ikke relevant norsk rettspraksis. Finansdepartementet har uttalt seg om spørsmålet i brev til et advokatkontor av 28. juni 2004 (Utv 2004 side 807) og i en prinsipputtalelse/fortolkning til Oljeindustriens landsforening av 31. januar 2013. Ligningspraksis ved nettolønnsavtaler og vedtaket i denne saken bygger på lovtolkningen i disse uttalelsene.

Av sistnevnte uttalelse fremgår det:

[...]

Enhver som er skattemessig bosatt i Norge har en forpliktelse til å betale skatt av sin globale inntekt, jf. skatteloven. En avtale om nettolønn kan ikke endre eller eliminere den rettslige skatteplikten som arbeidstakeren har i kraft av å være skattemessig bosatt i Norge etter norsk intern rett.

[...]

Generelt om fortolkningen av nettolønnsavtaler

[...]

Skatte- og trygdelovgivningens lønnsinntektsbegrep bygger på et bruttoprinsipp. Regelverket forutsetter at det normalt er brutto lønnsinntekt som skal legges til grunn i

alle stadier av den skatte- og avgiftsmessige behandlingen av slike ytelser (forskuddstrekk, lønnsinnberetning, ligning, beregning av trygde- og arbeidsgiveravgift osv.). En nettolønnsavtale som sådan kan derfor ikke legges til grunn for å oppfylle arbeidsgivers og arbeidstakers forpliktelser på dette området uten at nettobeløpene omregnes til bruttobeløp.

[...]

En nettolønnsavtale kan innebære at arbeidsgiveren beregner en norsk skatt og samtidig tar hensyn til arbeidstakerens mulighet for å oppnå fritak for eller redusert beskatning av lønnsinntekten. Ved fortolkningen av avtalen skal det imidlertid legges til grunn at en slik beregning ikke berører arbeidstakerens skatteplikt som sådan, men kun har betydning i forholdet mellom arbeidsgiver og arbeidstaker, for eksempel med hensyn til hvilket nettobeløp som skal utbetales. For så vidt gjelder vurderingen av arbeidstakerens skatteplikt, skal dette utelukkende foretas av ligningsmyndighetene i forbindelse med ligningen.

På bakgrunn av de foreliggende avtalene som finnes i markedet, synes inngåelsen av nettolønnsavtaler ikke å være betinget av i hvilken grad det faktisk utlignes en norsk skatt som arbeidsgiveren må dekke. Det tilsier at nettolønnsavtalene normalt må forstås slik at det er arbeidsgiveren alene som har risikoen for hvorvidt det oppstår en forpliktelse til å betale skatt på ligningsstadiet eller ikke, og at slike forhold ikke berører fastsettelsen av hvilke brutto lønnsytelser en arbeidstaker mottar.

Om skattepliktige fordeler i nettolønnsavtalene

Det er ikke tvilsomt at en skattyter som inngår en avtale med sin arbeidsgiver hvor arbeidsgiveren påtar seg skattyterens forpliktelse til å betale skatt, derved oppnår en fordel i skattelovens forstand.

Det er arbeidsgivers dekning av skatten som etter en slik avtale utgjør fordelene, ikke skatten som sådan.

Fordelen anses ikke som skattepliktig før den er innvunnet og periodisert. Fritaket fra skatteforpliktelsen er etter sin art en fordel vunnet ved arbeid. Tidsmessig er en slik fordel innvunnet når avtalen om nettolønn inngås.

Periodisering av lønnsinntekter skjer etter kontantprinsippet. På grunn av fordelens særlige karakter (dvs. et fritak fra en betalingsforpliktelse) vil en slik fordel ikke kunne mottas som et positivt pengebeløp i forbindelse med lønnsutbetalingene. Selv om fordelen består i et beløp som skattyteren etter avtalen med arbeidsgiveren ikke skal få utbetalt, er dette imidlertid ikke til hinder for at periodiseringen av denne fordelen likevel skjer etter hvert som skattyteren løpende mottar lønnsutbetalingene i form av nettobeløp.

Departementet er ikke enige i synspunktet om at arbeidsgiverens forpliktelse til å dekke arbeidstakerens skatt ikke utgjør en skattepliktig fordel, når en skattyter ved ligningen rent faktisk ikke får utlignet en norsk skatt på lønnsinntekten på grunn av særlige fritaksregler som anvendes på ligningsstadiet og som innebærer unntak eller nedsettelse av en skatteforpliktelse. Det kan ikke unnlates å grose opp nettolønningen med norsk skatt på dette grunnlaget.

I disse tilfellene skal derfor brutto beløp oppgrosset med norsk skatt lønnsinnberettes og danne grunnlag for eventuell beregning av trygde- og arbeidsgiveravgift.

Om skattepliktig lønnsinntekt og nettolønnsordninger

[...]

Ved anvendelsen av skatteavtaler som bygger på unntak eller ettårsregelen i skatteloven § 2-1 tiende ledd, synes oppfatningen å være at lønnsinntekten i slike tilfeller ikke er skattepliktig til Norge. Selv om en arbeidsgiver gjennom avtale har fritatt arbeidstakeren for skatteforpliktelsen, mener man da at det i forbindelse med oppgrossingen ikke er noen grunn til å ta hensyn til et norsk skattebeløp som arbeidstakeren på grunn av en sannsynligvis manglende skatteplikt, ikke vil få utlignet.

Antakelsen om at det ikke foreligger en skattepliktig lønnsinntekt når arbeidstakeren kan påberope seg en unntaksskatteavtale, er ikke korrekt. Lønnsinntektsbestemmelsen i de norske skatteavtalene bygger som regel på artikkel 15 i OECDs mønsteravtale. Det følger av artikkelen at arbeidstakerens bostedsstat alltid har beskatningsretten til lønnsinntekt. Hvis arbeidet utføres i den andre staten, vil også arbeidsstaten ha beskatningsretten til slik inntekt.

[...]

Tilsvarende gjelder ved anvendelsen av ettårsregelen i skatteloven § 2-1 tiende ledd. Bestemmelsen gir anvisning på at den norske skatten på visse vilkår kan settes ned. Det er en forutsetning for slik nedsettelse at inntekten er skattepliktig. At den norske skatten blir satt ned, endrer derfor ikke den grunnleggende skatteplikten på lønnsinntekten og innebærer heller ikke at inntekten som sådan er skattefri.

Departementet er derfor ikke enig i synspunktet om at arbeidsgiverens forpliktelse til å dekke arbeidstakerens skatt ikke utgjør en skattepliktig fordel når en skattyter ved ligningen ikke får utlignet en norsk skatt på lønnsinntekten etter en bestemmelse i en skatteavtale eller ettårsregelen i skatteloven § 2-1 tiende ledd. Det kan derfor ikke unnlates å grosse opp nettolønnen med norsk skatt på dette grunnlaget.

Videre legger departementet til grunn at også når lønnsinntekten omfattes av en skatteavtale som bygger på unntaksmetoden eller av ettårsregelen i skatteloven § 2-1 tiende ledd, skal brutto beløp oppgrosset med norsk skatt lønnsinnberettes og danne grunnlag for eventuell beregning av trygde- og arbeidsgiveravgift. Det er derfor ikke grunnlag for å endre Finansdepartementets uttalelse av 28. juni 2004 [UFIN-2004-18A] i disse tilfellene.

Finansdepartementet legger altså til grunn at en avtale om at arbeidsgiver dekker arbeidstakers skatt er en fordel vunnet ved arbeid, uavhengig av om det senere innvilges skattenedsettelse etter ett-års regelen i etter skatteloven § 2-1 tiende ledd eller ikke.

Dette synspunktet støttes av ordlyden i skatteloven § 2-1 tiende ledd. På nærmere angitte vilkår kan den som har hatt et arbeidsopphold i utlandet av minst tolv måneders varighet "... kreve den samlede skatt nedsatt...". Inntekten må altså være konstatert skattepliktig før ligningsmyndighetene kan ta stilling til om skattenedsettelse skal gis. Ligningen fastsettes av

ligningsmyndighetene etter inntektsårets slutt og det er først etter avsluttet utenlandsopphold (i et år) at det er mulig å vurdere om vilkårene for skattenedsettelse er oppfylt.

Det bruttoprinsipp som gjelder for lønnsinntektsberegning sammenholdt med ordlyden § 2-1 tiende ledd taler etter rettens syn for at det ikke er feil ved statens lovtolkning.

Saksøker har hevdet at fordelen skal regnes som innvunnet etter hvert som arbeidet utføres og at det er feil jus når Finansdepartementet skriver at fordelen må anses innvunnet allerede når avtalen om nettolønn inngås. Retten kan vanskelig se at spørsmålet om innvinning har direkte betydning for tolkningen av fordelsbegrepet i denne saken.

Saksøker har vist til Aarbakkes Skatt på inntekt 4. utgave side 25 pkt. 7.7 som støtte for sitt syn om at fordelen kun utgjør den faktisk utlignede skatten. Aarbakke skriver at når fordelen består i at skattyteren slipper å oppfylle en betalingsforpliktelse vil fordelen svare til det beløp forpliktelsen går ut på. Dette kan tale for at det er den faktisk utlignede skatten som utgjør fordelen i vår sak. Siden Aarbakkes uttalelse gjelder generelt for fordeler i form av fritak for en betalingsforpliktelse og ikke konkret at arbeidsgiver påtar seg å dekke arbeidstakers skatteforpliktelse slik som er tilfellet her, finner retten det vanskelig å legge avgjørende vekt på uttalelsen. Dette gjelder også fordi Zimmer som det vil fremgå er av en annen oppfatning.

I Zimmers Lærebok i skatterett, 6. utgave side 129, legges det til grunn at inntekten skal grosses opp i de tilfeller hvor arbeidsgiver betaler arbeidstakers skatter. Som eksempel er det blant annet vist til avtaler i Oljesektoren. Zimmers eksempel er behandlet i kapittelet om naturalytelser (skatteloven § 5-12) men det samme vil gjelde ved fordeler vunnet ved arbeid (skatteloven § 5-10).

Juridisk teori er altså ikke entydig.

Saksøker har vist til at arbeidstaker kan søke om nytt skattekort med lavere sats når det er sannsynlig at han vil oppfylle vilkårene for skattenedsettelse etter ett-års regelen, jf. Lønns ABC 2011 14. utgave side 108, og at dette taler for at hypotetiske fordeler ikke omfattes av fordelsbegrepet.

Forskuddstrekk er et middel til å sikre at skatt som skal betales faktisk blir betalt. Ved beregningen av forskuddstrekket tas det ikke stilling til den endelige skatten, denne skal fastsettes av ligningsmyndighetene ved inntektsårets slutt. Retten kan ikke se at adgangen til å fastsette lavt forskuddstrekk i de tilfeller hvor man antar at det i ettertid vil bli innvilget skattenedsettelse, får betydning for vurderingen fordelsberegningen i et tilfelle som dette.

Saksøker har også vist til at ligningspraksis anerkjenner at bruttoinntekten korrigeres i de tilfeller hvor skattyter må tilbakebetale en tidligere skattlagt lønn på grunn av tidligere feilutbetaling, jf. Lignings-ABC 2011/12 side 1197 pkt. 2.1.1. Etter rettens syn tas det heller ikke her spesifikt stilling til den aktuelle situasjonen i vår sak.

Ligningspraksis tilsier etter rettens syn ikke at staten har tolket loven feil.

Saksøker har vist til at statens tolkning av fordelsbegrepet vil innebære en forskjellsbehandling av skattytere fordi skattenivået varierer sterkt fra land til land og en naturlig konsekvens av statens syn vil være at også faktisk betalt skatt i utlandet må regnes som en skattepliktig fordel. Retten er enig i at også slike skatter etter statens argumentasjon vil måtte anses som en fordel vunnet ved arbeid.

I skatteetatens kodeoversikt for lønns- og trekkoppgaver for 2011 side 52 fremgår det imidlertid at betalt utenlandsk skatt ikke skal inngå i oppgrossingsgrunnlaget. Slik reglene praktiseres av skattemyndighetene vil det derfor i praksis ikke oppstå forskjellsbehandling i forhold til skattytere som jobber i såkalte høy- og lavskattelend. Siden det i vår sak heller ikke er påløpt skatt i utlandet finner retten det ikke nødvendig å gå nærmere inn på dette.

Saksøker har vist til en svensk avgjørelse fra Kammarrätten i Göteborg (dom 8289-12 av 29.08.2013) som støtte for sitt syn. Dommen forkaster Skatteverkets anke over dom fra Förvaltningsretten i Göteborg (dom 9437-11 av 24.09.2012). Det er opplyst at dommen er rettskraftig.

Saken gjaldt overprøving av Skatteverkets beslutning om arbeidsgiveravgift for flere ansatte som hadde vært utstasjonert i utlandet og hadde nettolønnsavtaler. Den svenske arbeidsgiveren hadde dekket dansk skatt for de ansatte, og det springende punkt var verdsettelsen av det godet arbeidsgivers dekning av denne skatten utgjorde. Partene var enige om at verdien av dette godet skulle legges til nettolønnen ved beregning av grunnlaget for arbeidsgiveravgift.

Förvaltningsretten – som retten forstår er en ren forvaltningsdomstol i første instans – kom til at det i et tilfelle med betalt dansk skatt ikke var grunnlag for å fravike hovedprinsippet for verdsettelse av goder, og godenes virkelige verdi ble lagt til grunn. Dette var verdien av den faktisk betalte danske skatten.

Kammarrätten (andre instans) forkastet Skatteverkets anke og viste til at den vurderte saken på samme måte som Förvaltningsretten.

Det fremgår av dommen fra Förvaltningsretten at Skatteverket ved sin avgjørelse hadde bygd på avgjørelser fra Högsta Förvaltningsdomstolen om hvordan svensk skatt skulle beregnes når den enkelte er skattepliktig i Sverige og skatten skal fastsettes ut fra svenske bestemmelser. Förvaltningsretten kom til at disse avgjørelsene ikke fikk anvendelse når det var tale om verdsettelsen av en fordel i form av fri dansk skatt. Det kan se ut til at avgjørelsene fra Högsta Förvaltningsdomstolen la til grunn at det skulle foretas en form for oppgrossing ved beregningen av svensk skatt, uten at dette er belyst nærmere for tingretten.

Skattesystemet i Sverige og eventuell likhet til norske regler er ikke nærmere belyst under hovedforhandlingen. Retten finner det derfor vanskelig å legge særlig vekt på de fremlagte avgjørelsene. Slik retten leser dem synes de også å gjelde en noe annen situasjon enn vår, all den tid det er tale om verdsettelsen av fri utenlandsk skatt. I tillegg fremgår det som nevnt av avgjørelsen fra Förvaltningsretten at det finnes avgjørelser fra Högsta Förvaltningsdomstolen som vurderer spørsmålet annerledes når det er tale om verdsettelse ved beregningen av svensk skatt.

Etter en samlet vurdering, hvor det særlig er lagt vekt på det bruttoprinsipp som gjelder for lønnsinntektsberegning, sammenholdt med ordlyden § 2-1 tiende ledd og uttalelsen i Zimmers lærebok, har retten kommet til at det ikke er feil ved statens lovtolkning. Vedtaket er gyldig og staten frifinnes.

Sakskostnader

Staten har vunnet saken og har krav på full erstatning for sakskostnader fra motparten, jf. tvisteloven § 20-2 første og andre ledd. Retten har vurdert unntakene i tvisteloven § 20-2 tredje ledd men finner ikke at disse kommer til anvendelse.

Statens prosessfullmektig, advokat Ida Thue, har innlevert omkostningsoppgave på kroner 58 750. I tillegg kommer rettsgebyr med kroner 4 300.

As prosessfullmektig, advokatfullmektig Kenth Rune Volla, har ikke hatt merknader til kravet og retten finner at kostnadene har vært nødvendige, jf. tvisteloven § 20-5.

DOMSSLUTNING

- 1. Staten v/ Skatt øst frifinnes.*
- 2. A betaler kroner 63 050 – sekstitretusenogfemtikroner – i sakskostnader til Staten v/ Skatt øst innen 2 – to – uker fra dommens forkynnelse.*