



Skattenytt 9/2015

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

HØYESTERETTSDOMMER	1
SkN 15-104 Euroteam	1
SkN 15-105 Kverva AS	11
SkN 15-106 Global Skipsholding Norden AS	31
LAGMANNNSRETTSDOMMER	46
SkN 15-107 Fradrag for tap på fordring	46
SkN 15-108 Gevinstbeskatning ved salg av leilighet	54
TINGRETTSDOMMER	64
SkN 15-109 Avskjæring av underskudd etter sktl. § 14-90	64
SkN 15-110 Lønnstaker eller selvstendig næringsdrivende	72
BINDENDE FORHÅNDSUTTALELSER	93
SkN 15-111 Betinget skattefritak ved reinvestering på ny tomt etter brann	93
SkN 15-112 Spørsmål om realisasjonsbeskatning ved likvidasjon av AS.	97
SkN 15-113 Spørsmål om fradragberettiget tap ved gavesalg	101
SkN 15-114 Om deltakerne skal anses for å ha stilt sikkerhet for selskapets gjeld - rentebegrensningsregelen	106
LOVENDRINGER	116
SkN 15-115 Ikraftsetting av lov 2014:80, endr skatteloven	116
FORSKRIFTSENDRINGER	117
SkN 15-116 Endring i FSFIN forskrift til skatteloven	117
SkN 15-117 Endring i Skattedirektoratets skatteforskrift	117

Høyesterettsdommer

SkN 15-104 Euroteam

Lovstoff: Skatteloven 1911 § 17 første ledd – forbud mot dobbeltbeskatning

Høyesterett: Dom av 14. september 2015, sak nr. HR-2015-1864-A

Dommere: Dommerne Webster, Bull, Matheson og Skoghøy, Justitiarius Schei. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2011-28230 - Borgarting lagmannsrett LB-2012-182609 - Høyesterett HR-2015-1864-A, (sak nr. 2015/569), sivil sak, anke over dom.

Ankende part: A (advokat Andreas Bullen - til prøve).

Ankempart: Staten v/Skatt øst (advokat Eirik Jensen).

Hva saken dreide seg om: Spørsmål om et endringsvedtak hvor skattyters inntekt i 2005 ble forhøyd, måtte oppheves fordi deler av inntekten dette år ved et tidligere vedtak også var skattlagt i 2006 – altså spørsmål om vedtaket for 2005 var i strid med et generelt forbud mot dobbeltbeskatning i norsk skatterett.

Kort omtale av dommen:

Saksforholdet – dobbeltbeskatning av lønnsinntekt: Skattyter var hovedaksjonær i *Noble Art AS* (heretter Noble Art). I en årrekke leverte han ikke sine selvangivelser i tide og daværende Drammen ligningskontor (nå Skatt sør) fastsatte lønnsinntekt fra Noble Art for 2006 ved skjønn – vedtak 12.10.2007. Etter innlevering av selvangivelse for 2005 og 2006 02.11.2007 ble skattyters påstand om lønn utbetalt i 2006 fra Noble Art akseptert ved endringsvedtak 13.11.2007 (vedtak 1).

Etter et bokettersyn som Skatt øst gjennomførte i Noble Art ble skattyters inntekt (alminnelig inntekt og personinntekt) for 2005 økt med 2,5 millioner kroner ved et endringsvedtak 15.12.2008. Bakgrunnen var at uttak som var ført på en mellomregningskonto i selskapet *Euroteam AS* (heretter Euroteam) – hvor skattyter var ansatt som salgsdirektør – ikke ble godtatt som et reelt låneforhold, men ble ansett som lønn.

Skattyter klaget på vedtaket og anførte at kr. 1 215 408,33 av de beløp som ble tillagt inntekten for inntektsårene 2004 og 2005 allerede var oppgitt og beskattet i ligningsåret 2006 etter endringsvedtaket i 2007 (vedtak 1) og at det følgelig forelå en ulovlig dobbeltbeskatning etter norsk skatterett.

Skatteklagenemnda fattet deretter vedtak 14.07.2010 (vedtak 2) hvor inntekten i 2003, 2004 og 2005 ble økt med henholdsvis 400 000, 893 522 og 2 039 071 kroner. Skatteklagenemnda uttalte at den *ikke ville ta hensyn til om inntektstillegget i 2005 også var blitt skattlagt i 2006*. I vedtaket ble skattyter henvist til å klage på vedtaket for 2006 hvis dette skulle være tilfellet (se sitatet i avsnitt 5 i dommen) – en påfallende begrunnelse

siden klage- og søksmålsfristen for endringsvedtaket for 2006 for lengst var utløpt slik at skattyter ikke hadde noe umiddelbart krav på å få overprøvd vedtaket for inntektsåret 2006 (vedtak 1).

Klagesaken: Skattyter påklagde vedtakene og anførte at ligningen for 2006 måtte endres slik at inntekt som allerede var skattlagt i 2005 måtte komme til fradrag ved ligningen for det siste år. Skatt sør avslo å behandle klagen siden klagefristen etter ligningsloven 9-2 nr. 9 (nå § 9-2 nr. 8) var utløpt. Det ble også lagt til grunn at det ikke var grunnlag for ligningsmyndighetene til å ta opp endrings sak etter ligningsloven § 9-5 nr. 7. Det at det forelå dobbeltbeskatning av samme inntekt var altså ikke tilstrekkelig grunn til å ta opp ligningen for 2006 (vedtak 1) – et høyst overraskende og lite rimelig standpunkt.

Rettslig overprøving: Skattyter bragte endringsvedtaket inn for rettslig overprøving. **Oslo tingsrett** opphevet skatteklagenemndas vedtak i dommen av 25.06.2012 hvor saksøker også ble tilkjent sakskostnader. **Borgarting lagmannsrett – flertallet** – kom til motsatt resultat i sin dom av 18.12.2014 hvor staten ble frifunnet, men uten at sakskostnader ble idømt. Mindretallet – en dommer – kom imidlertid til at det forelå en ulovlig dobbeltbeskatning i vedtaket for 2005 med mindre ligningsmyndighetene korrigererte for dette – enten i vedtaket for 2005 eller ved en endring av vedtaket for 2006.

Høyesterett kom til samme resultat som tingretten for så vidt gjaldt det materielle spørsmål: Endringsvedtaket av 14.07.2010 (vedtak 2) måtte oppheves da det forelå en dobbeltbeskatning av inntekt i dette og det tidligere vedtak av 13.11.2007 (vedtak 1). Skattyter ble tilkjent sakskostnader med 1,2 millioner kroner for Høyesterett, men ikke for de underordnede instanser.

Høyesteretts syn - dobbeltbeskatningsspørsmålet: Retten tok utgangspunkt i § 17 første ledd i skatteloven 1911 om at inntekt (og formue) skattlegges i bopelskommunen "*for så vidt formuen eller inntekten ikke lovlig er å beskatte i noen annen kommune her i riket eller gjennom noen annen ligning*". Bestemmelsen ble i tidligere rettspraksis oppfattet som et alminnelig forbud mot dobbeltbeskatning. Det samme har kommet til uttrykk i skatterettslig teori, bl.a. Skattelovkommentaren 1997/98 (forfattet av Greni, Syversen, Trosvik og Aarbakke), se sitatet fra boken i avsnitt 29. Ved den tekniske revisjon av skatteloven ble § 17 første ledd i 1911-loven erstattet av § 3-1 i nåværende skattelov – en bestemmelse hvor forbudet mot dobbeltbeskatning ikke er kommet til uttrykk på samme måte som tidligere. Men forarbeidene gir uttrykk for at hensikten med revisjonen var "*å gjengi gjeldende skatterett med uendret realitet så langt det er mulig*" (se sitatet i avsnitt 32 samt forarbeidene i Ot.prp. nr. 86 (1997-98) s. 6). I tillegg bygger også ligningsloven § 9-2 nr. 1 bokstav c om klage til Skattedirektoratet når inntekt eller formue er skattlagt i flere kommuner, på at det gjelder et dobbeltbeskatningsforbud i norsk skatterett – noe som utdypes i forarbeidene til bestemmelsen (Ot.prp. nr. 29 (1978-79) s. 107, se avsnitt 35).

Staten hadde en formell anførsel om at et angrep på ligningen for året 2005 på grunnlag av at det forelå en dobbeltbeskatning for inntekt ilignet for inntektsåret 2006, ikke kunne hensyntas når klage- og søksmålsfrist for sistnevnte år var utløpt. Men Høyesterett fant her at det ikke var mulig å øke skattegrunnlaget for inntektsåret 2005 uten å ta hensyn til at det da kunne foreligge en dobbeltbeskatning av inntekt ilignet i 2006 – dvs. uten samtidig å redusere inntektsgrunnlaget for dette år. Plikten til å unngå dobbeltbeskatning er altså ikke avhengig av om klagefristen er utløpt for ett eller flere av de årene som omfattes av dobbeltbeskatningen.

Høyesterett fastslår videre at myndighetene står fritt i hvorledes dobbeltbeskatning skal

unngås. De kan velge å foreta en justering for begge år, eventuelt å redusere inntekten for 2005 dersom inntekten for 2006 blir stående uforandret. Skattyter ville uansett alternativt kunne få overprøvd dobbeltbeskatningsspørsmålet ved klagebehandling.

Skattyter ble tilkjent **sakskostnader** for Høyesterett med noe i overkant av 1,2 millioner kroner – men den seirende part fikk ikke dekket sakskostnader for tingrett og lagmannsrett.

Referentens kommentarer: Det viktigste ved denne dom er at Høyesterett fastslår på bakgrunn av en gjennomgang av de foreliggende kilder, at det foreligger *et generelt forbud mot dobbeltbeskatning* i norsk skatterett – et forbud som Skatteetaten må forholde seg til – hvilket de valgte ikke å gjøre i denne sak.

Dersom man fokuserer på det generelle forbud mot dobbeltbeskatning i norsk skatterett, er det vanskelig å se et grunnlag for å gjennomføre en ligning som i den foreliggende sak – en endring for inntektsåret 2005 uten at det ble tatt hensyn til og korrigert for at inntekten også var skattlagt i et senere år. Ligningsmyndighetene bygger i denne sak på et helt formelt grunnlag hvor dobbeltbeskatningsforbudet ville ha blitt sterkt uthulet hvis ligningen for de to år hadde blitt stadfestet. Ved vedtaket 13.11.2007 (vedtak 1) ble skattyters inntekt for 2006 forhøyet, men dobbeltbeskatningen oppsto først ved forhøyelsen av hans inntekt for 2005 ved endringsvedtaket av 15.12.2008 som ble stadfestet ved klagevedtaket i 2010 (vedtak 2). Det ville etter min mening være en åpenbar urimelighet om ligningsmyndighetene ikke skulle ha vært forpliktet til å vurdere dobbeltbeskatningsforbudet også ved endringen av skattyters inntekt for inntektsåret 2005 – selv om dobbeltbeskatningen da oppsto ved ligningen for et senere inntektsår. Og det forhold at en korrekt ligning tilsa at inntekten skulle ha vært skattlagt i 2005, kan ikke få noen betydning for ligningsmyndighetenes plikt til å unngå dobbeltbeskatning av en og samme inntekt. Ligningsmyndighetene er altså forpliktet til å vurdere dobbeltbeskatningsspørsmålet uavhengig av om den oppstår som følge av ligningen i et tidligere eller senere inntektsår. – Det tilføyes at det forhold at vedtakene var fattet av to forskjellige skattekontor – skatt øst og skatt sør – åpenbart ikke hadde noen betydning for dobbeltbeskatningsspørsmålet.

Vi kan bare applaudere for at Høyesterett "skar igjennom" og la til grunn at det gjelder et generelt dobbeltbeskatningsforbud i norsk skatterett som gjelder uavhengig av om dobbeltbeskatningen oppstår som følge av endringen av ligningen for et tidligere eller senere inntektsår. Man kan også bli noe forbauset over at ligningsmyndighetene i en sak som dette gikk inn for en løsning basert på en svært formell tolkning av reglene – en tolkning som fremstår som åpenbart urimelig for skattyter og som ville ha innebåret en sterk begrensning i forbudet mot dobbeltbeskatning av inntekt i Norge.

Jeg er for øvrig helt enig med mindretallet i lagmannsretten (lagdommer Sogn) som formulerer sitt syn slik:

"Etter mindretallets syn kan det forhold at endringen av 2005-ligningen, isolert betraktet, ble materielt riktig, ikke være avgjørende for ligningsvedtakets gyldighet, når det medførte at tidligere beskattet inntekt ble beskattet en gang til, uten at Barlaup hadde mulighet til å angripe dette resultatet.

- - -

Et vilkår for å opprettholde ligningen for 2005 ville, slik denne saken ligger an, etter mindretallets syn være at skattemyndigheten enten tok opp 2006 av eget tiltak, eller gjorde (eventuelt skjønnsmessig) fradrag i ligningen for 2005 for skatt utlignet på samme inntekt i

2006"

Så helt til slutt: Er ikke et generelt dobbeltbeskatningsforbud i norsk skatterett et såpass viktig prinsipp at det burde fremgå uttrykkelig av skatteloven? Etter min mening er svaret åpenbart ja!

Syv

- (1) Dommer **Webster**: Saken gjelder spørsmålet om et ligningsvedtak er ugyldig fordi deler av det beskattede beløp etter vedtaket også er beskattet i et annet ligningsår.
- (2) A ble i 2003 ansatt i Euroteam AS - heretter omtalt som Euroteam - et selskap som driver med kjøp og salg av billetter til sports- og kulturarrangementer. A er også hovedaksjonær i Noble Art AS - heretter omtalt som Noble Art. Sistnevnte selskap har samarbeidet med Euroteam, men i de aktuelle ligningsårene var det generelt lite aktivitet i Noble Art.
- (3) Høsten 2006 innledet Skatt øst bokettersyn i Noble Art for inntekstårene 2003-2005. Kontrollen ble senere utvidet til å omfatte 2006. A hadde over en årrekke levert selvangivelse med til dels betydelig forsinkelse. Selvangivelsen for 2006 ble heller ikke innlevert i tide, og ligningen ble av Drammen likningskontor fastsatt etter skjønn 12. oktober 2007. Den 2. november samme år leverte A selvangivelse både for 2005 og 2006, og Drammen likningskontor fattet endringsvedtak for 2006 13. november 2007. I dette vedtaket ble As opplysninger om lønnsinntekter for 2006 lagt til grunn.
- (4) Bokettersynet i Noble Art munnet ut i vedtak fra Skatt øst 15. desember 2008. Her ble blant annet As alminnelige inntekt og personinntekt for 2005 økt med 2 500 000 kroner. Bakgrunnen for endringen var en del trekk på As mellomregningskonto i Euroteam. A klaget over Skatt østs vedtak og anførte blant annet at beløpet som ble tatt til beskatning i 2005, allerede var beskattet i ligningsåret 2006. Det ble også fremhevet i brev til Skatt øst 18. mai 2010 og 9. juni 2010, at Skatt østs vedtak ville innebære dobbeltbeskatning.
- (5) Skatteklagenemnda fattet vedtak 14. juli 2010 der As personlige ligning ble endret slik at inntekten ble økt med 400 000 kroner i 2003, 893 522 kroner i 2004 og 2 039 071 kroner i 2005. For så vidt gjelder spørsmålet om dobbeltbeskatning, bemerket skatteklagenemnda:

«Skatteklagenemnda vil presisere at lønnsinnberetning og evt. inntektsbeskatning i senere år ikke har betydning for endringssaken for inntektsåret 2005. Hvis skattyter mener at ligningen for 2006 omfatter inntekter fra for eksempel 2005, må han påklage ligningen for 2006. Skatteklagenemnda kan ikke fravike skattelovens regler om innvinning og tidfesting av inntekter»
- (6) As advokat anmodet deretter Skatt sør om at også ligningen for 2006 måtte endres ettersom deler av de beløpene som ble ansett som lønn for 2005, allerede var innberettet og beskattet som lønn i 2006. Skatt sør avsto å endre ligningen for 2006 i brev 20. oktober 2010. Det ble pekt på at klagefristen etter ligningsloven § 9-2 nr. 9 var utløpt ettersom det var mer enn ett år siden vedtaket i endringssaken var truffet. Skattekontoret vurderte endring etter ligningsloven § 9-5, men fant etter en helhetsvurdering ikke grunn til å ta opp endringssak

for 2006, selv om det ble erkjent at i alle fall deler av det beløp som inngikk i økningen i ligningen for 2005, kunne være innberettet i 2006. Det ble særlig lagt vekt på sakens opplysning - at det var stor usikkerhet knyttet til kravet, og at en endringssak ville være ressurskrevende for ligningsmyndighetene - og at skatteyers forhold talte mot at det ble åpnet endringssak.

- (7) A innga 16. februar 2011 stevning til Oslo tingrett og påsto at Skatteklagenemndas vedtak måtte kjennes ugyldig. Subsidiært ble det påstått at Skatt sørs vedtak 20. oktober 2010 måtte oppheves. Saken ble begrenset til å gjelde økning av inntekten med 393 522 kroner i 2004 og 2 039 071 kroner i 2005. Etter at Skatt øst og Skatt sør i tilsvar hadde anført at søksmålsfristen for vedtaket for inntekten for 2006 var utløpt, ble det subsidiære kravet trukket.
- (8) Oslo tingrett avsa 26. juni 2012 dom [TOSLO-2011-28230] med slik domsslutning:
- «1. Skatteklagenemndas vedtak av 14. juli 2010 oppheves.
 - 2. Staten v/skatteklagenemnda dømmes til å betale saksomkostninger til A med 615 405 - sekshundreogfemtentusenfirehundreogfem - kroner som forfaller til betaling innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.»
- (9) Det avgjørende for tingretten var at opprettholdelse av vedtaket ville innebære en dobbeltbeskatning.
- (10) Staten ved Skatt øst anket til lagmannsretten. For lagmannsretten aksepterte A at i overkant av 900 000 kroner, som han tidligere hadde anført var et lån, ble beskattet som lønn i 2004 og 2005.
- (11) Borgarting lagmannsrett avsa 18. desember 2014 dom [LB-2012-182609] med slik domsslutning:
- «1. Staten v/Skatt øst frifinnes.
 - 2. Saksomkostnader for tingretten og lagmannsretten tilkjennes ikke.»
- (12) Lagmannsretten fant det klart at uttakene fra mellomregningskontoen i Euroteam i 2005 var å anse som lønn. Lagmannsretten vurderte videre om det ville innebære ulovlig dobbeltbeskatning å skattlegge uttakene som lønn i 2005 når det var på det rene at i alle fall deler av beløpet var beskattet som inntekt i 2006. På dette punktet delte lagmannsretten seg. Flertallet mente at det ikke heftet feil ved ligningen for 2005 selv om deler av beløpet som var skattlagt dette året, også ble skattlagt ved ligningen for 2006. Mindretallet kom til at dobbeltbeskatningen medførte at ligningen for 2005 måtte oppheves.
- (13) A har anket til Høyesterett over lagmannsrettens rettsanvendelse. Anken er begrenset til å gjelde om dobbeltbeskatning innebærer at skatteklagenemndas vedtak for 2005 er ugyldig. Høyesteretts ankeutvalg besluttet 23. april 2015 anken fremmet til behandling i avdeling. Beslutningen har følgende slutning:

«Anken tillates fremmet. Ankeforhandlingen for Høyesterett begrenses til å gjelde hvorvidt en skattyter kan inntektsbeskattes i et inntekstår for et beløp som han er inntektsbeskattet for i et annet år uten at ligningen for det andre året blir endret.»

- (14) Den ankende part - A - har i hovedtrekk gjort gjeldende:
- (15) Det gjelder et forbud mot dobbeltbeskatning i norsk rett, og A er utsatt for en form for dobbeltbeskatning som rammes av forbudet. Ligningsmyndighetenes vedtak innebærer at samme skatteyter og samme bruttoinntektspost er skattlagt i både 2005 og 2006. Det er ikke noen særlig lovhjemmel som tilsier at det gjelder unntak fra det generelle forbudet i denne saken.
- (16) At klagefristen for vedtaket om ligningen for 2006 var utløpt, kan ikke lede til noe annet resultat. Klagefristen for 2006-vedtaket utløp før det endelige 2005-vedtaket var fattet. Det var 2005-vedtaket som medførte at samme beløp ble skattlagt to ganger. Før dobbeltbeskatningen hadde A hverken forutsetning eller mulighet til å klage over eller reise søksmål om gyldigheten av 2006-vedtaket.
- (17) Subsidiært gjøres det gjeldende at dobbeltbeskatningen innebærer myndighetsmisbruk fordi den er sterkt urimelig og utsetter A for usaklig forskjellsbehandling. Atter subsidiært anføres at dobbeltbeskatningen krenker Den europeiske menneskerettskonvensjon - EMK - protokoll 1 artikkel 1.
- (18) A har nedlagt følgende påstand:
- «1. Tingrettens dom stadfestes.
2. Ankende part tilkjennes sakskostnader for lagmannsrett og Høyesterett.»
- (19) Ankemotparten - *staten ved Skatt øst* - har i hovedtrekk gjort gjeldende:
- (20) Ligningen for 2005 er isolert sett riktig. Det er dette vedtaket som står til prøve for Høyesterett. Staten erkjenner at visse beløp som var lignet i 2005, sannsynligvis også inngikk i inntekten A oppga til beskatning i 2006. Ligningen for 2006 er ikke til prøve for Høyesterett. Denne ligningen er endelig ettersom A har latt preklusive frister løpe ut. Hvis A ved å angripe ligningen for 2005 kan få endret ligningen for 2006, innebærer dette en omgåelse av fristene som har utløpt for 2006-vedtaket.
- (21) Dobbeltbeskatning kan være en konsekvens av at fristregler løper ut, på samme måte som at alle andre feil ved ligningen kan bli stående når fristene for å klage eller gå til søksmål løper ut. A kunne ha gått til søksmål mot 2006-vedtaket før fristen løp ut. Kravet til aktuell rettslig interesse var oppfylt. A var klar over at det var en fare for at det kunne oppstå dobbeltbeskatning hvis hans selvangivelse for 2006 ble lagt til grunn for ligningen i 2006, samtidig som det var nærliggende at bokettersynet ville føre til at deler av beløpet ble tidfestet til 2005. Han hadde derfor både oppfordring og anledning til å avbryte søksmålsfristen. Hvis han ikke forsto dette, beror det på en rettsvillfarelse som ikke kan være unnskyldelig.

- (22) Dersom søksmålsfristen for ligningen for 2006 ikke var utløpt, kunne A åpenbart ikke ha angrepet ligningen for 2005 på grunn av dobbeltbeskatningen. Han ville vært henvist til å angripe 2006-vedtaket, og han hadde ikke klagerett over dette vedtaket ettersom det opprinnelig var fastsatt ved skjønn. Hvis A får medhold, vil han derfor få en gunstigere behandling enn det reglene legger opp til.
- (23) Det foreligger ikke myndighetsmisbruk. A er ikke i en annen stilling enn enhver annen som har oversett søksmålsfrister. Det foreligger heller ikke krenkelse av EMK protokoll 1 artikkel 1. Skatteklagenemndas vedtak er hjemlet i lov, forfølger et legitimt formål og er forholdsmessig.
- (24) Staten ved Skatt øst har nedlagt følgende påstand:
- «1. Anken forkastes.
 2. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakskostnader for alle retter.»
- (25) **Jeg er kommet til** at anken må tas til følge.
- (26) Etter mitt syn er det et prinsipp i norsk rett at samme inntekt ikke skal beskattes to ganger på samme skatteyers hånd. Under skatteloven av 1911 ble dette utledet av § 17 første ledd første setning som lød:
- «Av formue og inntekt svares skatt til den kommune, i hvis distrikt den skattepliktige bor, forsåvidt formuen eller inntekten ikke lovlig er å beskatte i noen annen kommune her i riket eller gjennom noen annen ligning.»
- (27) Etter sin ordlyd avklarer bestemmelsen hvilken kommune det skal svares skatt til, men den ble oppfattet å gi uttrykk for et alminnelig forbud mot dobbeltbeskatning, jf. blant annet Rt-1978-639 og Rt-1987-723. Sakene gjaldt spørsmål om verdier som aksjonærene var lignet for etter de dagjeldende reglene om beskatning av gruppesalg av aksjer i byskatteloven § 46 andre ledd og skatteloven § 54 andre ledd, var av betydning for aksjeselskapets egen skatteplikt. Etter å ha vist til at reglene om gruppebeskatning kunne lede til at samme gevinst ble beskattet flere ganger dersom det ikke ble tatt hensyn til at gevinsten allerede var beskattet i forbindelse med gruppesalg, uttalte Høyesterett i Rt-1978-639 på side 643:
- «Byskattelovens § 12 første ledd (nå skattelovens § 17 første ledd) bestemmer at formue eller inntekt bare blir å beskatte dersom den ikke lovlig er å beskatte 'gjennom noen annen ligning'. Det gis her uttrykk for det prinsipp at dobbeltbeskatning ikke skal skje, heller ikke ved at samme skatteobjekt beskattes hos forskjellige skattesubjekter.»
- (28) Denne begrunnelsen ble i Rt-1987-723 på side 726 sett på som uttrykk for «skattelovens alminnelige dobbeltbeskatningsforbud», og ble fulgt opp med henvisning til at «forbudet mot dobbeltbeskatning i skattelovens § 17 må tas i betraktning når man senere skal ta standpunkt til om det foretatte gruppesalg skal tillegges betydning for selskapets egen skatteplikt».

- (29) Tilsvarende er det i Skattelovkommentaren 1997/98 (Greni med flere), side 46-47 fremhevet at § 17 første ledd i tillegg til å bestemme hvor det skal svares skatt der reglene pålegger skatteplikt til flere kommuner, også er uttrykk for et prinsipp om forbud mot dobbeltbeskatning:

«Første ledd første punktum gjør unntak for skatteplikt som ellers ville foreligge for så vidt angår formue eller inntekt som skal beskattes 'gjennom noen annen ligning'. Bestemmelsen regulerer i første rekke forholdet mellom skatteplikten til bostedskommunen og skatteplikten til stedskommune etter §§ 18-20, og fastslår at skatteplikten til stedskommune får foran, jf note 1.1.

I tillegg er bestemmelsen uttrykk for et prinsipp, nemlig et forbud mot dobbeltbeskatning av den samme formuen eller den samme inntekten hos den samme skattepliktige. Bestemmelsen forbyr også at samme inntekt beskattes to eller flere ganger hos skattepliktige som er i interessefellesskap eller står hverandre nær på annen måte. Hvor langt den rekker for så vidt, er på flere punkter usikkert.»

- (30) Bemerkningen om usikkerheten om hvor langt forbudet rekker, knytter seg til beskatning av skattepliktige som er i interessefellesskap. Kommentaren gir ikke uttrykk for usikkerhet om forbudet mot å beskatte samme skattepliktige to ganger for samme inntekt.
- (31) I 1999 ble det gjennomført en omfattende teknisk revisjon av skatteloven. Den tidligere § 17 fremgår nå av § 3-1 første ledd. Bestemmelsen har fått en ny ordlyd:

«Personlig skattyter svarer skatt til bostedskommunen med de unntak som følger av bestemmelsene i dette kapittel.»

- (32) Forbudet mot dobbeltbeskatning kommer ikke til uttrykk på samme måte som i den tidligere ordlyden. Det følger imidlertid av forarbeidene til lovendringen i 1999 at det ikke var tilsiktet noen realitetsendringer, jf. Ot.prp.nr.86 (1997-98) side 6:

«En målsetting ved revisjonen har vært å gjengi gjeldende skatterett med uendret realitet så langt det er mulig. Ved at bestemmelsene i foreliggende lovforslag er utformet med sikte på uendret realitet, vil mest mulig av det foreliggende tolkningsmaterialet i form av forarbeider, høyesterettsdommer mv vedrørende gjeldende skattelovgivning beholde sin verdi.»

- (33) Også av merknaden til § 3-1 første ledd fremgår det at bestemmelsen er en videreføring av § 17 første ledd første punktum, jf. Ot.prp.nr.86 (1997-98) side 41. Det er ikke opplyst at ordlydsendringen er ment å medføre noen materiell endring.
- (34) Prinsippet om forbud mot dobbeltbeskatning av samme inntekt på samme skatteyers hånd, er også kommet til uttrykk i en rekke prosessuelle bestemmelser i ligningsloven. Etter ligningsloven § 9-2 første ledd bokstav c kan skatteyter klage til Skattedirektoratet over «avgjørelser som medfører at samme inntekt eller formue blir skattlagt til flere kommuner». Etter ligningsloven § 11-3 kan to kommuner som har en fordelingstvist, det vil si en tvist om

hvor skatteyters formue og inntekt skal beskattes, i fellesskap kreve at Skattedirektoratet avgjør tvisten med bindende virkning. Ligningsloven § 11-2 nr. 3 gir regler for søksmål om fordelingstvister mellom kommuner. Alle bestemmelsene bygger på en forutsetning om at skatteyter bare skal beskattes én gang for samme inntekt.

- (35) I forarbeidene til forløperen til det som er dagens ligningslov § 9-2 første ledd bokstav c, er det fremhevet at det er det offentlige som har plikt til å påse at skatteyteren ikke blir dobbeltbeskattet, jf. Ot.prp.nr.29 (1978-79) side 107:

«Klageretten etter nr. 1 e og f er en sikkerhet for skattyteren som det ikke ofte bør bli bruk for. Det er fagetatens oppgave å påse at dobbeltbeskatning ikke finner sted. Den samlede utskrivning i bostedskommunen av all skatt for personlige skattytere fra 1975 gjør det lettere å avverge dobbeltbeskatning allerede ved forberedelsen av ligningen. Dessuten gir § 8-5 og § 11-3 ordninger for å få slike spørsmål løst på offentlig initiativ.»

- (36) Direkte gjelder uttalelsene kommuner som er i fordelingstvist, men også i andre tilfeller hvor dobbeltbeskatningen beror på omstendigheter under forvaltningens kontroll, eller som det ellers er mest nærliggende at forvaltningen avklarer, må utgangspunktet være at fagetatene ut fra tilsvarende betraktninger må påse at dobbeltbeskatning ikke finner sted.
- (37) Staten har anført at det enkelte ligningsår må vurderes for seg, og at når klage- og søksmålsfristen er løpt ut for vedtaket for 2006, kan ikke 2006-ligningen angripes indirekte gjennom å rette et angrep mot ligningsåret 2005. I dette tilfellet er det imidlertid spørsmål om å flytte en inntekt fra ett ligningsår til ett annet. Et slikt vedtak berører reelt sett begge inntektsårene. Forbudet mot dobbeltbeskatning innebærer etter mitt syn at det ikke er anledning til å flytte inntekt fra ligningen for år 2006 til ligningen for år 2005, og dermed øke skattegrunnlaget i år 2005, uten samtidig å ta hensyn til at inntekten må reduseres i det året man flytter inntekten fra.
- (38) Det kan ikke av forbudet mot dobbeltbeskatning utledes noe krav til hvordan dobbeltbeskatningen skal unngås. Skattemyndighetene må kunne velge å unngå dobbeltbeskatningen enten ved å treffe nytt ligningsvedtak for begge årene, eller ved å justere vedtaket for 2005 dersom 2006-vedtaket står urørt. Om skattemyndighetene hadde valgt den første fremgangsmåten, ville det ha løpt ny klage- og søksmålsfrist for vedtaket knyttet til 2006. Hadde skattemyndighetene valgt å justere i 2005-vedtaket for å unngå dobbeltbeskatning, kunne justeringen vært overprøvd ved klage og søksmål etter 2005-vedtaket. Uansett fremgangsmåte ville skatteyter hatt klage- og søksmålsretten for så vidt gjelder dobbeltbeskatning i behold. Jeg kan dermed ikke se at staten kan få medhold i sine anførsler knyttet til at søksmålsfristen for 2006 er utløpt.
- (39) Tilsvarende kan ikke statens anførsel om at skatteklagenemnda ikke hadde kompetanse til å ta opp 2006-ligningen ettersom det bare var 2005-ligningen som var til behandling, føre frem. I den grad vedtaket for 2005 medførte dobbeltbeskatning, måtte enten skatteklagenemnda ha justert sitt eget vedtak for å avbøte dobbeltbeskatningen, eller gitt A medhold og sendt saken tilbake til skattekontorene for videre behandling.

- (40) Staten har også pekt på at det er skatteyder selv som har skapt situasjonen, og at han er sterkt å bebreide for ikke å ha innlevert selvangivelser, for å ha holdt tilbake opplysninger og stadig ha endret forklaringer. Denne typen opptreden fra en skatteyers side kan gi grunnlag for skjønnslingning og sanksjoner etter loven, men kan ikke gi grunnlag for å fravike forbudet mot dobbeltbeskatning uten særlig lovhjemmel. Slik hjemmel kan jeg ikke se at det er.
- (41) Skatteklagenemndas vedtak av 14. juli 2010 er dermed ugyldig som følge av at det strider mot forbudet mot dobbeltbeskatning. Med denne konklusjonen har jeg ikke foranledning til å gå inn i de øvrige anførsle fra den ankende parts side.
- (42) Partene er enig om at hvis anken fører frem, bør skatteklagenemndas vedtak oppheves, i stedet for at tvisten om størrelsen av det dobbeltbeskattede beløpet avgjøres av lagmannsretten, jf. tvisteloven § 30-14 andre ledd.
- (43) Anken har ført frem. A har nedlagt en påstand som innebærer at han tilkjennes sakskostnader for alle instanser. For så vidt gjelder det spørsmålet som har vært behandlet i Høyesterett, har A fått fullt medhold, og han må tilkjennes sakskostnader for Høyesterett etter tvisteloven § 20-2 første ledd. For lagmannsretten, som tok stilling til flere spørsmål enn det som ble anket til Høyesterett, fikk A ikke medhold «fullt ut eller i det vesentlige», jf. tvisteloven § 20-2 andre ledd, og det er dermed ikke grunnlag for å tilkjenne sakskostnader for lagmannsretten og tingretten etter tvisteloven § 20-2 første ledd. Slik saken ligger an, kan jeg heller ikke se at det er grunn til å tilkjenne sakskostnader for lagmannsretten og tingretten etter tvisteloven § 20-3.
- (44) Kostnadene for Høyesterett er oppgitt til 1 219 996,90 kroner inkludert merverdiavgift. Av dette utgjør 28 546,90 kroner utlegg. Rettens gebyrer kommer i tillegg. Samlet utgjør dette 1 243 217 kroner. Sakskostnadene synes meget høye, og det kan spørres om de går utover det som er «nødvendig», jf. tvisteloven § 20-5 første ledd. Under tvil, og særlig hensyntatt at motparten ikke har protestert, har jeg kommet til at oppgaven må legges til grunn.
- (45) Jeg stemmer for denne

dom:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 14. juli 2010 oppheves.
 2. I sakskostnader for Høyesterett betaler staten ved Skatt øst til A 1 243 217 - enmilliontohundreogførtitretusentohundreogsyttent - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.
 3. Sakskostnader for tingretten og lagmannsretten tilkjennes ikke.
- (46) Dommer **Bull**: Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (47) Dommer **Matheson**: Likeså.

- (48) Dommer **Skoghøy**: Likeså.
- (49) Justitiarius **Schei**: Likeså.
- (50) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

dom:

1. Skatteklagenemndas vedtak av 14. juli 2010 oppheves.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler staten ved Skatt øst til A 1 243 217 - enmilliontohundreogførtitretusentohundreogsyttent - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.
3. Sakskostnader for tingretten og lagmannsretten tilkjennes ikke.

SKN 15-105 Kverva AS

Lovstoff: Skatteloven § 6-24, jf. § 6-1.

Høyesterett: Dom av 24. september 2015, sak nr. HR-2015-1947-A

Dommere: Matheson, Kallerud, Bull, Skoghøy og Tønder. **Saksgang:** Sør-Trøndelag tingrett TSTRO-2013-65694 - Frostating lagmannsrett LF-2014-61315 - Høyesterett HR-2015-1947-A, (sak nr. 2015/310), sivil sak, anke over dom.

Ankende part: Staten v/Skatt Midt-Norge (advokat Helge Aarseth)

Ankemotpart: Kverva AS (advokat Sverre E. Koch).

Hva saken dreide seg om: Spørsmål om det var tilstrekkelig sammenheng mellom et bidrag på 50 millioner kroner til bygging av et nytt kulturhus og skolesenter i Frøya kommune og bidragsyters fremtidige inntektserverv – utbytte fra datterselskap – til at vilkår for fradrag etter skatteloven § 6-24, jf. § 6-1 var oppfylt for bidragsyter (morselskapet).

Kort omtale av dommen: Kverva AS (heretter Kverva) er et holdingselskap med eierinteresser i en rekke selskaper som driver med oppdrett, slakt og bearbeiding av laks som for det meste ligger i Frøya kommune, bl.a. SalMar ASA (53,4 % eierinteresse) og NutriMar AS (100 % eierinteresse). Selskapet krevde ved ligningen i 2010 fradrag for et bidrag på 50 millioner kroner til byggingen av nytt kulturhus og skolesenter for en videregående skole i Frøya kommune som skulle eies av kommunen med 2/3 og av fylkeskommunen med 1/3. Skolens fagområde innen teknikk og industriell produksjon hadde en klar vinkling mot maritime fag og yrkesvalg. Bidraget hadde sin årsak i at kommunen ikke hadde økonomisk evne til å bære sin andel av kostnadene til byggingen av et kulturhus/skolesenter. *Formålet* med bidraget var i tillegg til å få oppført bygget også å skape økonomisk vekst i kommunen og legge til rette for bosetting og fremtidig rekruttering av arbeidstakere til fiskeoppdrettsanleggene, noe som kunne få betydning for

datterselskapenes – og følgelig også for morselskapets – fremtidige inntektsforhold.

Ved **endringsvedtak i november 2011** ble ligningen for 2010 endret og fradrag for bidraget til kulturhus nektet. Vedtaket ble fastholdt av **skatteklagenemnda i vedtak i september 2012**. I vedtakene ble det lagt til grunn at bidraget i hovedsak var knyttet til ivaretagelse av *samfunnsmessige interesser* i form av økt bosetting samt kultur- og utdanningstilbud, men at det også *indirekte* kunne ha betydning for selskapets næringsvirksomhet. Når et bidrag ble gitt med flere formål for øye, måtte tilknytningen til et skattepliktig erverv vurderes med utgangspunkt i *hovedformålet* – ivaretagelsen av de samfunnsmessige interesser. Og dette hadde ikke tilstrekkelig sammenheng med skattyters inntektserverv (dvs. den økningen i utbytte morselskapet kunne forvente å få fra datterselskapene som drev fiskeoppdrett).

Kverva bragte saken inn for retten og **Sør-Trøndelag tingrett avsa dom i februar 2013** hvor ligningen for 2010 ble opphevet med et pålegg om å legge påstanden i selvangivelsen til grunn.

Saken ble påanket til **Frostating lagmannsrett** som forkastet anken ved sin dom av **4. desember 2014**. Skattyter ble tilkjent sakskostnader.

Avgjørelsen ble påanket til **Høyesterett** som under dissens 4-1 kom til samme resultat som de underordnede instanser: Anken ble avvist og Kverva tilkjent sakskostnader med noe i overkant av 440 tusen kroner – altså 3-0 til skattyter ved den rettslige overprøving av ligningsvedtaket.

Flertallet konstaterer innledningsvis at spørsmålet om sammenhengen mellom kostnad og inntektserverv etter sktl. § 6-24, jf. § 6-1 er et "*rent rettsanvendelsesspørsmål*" som domstolene kan prøve fullt ut. Videre konstaterer flertallet at kravene til "*tilknytningen mellom kostnad og inntekt*" må være den samme i begge bestemmelser, på tross av en mindre forskjell i ordlyden. Dette bl.a. med en henvisning til Rt-2014-1057 (Telenor). I dette tilfellet var det sktl. § 6-24 som var den relevante bestemmelse da det alt overveiende av Kvervas inntekter falt inn under fritaksmetoden i sktl. § 2-38.

Selskapet anførte at tilknytningsspørsmålet måtte vurderes "*for konsernet under ett*" - noe flertallet ikke var enig i. Spørsmålet måtte vurderes i relasjon til *den skattyter som krever fradrag* – altså Kverva AS, jf. Rt-1990-958 (Quatro). Og det forhold at dette selskap var konsernspiss og kun mottok utbytte fra datterselskaper som drev virksomheten på Frøya – og det var datterselskapene som ville få en direkte fordel som følge av bidraget – kunne ikke spille noen rolle da Kverva ville ha inntekter fra disse selskaper - riktignok skattefrie, men kostnadene ville da falle inn under reglene i sktl. § 6-24.

Loven forutsetter at det foreligger "*en tilstrekkelig nær og umiddelbar sammenheng*" mellom kostnad og fremtidig inntekter. Og dette måtte bedømmes ut i fra hvilket *formål skattyter hadde med å pådra seg kostnadene på det tidspunkt dette skjedde*. Selv om det skulle vise seg at det ikke var formålstjenlig å pådra seg en kostnad, kunne det likevel *bare unntaksvis være aktuelt å overprøve skattyters formål med å pådra seg denne*. Klagenemnda synes å ha lagt avgjørende vekt på *sin egen* og ikke *skattyters* vurdering av hva som var hovedformålet med bidraget. Og bidragene til Frøya kommune som hadde til formål å "*tiltrekke, beholde og utvikle arbeidskraft og kompetanse*", hadde etter sin art tilstrekkelig tilknytning til inntektservervet til skattyter som var avhengig av stabil tilgang på arbeidskraft for å kunne utøve sin virksomhet. Da det var en klar saklig sammenheng mellom tilskudd og bidragsyters virksomhet, måtte også kravet til nær og umiddelbar

sammenheng med et inntektserverv være oppfylt selv om bidragets virkninger ikke inntrådte umiddelbart – som korttidsvirkning – men først ville inntre langsomt etter noen tid, jf. Rt-1965-954 (Kosmos).

Flertallet var ikke enig med staten i at reglene i sktl. § 6-42 om tilskudd til "*yrkesopplæring som kan ha betydning for skattyters virksomhet*" kunne innebære noen begrensning i skattyters fradragsrett. Bestemmelsen måtte anses for en *utvidelse* og ikke en innskrenkning i den fradragsrett som følger av §§ 6-1 og 6-24.

Flertallets konklusjon var altså at bidragene til Frøya kommune hadde tilstrekkelig tilknytning til Kvervas virksomhet til at fradrag måtte innrømmes.

Mindretallet (dommer Tønder) tok – som førstvoterende – utgangspunkt i at krav om fradrag måtte vurderes etter sktl. § 6-24 som oppstiller samme krav til tilknytning mellom kostnad og inntekt som sktl. § 6-1. I rettspraksis er det lagt til grunn at det må foreligge en tilstrekkelig "nær og umiddelbar sammenheng mellom selskapets næringsvirksomhet og ytelsen" (her bidraget), jf. Rt-2012-744 (Skagen) og Rt. 2008-794. Mindretallet kunne ikke at bidragene for bidragsyter førte til en form for verdiskapning som tilfredsstilte kravene til "nær og umiddelbar sammenheng" mellom kostnad og virksomhet. At bidraget kunne ha betydning for lokal kompetanseutvikling innen fag som kunne få betydning for Kverva, kunne ikke være avgjørende for et bidrag på 50 millioner kroner til kultur og skolebygg. Dette var et tilskudd til sentral infrastruktur på Frøya som altså ikke hadde tilstrekkelig sammenheng med bidragsyters virksomhet.

Referentens kommentarer: I denne dom tar Høyesterett standpunkt til et prinsipielt viktig spørsmål, nemlig hvilke tilknytningskrav det må stilles til en oppofrelse – i dette tilfellet bidraget til å bygge et offentlig kultur- og skolesenter – og skattyters næringsvirksomhet for at det skal foreligge fradragsrett etter § 6-24, jf. § 6-1.

Høyesterett fastslår at det må oppstilles de *samme krav til tilknytning* mellom en oppofrelse og et fremtidig inntektserverv etter skatteloven § 6-24 som etter § 6-1. Ordlyden i bestemmelsene er litt forskjellige, men lovforarbeidene til § 6-24 trekker i denne retning. Dommen er altså av prinsipiell interesse også for tilknytningskravet i § 6-1.

Dommen fastslår også at selskaper i et konsernforhold *ikke kan likestilles* når det gjelder spørsmål om et bidrag har tilstrekkelig tilknytning til inntekt til at fradrag må innrømmes. I denne sak var bidraget ytet av et holdingselskap, men mulige fordeler av dette bidraget ville i første rekke gjelde datterselskapene som drev fiskeoppdrett. For bidragsyter besto fordelene i en mulig økning i utbytte fra datterselskapene, og spørsmålet i saken var følgelig om det forelå tilstrekkelig tilknytning mellom bidraget og mulighetene for å oppnå skattefri aksjeinntekt etter § 6-24 – altså en noe mer indirekte fordel enn det som datterselskapene kunne oppnå. Som nevnt la retten til grunn at denne bestemmelse, på tross av en noe annen ordlyd, opererer med samme krav til tilknytning mellom oppofrelse og inntektserverv som hovedregelen i sktl. § 6-1 første ledd.

I dommen kommer Høyesterett med noen viktige prinsipielle synspunkter om betydningen av skattyters *påberopte formål* med å pådra seg en kostnad. Domstolene kan i prinsippet overprøve skattyters skjønn dersom de ytre omstendigheter skulle tilsa at en kostnad ikke kan være pådratt for å fremme et inntektserverv. Men domstolene skal ikke sensurere skattyters forretningsskjønn, og det kan bare unntaksvis sees bort i fra skattyters påberopte formål selv om en investering eller kostnad fremstår som mindre formålstjenlig.

Et viktig poeng i dommen er at vurderingen av bidragets tilknytning til et inntektsserverv må bygge på *skattyters formål* – som i denne sak var å fremme mulighetene for bosetting og tilgang på fremtidig arbeidskraft i Frøya kommune. At bidraget til kulturhus og skolebygg også ivaretok samfunnsmessige interesser, var ikke avgjørende så lenge selskapets hovedformål var å fremme eget inntektsserverv. Og skatteklagenemnda får også kritikk for å ha lagt vekt på *sin egen* og ikke selskapets – *vurdering av formålet* med bidraget. Skatteklagenemnda har altså vært for subjektiv i sine vurderinger av bidragets inntektstilknytning.

Et viktig poeng i saken er også at det forhold at et bidrag kan ha samfunnsmessige virkninger og tilgodese en del "gratispassasjerer", ikke er tilstrekkelig til å konstatere at det ikke foreligger den nødvendige tilknytning til skattyters inntektsserverv. Ligningsmyndighetene stilte altså i denne sak strengere krav til sammenheng mellom oppførelse og et fremtidig inntektsserverv enn det Høyesteretts flertall (og de underordnede instanser) la til grunn.

Dette er en viktig dom som formentlig vil bli påberopt i en rekke saker i fremtiden. Og konklusjonen må bli at ligningsmyndighetene må legge tilstrekkelig vekt på det formål som skattyter har påberopt seg som grunnlag for å gi et bidrag som også tilgodeser samfunnsmessige formål.

Syv

(1) Dommer **Matheson**: Saken gjelder gyldigheten av ligningsvedtak. Spørsmålet er om Kverva AS ved inntektsligningen for 2010 har rett til fradrag for et tilskudd på 50 millioner kroner til oppføring av en offentlig skole i kombinasjon med et kulturhus i Frøya kommune.

(2) Kverva AS (Kverva) er et holdingselskap uten egne ansatte og med forretningsadresse i Trondheim. Selskapet kjøper managementtjenester fra Kverva Management AS og driver omfattende investeringsvirksomhet innenfor marin sektor. Kvervas inntekter er hovedsakelig utbytte fra datterselskaper. Investeringsporteføljen besto ved utgangen av 2010 av aksjer i følgende selskaper:

- SalMar ASA	53,4 prosent
- Egersund Fisk AS	72,4 prosent
- Pharmaq Holding AS	36,6 prosent
- NutriMar AS	100 prosent
- Hitramat AS	45 prosent
- Inaq Management AS	49 prosent
- Nordskag Næringspark	42,5 prosent
- Lofotprodukt AS	33,7 prosent
- Fermtech AS	49,0 prosent

(3) Hoveddelen av den industrielle virksomheten befinner seg i Frøya kommune der SalMar ASA (SalMar) og NutriMar AS (NutriMar) er lokalisert med oppdrettsanlegg, slakteri- og bearbeidingsanlegg samt et industrielt prosesseringsanlegg for lakseavskjær.

- (4) Det viktigste fundamentet for Kvervas virksomhet er eierskapet til SalMar som sysselsetter ca. 550 personer i Frøya kommune. Gjennom selskapet Nordskag Næringspark AS ble det i 2010 investert ca. 700 millioner kroner i et nytt foredlingsanlegg på Frøya.
- (5) I 2010 var Kvervas inntekter fra investeringsvirksomheten 332 millioner kroner, hvorav utbytte fra SalMar utgjorde 120 millioner kroner. Selskapet hadde også annen skattepliktig driftsinntekt i størrelsesorden 7,6 millioner kroner. Kvervas resultat for 2010 utgjorde 198,6 millioner kroner.
- (6) Kverva hadde lenge arbeidet for realiseringen av et kunnskaps- og kultursenter i form av et kombinert kulturhus og videregående skole på Frøya. Selskapet vurderte dette som viktig for bosettingen i kommunen og rekrutteringen til SalMar. Man mente at tiltak for å tiltrekke elever til Frøya også fra andre deler av regionen ville bedre rekrutteringen av kvalifisert arbeidskraft til selskaper i Kverva-konsernet.
- (7) Sør-Trøndelag fylkeskommune og Frøya kommune inngikk i 2010 en samarbeidsavtale om nye lokaler til Frøya videregående skole samlokalisert med kulturhus på Sistranda. Bygget stod ferdig sommeren 2014. To tredjedeler av senteret eies av kommunen og består av fellesareal, opplevelsessenter, kulturskolen og kulturhuset. Den resterende tredjeparten eies av Sør-Trøndelag fylkeskommune og inneholder den videregående skolen.
- (8) Av samarbeidsavtalen fremgår at Sør-Trøndelag fylkeskommune har prioritet med tanke på bruk av sambruksarealene i bygget til skoleformål. Det er inngått en leieavtale med Frøya kommune om bruk av dette arealet i 15 år, med rett til videre leie i 10 pluss 10 år.
- (9) Den videregående skolen har et omfattende fagtilbud innenfor restaurant- og matfag, studiespesialisering, design- og håndverksfag, naturbruk og teknikk/industriell produksjon. Naturbruksutdanningen er spesielt rettet mot dem som satser på et fremtidig yrke innen akvakultur, fiskeri og fangst, naturbasert turisme m.m. I tilknytning til dette fagtilbudet har skolen også en oppdrettskonsesjon. Fagtilbudet innen teknikk og industriell produksjon har en klar vinkling mot maritime fag og yrkesvalg.
- (10) Man har hatt som målsetting også å utvikle et kompetansesenter for havbruks- og oppdrettsnæringen i tilknytning til skole- og kultursenteret. Tanken er å kunne skape en kobling mellom næring, utdanning og forskning. Målsettingen er i ferd med å bli realisert gjennom reisingen av et «blått» kompetansesenter i skolens umiddelbare nærhet. Dette foregår i samarbeid med NTNU.
- (11) Frøya kommune hadde ikke økonomisk evne til å bære sin del av finansieringen av det kombinerte skole- og kulturbygget. I styremøte 4. november 2010 besluttet Kverva å gi et tilskudd på 50 millioner kroner til formålet. I presentasjonen til styremøtet som lå til grunn for beslutningen, heter det blant annet:

«Representanter fra SalMar og fra Kverva har i flere år vært pådrivere for at det skulle realiseres et kunnskaps- og kultursenter, et kombinert kulturhus og videregående skole som er kritisk for bosetting på Frøya og rekruttering til SalMar.»

(12) Om «Fundamentet for tilskuddet» uttales bl.a:

«Som majoritetseier i SalMar ASA ønsker Kverva AS å medvirke til å realisere et kunnskaps- og kultursenter som kan få stor betydning for næringsliv og verdiskaping i kystregionen også i et langsiktig perspektiv.»

(13) Dette utdypes videre i avsnittet «Et viktig grunnlag for bosetting, kompetansebygging og rekruttering»:

«- Det er en forutsetning for oss her i regionen og for vårt næringsliv at våre ungdommer har gode videregående utdanningstilbud, som vil gi grunnlag for kompetanse, yrkesdeltakelse og bosetting.

- For Kverva og SalMar er dette også en investering i fremtidige inntekter og vekstmuligheter. Senteret vil være viktig for vekstkraften til hele den nasjonalt viktige 'sjømatklyngen' som har sin forankring på Frøya og Hitra.»

(14) I brev 5. november 2010 fra Kverva til Frøya kommune ble det gjort rede for styrevedtaket og bakgrunnen for dette. Fra brevet gjengis:

«Jeg bekrefter med dette at Kverva AS forplikter seg til å bidra med 50 millioner kroner til oppføring av nytt kulturhus og skolesenter på Frøya. Som majoritetseier i SalMar ASA ønsker Kverva AS med dette å medvirke til å realisere et kunnskaps- og kultursenter som kan få stor betydning for næringsliv og verdiskaping i kystregionen også i et langsiktig perspektiv. For Kverva er ikke dette ment som et bidrag til en slunken kommunekasse eller til en fylkeskommune. Vi ønsker at dette skal være en investering i vår egen og regionens fremtid - et konstruktivt samarbeid mellom næringslivet, kommunen og fylkeskommunen.

...

Målet er å skape et viktig nasjonalt kunnskaps- og undervisningscenter innenfor de utdanningsretninger som bygger på de marine ressurser og det marine miljøet. Vi ønsker at dette skal skje gjennom et stadig sterkere samarbeid mellom våre kystsamfunn og universitetsmiljøene. NTNU og SINTEF er allerede i dag viktige samarbeidspartnere for næringslivet på Hitra og Frøya. Dette samarbeidet vil bli enda viktigere i fremtiden. Et flunkende nytt opplevelses- og kunnskapssenter vil være bevis på at vi har tro på våre kystsamfunn - og på ungdommen som er vår viktigste ressurs.»

(15) Tilskuddet ble i sin helhet brukt til kommunens finansiering av kulturhuset og skolesenteret. Kverva fradragførte tilskuddet på 50 millioner som kostnad i selvangivelsen for 2010. I vedlegg til selvangivelsen skrev selskapet blant annet:

«Kverva AS har i dialog og forståelse med Frøya kommune og Sør-Trøndelag fylkeskommune som ansvarlig for det videregående skoletilbudet besluttet å yte tilskudd til prosjektet. ...

Kverva AS' hovedaktivitet er majoritetseierskap i SalMar ASA; Norges tredje største oppdrettsselskap med hovedkontor på Frøya. Ny videregående skole og kulturhus vil ha stor økonomisk betydning for Kverva AS' økonomiske utvikling. Det planlagte skolebygget/kulturhuset vil være viktig for den økonomiske vekstevnen.

Den nye skolen vil bli et utdanningscenter med fokus på oppdrett og marine fag, og bygge en sterk bro mellom skolesenteret på Frøya og universitetsmiljøet på NTNU. Utdanningstilbudet innenfor oppdrett vil dekke ikke bare Midt-Norge, men også gi et utvidet tilbud i nasjonal sammenheng. Dette øker muligheten for at ungdom lokalt velger utdanning på hjemmeplassen, og innretter seg på å gå inn i sjømatnæringen. Dette vil gjøre det lettere å få folk til å bosette seg - og bli værende - på Frøya.»

- (16) I brevet fremholdes at uten tiltaket, som er muliggjort gjennom Kvervas tilskudd, vil det bli «vanskeligere enn nå å rekruttere kvalifisert arbeidskraft og den kompetansemessige infrastrukturen som trengs for å utvikle SalMar og den øvrige næringsvirksomheten i kommunen - og hvor Kverva har den overveldende del av sine investeringer».
- (17) Ligningskontoret sendte i brev 7. oktober 2011 varsel om endring av ligningen. Skattekontoret hevdet at det ikke forelå fradragsrett for tilskuddet. Kverva tok til motmæle. Skattekontoret traff 15. november 2011 vedtak i samsvar med varselet der selskapet ble nektet rett til fradrag.
- (18) Kverva påklaget vedtaket til skatteklagenemnda, som fastholdt ligningen i vedtak 28. september 2012. I skattekontorets innstilling som nemnda gav sin tilslutning til, uttales blant annet:

«Selv om sikring av fremtidig tilgang på arbeidskraft, og opprettholdelse av bosetting, vil kunne ha betydning for selskapets virksomhet, foreligger det etter skattekontorets vurdering ikke tilstrekkelig sammenheng mellom pådratt kostnad og selskapets fremtidige inntektserverv til at vilkårene for fradragsrett etter skatteloven § 6-1 er oppfylt.

Etter skattekontorets vurdering fremstår tilskuddet i hovedsak knyttet til ivaretagelse av samfunnsmessige interesser i form av økt bosetting samt kultur- og utdanningstilbud i en kystkommune. Selv om dette også indirekte vil kunne ha betydning for selskapets fremtidige næringsvirksomhet, fremstår tilskuddet i hovedsak rettet mot ivaretagelse av samfunnsmessige interesser.

Dersom en kostnad er pådratt med flere formål for øye, er det avgjørende for fradragsretten at hovedformålet oppfyller tilknytningskravet. Etter skattekontorets vurdering har hovedformålet tilknytning til selskapets inntektserverv ikke en tilstrekkelig sammenheng med erverv av skattepliktig inntekt.»

(19) Kverva tok ut søksmål mot staten v/Skatt Midt-Norge med påstand om at vedtaket må oppheves. Sør-Trøndelag tingrett avsa 13. februar 2014 dom [TSTRO-2013-65694] med slik domsslutning:

- «1. Ligningen for Kverva AS for inntektsåret 2010 oppheves.
2. Ved ny ligning legges Kverva AS sin egen selvangivelse og påstand til grunn.
3. Staten ved Skatt Midt-Norge AS dømmes til å betale sakskostnader til Kverva AS med 240 000 - tohundreogførtitusen kroner innen 2 - to - uker fra dommens forkynnelse.»

(20) Staten v/Skatt Midt-Norge anket dommen til Frostating lagmannsrett, som 4. desember 2014 avsa dom [LF-2014-61315] med slik domsslutning:

- «1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Skatt Midt-Norge til Kverva AS 192 110 - etthundreogtittotusenett hundreogti - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelse av denne dom.»

(21) Staten v/Skatt Midt-Norge har anket dommen til Høyesterett. Anken gjelder lagmannsrettens bevisvurdering og rettsanvendelse.

(22) Ankende part har for Høyesterett fremmet en ny anførsel om at spørsmålet om fradragsrett må bedømmes etter skatteloven § 6-24 og ikke etter § 6-1 som har vært lagt til grunn av skattemyndighetene og de tidligere instanser. Det er også fremlagt enkelte nye dokumenter.

(23) Den ankende part - *staten v/Skatt Midt-Norge* - har i det vesentlige gjort gjeldende:

(24) Spørsmålet om selskapet har rett til fradrag for tilskuddet til den videregående skolen m.m., må bedømmes med utgangspunkt i skatteloven § 6-24 om fradrag for «kostnad som pådras for å erverve inntekt som er fritatt for skatteplikt etter § 2-38».

(25) Retten til fradrag må vurderes på bakgrunn av virksomheten i det skattesubjektet som krever fradraget, jf. Rt-1990-958 (Quatro) på side 961. Det følger uttrykkelig av forarbeidene til fritaksmetoden at den ikke gir grunnlag for noen integrert betraktning av selskapsaksjonær og underliggende selskaper, jf. Ot.prp.nr.1 (2004-2005) side 62.

(26) Tilknytningskravet etter § 6-24 er i utgangspunktet det samme som etter skatteloven § 6-1. Ved vurderingen av om kravet er oppfylt, står skattyterens formål med kostnaden sentralt. Bedømmelsen av hva som er formålet, er objektivisert, jf. Rt-2012-744 (Skagen) avsnitt 47. Dersom tilknytningen er for avledet og indirekte, er kravet ikke oppfylt. Kravet om nær og umiddelbar sammenheng inneholder også et element av tidsmessig nærhet mellom kostnad og virkning.

- (27) For rett til fradrag etter § 6-24 følger det av forarbeidene at det uansett gjelder et særskilt krav om at kostnadene utgjør «eierkostnader». Dette er først og fremst kostnader til forvaltning av aksjeinteresser.
- (28) Kvervas tilskudd på 50 millioner kroner til bygging av et kombinert skole- og kultursenter kan ikke gi rett til fradrag. Det er ikke gjort avtale om noen motytelse. Spørsmålet om tilknytning må vurderes med utgangspunkt i at Kverva ikke driver noen produksjonsvirksomhet, men bare har eierposisjoner i andre selskaper som gir inntekter i form av utbytte.
- (29) Prosjektet som det er gitt tilskudd til, fremstår som et alminnelig, offentlig infrastrukturtiltak som er av generell verdi for trivsel og vekst. Dette er ikke tilstrekkelig. De aktuelle kostnadene faller uansett utenfor rammen av hva som etter lovgivers forutsetninger om rett til fradrag for kostnader til erverv av skattefri inntekt, kan anses som «eierkostnader».
- (30) Avgjørelsen i Rt-1965-954 (Kosmos) gir veiledning for foreliggende sak. Høyesterett innrømmet der under tvil et rederi rett til fradrag for tilskudd til bygging av Hvalfangstens Hus som rederiet også selv skulle gjøre en viss bruk av. Tilknytningen mellom tilskuddet og rederiet var langt sterkere i Kosmos-saken enn mellom Kvervas tilskudd til skolesenteret på Frøya og selskapets inntekter. Sammenhengen er for indirekte og avledet til at tilknytningskravet er oppfylt i foreliggende sak.
- (31) Det taler mot fradragsrett at eventuelle virkninger også vil komme de andre aksjonærene i SalMar til gode som «gratispassasjerer». Det er i beste fall tale om en langtidsvirkning som ikke oppfyller kravet til nær og umiddelbar sammenheng. Foreliggende sak stiller seg derfor annerledes enn situasjonen var i Skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelse 9. september 2010 - BFU-2010-23 - der et selskap fikk rett til fradrag for tilskudd til etablering av en broforbindelse som ville komme mange til gode. Tilskuddet fikk umiddelbar virkning for bidragsyterens inntektsevne.
- (32) Det er ikke det kombinerte skolesenteret som har sikret det økonomiske grunnlaget for Kvervas virksomhet på Frøya, men først og fremst de lokale marinbiologiske forholdene og arbeidsinnvandringen fra Øst-Europa som allerede har funnet sted.
- (33) Retten til fradrag må også ses i sammenheng med skatteloven § 6-42. Bestemmelsen inneholder spesialregler og beløpsbegrensninger blant annet for tilskudd til institutt som forestår yrkesopplæring som kan ha betydning for skattyters virksomhet. En ordning som gir fradragsrett etter § 6-1 for bidrag til videregående skole som driver yrkesopplæring, vil gi dårlig sammenheng med vilkårene for fradrag etter § 6-42.
- (34) Etersom Kverva har gitt tilskuddet uten å ha krav på noen motytelse, må tilskuddet likestilles med en gave. Skattelovens hovedregel er at gaver ikke gir fradragsrett ettersom kravet til tilknytning mellom kostnad og inntekt da mangler.
- (35) Staten v/Skatt Midt-Norge har nedlagt slik påstand:

- «1. Staten v/Skatt Midt-Norge frifinnes.
2. Staten v/Skatt Midt-Norge tilkjennes saksomkostninger for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett.»

- (36) Ankemotparten - *Kverva AS* - har i det vesentlige gjort gjeldende:
- (37) Spørsmålet om fradragsrett må løses etter skatteloven § 6-1 som også er avgjørende for om tilknytningskravet etter § 6-24, som staten påberoper, er oppfylt, jf. Rt-2014-1057 (Telenor). Det gjelder ingen særregler etter § 6-24 for «eierkostnader».
- (38) Det er hva selskapet selv har angitt som hovedformålet med tilskuddet, som skal legges til grunn ved vurderingen av om tilknytningskravet er oppfylt. Skal fradrag nektes, kreves at selskapets opplysninger om formålet ikke er riktige. Også etterfølgende utvikling kan trekkes inn ved vurderingen av hva som har vært selskapets formål. Domstolene skal ikke sensurere forretningskjønnen i foretaket som har truffet investeringsbeslutningen.
- (39) Av underlaget for Kvervas styrebeslutning, tildelingsbrevet og vedlegget til selvangivelsen følger at hovedformålet med tilskuddet var å sikre inntektsgrunnlaget for selskapet.
- (40) Satsingen har vært en suksess med befolkningsvekst og økt industriell aktivitet. I tråd med forutsetningene har man i kommunesenteret også tiltrukket seg forskningsinstitusjoner med tilknytning til havbruksnæringen. Dette er ytterligere med på å befeste grunnlaget for selskapets inntekter fra virksomheten på Frøya gjennom en rik, variert og økende bosetting og en stabil arbeidsstokk.
- (41) Det er etter dette tilstrekkelig nær og umiddelbar sammenheng mellom tilskuddet og selskapets inntekter i § 6-1s forstand. Høyesteretts avgjørelser vedrørende tilknytningskravet etter skatteloven § 6-1 viser uansett at vilkåret er blitt tolket liberalt.
- (42) Det har i rettspraksis vært gitt rett til avskrivning på bolig som ellers ikke er et avskrivbart driftsmiddel, fordi det var nødvendig for den berørte virksomheten å kunne tilby bolig for å tiltrekke seg nødvendig arbeidskraft, jf. Rt-1965-60 (Løvenskiold). Dette taler for at tilskudd til skolebygg mv. for å sikre bosetting og dermed arbeidskraft i et lokalsamfunn, også må gi rett til fradrag etter § 6-1.
- (43) Etter Skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelse 9. september 2010 - BFU-2010-23 - er det ikke til hinder for fradragsrett at tilskuddet også kommer andre til gode. Det vil typisk være situasjonen i konsern der datterselskapene også har andre eiere, slik som i Rt-1965-954 (Kosmos) og Rt-1983-1462 (Braathens S.A.F.E.) der selskapene fikk rett til fradrag.
- (44) Særregelen i § 6-42 om tilskudd til blant annet virksomheter som forestår yrkesopplæring, er ikke relevant ved bedømmelsen av foreliggende sak.
- (45) *Kverva AS* har nedlagt slik påstand:

«1. Anken forkastes.

2. Kverva AS tilkjennes sakskostnader for Høyesterett.»

(46) **Jeg er kommet til at** anken ikke fører frem.

(47) Spørsmålet i saken er om Kverva ved inntektsligningen for 2010 har rett til å kreve fradrag for et tilskudd på 50 millioner kroner til byggingen av en videregående skole m.m.

(48) Skatteloven § 6-1 bestemmer at det gis fradrag for kostnader som er pådratt for å erverve «skattepliktig inntekt», mens det etter § 6-24 gis fradrag for kostnader som pådras for å erverve «inntekt som er fritatt for skatteplikt etter § 2-38». Hvorvidt vilkårene for fradragsrett etter disse bestemmelsene er oppfylt, er et rent rettsanvendelsesspørsmål som domstolene kan prøve fullt ut.

(49) Staten har som ny anførsel for Høyesterett gjort gjeldende at fradragsrett må vurderes etter § 6-24. Jeg ser først på dette spørsmålet.

(50) Skatteloven § 6-1 inneholder en hovedregel om fradrag der første ledd lyder:

«Det gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Bestemmelser som presiserer, utvider eller innskrenker fradragsretten for kostnader som nevnt i forrige punktum er gitt i §§ 6-10 til 6-32.»

(51) Som det fremgår, gir § 6-1 bare adgang til å gjøre slike fradrag i *skattepliktig* inntekt.

(52) Etter skatteloven § 2-38 har aksjeselskaper skattefritak for blant annet inntekt i form av utbytte på aksjer. Bestemmelsen - også kalt fritaksmetoden - skal forhindre at aksjeinntekter blir beskattet flere ganger i en eierkjede med norske selskaper. Den innebærer at selskapsaksjonærer i hovedregelen fritas for beskatning av gevinst og utbytte på aksjer, samtidig som det ikke innrømmes fradragsrett for tilsvarende tap, jf. Ot.prp.nr.1 (2004-2005) side 52. Ordningen trådte i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2004.

(53) Ved vedtakelsen av fritaksmetoden skulle en selskapsaksjonær ikke få fradrag for kostnader knyttet til skattefrie aksjeinntekter ettersom § 6-1, som allerede pekt på, begrenser fradragsretten til å gjelde kostnader til erverv mv. av skattepliktig inntekt. Man mente hensynet til harmoni i regelverket begrunnet en slik løsning, jf. Ot.prp.nr.1 (2004-2005) side 63. Praktiseringen av fradragsavskjæringen ble imidlertid i første omgang utsatt til inntektsåret 2005.

(54) Departementet valgte allerede i 2005 å foreslå en ordning der det også ble gitt adgang til å gjøre fradrag for kostnader til erverv mv. av skattefrie aksjeinntekter. Det nye standpunktet ble nærmere begrunnet i Ot.prp.nr.1 (2005-2006) på side 62 flg. og ledet til vedtakelsen av § 6-24. Bestemmelsen trådte i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2005. Første ledd lyder:

«Det gis fradrag for kostnad som pådras for å erverve inntekt som er fritatt for skatteplikt etter § 2-38.»

(55) Det er en forskjell i ordlyd mellom § 6-1 og § 6-24 ved at § 6-1 taler om kostnader «for å erverve, vedlikeholde eller sikre inntekt», mens § 6-24 bare taler om kostnader «for å erverve inntekt». I dette ligger imidlertid ingen realitetsforskjell, jf. Rt-2014-1057 (Telenor) avsnitt 62.

(56) I proposisjonen til § 6-24 på side 69 uttaler departementet følgende om hvordan man skal forstå vilkåret om at kostnadene er pådratt for å erverve inntekt:

«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.»

(57) Forarbeidene gir her klart anvisning på at kravet til tilknytning mellom kostnad og inntekt skal være det samme etter § 6-24 som etter § 6-1. Dette er også lagt til grunn av både flertallet og mindretallet i Rt-2014-1057 (Telenor). Etter å ha sitert forarbeidsuttalelsen jeg nettopp har referert, uttaler førstvoterende i avsnitt 71 at «vilkåret i § 6-1 om at kostnaden må være pådradd for å erverve inntekten, skal gjelde på vanlig måte». Synspunktet er ytterligere utviklet av mindretallet, som under henvisning til den samme forarbeidsuttalelsen sier følgende i avsnitt 84:

«Jeg forstår det som her sies slik at rekkevidden av fradragsretten vil være den samme som etter skatteloven § 6-1. Denne forståelsen følger også av at det avgjørende kriteriet for fradragsretten har tilnærmet samme formulering i § 6-24 første ledd som i § 6-1 første ledd første punktum.»

(58) Jeg legger dette til grunn.

(59) Det ble med virkning fra 7. oktober 2008 innført en bestemmelse i § 2-38 nytt sjette ledd om at tre prosent av selskapets skattefrie aksjeinntekter skal inntektsføres. Dette innebar en viss innstramming av fritaksmetoden. Den sjablonmessige inntektsføringen skal etter forarbeidene kompensere for at § 6-24 gir rett til fradrag for kostnader som er tilknyttet de skattefrie aksjeinntektene, jf. Ot.prp.nr.1 (2008-2009) side 33. Etter dette er det ikke lenger slik at fritaksmetoden gir fullt skattefritak for inntekter som aksjeselskaper har hatt i form av utbytte på aksjer. En beskatning på 28 prosent av tre prosent - altså 0,84 prosent - av utbyttet innebærer imidlertid at skattebelastningen på slike inntekter blir helt marginal.

(60) Som tidligere opplyst utgjorde Kvervas inntekter fra investeringsvirksomheten 332 millioner kroner i 2010, hvorav 120 millioner kroner var utbytte fra SalMar og derfor omfattet av fritaksmetoden. Kverva hadde samtidig skattepliktige inntekter i størrelsesorden 7,6 millioner kroner. Det er ikke anført at disse er omfattet av fritaksmetoden. De omtvistede kostnadene må derfor anses pådratt «for å erverve inntekt som er fritatt for skatteplikt etter 2-38» i § 6-24s forstand. Bestemmelsen i § 2-38 sjette ledd om

inntektsføring av tre prosent av beløpet setter ikke denne vurderingen i noen annen stilling. Spørsmålet om tilskuddet gir rett til fradrag, må derfor vurderes etter § 6-24.

- (61) Kverva har anført at spørsmålet om selskapet kan kreve fradrag for tilskuddet, må vurderes for konsernet under ett. Dette er jeg ikke enig i. Det er et grunnleggende prinsipp i norsk skatterett at et aksjeselskap er et selvstendig skattesubjekt og skal ved beskatningen bedømmes ut fra sine egne forhold, jf. Rt-1990-958 (Quatro) på side 961-962. Det er ved spørsmålet om fradragsrett altså ikke grunnlag for noen integrert betraktning av selskapsaksjonær og underliggende selskaper. Dette er klart uttrykt i forarbeidene til fritaksmetoden, jf. Ot.prp.nr.1 (2004-2005) der det på side 62 - 63 heter:

«Det er ikke grunnlag for en integrert betraktning av selskapsaksjonær og underliggende selskap ved tolkningen av skatteloven § 6-1. Fradragsrett kan således ikke kreves ut fra at kostnaden er tilknyttet aksjeinntekt som reflekterer skattepliktig inntekt i det underliggende selskapet.»

- (62) Jeg går nå over til å se nærmere på hvordan tilknytningskravet i § 6-24 jf. § 6-1 skal forstås. Tolkningen av § 6-1 på dette punktet er klargjort gjennom flere høyesterettsdommer. De særlige anførselene staten har fremmet vedrørende tilknytningskravet under § 6-24, har imidlertid ikke vært prøvd tidligere.

- (63) Med utgangspunkt i Rt-2012-744 (Skagen) og de tidligere dommene det der er vist til, samt avgjørelsene i Rt-1981-256 (Bjerke Pedersen), legger jeg følgende til grunn for anvendelsen av § 6-1:

- (64) Fradragsrett forutsetter at det foreligger en tilstrekkelig nær og umiddelbar sammenheng mellom kostnadene og de fremtidige inntektene. Ved bedømmelsen vil skattyters formål med kostnaden være et sentralt moment. Formålet må vurderes med utgangspunkt i skattyters utsagn om hva som er hovedsiktemålet med investeringen. Hva skattyter har gitt uttrykk for, er likevel ikke avgjørende dersom de ytre omstendighetene rundt investeringen etter en alminnelig bevisvurdering tilsier at det angitte formålet ikke kan være riktig eller har formodningen mot seg. Domstolene skal imidlertid ikke sensurere forretningskjønnen til den som gjennomfører en investering eller påtar seg en kostnad. Selv om tilskuddet ikke anses formålstjenlig, kan det bare unntaksvis komme på tale å se bort fra skattyters formål. En slik uegnethetsvurdering må i tilfellet ta utgangspunkt i situasjonen da utgiften ble pådratt. Generelle og løse utsagn om fremtidige inntektsmuligheter vil vanskelig kunne oppfylle tilknytningskravet. Men det kreves ikke påvisning av at tilskuddet gir inntekter som selskapet ellers ikke ville fått, dersom momentene sett i sammenheng gjør at det foreligger nær og umiddelbar sammenheng mellom næringsvirksomheten og tilskuddene.

- (65) Jeg oppfatter staten slik at den mener at tilknytningskravet under § 6-24 kommer i en noe annen stilling enn det som følger av § 6-1. Det er i den forbindelse vist til Ot.prp.nr.1 (2005-2006) kapittel 15 om «Innføring av fradragsrett for eierkostnader med tilknytning til skattefrie aksjeinntekter mv.». Staten har pekt på at disse forarbeidene til § 6-24, i tillegg til i kapitteloverskriften, flere steder angir at retten til fradrag i skattefrie inntekter gjelder «eierkostnader».

(66) Som jeg tidligere har fremholdt, må det etter dommen i Rt-2014-1057 (Telenor) anses fastslått at tilknytningskravet i § 6-24 er det samme som etter § 6-1. Begrepet «eierkostnader» er ikke definert i proposisjonen. Etter det jeg kan se, er formuleringen benyttet for å angi hvordan man skal trekke skillet mellom fradragsberettigede og aktiveringspliktige kostnader. Uttrykket «eierkostnader» kan etter min oppfatning ikke være begrenset til kostnader med å administrere aksjeporteføljen, men må også omfatte kostnader til å sikre og øke utbyttet fra datterselskaper.

(67) Jeg går så over til en konkret bedømmelse av om Kvervas tilskudd på 50 millioner kroner til den videregående skolen m.m. oppfyller tilknytningskravet i § 6-1.

(68) I lagmannsrettens dom heter det:

«I den foreliggende sak er ikke problemstillingen om Kverva tilkommer fradrag for utgifter pådratt i et datterselskap, men om Kverva tilkommer fradrag fordi tilskuddet anføres å være gitt for å sikre selskapets fremtidige inntekter gjennom datterselskapene. ...

... Det kan ikke være tvilsomt at Kverva, gjennom sine eierposisjoner, har en åpenbar økonomisk interesse i lønnsom drift av datterselskapene. Virksomheten i datterselskapene er delvis også nært knyttet til hverandre. Dette gjør at det foreligger så nær sammenheng mellom virksomheten i mor- og datterselskapene, at det ved vurderingen av om tilskudd skal gi fradragsrett for Kverva, må anses relevant også å hensynta tilskuddets mulige virkning for inntektene til datterselskapene.»

(69) Disse utgangspunktene er jeg enig i. Tilnærmingen viser at retten til fradrag er vurdert med utgangspunkt i virksomheten i det skattesubjektet som krever fradraget, jf. Rt-1990-958.

(70) Under henvisning til underlagsmaterialet for styrebeslutningen, Kvervas tildelingsbrev til kommunen og vedlegget til selskapets selvangivelse som jeg tidligere har sitert fra, finner jeg det klart at Kvervas hovedformål med tilskuddet var å kunne tiltrekke, beholde og utvikle arbeidskraft og kompetanse for datterselskapenes virksomhet. Jeg viser her til lagmannsrettens dom der det uttales:

«Formålet med tilskuddet var etter lagmannsrettens syn helt klart noe mer og egennyttig enn et tilskudd til investeringskostnadene. Kultur- og skolebygget er en del av et større kunnskaps- og kultursenter, som hevdes å ville få stor betydning for 'næringsliv og verdiskapning i kystregionen'. Kverva (og SalMar) har uttrykkelig beskrevet formålet som '... en investering i fremtidige inntekter og vekstmuligheter.' Et godt lokalt utdanningstilbud er i denne sammenheng fremholdt som avgjørende for 'kompetanse, yrkesdeltakelse og bosetting.' Det kan ut fra den begrunnelse Kverva har gitt for tilskuddet, vanskelig hevdes at ikke formålet også har vært å sikre egen inntekt. Det har også formodningen mot seg at Kverva ville yte et så vidt stort tilskudd, uten noe siktemål om at dette skulle gi noe tilbake til selskapet.»

- (71) Denne vurderingen er jeg enig i.
- (72) Statens begrunnelse for å nekte selskapet rett til fradrag er etter skatteklagenemndas begrunnelse at tilskuddet «fremstår [i hovedsak] knyttet til ivaretagelse av samfunnsmessige interesser i form av økt bosetting samt kultur- og utdanningstilbud i en kystkommune» og derfor «fremstår ... i hovedsak rettet mot ivaretagelse av samfunnsmessige interesser». Etter min oppfatning kan imidlertid bedømmelsen av hva som er selskapets hovedformål med tilskuddet, ikke endres av at dette har sidevirkninger. Nemnda synes ved sin vurdering å ha lagt avgjørende vekt på sin egen - og ikke selskapets - vurdering av hva som er hovedformålet. Skatteklagenemndas vedtak bygger etter dette på et galt utgangspunkt for bedømmelsen.
- (73) Spørsmålet blir så om det foreligger en tilstrekkelig nær sammenheng mellom tilskuddet og næringsvirksomheten.
- (74) Etter mitt syn har kostnader som har til formål å tiltrekke, beholde og utvikle arbeidskraft og kompetanse, etter sin art tilknytning til inntektsgrunnet for virksomheter som er avhengige av jevn tilgang på arbeidskraft for å kunne operere. Tiltak som skal stimulere tilgangen på arbeidskraft, vil etter sin natur ikke kunne virke over natten. Ettersom det er en klar saklig sammenheng mellom tilskuddet og næringsvirksomheten, må kravet til nær og umiddelbar sammenheng anses oppfylt. Dette må gjelde selv om formålet ikke kan oppnås som en korttidsvirkning, men vil inntre langsamt og først etter noen tid. Jeg finner holdepunkter for dette i Rt-1965-954 (Kosmos) der vilkåret om nær og umiddelbar sammenheng ble utviklet. Vilkåret ble der ansett oppfylt etter å ha sett «alle momenter i sammenheng». I avgjørelsen heter det på side 957:
- «Ved å medvirke til reisingen av bygget har selskapet styrket sin posisjon utad og derved øket sin konkurransevne. Dette må - slik som forholdene ligger an i dette tilfellet - være tilstrekkelig.»
- (75) Den virksomheten det her er tale om, er avhengig av en stabil og kompetent arbeidsstokk. Dette krever ut fra de geografiske forholdene en stedlig og varig bosetting som det antakelig vil være vanskelig å opprettholde uten de tiltakene det her er tale om. Ut fra det formål tilskuddet skal tjene med tanke på stimulering av bosetting og arbeidskraftressurser, gjør ikke den betydelige størrelsen på Kvervas tilskudd tilknytningen til selskapets næringsinteresse mindre nær. Tilknytningen svekkes etter mitt syn heller ikke av at man vil sikre kompetanseutvikling også utenfor de fagkretser Kverva gjør bruk av. Jeg går ut fra at det i bestrebelsene for å sikre seg at familier og ungdom blir boende eller flytter til Frøya som arbeidskraftressurser, er viktig å kunne tilby et bredt og ikke ensidig utdanningstilbud. Kulturhuset er dessuten et sambruk med den videregående skolen. Det må legges stor vekt på at en utkantkommune som Frøya neppe hadde kunnet gjennomføre disse tiltakene uten bidragene fra Kverva.
- (76) Staten har gjort et poeng ut av at Kverva ikke driver noen produksjonsvirksomhet, men bare har eierposisjoner i andre selskaper. Det er for Høyesterett også gitt uttrykk for at

tilskuddet mer passende burde vært tatt som en kostnad i produksjonsselskapet SalMar som er det selskapet som i første rekke vil nyte godt av det som søkes oppnådd ved tilskuddet. Dette resonnementet kan imidlertid vanskelig ses å være forenlig med regelen i § 6-24 om rett til å trekke fra kostnader «som pådras for å erverve inntekt som er fritatt for skatteplikt». Regelen om fritak bygger på at inntekten er generert gjennom en eierkjede. Jeg viser her til Ot.prp.nr.1 (2005-2006) side 63 der departementet som bakgrunn for å foreslå fradrag rett også for skattefrie inntekter uttaler:

«Fritaksmetoden, kombinert med aksjonærmodellen, innebærer i stor grad at en ser på eierkjeder av selskaper under ett. Det kan tilsi at det ikke bør være avgjørende hvilket skattesubjekt som blir skattepliktig for inntekten og hvilket skattesubjekt som har pådratt seg utgiften. Inntekten som opptjenes i en slik eierkjede blir skattlagt og hensynet til symmetri kan da tale for at utgiften skal kunne føres til fradrag uavhengig av hvilket subjekt som har pådratt seg utgiften.»

(77) Det er etter min mening heller ikke holdepunkter i loven for å nekte rett til fradrag fordi tilskuddet ikke bare kommer bidragsyteren, men også andre til gode som «gratispassasjerer». Etter mitt syn er det vanskelig å se hva begrunnelsen for en slik begrensning skulle være. Slik er fradragretten heller ikke forstått av Skattedirektoratet i den bindende forhåndsuttalelsen 9. september 2010 - BFU-2010-23 - der et selskap fikk rett til fradrag for tilskudd til etablering av en broforbindelse. Broforbindelsen ville komme flere enn bidragsyteren til gode.

(78) Staten har også gjort gjeldende at fraværet av motytelse gjør tilskuddet til en gave som det som hovedregel, ikke er fradrag rett for. Det er for mitt standpunkt tilstrekkelig å vise til at Kvervas tilskudd gikk til realisering av et tiltak som hadde til formål å styrke inntektsgrunnlaget for datterselskapene og derigjennom Kvervas egne inntekter gjennom utbytte. Som jeg allerede har påvist, er det i foreliggende sak tilstrekkelig tilknytning mellom tilskuddet og inntekten. Når fraværet av motytelse er trukket frem i Rt-2012-744 avsnitt 56, synes det å ha sammenheng med at det i den saken var vanskelig å se hvilket grunnlag tilskuddet skulle gi for inntekt på giverens hånd. Noe egentlig krav om motytelse kan imidlertid ikke utledes av tilknytningskravet, jf. Zimmer, Skatterett nr. 2 for 2013 side 124 på side 130 med ytterligere henvisninger.

(79) Jeg går til slutt over til å behandle statens anførsel om at fradrag rett for tilskudd til videregående skole mv. må ses i sammenheng med skatteloven § 6-42 om fradrag for tilskudd til vitenskapelig forskning og yrkesopplæring. Bestemmelsen lyder:

«§ 6-42. Tilskudd til vitenskapelig forskning og yrkesopplæring

- (1) Det gis fradrag for tilskudd til institutt som under medvirkning av staten forestår
 - a. vitenskapelig forskning,
 - b. yrkesopplæring som kan ha betydning for skattyters virksomhet.
- (2) Utgjør tilskuddet mer enn 10.000 kroner, kan fradraget ikke overstige ti prosent av skattyters inntekt før fradrag for tilskuddet.»

- (80) Staten gjør gjeldende at det vil gi dårlig sammenheng med vilkårene for fradrag i § 6-42 dersom det kan gis fradrag etter § 6-24, jf. § 6-1 for bidrag til bygging av en videregående skole m.m.
- (81) Selv om det ikke er sagt direkte, oppfatter jeg påberopelsen av § 6-42 som at staten mener vi her står overfor en spesialregel som på uttømmende vis regulerer retten til fradrag for tilskudd til institusjoner som driver forskning og yrkesopplæring.
- (82) En bestemmelse svarende til § 6-42 ble opprinnelig vedtatt som nytt siste ledd til § 38 i skatteloven 1911, jf. endringslov 12. desember 1947 nr. 22. Den gav etter sin ordlyd rett til fradrag for tilskudd til statlige institutter som drev «vitenskapelig forskning eller yrkesopplæring som kan ha betydning for den skattepliktige i hans ervervsvirksomhet». Regelen ble senere flyttet til § 44 femte ledd uten at denne formuleringen ble endret. Ved skatteloven 1999 som var en teknisk lovrevisjon uten tilsiktede realitetsendringer, jf. Ot.prp.nr.86 (1997-1998) side 5 og side 13, ble bestemmelsen tatt over i § 6-42 med den ordlyden den nå har. Etter dagens lovtekst kan det umiddelbart synes som om kravet i første ledd bokstav b om betydning for skattyters virksomhet bare skal gjelde for yrkesopplæring og ikke også for vitenskapelig forskning etter bokstav a. Det er imidlertid ut fra lovhistorien vanskelig å se at man har ment å gjøre noen forskjell her, og det er også vanskelig å se hva begrunnelsen for dette i så fall skulle være. Men det er for vår sak - som gjelder yrkesopplæring under bokstav b - ikke nødvendig å ta endelig stilling til dette.
- (83) Vilkåret om at institusjonen må forestå yrkesopplæring som «kan ha betydning for skattyters virksomhet», må forstås slik at retten til fradrag er betinget av at institusjonen det gis tilskudd til, forestår slik opplæring til daglig, og ikke bare som følge av tilskuddet. Det kan heller ikke være tvilsomt at hva som kan ha betydning for skattyters virksomhet, er kvalitativt noe annet og løsere enn tilknytningskravet etter § 6-1 og § 6-24. Etter mitt syn er det vanskelig å se at vilkåret i § 6-42 innebærer at virksomheten som institusjonen forestår, må ha en nær og umiddelbar inntektsgenererende evne for giveren.
- (84) Dette viser at fradragsretten etter § 6-42 utvider - og ikke begrenser - den fradragsrett som § 6-1 og § 6-24 kan gi grunnlag for. Forarbeidende til den opprinnelige bestemmelsen i skatteloven 1911 § 38 underbygger også dette. Det fremgår der at man med lovendringen ville utvide fradragsretten en bedriftseier allerede hadde for utgifter til vitenskapelig forskning innenfor bedriften, jf. Ot.prp.nr.74 (1947) side 7. Det uttales at skattelovene burde endres slik at også tilskudd til institutt som driver vitenskapelig forskning «uten direkte tilknytning til den enkelte bedrift» kunne trekkes fra, blant annet under forutsetning av at tilskuddet gjaldt forskning som kunne ha betydning for den skattepliktige i hans ervervsvirksomhet. En tilsvarende anbefaling ble gitt for «fradrag for tilskott til skoler eller kurser der den skattepliktiges arbeidere kan få yrkesopplæring». Her fremgår klart at bakgrunnen for § 6-42 er behovet for et supplement til de fradragsregler man ellers hadde. Det er vanskelig å lese noen begrensninger eller et systemskifte inn i de eksisterende reglene som en følge av dette. Det er også vanskelig å se at en slik forståelse der tilknytningskravet er oppfylt, fører til disharmoni mellom § 6-42 og § 6-1 og § 6-24 for så vidt gjelder tilskudd til skolebygg.

- (85) Jeg vil ut over dette dessuten peke på betydningen av at tilknytningskravet i § 6-24 - som tidligere nevnt - er det samme som i § 6-1. Ettersom § 6-1 er skattelovens hovedregel om fradrag, er det etter mitt syn ikke så lett forenlig med skattelovens oppbygning - og dermed metodisk fremmed - å forstå § 6-42 som en uttømmende regulering av retten til fradrag for tilskudd til statlige utdanningsinstitusjoner. Det er av samme grunn fremmed å forstå regelen som et tolkningselement ved bedømmelsen av hvor langt fradragsretten etter § 6-1 eller § 6-24 går, eller som et grunnlag for å operere med særlige tilknytningskrav for retten til fradrag for denne type tilskudd.
- (86) Staten har etter dette tapt saken fullstendig, og i samsvar med hovedregelen i tvisteloven § 20-2 må Kverva tilkjennes sakskostnader for alle instanser.
- (87) Ved tingrettens og lagmannsrettens dommer er Kverva tilkjent sakskostnader for de tidligere instanser. For Høyesterett har selskapet fremlagt sakskostnadsoppgave med krav om dekning av 440 500 kroner inklusive merverdiavgift. Staten har ikke hatt innvendinger mot oppgaven, og jeg finner at sakskostnader for Høyesterett må tilkjennes i samsvar med denne.
- (88) Jeg stemmer for denne

dom:

1. Anken forkastes.
 2. I sakskostnader for Høyesterett betaler staten v/Skatt Midt-Norge til Kverva AS 440 500 - firehundreogførtitusenfemhundre - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.
- (89) Dommer **Tønder**: Jeg er kommet til at anken må tas til følge.
- (90) Jeg er enig med førstvoterende i at spørsmålet om tilskuddet gir rett til fradrag må vurderes etter skatteloven § 6-24, og at det stilles samme krav til tilknytning mellom kostnad og inntekt som etter § 6-1. Jeg slutter meg også til hans redegjørelse for hovedprinsippene som er staket ut i rettspraksis for når en kostnad er fradragsberettiget.
- (91) Kverva har framholdt at formålet med å yte 50 millioner kroner til bygging av skole og kulturhus er å sikre framtidig arbeidskraft til virksomheter som selskapet er involvert i. Jeg har ikke grunnlag for å betvile at dette har vært selskapets reelle formål. Jeg legger også til grunn at en sikring av framtidig arbeidskraft for virksomheter Kverva er involvert i, er egnet til «å erverve, vedlikeholde eller sikre» inntekter i kraft av stillingen som aksjeeier i de aktuelle selskapene, jf. skatteloven § 6-1. Om vilkåret for skattefradrag er oppfylt, beror imidlertid på om det er tilstrekkelig nær sammenheng mellom kostnaden og næringsvirksomheten i dette tilfellet.
- (92) Tilknytningsvilkåret er i rettspraksis formulert som et krav om tilstrekkelig «nær og umiddelbar sammenheng» mellom selskapets næringsvirksomhet og ytelsen, jf. Rt-2012-744 (Skagen) avsnitt 60. I Rt-2008-794 avsnitt 47 uttales dessuten at «[d]ersom det bare

påberopes generelle og løse utsagn om fremtidige inntektsmuligheter, vil tilknytningskravet vanskelig bli ansett oppfylt».

- (93) I dette tilfellet gjelder det en ytelse til en verdi av 50 millioner kroner til bygging av et kombinert kulturhus og ny videregående skole som var kostnadsberegnet til 105 600 000 kroner, med andre ord en ytelse som dekker nær halvparten av finansieringsbehovet.
- (94) Førstvoterende har sitert fra ulike dokument som viser hvilken økonomisk interesse Kverva har i bygging av kulturhus og ny videregående skole på Frøya. Etter mitt syn sammenfattes dette i følgende avsnitt i Kvervas brev 5. november 2010 til Frøya kommune:

«Vi har i dag et rikholdig og blomstrende kulturliv preget av mangfold. Men vi mangler et tidsriktig og fleksibelt kulturhus som kan yte utøvere og publikum rettferdighet. Vi håper at det nye kulturhuset vil bli en inspirasjonskilde, og bidra til å ta vare på gløden og entusiasmen som vi nå opplever på trøndelagskysten. Det vil gi de fantastiske ungdommene vi har en flott ramme for kunnskap og kulturell blomstring. Vi ønsker å medvirke til et multikultursenter i ordets rette forstand - og hvor kunnskap er selve bærebjelken i den kulturelle utviklingen.

...

For Kverva og SalMar er dette også en investering for fremtiden. Senteret vil være viktig for vekstkraften til hele den nasjonalt viktige 'sjømatklyngen' som har forankring på Frøya og Hitra. Kverva er aktiv eier i flere av disse selskapene. Det planlagte senteret vil gi oss og andre deler av regionens næringsliv vekstimpulser i hele verdikjeden. Både skole og kulturtilbud vil gjøre det mer attraktivt for ungdom å bo på Frøya - i et lokalsamfunn med tro på fremtiden. For sjømatnæringene vil det bli lettere å rekruttere kvalifisert arbeidskraft.»

- (95) Jeg leser det som her uttales slik at den sentrale «vekstimpulsen» det vises til, er de generelle ringvirkningene som investering i sentral infrastruktur fører med seg. Dette gjelder enten det er tale om satsing på kultur eller utdanning. Bygging av kulturhus og ny videregående skole gjør samfunnet på Frøya til et bedre sted å bo, og dermed mulighet både for tiltrekking av nye beboere og for at ungdom blir boende i kommunen. Langtidsvirkningen er sikring av rekruttering av arbeidskraft til det stedlige næringsliv, herunder de bedrifter Kverva er engasjert i.

- (96) Det er vel kjent at satsing på infrastruktur i et samfunn både kan være en forutsetning og en drivkraft for lokal verdiskaping. Spørsmålet er imidlertid om denne formen for «investering til inntekts ervervelse» gir grunnlag for skattefradrag. Etter min mening er det i slike tilfelle tale om en form for verdiskaping som i utgangspunktet ikke tilfredsstillende kravet til «nær og umiddelbar sammenheng» mellom kostnad og virksomhet. Til det er virkningen for indirekte og diffus. Det dreier seg om en langtidsvirkning som dels mangler den umiddelbare sammenhengen med tiltaket, og dels vil være en vekselvirkning med andre virksomheter som også på sikt drar nytte av tiltaket. Den økonomiske effekten er uomtvistelig, men tilknytningen til den aktuelle næringsvirksomheten blir etter min mening for løs.

(97) Jeg kan ikke se at det foreligger rettspraksis som støtter førstvoterendes konklusjon. Han viser til Rt-1965-954 (Kosmos) der Høyesterett - etter å ha sett «alle momenter i sammenheng» - konkluderte med at vilkåret om «nær og umiddelbar sammenheng» var oppfylt. Etter min mening var det her en sterkere tilknytning mellom ytelsen og Kosmos' virksomhet enn det som er tilfellet i vår sak. Om byggets betydning for Kosmos uttaler Høyesterett på side 956:

«Jeg bygger på at først og fremst de selskaper som deltok i interessentskapet - etter arten av den virksomhet som de drev - hadde savnet et slikt hotell med tilhørende representasjonsrom m.v. Jeg legger også vekt på at man ved å reise dette bygget kunne få skaffet tilfredsstillende lokaler for hvalfangstselskapenes fellesorganer. Endelig nevner jeg at det spesielt for A/S Kosmos var nødvendig å skaffe nye kontorer og nye lokaler for selskapets generalforsamling. ... For A/S Kosmos må det ha vært av vesentlig betydning at det i bygget også skulle bli innredet kontorer for selskapet.»

(98) Førstvoterende har også vist til Skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelse 9. september 2010 - BFU-2010-23 - der et selskap fikk rett til fradrag for tilskudd til bygging av bru. Virksomheten fant sted på ei øy uten landfast forbindelse og besto i produksjon av tunge industrimaskiner. I Skattedirektoratets uttalelse heter det om nytteverdien av bruforbindelsen for selskapet:

«Innsender skriver at tilknytning til ordinær infrastruktur på land vil være en fordel for virksomhet i sin alminnelighet, men at broprosjektets gjennomføring likevel vil stå i en særstilling for Selskapet. For Selskapets ytterligere vekst og sikring av fremtidig inntekt vil det være av helt sentral betydning at det oppnås fastlandsforbindelse. Bl.a vil arbeidsmarkedet for Selskapet som har mange ansatte, bli større og det vil bli enklere å rekruttere personell. Reservedeler, utstyr og servicepersonell vil bli tilgjengelig på kortere varsel, og tilgjengeligheten til leverandører og kunder vil bli enklere og billigere. Samtidig vil tilgjengeligheten til flyplassen bli uavhengig av værforhold og man slipper den planlegging av reise/mottakelse av kunder med ferje/båt som man i dag er avhengig av. Ved fastlandsforbindelse vil man også unngå risikoen for ikke å rekke ferje/båt og tap av kostbar arbeidstid.»

(99) Selv om det også i dette tilfellet var tale om et offentlig infrastukturtiltak, var det en langt mer direkte tilknytning mellom tilskuddet og selskapets virksomhet enn det som er tilfellet i vår sak. Samtlige virkninger av tiltaket ville således ha en umiddelbar og direkte betydning for virksomheten i det øyeblikket tiltaket var ferdig.

(100) Jeg kan vanskelig se at det i vår sak er tale om noe mer enn «en fordel for virksomhet i sin alminnelighet», som det står i sitatet fra uttalelsen, og at bygging av kulturhus og ny videregående skole mangler den særlige betydning for Kverva som bruforbindelsen hadde. Førstvoterende viser til at «de geografiske forholdene» krever «en stedlig og varig bosetting som det antakelig vil være vanskelig å opprettholde uten de tiltakene det her er tale om.» Jeg

går ut i fra at førstvoterende med dette sikter til Frøya som en utkantkommune. En slik betraktning kan imidlertid ikke svekke kravet til «nær og umiddelbar sammenheng». Jeg kan heller ikke se at dette vil være et godt avgrensningskriterium med den bosettingen vi har i Norge.

(101) Fra Kvervas side er det særlig holdt fram at den videregående skole skal satse på fagtilbud innen akvakultur, fiske og fangst og annen maritim virksomhet. Jeg vil ikke utelukke at tilskudd fra Kverva knyttet til lokal kompetanseutvikling innen fagkretser som har særlig betydning for de virksomheter selskapet er engasjert i, kan oppfylle vilkår for skattefradrag. I vår sak er det imidlertid tale om 50 millioner kroner til et kultur- og skolebygg til 105 millioner kroner. Dette går etter mitt skjønn langt ut over det som med rimelighet kan anses allokert til slike formål. Jeg viser til skolens vide spekter av fagtilbud, som førstvoterende har redegjort for innledningsvis. Jeg kan derfor vanskelig se at dette er et moment som er egnet til å svekke det generelle inntrykket av at ytelsen er et tilskudd til sentral infrastruktur på Frøya.

(102) Dommer **Kallerud**: Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.

(103) Dommer **Bull**: Likeså.

(104) Dommer **Skoghøy**: Likeså.

(105) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

dom:

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler staten v/Skatt Midt-Norge til Kverva AS 440 500 - firehundreogførtitusenfemhundre - kroner innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.

SKN 15-106 Global Skipsholding Norden AS

Lovstoff: Ligningsloven § 10-4 nr. 4 bokstav c.

Høyesterett: Dom av 23. september 2015, sak nr. HR-2015-1934-A

Dommere: Tønder, Webster, Bergsjø, Bull, Utgård. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2013-145641 - Borgarting lagmannsrett LB-2014-69158 - Høyesterett HR-2015-1934-A, (sak nr. 2015/906), sivil sak, anke over dom.

Ankende part: Staten v/Skatt øst (Regjeringsadvokaten v/advokat Erik Bratterud)

Ankempart: Global Skipsholding Norden 2 AS (advokat Hugo Pedersen Matre - til prøve)

Hva saken dreide seg om: Spørsmål om tilleggsskatt ved endring av ligning skulle ilegges etter bruttometoden eller alternativt etter nettometoden, som ved tidfestingsfeil. Tolkning av uttrykket "tidfestingsfeil" i lignl. § 10-4 nr. 4. Spørsmål om uttrykket omfattet et tilfelle hvor et aksjeselskap ved en feil hadde oppgitt inntekt fra et deltakerlignet selskap til 0 i stedet for noe i overkant av 9 millioner kroner, men hvor feilen sannsynligvis ville ha blitt oppdaget av skattyter og rettet i det påfølgende år.

Kort omtale av dommen: Global Skipsholding Norden AS (GSH) hadde ved en feil for inntektsåret 2009 oppgitt inntekt fra det indre selskap LPG Carrier I DIS (LPG) til 0 i stedet for til kr 9 117 943 da deltakeroppgaven i skjemaet RF-1221 ble innlevert elektronisk på Altinn. Samtidig var heller ikke negativ formue fra LPG på kr 19 502 281 medtatt ved innleveringen i Altinn. Årsaken til at det ble gitt uriktige opplysninger i deltakeroppgaven er ikke opplyst, men partene la til grunn at det ikke forelå noen skatteunndragelseshensikt fra skattyters side. – Det tilføyes at de korrekte tall fremkom i de ligningsoppgaver som LPG hadde levert til Skatteetaten.

Ved **endringsvedtak i februar 2011** ble underskuddet i GSH for 2009 redusert med dette beløp. Det ble også ilagt 30 % tilleggsskatt på inntektstillegget – beløpsmessig noe i overkant av 750 tusen kroner. Vedtaket ble fastholdt ved **skatteklagenemndas vedtak i februar 2014**.

GSH reiste søksmål mot skatteklagenemndas vedtak. **Oslo Tingrett** opphevet vedtaket om tilleggsskatt ved sin dom av 11. februar 2014 da den fant at opplysningssvikten om inntekt/formue var unnskyldelig etter unntaksbestemmelsen i lignl. § 10-3 nr. 1. Skattyter ble tilkjent sakskostnader.

Borgarting lagmannsrett kom i sin dom av 10. mars 2015 til at kvalitetssikringen ved utarbeidelsen av ligningsoppgavene ikke hadde vært god nok og følgelig at opplysningssvikten ikke var unnskyldelig. Det forelå imidlertid en tidfestingsfeil da "feilen ville ha blitt oppdaget av GSH, og at den da utvilsomt ville ha blitt rettet" i løpet av kort tid, dvs. ved innlevering av selvangivelsen for 2010. Tilleggsskatt skulle da beregnes av nettofordel ved ett års inntektsutsettelse. Sakskostnader ble ikke tilkjent – verken for tingrett eller lagmannsrett.

Staten anket dommen med den hovedbegrunnelse at lignl. § 10-4 nr. 4 bokstav c kun gjelder ved en uriktig anvendelse av tidfestingsreglene i skatteloven, og ikke et tilfelle hvor skattyter har unnlatt å oppgi en inntektspost. **GSH** anførte at nettometoden etter denne bestemmelse måtte "gjelde en særskilt definisjon av begrepet tidfestingsfeil" og ikke de vanlige regler om tidfesting av skattepliktig inntekt. Bestemmelsen måtte altså få anvendelse uansett hva slags feil det var tale om, bare det var sannsynlig at den ville ha blitt oppdaget og rettet i et senere år etter skattyters initiativ.

Høyesterett kom til et annet resultat enn de underordnede rettsinstanser og frifant staten, men uten at det ble tilkjent sakskostnader for noen instans.

Retten tok utgangspunkt i hovedregelen om at opplysningssvikt fra skattyters side medfører tilleggsskatt etter lignl. § 10-2 og videre at tilleggsskatt etter § 10-4 nr. 1 beregnes "med 30 prosent av den skatt som er eller kunne vært unndratt" – altså etter en bruttometode som innebærer at hvert år sees for seg. Tilleggsskatt ilegges altså på bakgrunn av ikke oppgitt inntekt, uavhengig av om denne ville bli oppgitt og skattlagt i et senere år.

Ved tidfestingsfeil (også kalt periodiseringsfeil) ilegges tilleggsskatt etter en nettometode som innebærer at tilleggsskatten beregnes av den neddiskonterte verdi av den skattefordel som skattyter kunne ha oppnådd ved den feilaktige tidfesting.

Høyesterett fant at "[n]år loven bruker betegnelsen "tidfestingsfeil", har det formodningen for seg at betegnelsen skal ha samme innhold som ellers i skattelovgivningen" – altså at det dreier seg om en inntekts- eller fradragspost som er tatt til inntekt eller ført til fradrag i feil inntektsår og hvor det må legges til grunn at det ville skje en automatisk korreksjon i et senere inntektsår (slik for eksempel hvis skattyter har benyttet en for høy avskrivningssats for et avskrivbart objekt). Ordlyden omfattet altså ikke andre feil eller mangler, selv om skattyter vil kunne sannsynliggjøre at feilen rent faktisk ville ha blitt oppdaget og rettet i et senere år etter skattyters initiativ. For øvrig vil slike feil bli rettet ved at ligningen for det aktuelle år endres – altså det år opplysningssvikten refererer seg til – og det har for så vidt intet med tidfesting å gjøre. – Det ble også vist til forarbeidene – Ot. prp. nr. 28 (2008-2009).

Sakskostnader: Staten krevde i saken dekket sine sakskostnader for alle instanser. GSH krevde sakskostnader for alle instanser *uavhengig av sakens utfall* med henvisning til EMK artikkel 6 nr. 3 bokstav c, da tilleggsskatt er en form for straff og skattyter i en straffesak har krav på bistand til sitt forsvar.

Ingen av partene fikk medhold i kravet om sakskostnader. Da det var tungtveiende grunner for skattyter til å få spørsmålet prøvd rettslig, ble GSH ikke pålagt sakskostnader, jf. tvistel. § 20-2 tredje ledd. Men GSH fikk heller ikke medhold i påstanden om å bli tilkjent sakskostnader etter den nevnte bestemmelse i EMK. Dersom GSH mente å ha krav på å få juridisk bistand av en "forsvarer" i saken om tilleggsskatt som innebærer en straffesiktelse i relasjon til EMK, måtte skattyter ha søkt fylkesmannen om slik bistand – eventuelt søkt etterbevilling til fri sakførsel etter rettshjelploven § 16 og § 18.

Referentens kommentarer: Det kan vel neppe være noen tvil om at uttrykket "tidfestingsfeil" i lignl. § 10-4 nr. 4 språklig sett refererer seg til de tilfeller hvor skattyter bommer på selve tidfestingen av en inntekts- eller fradragspost. Foreligger det en for tidlig fradragføring av en fradragspost, er det åpenbart at det vil skje en automatisk korrigerende i et senere år og at skaden sett fra skattekreditors side er begrenset til en utsettelse med betaling av korrekt skattebeløp. Men også ved feil tidfesting av inntektsposter, vil det normalt være en høy grad av sannsynlighet for at skattyter ville korrigere dette i et senere år – forutsatt at det er på det rene at feilen skyldes at skattyter har misforstått tidfestingsreglene.

Lignl. § 10-4 nr. 4 bokstav c) gjelder etter ordlyden når *"ligningsmyndighetene har tatt opp forholdet, men skattyter sannsynliggjør at inntekten ville ha blitt inntektsført eller kostnaden unnlatt fradragført i senere inntektsår."*

Isolert sett kunne ordlyden tyde på at bestemmelsen fikk anvendelse i alle tilfeller hvor skattyter kunne sannsynliggjøre at inntektsposten ville ha blitt inntektsført i et senere år – også et tilfelle hvor skattyteren ved en forglemmelse eller annen feil hadde unnlatt å føre opp en inntektspost i et år – forutsatt at det var sannsynlig at skattyter selv ville ha oppdaget feilen og meddelt dette til ligningsmyndighetene.

Men også ordlyden i bokstav c må sees i sammenheng med det anvendelsesområdet som er angitt i nr. 4 – og det er som nevnt at den gjelder "[v]ed tidfestingsfeil".

Dette følger også av Ot. prp. nr. 82 (2008-2009) s. 55 som angir "at nettometoden for det første skal brukes ved tidfestingsfeil som automatisk motvirkes i et senere skatteår". For det annet skal bestemmelsen anvendes når skattyter har korrigert feilen før den oppdages. Og for det tredje skal "forholdet anses som en tidfestingsfeil når feilen mest sannsynlig ville blitt motvirket i et senere år". I proposisjonen uttales det videre om dette:

"Men dersom inntekten ikke er oppgitt når den skulle vært tidfestet, og skattyteren heller ikke kan sannsynliggjøre at den ville blitt tidfestet i et senere inntektsår, vil feilen ikke kunne regnes som en tidfestingsfeil. En skattyter vil dermed neppe kunne høres med en påstand om at en arbeidsinntekt som ikke er tidfestet i utbetalingsåret, ville blitt tidfestet senere. I så fall må tilleggs-skatten beregnes etter bruttometoden. Er det større tvil om når en inntekt eller et fradrag skal tidfestes, vil skattyter lettere høres med at opplysningssvikten skal anses som en tidfestingsfeil, og ikke et forsøk på skatteunndragelse. Særlig kyndige skattytere vil imidlertid i mindre grad kunne høres med et slikt synspunkt."

På bakgrunn av disse uttalelser i forarbeidene synes det relativt klart at inntekt som ved en glipp fra skattyters side ikke ble oppgitt til beskatning i et inntektsår, faller utenfor reglene i lignl. § 10-4 nr. 4 når feilen ikke har sammenheng med en feiltolkning av skatte-lovgivningens regler om tidfesting. At skattyter ville ha oppdaget feilen og korrigert den i et senere år, er altså ikke tilstrekkelig til at reglene om nettometoden ved beregningen av tilleggs-skatt får anvendelse. En utvidelse av tidfestingsbegrepet i relasjon til § 10-4 nr. 4 ville også utvilsomt skape praktiske problemer ved anvendelsen av denne bestemmelse. For tidfestingsfeil vil det være relativt enklere å ha en formening om det vil skje en reversering av feilen – noe som ofte vil skje automatisk – mens det for andre feil kan være svært mye vanskeligere å vite noe om dette. For slike andre feil har skattyter en mulighet til å unngå tilleggs-skatt ved å foreta en frivillig rettelse etter lignl. § 10-3 bokstav c, men dette forutsetter at det ikke er ligningsmyndighetene som først oppdager feilen (som i dette tilfellet).

Det er som det fremgår av det ovenstående neppe noe å innvende mot utfallet av denne sak.

Syv

- (1) Dommer **Tønder**: Saken gjelder spørsmål om ligningsloven § 10-4 nr. 4 bokstav c om beregning av tilleggs-skatt ved tidfestingsfeil kommer til anvendelse der et aksjeselskap har unnlatt å oppgi som inntekt sin andel av overskuddet i et indre selskap ved ligningen for det aktuelle året.
- (2) Global Skipsholding Norden 2 AS (GSH) er morselskap for flere skipseiende datterselskap. I årsberetningen for 2009 er det opplyst at konsernet i løpet av 2008/2009 hadde en portefølje på totalt 18 skip til en verdi av om lag USD 620 millioner.
- (3) GSH var for inntektsåret 2009 deltaker i det indre selskapet LPG Carrier I DIS (LPG) med en eierandel på 45,015 %. For inntektsåret 2009 hadde GSH en andel i LPGs overskudd på 9 117 943 kroner og en andel av negativ formue på kr 19.502.861 kroner.
- (4) Som deltaker i det indre selskapet pliktet GSH å levere deltakeroppgave - skjema RF-1221 - som vedlegg til egen selvangivelse. Ved innlevering av deltakeroppgaven for 2009 i skatteetatens portal for elektronisk kommunikasjon, Altinn, var andelen av overskuddet ved

en feil satt til 0, og opplysning om andel av den negative formuen manglet. Manglene i deltakeroppgaven forplantet seg til GSHs næringsoppgave og selvangivelse, slik at posten angående opplysning om skattemessig overskudd på andel i deltakerlignet selskap var blank, mens det skulle ha vært oppført en inntekt på 9 117 943 kroner.

(5) GSH hadde som forretningsfører for LPG ansvaret for utfylling og innlevering av ligningsoppgaver for LPG. I de innleverte ligningsoppgavene for LPG framkom korrekte tall for selskapets overskudd og fordelingen av dette på deltakerne, herunder GSH.

(6) GSH ble i brev 18. februar 2011 varslet om at ligningen for inntektsåret 2009 ville bli tatt opp til endring. Det ble også gitt varsel om tilleggs-skatt. Skattekontoret traff 14. juli 2011 vedtak med slik slutning:

«Underskudd til fremføring endres fra 21 384 331 med kr 9 117 943 til kr 12 266 388. Tilleggs-skatt ilegges med 30 % av skatten på 9 117 943.»

(7) Ligningen ble etter klage fastholdt i Skatteklagenemndas vedtak 22. februar 2013.

(8) GSH anla søksmål mot staten v/Skatt øst om gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak. Oslo tingrett avsa 11. februar 2014 dom [TOSLO-2013-145641] med slik domsslutning:

1. Ligningen av Global Skipsholding Norden 2 AS for inntektsåret 2009 oppheves for så vidt gjelder Skatteklagenemndas vedtak av 22. februar 2013 om ileggelse av 30 % tilleggs-skatt. Ved ny ligning legges til grunn at tilleggs-skatt ikke skal ilegges.
2. Staten v/Skatt øst betaler 199 436 - etthundreogtittitusenfirehundreogtrettiseks - kroner til Global Skipsholding Norden 2 AS i saksomkostninger innen 2 - to - uker fra dommens forkynnelse.»

(9) Tingretten kom til at unnlattelsen av å gi korrekte opplysninger om inntekt og formue var unnskyldelig, og at regelen om unntak fra tilleggs-skatt etter ligningsloven § 10-3 nr. 1 derfor kom til anvendelse.

(10) Staten v/Skatt øst anket til Borgarting lagmannsrett, som 10. mars 2015 avsa dom med slik domsslutning:

«1. Skatteklagenemndas vedtak 22. februar 2013 i endringssak for Global Skipsholding Norden 2 AS for inntektsåret 2009 oppheves. Ved ny ligning legges til grunn at tilleggs-skatten beregnes av nettofordelen ved at beskatningen utsettes ett år.

2. Saksomkostnader tilkjennes ikke, verken for tingretten eller lagmannsretten.»

(11) Lagmannsretten kom til at kvalitetssikringen ved utarbeidingen av ligningsopplysningene ikke hadde vært god nok, og at den manglende inntekts- og formuesføringen ikke var unnskyldelig. Unntaket fra regelen om tilleggs-skatt kom derfor ikke til anvendelse. Derimot kom lagmannsretten til at GSH med overvekt av sannsynlighet senere ville ha oppdaget

feilen og da inntektsført inntekten, og at feilen dermed måtte anses som en tidfestingsfeil etter ligningsloven § 10-4 nr. 4 bokstav c. Tilleggsskatten skulle derfor ha vært beregnet av nettofordelen ved at beskatningen ble utsatt - nettometoden - og ikke av skatten på 9 117 943 kroner - bruttometoden. GSH fikk derfor medhold i at vedtaket var ugyldig.

- (12) Staten v/Skatt øst anket lagmannsrettens dom til Høyesterett. Anken gjaldt prinsipalt lagmannsrettens rettsanvendelse, subsidiært bevisbedømmelsen med hensyn til om GSH har sannsynliggjort at inntekten uansett ville ha blitt inntektsført. Høyesteretts ankeutvalg traff 16. juni 2015 slik beslutning:

«Anken tillates fremmet for så vidt gjelder rettsanvendelsen. For øvrig tillates ikke anken fremmet.»

- (13) Den ankende part - *staten v/Skatt øst* - har i det vesentlige gjort gjeldende:
- (14) Lagmannsretten har ansett feilen som har ført til manglende inntektsføring, å være en tidfestingsfeil etter ligningsloven § 10-4 nr. 4 bokstav c. Dette bygger på feil forståelse av loven. Bestemmelsen gjelder bare der skattyteren et år har tatt feil av tidfestingen av en inntekt eller en kostnad, slik at feilen har blitt eller ville ha blitt motvirket et senere år. Manglende inntektsføring som skyldes andre feil, for eksempel forglemmelse, misforståelse eller lignende - som er tilfellet her - faller utenfor bestemmelsens anvendelsesområde.
- (15) Lagmannsrettens tolking er i strid med lovens ordlyd. Den skattemessige betydningen av ordet tidfestingsfeil er at tidfestingsreglene ikke er riktig anvendt, ikke at man har unnlatt å oppgi en inntekt. Bestemmelsen gjelder dessuten der det er sannsynlig at inntekten ville ha blitt inntektsført «i senere inntektsår». Dette indikerer at det er tidfestingsfeil bestemmelsen gjelder for, siden feilen vil bli korrigert ved at inntekten oppgis senere. For andre feil består korreksjonen i at ligningen for det året inntekten skulle ha vært oppgitt, blir rettet.
- (16) En slik tolking gir også best sammenheng i regelverket. At enhver mangelfull inntektsføring uansett årsak skal kunne anses som en tidfestingsfeil, er vanskelig å forene med § 10-3 nr. 2 bokstav c.
- (17) Denne forståelsen er også best i samsvar med lovens forhistorie og forarbeider. Av proposisjonen framgår at bestemmelsen om beregning etter nettometoden ble gitt som følge av Høyesteretts dom i Rt-2006-333. Denne gjaldt et tilfelle av tidfestingsfeil i tradisjonell skatterettslig forstand. Det er ikke noe i forarbeidene som tilsier at man hadde til hensikt å gi bestemmelsen en videre rekkevidde. Tvert i mot følger det uttrykkelig av proposisjonen at den kun tok sikte på å lovfeste gjeldende rett.
- (18) Også formålsbetraktninger trekker i samme retning. Om tilleggsskatten skal beregnes etter netto- eller bruttometoden, henger sammen med den risikoen staten løper ved den feilen som er begått. Egentlige tidfestingsfeil som ikke blir oppdaget, vil uansett bli motvirket senere, og staten risikerer bare rentetap for forsinket innbetaling av skatt. Dette reflekteres i bruk av nettometoden som beregningsmodell. Andre opplysningsfeil som ikke blir oppdaget, vil ikke

bli motvirket senere, og staten risikerer at hele skatteinntekten av den ikke oppgitte inntekten går tapt. Denne risikoen tilsier bruk av bruttometoden.

- (19) Statens tolking støttes også av reelle hensyn. Nettometoden vil som den store hovedregelen gi vesentlig lavere tilleggsskatt enn bruttometoden. En utvidelse av anvendelsesområdet vil derfor svekke tilleggsskattens allmennpreventive virkning. En slik regel vil dessuten lett skape vesentlige bevisproblemer og undergrave målsettingen om en effektiv og riktig ligning.
- (20) At bruttoprinsippet gjelder i vårt tilfelle, strider ikke mot EMK. Praksis fra EMD tilsier at det skal mye til for at en straffereaksjon anses som konvensjonsstridig ut fra en forholdsmessighetsvurdering. Det foreligger heller ikke andre forhold som tilsier at tilleggsskatten er i strid med EMK.
- (21) Det bestrides at ankemotparten har krav på å få dekket sine sakskostnader uavhengig av sakens utfall i medhold av EMK artikkel 6 nr. 3 bokstav c. Den løsningen som lagmannsretten har konkludert med, nemlig at sakskostnader må dekkes etter rettshjelploven, er i samsvar med EMD-praksis. Verken økonomivilkåret eller rettferdighetsvilkåret er oppfylt.
- (22) Staten v/Skatt øst har nedlagt slik påstand:
- «1. Staten v/Skatt øst frifinnes.
 - 2. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakskostnader for alle instanser.»
- (23) Ankemotparten - *Global Skipsholding Norden 2 AS* - har i det vesentlige gjort gjeldende:
- (24) Ankemotparten er enig i lagmannsrettens tolking av ligningsloven § 10-4 nr. 4 bokstav c.
- (25) Det heter i innledningen til oppregningen av alternativene a til c at disse skal regnes som tidfestingsfeil «i denne sammenheng». Ordlyden må forstås slik at det ved anvendelsen av nettometoden for beregning av tilleggsskatt skal gjelde en særskilt definisjon av begrepet tidfestingsfeil. Det er feil når staten knytter begrepet til de vanlige reglene om tidfesting av skattepliktig inntekt.
- (26) Bestemmelsens ordlyd inneholder ingen begrensning med hensyn til hvilke feil som gir grunnlag for beregning etter nettometoden. Det sentrale poenget i bestemmelsen er at «skattyter sannsynliggjør at inntekten uansett ville blitt inntektsført eller kostnaden unnlatt fradragsført i senere inntektsår». Det er dette kriteriet som skiller mellom bruk av nettometoden og bruttometoden.
- (27) Anvendelsen er således uavhengig av feilens karakter eller hva som er årsaken til at inntekten ikke er oppført når dette skulle ha vært gjort. Det er altså ikke et vilkår for anvendelse av nettometoden at den uriktige eller ufullstendige opplysningen skyldes usikkerhet om hva som er riktig tidfesting av den aktuelle inntektsposten. Å innfortolke en

slik begrensning vil være å tolke loven innskrenkende til skade for skattyter, noe som ikke samsvarer med legalitetsprinsippet og de kvalitative hjemmelskrav som følger av EMK. I denne sammenhengen må det tas hensyn til de særlige krav til klarhet og forutberegnelighet som følger av at tilleggsskatt er straff etter EMK.

- (28) Denne forståelsen er i samsvar med Rt-2006-333. Høyesterett la til grunn at skattyteren mest sannsynlig ville ha oppgitt inntekten til beskatning i senere inntektsår. Det var dette faktum som tilsa bruk av nettoprinsippet, da bruttoprinsippet ville samsvare dårlig med uskyldspresumsjonen i EMK artikkel 6 nr. 2, jf. avsnitt 64.
- (29) Heller ikke forarbeidene gir anvisning på en så begrenset anvendelse som staten anfører. Staten legger stor vekt på at det i proposisjonen vises til at feilen senere «motvirkes», enten automatisk eller av skattyteren selv i senere ligningsoppgaver. Det ligger imidlertid ikke mer i dette enn at feilen reverseres, og det er uten betydning hvordan dette skjer.
- (30) Også reelle hensyn tilsier at regelen må gjelde uavhengig av hva feilen består i. Bruk av bruttometoden gir en uforholdsmessig streng reaksjon når det er sannsynliggjort at feilen ville ha blitt korrigert av skattyter selv. Skattesystemets legitimitet er avhengig av at reglene oppfattes som rimelige. Hensynet til harmoni og konsekvens i rettssystemet tilsier at virkningen av unnlatt inntektsføring blir den samme uansett feil når det er sannsynliggjort at feilen ville ha blitt oppdaget og korrigert av skattyter.
- (31) I vår sak kom lagmannsretten til at GSH har sannsynliggjort at feilen ville ha blitt korrigert ved innleveringen av selvangivelsen for 2010 om ligningsmyndigheten ikke hadde tatt opp forholdet i mellomtiden. Lagmannsretten har derfor anvendt loven riktig.
- (32) GSH har krav på å få dekket sine sakskostnader uten hensyn til utfallet i saken. Det er ikke i samsvar med EMK artikkel 6 nr. 3 bokstav c å henvise GSH til å søke fylkesmannen etter reglene i rettshjelploven. Det er naturlig at det er den etat som pålegger straffen, som også har forpliktelsen til å dekke sakskostnadene.
- (33) Kravet om at dekning må være i rettferdighetens interesse er oppfylt her. Det er alvorlig for et selskap som GSH å få en straffeanklage mot seg, selv om det ikke dreier seg om straff i tradisjonell forstand. Saken reiser kompliserte tolkingsspørsmål og selskapet innehar ikke selv den nødvendige juridiske kompetansen.
- (34) Regnskapsdokumentasjonen viser at konsernet har en betydelig gjeld som overstiger skipsverdiene. Selskapet har ikke frie midler, men er avhengig av bankens samtykke for å gjøre økonomiske disposisjoner. Også økonomivilkåret er derfor oppfylt.
- (35) Global Skipsholding Norden 2 AS har lagt ned slik påstand:

«Prinsipalt:

1. Anken forkastes.

2. Staten v/Skatt øst pålegges å erstatte Global Skipsholding Norden 2 AS sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett etter tvistelovens regler.

Subsidiært:

3. Staten v/Skatt øst pålegges å erstatte Global Skipsholding Norden 2 AS sakskostnader uavhengig av sakens utfall for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett etter EMK artikkel 6 nr. 3 bokstav c.»

- (36) **Jeg er kommet til** at anken fører fram.
- (37) Etter ligningsloven § 10-2 ilegges skattyter som har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, tilleggsskatt når opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler.
- (38) Bestemmelser om unntak fra tilleggsskatt er inntatt i § 10-3. Etter nr. 1 fastsettes ikke tilleggsskatt «når skattyters forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak». Ytterligere unntaksbestemmelser følger av § 10-3 nr. 2 bokstav a til e. Av særlig interesse er alternativ c om at tilleggsskatt heller ikke fastsettes når skattyter frivillig retter eller utfyller opplysninger som er gitt eller lagt til grunn tidligere, slik at det kan beregnes riktig skatt. Dette gjelder likevel ikke hvis rettingen kan anses framkalt ved kontrolltiltak som er eller vil bli satt i verk, eller ved opplysninger som ligningsmyndighetene har fått fra andre.
- (39) I § 10-4 nr. 1 til 4 er det gitt bestemmelser om hvordan tilleggsskatt skal beregnes. Etter nr. 1 skal tilleggsskatten beregnes «med 30 prosent av den skatt som er eller kunne vært unndratt», slik bestemmelsen lød da GSH innga ligningsoppgavene for 2009. Senere er tilføyd en bestemmelse som setter satsen til 10 prosent for visse tilfelle. Jeg går ikke nærmere inn på de nye reglene da disse ikke får anvendelse i vår sak.
- (40) At tilleggsskatten skal beregnes med en prosentsats av den skatt som er eller kunne ha vært unndratt, betegnes som bruttometoden. Etter bruttometoden ses hvert inntektsår for seg. Dette innebærer at tilleggsskatten blir ilagt fullt ut for den skatt som er spart ved manglende inntektsopplysning i vedkommende år uten hensyn til om inntekten senere kommer til beskatning.
- (41) Paragraf 10-4 nr. 4 bokstavene a til c inneholder unntak fra bruttometoden for «tidfestingsfeil». Tilleggsskatten skal etter denne bestemmelsen beregnes av «nettofordelen ved den utsatte beskatningen» - nettometoden. Bestemmelsen lyder:
- «Ved tidfestingsfeil beregnes tilleggsskatten av nettofordelen ved den utsatte beskatningen. Tidfestingsfeil foreligger i denne sammenheng når
- a) de uriktige eller ufullstendige opplysningene har ført til en skattebesparelse som uten at det er nødvendig med nye opplysninger fra skattyter, ville ha ført til en tilsvarende skattebyrde i senere inntektsår

- b) skattyter selv har inntektsført inntekten eller unnlatt å fradragføre kostnaden i senere inntektsår, før ligningsmyndighetene har tatt opp forholdet, eller
 - c) ligningsmyndighetene har tatt opp forholdet, men skattyter sannsynliggjør at inntekten uansett ville blitt inntektsført eller kostnaden unnlatt fradragført i senere inntektsår.»
- (42) Etter nettometoden ses de aktuelle årene under ett, slik at tilleggsskatten bare beregnes av skatteyterens fordel ved at beskatningen er utsatt.
- (43) Hva som var årsaken til at GSH leverte deltakeroppgaven med manglende inntektsopplysning, er uvisst. Jeg finner ikke grunn til å gå nærmere inn på dette, da det er enighet mellom partene om at GSH ikke hadde til hensikt å unndra skatt. Som nevnt innledningsvis, oppga LPG - med GSH som hjelper - ukrevd og i rett tid korrekte opplysninger om overskudd og fordelingen av dette på deltakerne, herunder GSHs andel av overskuddet. Lagmannsretten la således ved bevisbedømmelsen til grunn at feilen ville ha blitt oppdaget av GSH, og at den da utvilsomt ville ha blitt rettet.
- (44) Lagmannsretten har konkludert med at feilen ikke kan karakteriseres som unnskyldelig, og at unntaket fra reglene om tilleggsskatt i ligningsloven § 10-3 nr. 1 ikke kommer til anvendelse. Det skal altså utmåles tilleggsskatt. Spørsmålet er om den feilen som her har skjedd, er av den kategori som omfattes av unntaksregelen i § 10-4 nr. 4, slik at tilleggsskatten skal beregnes etter nettometoden og ikke etter bruttometoden. Siden inntekten ikke er blitt inntektsført eller rettet opp på annen måte før ligningsmyndighetene tok opp saken, er det alternativ c som det eventuelt vil være aktuelt å anvende i vårt tilfelle.
- (45) Vi står overfor to tolkingsalternativer. Staten mener bestemmelsen er begrenset til å gjelde tilfelle der selve tidfestingen er feil. I så fall vil feilen kunne bli korrigeret ved at inntekten inntektsføres på et senere tidspunkt, eller - som staten uttrykker det - feilen blir motvirket et senere år. GSH mener bestemmelsen kommer til anvendelse uansett hva slags feil det er tale om, bare det er sannsynlig at feilen ville ha blitt oppdaget et senere år og rettet.
- (46) Lagmannsretten har sett det slik at § 10-4 nr. 4 inneholder en egen definisjon av hva som skal regnes som tidfestingsfeil spesielt ved beregning av tilleggsskatt. Som begrunnelse er det vist til formuleringen «Tidfestingsfeil foreligger i denne sammenheng» i innledningen til alternativene a til c i andre punktum. Lagmannsretten peker videre på at vurderingstemaet etter bokstav c er om det må legges til grunn at «inntekten uansett ville blitt inntektsført ... i senere inntektsår». Dette forstår lagmannsretten slik at bestemmelsen ikke er begrenset til misforståelse om tidfestingsreglene, men også omfatter situasjoner der en inntektspost ikke har kommet med på selvangivelsen ved en forglemmelse eller ved en teknisk eller en menneskelig feil.
- (47) Jeg ser annerledes på dette. Når loven bruker betegnelsen «tidfestingsfeil», har det formodningen for seg at betegnelsen skal ha samme innhold som ellers i skattelovgivningen. Tidfesting er et teknisk skatterettslig begrep som betyr å fastsette hvilket inntektsår en inntekt eller et fradrag skal tilordnes. Bestemmelser om tidfesting finner vi i skatteloven kapittel 14, som har overskriften «Tidfesting av inntekt og fradrag i inntekt». Hovedregelen følger av § 14-2 om at en fordel skal tas til inntekt «i det året da fordelene tilflyter

skattyteren». I kapitlet er inntatt en rekke særregler om hvordan tidfestingen skal skje i ulike situasjoner. Når ligningsloven § 10-4 nr. 4 benytter uttrykket tidfestingsfeil, er det derfor naturlig å forstå uttrykket slik at feilen består i at en skattepliktig fordel er tatt til inntekt i en annen inntektsperiode enn den som følger av loven.

- (48) At skattyteren etter alternativ c må sannsynliggjøre at inntekten uansett ville ha blitt inntektsført eller kostnaden unnlatt fradragsført «i senere inntektsår», indikerer også at det er misforståelsen om tidfestingsreglene det siktes til. Skyldes mangelen andre feil, vil korrigeringen normalt skje ved at ligningen rettes for det inntektsåret opplysningen skulle ha vært gitt. Selv om dette skjer i et senere år, er det ikke naturlig å benytte denne språkbruk for en slik retting.
- (49) Jeg finner også støtte for denne forståelsen i bestemmelsens forhistorie og forarbeider.
- (50) Bestemmelsen i nr. 4 ble tilføyd § 10-4 ved lov 19. juni 2009 nr. 49. Før jeg går inn på forarbeidene til lovendringen, skal jeg redegjøre for rettstilstanden før lovendringen.
- (51) I Rt-1995-1278 var tilleggsskatten beregnet etter bruttometoden i et tilfelle der tidfestingen av en del av inntekten ble korrigert. Skattyteren anførte at de aktuelle årene måtte ses i sammenheng ved beregning av tilleggsskatten, da mesteparten av inntekten som ble fradratt inntekten i det første året, ble oppgitt senere. Restinntekten var dessuten oppgitt til beskatning før ligningsmyndighetene hadde tatt opp spørsmålet. Høyesterett uttalte imidlertid helt generelt at hvert års ligning måtte vurderes for seg, og det ble uttalt at «[e]n annen ordning ville være meget vanskelig å praktisere».
- (52) Etter en dom fra Oslo tingrett fra 1999 ble det imidlertid akseptert i ligningspraksis at nettometoden skulle anvendes når opplysningssvikten automatisk blir motvirket et senere år. Begrunnelsen er at det i slike tilfelle ikke vil være risiko for skatteunndragelse med endelig virkning, kun en forsinket beskatning.
- (53) I Rt-2006-333 fikk ligningsmyndighetene medhold i at det var feil ikke å oppgi til beskatning et tilleggsvederlag etter et aksjesalg det året overdragelsen skjedde. Bruttometoden var anvendt ved beregningen av tilleggsskatten uten at det ble tatt i betraktning at tilleggsvederlaget mest sannsynlig ville ha blitt tatt til beskatning året etter, selv om ligningsmyndighetene ikke hadde tatt opp saken. Høyesterett tok utgangspunkt i nevnte ligningspraksis om bruk av nettometoden ved automatisk motvirkning av opplysningssvikt. Det ble videre lagt til grunn at samme beregningsmetode måtte brukes når beløpet er inntektsført i senere skatteår før ligningsmyndighetene har tatt opp spørsmålet. Høyesterett kom så til at nettometoden også måtte gjelde i det foreliggende tilfellet. Høyesterett konkluderte etter dette i avsnitt 65 med at «tilleggsskatten ved rene periodiseringsfeil må beregnes etter nettometoden».
- (54) Forslaget til dagens § 10-4 nr. 4 ble fremmet ved Ot.prp.nr.82 (2008-2009), og ble behandlet under pkt. 8.8 som har overskriften «Tidfestingsfeil». Her redegjøres innledningsvis om hva som menes med tidfesting i skattelovens forstand, og om hovedregelen i skatteloven § 14-2. Uttrykket «tidfestingsfeil» omtales i forbindelse med

beskrivelsen av den fordel en skattyter får ved for tidlig tidfesting av en kostnad og for sen tidfesting av en inntekt.

- (55) Etter å ha gjennomgått Rt-2006-333 gir departementet på side 54 følgende oppsummering av gjeldende rett:

«Det kan på bakgrunn av dommen legges til grunn at tilleggsskatten skal beregnes etter nettometoden dersom

- opplysningsfeilen automatisk motvirkes i ett eller flere senere inntektsår (automatisk reversering) - for eksempel når det er benyttet for høy avskrivningssats
- skattyter selv har motvirket feilen i ett eller flere senere inntektsår, før ligningsmyndighetene har tatt opp forholdet
- feilen ikke er motvirket når ligningsmyndighetene tar opp spørsmålet, men det fremstår som mest sannsynlig at dette ville blitt gjort dersom feilen ikke var blitt oppdaget.»

- (56) Departementet reiser så spørsmålet hvorvidt gjeldende rettstilstand skal videreføres, eller om tilleggsskatten ved tidfestingsfeil bør beregnes etter bruttometoden. På side 54-55 konkluderer departementet:

«Ovenstående hensyn tilsier etter departementets oppfatning at tilleggsskatten bør beregnes etter nettometoden i de tilfeller hvor opplysningssvikten anses for å være en tidfestingsfeil. Departementet foreslår på denne bakgrunn å videreføre gjeldende rett på dette punktet.»

- (57) Som man vil se, korresponderer strekpunktene i departementets oppsummering av rettstilstanden med alternativene a til c i § 10-4 nr. 4.
- (58) Jeg finner det ikke tvilsomt at departementet her bruker uttrykket tidfestingsfeil med samme innhold som Høyesterett i Rt-2006-333, det vil si synonymt med «periodiseringsfeil».
- (59) Når det spesielt gjelder alternativ c, heter det på side 55:

«For det tredje skal forholdet anses som en tidfestingsfeil når feilen mest sannsynlig ville blitt motvirket et senere år. I Rt-2006-333 viser Høyesterett i denne sammenheng til uskyldspresumsjonen i EMK artikkel 6 nr. 2 og skriver at denne bevisvurderingen må ta preg av at tilleggsskatt er å anse som straff. Dette innebærer for eksempel at man ikke uten videre kan legge til grunn at en inntekt som skulle vært oppgitt til beskatning i år 1, heller ikke ville ha blitt oppgitt i år 2 eller 3. Men dersom inntekten ikke er oppgitt når den skulle vært tidfestet, og skattyteren heller ikke kan sannsynliggjøre at den ville blitt tidfestet i et senere inntektsår, vil feilen ikke kunne regnes som en tidfestingsfeil. En skattyter vil dermed neppe kunne høres med en påstand om at en arbeidsinntekt som ikke er tidfestet i utbetalingsåret, ville blitt tidfestet senere. I så fall må tilleggsskatten beregnes etter bruttometoden. Er det større tvil om når en inntekt eller et fradrag skal tidfestes, vil

skattyter lettere høres med at opplysningssvikten skal anses som en tidfestingsfeil, og ikke et forsøk på skatteunndragelse.»

- (60) Den situasjonen som her omtales, er hvor skattyter forklarer manglende inntektsføring med at dette ville ha skjedd på et senere tidspunkt, men hvor vedkommende ikke vil kunne sannsynliggjøre dette uten å vise til at vedkommende har misforstått en tidfestingsregel. Dette viser igjen at det er tidfestingsfeil i tradisjonell skatterettslig forstand proposisjonen omhandler. Skattytere som av andre grunner enn misforståelse om tidfestingsreglene har unnlatt å oppgi inntekten, vil med andre ord ikke kunne påberope bokstav c som grunnlag for at beregningen skal skje etter nettometoden.
- (61) Også sammenhengen mellom § 10-4 nr. 4 bokstav b og § 10-3 nr. 2 bokstav c tilsier at uttrykket «tidfestingsfeil» i § 10-4 må forstås som feil som beror på misforståelse om tidfestingsreglene. Begge bestemmelsene omhandler tilfeller hvor skattyter tar opp forholdet som har ført til feil skatt før ligningsmyndighetene gjør det. Gir skattyteren nye opplysninger som fører til at skatten blir riktig fastsatt innenfor det aktuelle ligningsåret, skal det ikke betales tilleggsatt, jf. § 10-3 nr. 2 bokstav c. Viser skattyteren at han har tatt feil av tidfestingsreglene ved at inntekten inntektsføres i et senere inntektsår, skal tilleggsatt beregnes etter nettometoden etter § 10-4 nr. 4 bokstav b. Skulle tidfestingsfeil forstås så vidt som den ankende part argumenterer for, ville det ikke vært behov for å fastsette tilleggsatt etter nettometoden etter § 10-4 nr. 4 bokstav b fordi tilfellet alt ville vært unntatt fra tilleggsatt etter § 10-3 nr. 2 bokstav c.
- (62) Min konklusjon er etter dette at når uttrykket «tidfestingsfeil» benyttes i § 10-4 nr. 4, så er det feil anvendelse av tidfestingsreglene det siktes til. Unnlatt inntektsføring som skyldes andre feil, faller dermed utenfor bestemmelsens anvendelsesområde. At andre punktum i § 10-4 nr. 4 benytter formuleringen «i denne sammenhengen», må lese som en presisering av i hvilke tilfelle og under hvilke betingelser tilleggsatt skal beregnes etter nettometoden ved tidfestingsfeil.
- (63) Jeg er på denne bakgrunn kommet til at Skatteklagenemndas vedtak bygger på en korrekt lovforståelse. Statens anke har dermed ført fram.
- (64) Staten har nedlagt påstand om å bli tilkjent sakskostnader for alle instanser. Saken gjelder et tolkingsspørsmål av stor praktisk betydning. Jeg er derfor kommet til at tungtveiende grunner gjør det rimelig å fritta GSH for å dekke statens sakskostnader, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd.
- (65) GSH har påstått seg tilkjent sakskostnader fra Skatt øst for alle instanser uavhengig av sakens utfall under henvisning til EMK artikkel 6 nr. 3 bokstav c. I norsk oversettelse lyder bestemmelsen slik:

«Enhver som blir siktet for en straffbar handling, skal ha følgende minsterettigheter:

...

c. å forsvare seg personlig eller med rettslig bistand etter eget valg eller, dersom han ikke har tilstrekkelige midler til å betale for rettslig bistand, å motta den vederlagsfritt når dette kreves i rettferdighetens interesse.»

- (66) Det er på det rene at ileggelse av tilleggsatt innbærer straffesiktelse i EMKs forstand, slik at de rettigheter konvensjonen gir siktede, må ivaretas under prosessen. Av lagmannsrettens dom framgår at retten under ankeforhandlingen reiste spørsmål om retten til vederlagsfri bistand etter konvensjonen overhodet kan gjøres gjeldende som sakskostnadskrav mot motparten. GSH sa seg enig i at retten til vederlagsfri bistand er et krav mot det offentlige, men anførte at i og med at kravet ikke dekkes av den gjeldende nasjonale ordning for rettshjelp samtidig som staten er motpart, må kravet kunne tas opp som et sakskostnadskrav.
- (67) Til dette bemerket lagmannsretten:

«Lagmannsretten er ikke enig i dette. Selv om staten er motpart i saken her, og selv om staten eller et annet offentlig organ alltid vil være motpart i saker som gjelder forvaltningssanksjoner, ser retten det slik at man må holde fast på de prinsipielle linjer. Rettshjelp etter EMK er det staten som skal svare for og ikke motparten i den enkelte sak, selv om denne regelmessig vil være staten. Retten ser det videre slik at selv om det materielle grunnlag for kravet er EMK artikkel 6, jf menneskerettsloven § 2, og ikke rettshjelploven eller straffeprosessloven, må kravet likevel fremmes etter de nasjonale regler om fremgangsmåten for behandling av krav på dekning av salær fra det offentlige, dvs etter rettshjelplovens bestemmelser siden det her gjelder dekning av utgifter i forbindelse med et krav som behandles i sivilprosessens former. En eventuell motstrid mellom det materielle dekningsomfanget etter EMK artikkel 6 og rettshjelploven, herunder forholdet til rettshjelploven § 4 første ledd første punktum, må etter lagmannsrettens syn løses med utgangspunkt i forrangsbestemmelsen i menneskerettsloven § 3.

Lagmannsretten legger etter dette til grunn at krav om dekning av utgifter etter EMK artikkel 6 må fremmes for fylkesmannen som et krav om etterbevilling til fri sakførsel, jf. rettshjelploven § 16 tredje ledd, jf. § 19, og tar derfor ikke stilling til om vilkårene i EMK artikkel 6 nr 3 bokstav c for rettshjelp fra det offentlige er oppfylt. Her oppstår flere spørsmål som fylkesmannen må vurdere ved sin behandling av kravet, således

- om et aksjeselskap i en sak om tilleggsatt i det hele tatt omfattes av bestemmelsen i EMK,
- om GSH selv 'ikke har tilstrekkelige midler til å betale for rettslig bistand', og
- om rettshjelp fra det offentlige kreves 'i rettferdighetens interesse';

Fylkesmannens avgjørelse kan eventuelt påklages til Statens sivilrettsforvaltning etter rettshjelploven § 26.»

(68) Jeg er enig i det som lagmannsretten her uttaler. GSH må eventuelt søke fylkesmannen eller Høyesterett om etterbevilling til fri sakførsel, jf. rettshjelploven § 16 og § 18.

(69) Jeg stemmer for denne

dom:

1. Staten v/Skatt øst frifinnes.
2. Sakskostnader tilkjennes ikke for noen instans.

(70) Dommer **Webster**: Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.

(71) Dommer **Bergsjø**: Likeså.

(72) Dommer **Bull**: Likeså.

(73) Dommar **Utgård**: Det same.

(74) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

dom:

1. *Staten v/Skatt øst frifinnes.*
2. *Sakskostnader tilkjennes ikke for noen instans.*

Lagmannsrettsdommer

SKN 15-107 Fradrag for tap på fordring

Lovstoff: Skatteloven § 6-2 første og annet ledd og § 13-1. Ligningsloven § 8-1.

Frostating lagmannsrett: Dom av 18. august 2015, **sak nr.:** LF-2015-30241

Dommere: Lagmann Gunnar Greger Hagen, lagmann Kari Lynne, ekstraordinær lagdommer Ingolv Joa. **Saksgang:** Sunnmøre tingrett TSUMO-2014-126047 - Frostating lagmannsrett LF-2015-30241 (15-030241ASD-FROS).

Parter: Skatt Nord (advokat Lars Nygaard) mot Nils Sperre Eiendom AS (advokat Ulf Henning Sjørdal).

Dommen er ikke anket.

Sammendrag: Datterselskapet Nils Sperre AS hadde en fordring på omtrent 22 millioner kroner på et annet datterselskap, Torsken Havprodukter AS. Fordringen hadde oppstått som følge av refinansiering i Torsken Havprodukter AS. Morselskapet Nils Sperre Eiendom AS overtok fordringen for 20 millioner, og konverte kort tid etterpå fordringen til aksjekapital i Torsken Havprodukter AS. I sammenheng med konverteringen ble fordringen verdsatt til omtrent 7 millioner kroner, slik at Nils Sperre Eiendom AS i utgangspunktet hadde lidt et tap på omtrent 13 millioner kroner. Lagmannsretten la imidlertid til grunn at det ikke forelå et fradragberettiget tap fordi fordringens reelle inngangsverdi ble ansett å være lik utgangsverdien. Skattyter ble ikke hørt med at Nils Sperre Eiendom AS hadde garantert overfor banken, og derfor uansett måtte ta tapet i konsernet. Lagmannsretten uttalte videre at det ikke kunne utelukkes at Nils Sperre AS har hatt et tap på fordring som kunne ha kommet til fradrag ved ligningen, men det temaet lå utenfor sakens tema.

Saken gjelder skattemessig fradrag for tap på fordring for Nils Sperre Eiendom AS, ligningsåret 2007.

Skattekontoret i Ålesund traff 31. oktober 2011 vedtak om endring av ligningen for 2007 for Nils Sperre Eiendom AS med slik slutning:

«2007

Inntekten økes med kr 13 125 000, fra kr -13 195 158 til kr -70 158. Underskudd til framføring reduseres fra kr 13 195 158 til kr 70 158.»

Skatteklagenemnda Skatt nord - avdeling 1 - traff 3. februar 2014 slikt vedtak:

«Skattekontorets vedtak av 31.10.2011 fastholdes.»

Lagmannsretten viser innledningsvis til fremstillingen av saken i tingrettens dom på side 2-3:

«Nils Sperre Eiendom AS, heretter Nils Sperre Eiendom, er morselskap i et konsern som på det aktuelle tidspunktet omfattet datterselskapene Nils Sperre AS, Sperre fryseterminal AS og Torsken Havprodukter AS.

Nils Sperre Eiendom er opplyst å ha funksjon som holdingselskapet i konsernet. Nils Sperre Eiendom og Nils Sperre AS har samme styre, og det avholdes felles styremøter og felles generalforsamling. Nils Sperre Eiendom eier fast eiendom og driftsutstyr, mens konsernets ansatte er ansatt i Nils Sperre AS. Det betales ut fra dette et administrasjonsgebyr til dekning av de administrative oppgaver som utføres. Konsernstrukturen ble valgt en gang rundt 1980, en tid da det var fokus på å splitte opp risikoen, hovedsakelig mellom eiendom og drift.

Nils Sperre AS driver med produksjon av fiskeprodukter, salg av egne produkter og trading av fisk. Torsken Havprodukter AS var sentral i konsernet ved å være mottaksanlegg for råstoff i nord. Over tid ble det imidlertid opparbeidet underskudd i Torsken Havprodukter AS. Underskuddet ble finansiert ved kassakreditt. Ved refinansiering i 2005 overtok Nils Sperre AS ansvaret for gjelden pålydende NOK 22 590 207. Det oppsto således en fordring på Nils Sperre AS sin hånd, som i 2007 ble besluttet overført til Nils Sperre Eiendom for NOK 20 000 000 med virkning for regnskapsåret 2006.

Nils Sperre Eiendom konverterte fordringen til aksjekapital 25. september 2007. Det er uomtvistet at konverteringen er en skatterettslig realisasjon. Nils Sperre Eiendom fant at vilkårene for å kreve tapsfradrag var oppfylt. Det ble lagt til grunn at aksjene i Torsken Havprodukter AS hadde en verdi på NOK 6 875 000, og tapet ble på denne bakgrunn beregnet til NOK 13 125 000.

I brev av 20. april 2009 anmodet skattekontoret blant annet om en redegjørelse for hvilke vurderinger som lå bak størrelsen på tapsføring, og i den forbindelse fordringens tilknytning til egen virksomhet. Etter å ha mottatt svar fra Ernst & Young på vegne av Nils Sperre Eiendom, sendte skattekontoret varsel om endring av ligning 23. desember 2009.

Skattekontoret fattet vedtak i saken 31. oktober 2011, etter å ha mottatt svar på varselet samt kommentarer til utsendt utkast til vedtak. Nils Sperre Eiendom ved advokat Sætre i Ernst & Young påklaget vedtaket 16. januar 2012. Skatteklagenemndas vedtak forelå 3. februar 2014. Skatteklagenemnda besluttet å fastholde skattekontorets vedtak av 31. oktober 2011. Avslutningsvis i vedtaket er det uttalt at skatteklagenemnda ikke skal ta stilling til spørsmål angående ligningen til Nils Sperre AS ettersom denne ligningen ikke er tema i saken. Anførselen fra Nils Sperre Eiendom om å ta stilling til om Nils Sperre AS har skattemessig fradragsrett for fordringen ble på denne bakgrunn ikke behandlet.

Nils Sperre Eiendom AS og Nils Sperre AS ... brakte skatteklagenemndas vedtak inn for Sunnmøre tingrett til overprøving i stevning av 1. august 2014. ...

Staten ved Skatt nord tok til motmæle i tilsvaret av 1. september 2014 . . .»

Sunnmøre tingrett avsa 12. desember 2014 dom med slik domsslutning:

- «1. Søksmål reist av Nils Sperre AS avvises.
2. Nils Sperre AS dømmes til å erstatte Staten ved Skatt nord sakskostnader med kroner 1875 - ettusenåttehundreogsyttifem - innen 2 - to - uker fra forkynning av denne dommen.
3. Staten ved Skatt nord sitt vedtak i Skatteklagenemnda den 3. februar 2014 i klagesak for inntektsåret 2007 rettet mot Nils Sperre Eiendom AS oppheves. Ved nytt ligningsvedtak for inntektsåret 2007 skal det legges til grunn at Nils Sperre Eiendom AS har fradragsrett for tapte fordringer med NOK 13 125 000.
4. Staten ved Skatt nord dømmes til å erstatte Nils Sperre Eiendom AS sakskostnader med kroner 212 823 - tohundreogtolvtusenåttehundreogtjuetre - innen 2 - to - uker fra forkynning av denne dommen.»

Staten v/Skatt nord har anket tingrettens dom, for så vidt gjelder domsslutningens pkt. 3 og 4. Nils Sperre Eiendom AS har tatt til motmæle.

Ankeforhandling ble holdt i Ålesund 9. juni 2015. Daglig leder i Nils Sperre AS og den tidligere revisor for Sperre-selskapene avga forklaring. Det vises ellers til rettsboken. Sen avgjørelse skyldes ferieavvikling.

Staten v/Skatt nord har i det vesentlige gjort gjeldende:

Skatteklagenemndas vedtak bygger på en fullstendig og forsvarlig bevisbedømmelse og en riktig lovanvendelse og er korrekt. Fordringens inngangsverdi ved ervervet utgjorde 6.875.000 kroner, og derved har Nils Sperre Eiendom AS ikke realisert et tap.

Subsidiært anføres at det ikke foreligger en særlig og nær tilknytning mellom fordringen og selskapets virksomhet.

Skatteklagenemnda har lagt til grunn at det ikke foreligger et skatteberettiget tap for Nils Sperre Eiendom AS, ved at verdien av fordringen var den samme ved anskaffelsen som ved realisasjonen. Partene er enige om fordringens utgangsverdi. Verdien av de aksjene Nils Sperre Eiendom AS mottok i Torsken Havprodukter AS utgjør 6.875.000 kroner.

Ligningsloven § 8-1 gir hjemmel for å korrigere eller endre poster i selvangivelsen ved skjønnsmessig vurdering av de faktiske forhold. Skattekontorets skjønn hva angår endring av inngangsverdien bygger på selskapets egne opplysninger om at *«Vederlaget ved overdragelse av fordring pålydende kr 22 590 207 burde bare ha vært satt til kr 6 875 000. Dvs. lik den verdien man antar det er mulig å få dekning for, ... »*

Fordringen er nedskrevet, og det er den regnskapsmessige verdien som vil være fordringens reelle verdi. Fordringens pålydende gjenspeiler ikke den reelle verdien/markedsverdien.

Fordringen er ervervet til overpris. Retten må ta stilling til om et slikt erverv kan gi grunnlag for skattemessig fradrag for tap. Det er av betydning hvilket selskap som har opparbeidet tapet. Tapet er opparbeidet av Torsken Havprodukter AS i samhandling med Nils Sperre AS og ikke av Nils

Sperre Eiendom AS. Spørsmålet er om det kan aksepteres at tapet flyttes fra et selskap til et annet.

Det heter i stevningen på side 4 at det ikke var automatikk i at det var morselskapet som skulle overta ansvaret for fordringen mot Torsken Havprodukter AS, men det var det felles styret (for Nils Sperre Eiendom AS og Nils Sperre AS) sitt valg å gjøre dette. Det vises til skatteloven § 13-1, særlig 3. ledd om at det ved skjønnsfastsettelse av formue og inntekt ved interessefelleskap skal foretas fastsettelse som om interessefelleskapet ikke hadde foreligget.

For det tilfellet at det anses å foreligge en differanse på 13.125.000 kroner mellom fordringens inngangsverdi og utgangsverdi, gjøres disse subsidiære anførsler gjeldende:

De øvrige vilkår for fradragsrett må også være oppfylt. Skatteyteren må drive virksomhet og det må foreligge et endelig konstatert tap, jf. skatteloven § 6-2. Det er videre gjennom langvarig rettspraksis oppstilt et krav om at det må foreligge en tilstrekkelig tilknytning mellom fordringen og skatteyers egen virksomhet. Det foreligger i denne saken tvist om virksomhetskravet og tilknytningskravet.

Skatteklagenemnda har lagt til grunn at Nils Sperre Eiendom AS driver virksomhet med utleie av fast eiendom. Tilknytningskravet må vurderes opp mot denne utleievirksomheten.

For at tilknytningskravet skal være oppfylt må hovedmotivet for å yte lånet være å styrke egen virksomhet. Dette vil her være å yte lån for å sikre fremtidig leieinntekt på lokalene. Tilknytningskravet mellom fordring og utleievirksomheten er ikke oppfylt. Det er ikke hjemmel for å vurdere selskapselig konsern som en enhet slik tingretten har gjort. Hvert selskap må vurderes isolert. Tapsvilkåret må knyttes opp mot den aktivitet som utøves av Nils Sperre Eiendom AS som er det selskapet som her krever fradrag for tap. For dette selskapet foreligger ingen særlig og nær tilknytning mellom fordringen og den aktivitet som utøves, selv om det foreligger krysspant i konsernet og det avholdes felles styremøter i Nils Sperre AS og Nils Sperre Eiendom AS. Selskapene i konsernet er ulike retts- og skattesubjekter som rettslig skal behandles individuelt. Dette er konsekvensen av den selskapsformen som er valgt, jf. prinsippet om «armlengdes avstand».

De påberopte dommene Rt-1990-1157 (Commercial Building] og Rt-2015-628 (Erik Solér) skiller seg klart fra vår sak. Det var i begge disse sakene en svært aktiv eier, og en annen funksjonsfordeling enn i Sperre-konsernet.

Frdrag for fordring i konsern skaper skattemessig asymmetri ved at det ikke er fradragsrett for tap på aksjer.

Staten v/Skatt nord har nedlagt slik påstand:

- «1. Skatt nord frifinnes.
2. Nils Sperre Eiendom AS dekker Skatt nord's sakskostnader for tingretten og lagmannsretten.»

Nils Sperre Eiendom AS har i det vesentlige gjort gjeldende:

Inngangsverdien kan ikke reduseres fra kostprisen på 20 mill kroner. Kostprisen er korrekt verdi fordi Nils Sperre Eiendom AS hadde garantert overfor banken, og måtte ta tapet i konsernet.

Krysspant/garanti er ikke bestridt. Beløpet stemmer godt med lånet til Nils Sperre AS forut for overtagelsen/konverteringen.

Den alminnelige regelen er at inngangsverdien på en fordring ervervet ved kjøp er lik kostprisen ved ervervet. Dette er i samsvar med Finansdepartementets uttalelse i Utv. 2002 side 183. Skatteklagenemnda har også tatt utgangspunkt i dette. Realiteten må gå foran formen.

Nils Sperre Eiendom AS har avgitt en garanti/pantstillelse. Dette tilsier at skattemyndighetene ikke kan «sensurere» tapet, slik de gjør i vedtaket med henvisning til ligningsloven § 8-1. I denne saken blir spørsmålet om skattyteren har betalt «overpris» på fordringen eller om skattyteren var tvunget til å ta tapet fra Torsken Havprodukter AS. Det er vanskelig å løsrive verdien fra det ansvaret Nils Sperre Eiendom AS hadde. Morselskapet kom ikke unna garantibeløpet, og ansvaret ble med overtakelsen av fordringen effektivt overtatt. Morselskapet så det som en plikt å overta ansvaret. Fordringen er tapt i «virksomhet», jf. skatteloven § 6-2. Ved at fordringen ikke kan ses løst fra den garantien som er gitt, får tidsaspektet ingen reell betydning i vurderingen.

Det foreligger et tap for konsernet Nils Sperre som består i forskjellen mellom ubetalt gjeld til banken på 20 mill kroner og utgangsverdien på 6.875.000 kroner.

Aksjeselskapsloven § 3-9 annet ledd har direkte relevans for saken. Konsernselskap står ikke fritt til å fordele kostnader og tap. Det er viktig å forstå konsernspissens betydning når det gjelder forholdet til banken.

Rt-2000-1473 (Brødrene Dahl AS) er av interesse.

Det er ingen grunn til å sensurere morselskapets interesse i å stanse tapet, begrense det og flytte det opp til konsernspissen.

Tingretten la korrekt til grunn hovedregelen om at fordringens pålydende skal benyttes i vurderingen. Skatteklagenemndas fastsettelse av fordringens inngangsverdi bygger på en gjennomskjæringsbetraktning og tar ikke hensyn til at Nils Sperre Eiendom AS faktisk har garantert for et tap som måtte oppstå i et av datterselskapene. Det er ikke korrekt å legge til grunn en lavere verdi enn det tapet som reelt sett har oppstått for morselskapet.

Det er ikke grunnlag for å foreta en oppdeling av den virksomhet Nils Sperre Eiendom AS driver. Virksomheten må vurderes samlet. Det må legges vekt på samme styre, felles administrasjon, felles finansiering mm.

Det må legges vekt på forholdet til krysspant. Tapet oppsto ikke ved at fordringens verdi avvek fra nominell verdi, men i realiteten da morselskapet avga en garanti for tap.

Selskapene er drevet samlet, og aksjonærer og styret har sett på konsernet som ett selskap. De ulike deler av dette selskapet har vært gjensidig avhengig av hverandre. Det vises til Rt-2005-

1171 (A Holding AS), der det ble lagt avgjørende vekt på en konkret samlet vurdering av næringsvirksomheten i tre selskap. Familien Sperre drev opprinnelig hele virksomheten i regi av ett og samme selskap.

En oppdeling av virksomheten til Nils Sperre Eiendom AS er kunstig. Aktiviteten i morselskapet ble utøvd gjennom ansatte i datterselskap, men den er likevel utøvd av morselskapet som skattesubjekt. Formålsangivelsen i Nils Sperre Eiendom AS støtter en samlet vurdering av selskapene. Det er viktig å forstå innholdet i virksomheten før graden av tilknytning vurderes.

Det må legges til grunn at morselskapet i konsernet tok ansvar for alle lån i datterselskapene gjennom garanti/krysspant og avtale med banken. Dette faktum har skattemyndighetene sett bort fra. Konsernet har nå for øvrig tatt konsekvensen av at de i realiteten er ett sammenvevd selskap ved at det er besluttet å fusjonere all drift inn i Nils Sperre AS ved virkning fra 2015.

Kravet til «særlig og nær tilknytning» har vært formulert og tolket i en rekke høyesterettsavgjørelser.

Nils Sperre Eiendom AS driver utleie av eiendom, og har av den grunn økonomisk egeninteresse å sikre husleieinntektene. Garantien er derfor en naturlig og sterkt integrert del av virksomheten.

Skatteklagenemnda har foretatt en uriktig vurdering av faktum ved at det er sett bort fra garantistillelsen, og at drøftelsen bygger på at fordringen er feilpriset. Det er videre feilaktig lagt til grunn at det i realiteten er Nils Sperre AS som styrer virksomheten, ikke morselskapet. Det må også tas med i betraktning at leasing av driftsmidler er en del av virksomheten, slik daglig leder har forklart.

Konsernet har hatt en samordnet finansiering, og det er et faktum at Nils Sperre Eiendom AS har dekket det omstridte beløpet.

Nils Sperre Eiendom AS har nedlagt slik påstand:

- «1. Anken forkastes.
2. Nils Sperre Eiendom AS tilkjennes sakens omkostninger for lagmannsretten»

Lagmannsretten vil bemerke:

Fra Skatteklagenemndas vurdering av fastsettelse av fordringens inngangsverdi hitsettes:

«Skatteloven § 6-2 første ledd gir ikke annet holdepunkt for spørsmålet om fradragsretten enn det som kan utledes av begrepet «tap».

Den alminnelige regel er at inngangsverdien bestemmes med utgangspunkt i kostprisen, se Zimmer, lærebok i skatterett s. 280. Dette synet støttes også av Finansdepartementet i uttalelse av 21.12.2001 (se Utv. 2002 s. 183).

Spørsmålet er hvordan kostprisen skal fastsettes.

Det er på det rene at inngangsverdien på aksjene som erverves ved konvertering som utgangspunkt settes til verdien av fordringen på det tidspunktet skatteyder blir privatrettslig bundet til å gjennomføre konverteringen, se Utv. 2005 s. 1085. Det kommer frem av selskapets styreprotokoll av 25.09.2007 at styret i Nils Sperre Eiendom AS på dette tidspunktet besluttet å konvertere fordringen til aksjekapital. Verdien på fordringen må derfor etter skattekontorets syn vurderes ut fra verdien per 25.09.2007.

Vi må likevel se på forhold ved overdragelsen av fordringen for å vurdere den økonomiske situasjonen i Torsken Havprodukter AS og den konverterte fordringens verdi. Nils Sperre Eiendom AS har selv opplyst at overdragelsen av fordringen var et resultat av en enighet og forståelse i styret i både Torsken Havprodukter AS og Nils Sperre Eiendom AS om at kostnaden måtte veltes over på morselskapet.

Skattekontoret tolker selskapets uttalelse slik at selskapet allerede per 31.12.2006 mente at fordringen hadde lavere verdi enn pålydende. Slik skattekontoret ser det ønsker selskapet i realiteten derfor å flytte tapet fra Nils Sperre AS til morselskapet.

... ..

I medhold av ligningsloven § 8-1 legger skattekontoret til grunn at det mest sannsynlige faktum i saken er at fordringen ble solgt fra Nils Sperre AS til Nils Sperre Eiendom AS omtrent samtidig som det ble besluttet å nedskrive fordringen i regnskapet til Nils Sperre Eiendom AS. Etter skattekontorets syn sørget Nils Sperre Eiendom AS for konvertering fra fordring til aksjekapital fordi de visste at den økonomiske situasjonen i Torsken Havprodukter AS var vanskelig. Dette betyr at det også er overveiende sannsynlig at de nærstående partene har avtalt en pris som ligger betydelig over fordringens egentlige verdi.

Vi ser at selskapet i brev av 29.01.2010 nederst på side 5 innrømmer at det ble tatt for høyt vederlag ved overdragelsen fra Nils Sperre AS til Nils Sperre Eiendom AS. Nils Sperre Eiendom AS erkjenner at vederlaget ved overdragelsen av fordring pålydende kr 22 590 207 burde vært satt til kr 6 875 000. Det vil si lik den verdien selskapet antok det ville være mulig å få dekning for.

... ..

Oppsummering

På bakgrunn av det som nevnes ovenfor finner skattekontoret grunnlag for å opprettholde skjønnnet i vedtak av 31.10.2011 med hensyn til inngangsverdien. Skjønnnet fastholdes slik at kostpris fastsettes tilsvarende den regnskapsmessige verdien per 31.12.2006, kr 6 875 000. Inngangsverdien kan også endres i medhold av skatteloven § 13-1 fordi bestemmelsen forutsetter at fastsettelsen av fordringens verdi skjer til markedsmessig omsetningsverdi, jfr. Armlengdeprinsippet.»

Den grunnleggende forutsetningen for fradragsrett ved realisasjon av formuesobjekt er at et tap er oppstått for skatteyder, jf skatteloven § 6-2 annet ledd.

Lagmannsretten kan slutte seg til Skatteklagenemndas vurdering, der det ble konkludert med at fordringens reelle inngangsverdi var på 6.875.000 kroner, som er i samsvar med realisasjonsverdien ved konvertering til aksjekapital.

Differansen mellom dette beløpet og 20 mill kroner, eventuelt 22.590.207 kroner, er ikke et tap som er oppstått hos Nils Sperre Eiendom AS. Tapet var opparbeidet gjennom flere år hos Torsken Havprodukter AS i samhandling med Nils Sperre AS. Det kan ikke aksepteres av tapet flyttes fra et selskap til et annet. Man valgte i sin tid å opprette flere samarbeidende aksjeselskaper. Hvert av disse er et eget skattesubjekt med de skattemessige konsekvenser som følger av dette.

Styret i Nils Sperre Eiendom AS var det samme som i Nils Sperre AS. Dette styret valgte å overføre fordringen mot Torsken Havprodukter AS fra Nils Sperre AS til morselskapet Nils Sperre Eiendom AS. Lagmannsretten kan ikke av de lånedokumenter som er gjennomgått under ankeforhandlingen se at morselskapet overfor banken eller andre hadde noen plikt til å overta ansvaret for fordringen.

Idet lagmannsretten er kommet til at fordringens inngangsverdi er lik utgangsverdien, slik at det ikke er oppstått noe tap, er det for resultatet ikke nødvendig å drøfte de øvrige vilkår for fradragsrett.

Det kan ikke utelukkes at Nils Sperre AS har hatt et tap på fordring som kunne ha kommet til fradrag ved ligningen. Dette temaet ligger imidlertid utenfor denne sakens tema. Spørsmålet har vært nevnt under saken, men ikke vært gjort til gjenstand for prosedyre.

Det er enighet om, og anses på det rene, at de aktuelle frister for å kunne ta opp dette spørsmålet er utløpt for flere år siden.

Sakskostnader

Staten v/Skatt nord har vunnet saken og har etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd, jf § 20-9 annet ledd, krav på full erstatning for sine sakskostnader for begge instanser. Det anses ikke aktuelt å gjøre unntak etter § 20-2 tredje ledd.

Advokat Lars Nygaard fremla for tingretten en kostnadsoppgave på samlet 137.660 kroner, hvorav 97.500 kroner var salær ekskl mva. Han har for lagmannsretten fremlagt en oppgave på samlet 112.490 kroner, hvorav 73.500 kroner er salær ekskl mva. Hertil kommer ankegebyret på 20.640 kroner. Det er ikke reist innvendinger mot oppgavene. Lagmannsretten ser det slik at det dreier seg om nødvendige kostnader, jf tvisteloven § 20-5 første ledd og pålegger Nils Sperre Eiendom AS å erstatte sakskostnader i samsvar med de fremsatte krav.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning:

1. Staten v/Skatt nord frifinnes.

2. Nils Sperre Eiendom AS betaler til Staten v/Skatt nord sakskostnader for tingretten med 137 660 - etthundreogtrettisyvtusensekshundreogseksti - kroner og for lagmannsretten med 133 130 - etthundreogtrettitretusenetthundreogtretti - kroner, begge beløp innen 2 – to - uker etter forkynnelse av dommen.

SKN 15-108 Gevinstbeskatning ved salg av leilighet

Lovstoff: Skatteloven § 5-1 og § 9-3. Ligningsloven § 10-2 (1) og § 10-5.

Borgarting lagmannsrett: Dom av 2. juni 2015, sak nr.: LB-2014-45432

Dommere: Lagdommer Halvor Aas, konstituert lagdommer Thomas Christian Poulsen og ekstraordinær lagdommer Helga Bjørnestad. **Saksgang:** Oslo tingrett TOSLO-2013-157664 - Borgarting lagmannsrett LB-2014-45432 (14-045432ASD-BORG/02). Anket til Høyesterett HR-2015-1725-U.

Parter: A (advokat Petter Dragvold) mot Staten v/ Skatt Øst (advokat Helge Skogseth Berg).

Anke til Høyesterett ikke tillatt fremmet.

Sammendrag: Saken gjelder gevinstbeskatning ved salg av leilighet, samt tilleggsskatt. Skattyter eide to leiligheter, én i første etasje og én i andre etasje. Leilighetene hadde hvert sitt seksjonsnummer. Skattyter bodde selv i første etasje sammen med sin ektefelle, mens andre etasje for en stor del stod tom på grunn av oppussing. Skattyter hevdet at leiligheten i andre etasje hadde tjenende funksjon til hans bolig i første etasje, og at gevinsten ved salget derfor var skattefri. Den påståtte tjenende funksjonen bestod i at de benyttet et rom i andre etasje som gjesterom omtrent én gang i måneden, og at det var innredet et trimrom i andre etasje som de benyttet nesten daglig. Lagmannsrett la til grunn at bruken ikke var tilstrekkelig til at leiligheten i andre etasje hadde tjenende funksjon til leiligheten i første etasje, og at kravet til botid derfor ikke var oppfylt for leiligheten i andre etasje. Det var således ikke grunnlag for skattefritak for gevinsten ved salget. Lagmannsretten opprettholdt tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt.

Saken gjelder gyldigheten av Skatteklagenemndas vedtak om endringsligning. Det er spørsmål om beskatning av gevinst ved salg av bolig og illeggelse av ordinær og skjerpet tilleggsskatt.

Når det gjelder sakens faktum, viser lagmannsretten til den innledende framstillingen i tingrettens dom, som ikke er bestridt, jf. tvisteloven § 29-16 andre ledd:

A kjøpte i 1995 en leilighet i første etasje i [adresse] i Oslo (gnr 213 bnr 00 snr 2). Denne ble totalrenovert, og han og ektefellen flyttet inn i leiligheten etter dette (senere i 1995). I

2000 kjøpte han også en tilsvarende leilighet, som lå rett over i 2. etasje (gnr 213 bnr 36 snr 4). Denne leiligheten var også et oppussingsobjekt, da det visstnok ikke var gjort mye med den siden gården ble bygget i 1896. Kjøpesummen var på kr 2,2 mill. I følge et senere salgsprospekt er leiligheten i 2. etasje på brutto 215 m² og bruks- /boligareal på 190 m². I prospektet er det tegnet inn 5 rom med tillegg av et rom som opprinnelig var kjøkken, samt en entré og en gang. Toalettet var i oppgangen.

Det er fremlagt i saken tegninger av de to leilighetene, mest sannsynlig laget av A/ektefellen selv, som skal vise at det var As plan å slå sammen de to leilighetene ved å lage en innvendig trapp mellom dem. A har også forklart at det var det som var planen og at de derfor skulle bebo begge leilighetene som en sammenslått enhet. Opplegget skal ha vært å rehabilitere og gjøre de nødvendige endringer i romløsningen i 2. etasje, for deretter å lage trappeforbindelsen mellom de to leilighetene. Rehabiliteringen av leiligheten i 2. etasje startet i 2001 og det ble innredet et soverom og et trimrom i løpet av 2001. Innredningen i det opprinnelige kjøkkenet ble også revet og rør lagt opp for å lage vaskerom der. Det var engasjert håndverkere til å utføre rehabiliteringsarbeidet. På grunn av at flere selskaper i As butikkvirksomhet gikk konkurs, ble hans økonomi dårligere, og rehabiliteringsarbeidet stoppet derfor opp. Det ble ikke gjort noe mer med leiligheten fra As side, bortsette fra noe rivningsarbeide ved at gulv ble tatt opp mv.

Den 05.01.05 ble det inngått kjøpekontrakt mellom A og As selskap A Holding AS om overføring av leiligheten i 2. etasje for kr 2,2 mill. Det ble utstedt et gjeldsbrev for samme beløp som sikkerhet for betaling av kjøpesummen. Kjøpesummen ble ikke betalt og overføringen ble ikke gjennomført. Leiligheten fortsatte således å stå tinglyst på A. Det er derfor enighet om at reelt sett eide A leiligheten til denne ble solgt videre til ny kjøper i mai 2006, selv om det det var selskapet som da sto som selger på kjøpekontrakten. Salgssummen var på kr 5.525.000. Leiligheten hadde fortsatt eget seksjonsnummer og ble solgt uavhengig av leiligheten i 1. etasje, som ble solgt til andre kjøpere noe senere i juni 2006. På egenerklæringsskjemaet, som ektefellene A undertegnet i forbindelse med salget av leiligheten i 2. etasje, er det avmerket på skjemaet at de ikke har bebodd leiligheten.

I forbindelse med selvangivelsen for 2006, unnlot A å opplyse overfor ligningsmyndigheten om salgene av de to leilighetene, på tross av at leiligheten i 1. etasje var solgt ved kjøpekontrakt av 02.05.06 og leiligheten i 1. etasje den 22.06.06. Han leverte forhåndsutfylt selvangivelse for dette, slik at det legges til grunn at dette skjedde innen fristen for levering av selvangivelse (30.04.07).

I forbindelse med et beslag i straffesak mot A og et bokettersyn, ble ligningsmyndigheten kjent med salgene av de to leilighetene, og på grunnlag av bokettersynsrapport av 15.10.09 fattet skattekontoret 02.02.12 følgende vedtak vedrørende ligningen for 2006 og med relevans for den aktuelle saken:

Alminnelig inntekt økes fra kr 81 274 med kr 3 393 874 til kr 3 312 600.

... ..

Ordinær tilleggsatt illegges med 30 % av skatt på uoppgitt kapitalinntekt med kr 3 265 000. I tillegg illegges skjerpet tilleggsatt med 30 % av skatt på uoppgitt kapitalinntekt med kr 3 265 000.

Av beløpet på kr 3.265.000 refererer kr 3.127.670 seg til gevinsten av salget av leiligheten i 2. etasje.

Etter klage fattet Skatteklagenemnda den 18.01.13 følgende vedtak:

Skattekontorets vedtak fastholdes.

Det er således dette siste vedtaket A påstår må kjennes ugyldig, helt eller delvis.

A innga 15. august 2013 stevning til Oslo tingrett. Det ble lagt ned prinsipal påstand om at Skatteklagenemndas vedtak skulle kjennes ugyldig for så vidt det ble lagt til grunn en endring av ligningen for A i form av økt inntekt. Subsidiært ble det hevdet at det ikke var grunnlag for tilleggsatt. Den atter subsidiære påstanden var at det ikke var grunnlag for skjerpet tilleggsatt, og atter atter subsidiært at satsen for tilleggsatt skulle reduseres fra 30 til 15 prosent.

Oslo tingrett avsa 10. januar 2014 dom med slik domsslutning:

1. Staten v/Skatt Øst frifinnes.
2. A [betaler] i saksomkostninger til Staten v/Skatt Øst kr 56.250 – femtisekstusentohundreogfemti - innen 2 - to - uker fra dommens forkynnelse.

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

A anket 12. februar 2014 dommen til Borgarting lagmannsrett. Ankeforhandling ble holdt 19. mai 2015 i Borgarting lagmannsretts hus i Oslo. Partene møtte sammen med sine prosessfullmektiger og avga forklaring. Det ble avhørt ett vitne. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

Ankeparten, **A**, har i hovedtrekk anført:

Skatteklagenemndas vedtak er ugyldig. Prinsipalt anføres det at gevinsten ved salg av leiligheten i 2. etasje er skattefri. Det var derfor uriktig av Skatteklagenemnda å endre ligningen for A for inntektsåret 2006 i form av økt inntekt. Det er derfor heller ikke grunnlag for tilleggsatt.

Både Skatteklagenemnda og tingretten har feilaktig lagt til grunn at vilkårene for skattefrihet etter skatteloven § 9-3 ikke er oppfylt. Vilåret om botid er oppfylt, idet seksjonen i 2. etasje hadde en tjenende funksjon overfor leiligheten i 1. etasje. Seksjonen i 2. etasje tilførte funksjoner som leiligheten i 1. etasje ikke hadde nok av, i form av trimrom og ekstra soverom. Botiden i leiligheten i 1. etasje smitter da over på seksjonen i 2. etasje.

Rehabiliteringsarbeidene i 2. etasje startet i 2001. De to første rommene, et treningsrom og et soverom, ble ferdig rehabilitert og tatt i bruk rundt årsskiftet 2001-2002. Videre ble kjøkkenet revet og rørleggerarbeider utført for konvertering til bad og vaskerom. Arbeidene ble utført av profesjonelle håndverkere etter hvert som A hadde midler til dette. Arbeidene trakk ut i tid da virksomheten til A fikk store økonomiske problemer og ble slått konkurs i 2003.

Det er klart at A og ektefellen hadde behov for tilleggskjøpene som 2. etasje tilførte. Treningsrommet ble benyttet av A og ektefellen nærmest daglig. Soverommet ble benyttet minst én gang i måneden i forbindelse med besøk fra familie. I en periode på ca. én måned i 2003 ble soverommet benyttet daglig av familie da As svoger var lagt inn på sykehus i Oslo. Leiligheten i 1. etasje var ikke innredet for å tilfredsstille de ønskede funksjonene. En endring av 1. etasje ville antakelig forringet leiligheten. Skattemyndighetene skal være forsiktige med å overprøve skattyters behov.

Seksjonen i 2. etasje var ikke ment å være en selvstendig bolig. Den var heller ikke rent faktisk en selvstendig bolig, da den etter rivingsarbeidene manglet kjøkken.

Subsidiært anføres at det ikke kan ilegges tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 ettersom det foreligger unnskyldelige forhold. A tok opp spørsmålet med advokater, som sa at gevinsten var skattefri. Ut fra veiledningen til selvangivelsen er det ikke klart for skattyter at skattefri gevinst ved salg av bolig skal føres opp i selvangivelsen. At A hadde kjøpt, pusset opp og solgt flere leiligheter da han leverte selvangivelsen i april 2007 er irrelevant, da vår sak gjelder salg av egen bolig.

Atter subsidiært anføres at det ikke kan ilegges skjerpet tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-5 første ledd. Det foreligger ikke grov uaktsomhet.

Atter atter subsidiært anføres at satsen for ileggelse av tilleggsskatten må reduseres etter ligningsloven § 10-5 tredje ledd.

A har nedlagt slik påstand:

Skatteklagenemndas vedtak av 18.01.13 vedrørende endring av ligningen til A, i form av økt inntekt som følge av salg av bolig i [adresse], for inntektsåret 2006, samt ilagt tilleggsskatt, kjennes ugyldig.

Subsidiært:

Skatteklagenemndas vedtak av 18.01.13 vedrørende ilagt tilleggsskatt for A i medhold av ligningsloven § 10-2, som følge av uriktige eller ufullstendige opplysninger om gevinst ved salg av bolig, kjennes ugyldig.

Atter subsidiært:

Skatteklagenemndas vedtak av 18.01.13 vedrørende skjerpet tilleggsskatt for A i medhold av ligningsloven § 10-5, som følge av uriktige eller ufullstendige opplysninger om gevinst ved salg av bolig, kjennes ugyldig.

Atter atter subsidiært:

Skatteklagenemndas vedtak av 18.01.13 vedrørende skjerpet tilleggsatt for A i medhold av ligningsloven § 10-5, som følge av uriktige eller ufullstendige opplysninger om gevinst ved salg av bolig, reduseres fra 30 % til 15 %.

I alle henseende:

Skatt Øst dømmes til å betale A sakens kostnader for tingrett og lagmannsrett.

Ankemotparten, **staten v/Skatt øst**, har i hovedtrekk anført:

Skatteklagenemndas vedtak er riktig. A er skattlagt for gevinst ved salg av eiendom fordi vilkåret om botid ikke er oppfylt, og det er grunnlag for ordinær tilleggsatt og skjerpet tilleggsatt med 30 prosent.

A var eier av to selvstendige seksjoner. Opparbeidelse av botid regnes separat for hver seksjon. Leiligheten i 2. etasje kan ikke anses å ha en tjenende funksjon overfor leiligheten i 1. etasje. Leiligheten i 1. etasje hadde eget gjesterom. Gjesterommet i 2. etasje ble bare benyttet ca. én gang pr. måned. Når det gjelder trimrommet, er det ikke bevist at det var innredet som et trimrom. Denne bruken kunne også vært tilfredsstilt i 1. etasje. Uansett kan bruken av trimrommet ikke i seg selv medføre at hele leiligheten i 2. etasje hadde en tjenende funksjon.

Under enhver omstendighet er det ikke grunnlag for å hevde at en separat og seksjonert leilighet har en slik funksjon overfor en i seg selv komplett og selvstendig annen leilighet.

Det er grunnlag for skjerpet tilleggsatt med 30 prosent. A skulle ha opplyst om salget av leiligheten i selvangivelsen. Det foreligger klar sannsynlighetsovervekt for i det minste grovt uaktsomhet. At det skal gis opplysninger om salg av eiendom, er lett tilgjengelig informasjon, jf. rettledningen til selvangivelsen. Det foreligger ikke unnskyldelige forhold. A hadde erfaring med kjøp, salg og oppussing av leiligheter. Selv om eiendomstransaksjonene for det meste var næringsvirksomhet, ble mange av eiendommene kjøpt i eget navn. A har også erfaring fra annen næringsvirksomhet. At A skal ha tatt opp spørsmålet med rådgivere, noe som ikke er bevist, viser uansett at han var klar over problemstillingen. Det er tale om en betydelig gevinst for en privatperson. I tillegg viser straffedommen mot A at det ikke er tale om et enkeltstående tilfelle av skatteunndragelse.

Staten v/Skatt øst har nedlagt slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakens omkostninger.

Lagmannsretten er kommet til samme resultat som tingretten, og vil bemerke:

Spørsmålene i saken er for det første om gevinsten ved salget av leiligheten i 2. etasje i [adresse] var skattepliktig, slik Skatteklagenemnda la til grunn. Dersom salgsgevinsten var skattepliktig, blir det videre spørsmål om det er grunnlag for tilleggsskatt, eventuelt skjerpet tilleggsskatt, og hvilken sats som i så fall skal brukes.

Etter skatteloven § 5-1 er hovedregelen skatteplikt på gevinst ved salg av fast eiendom. I § 9-3 andre ledd er det gjort unntak fra denne skatteplikten for boligeiendom der eieren har eid eiendommen mer enn ett år når realisasjonen finner sted eller avtales (bokstav a), og eieren har brukt «hele eiendommen som egen bolig» i minst ett av de to siste årene før realisasjonen (bokstav b).

Partene er enige om at vilkåret om eierskap er oppfylt. Spørsmålet er imidlertid om vilkåret i bokstav b om bruks- eller botid også er oppfylt.

I vår sak er det tale om to seksjoner, hvor det er uomtvistet at A har bodd i én seksjon, men hevder å ha tatt i bruk også den andre. Forarbeidene eller rettspraksis gir ingen klar veiledning om hvordan slike tilfeller skal behandles. Ligningspraksis vedrørende bo/brukstid ved flere seksjoner er imidlertid oppsummert slik i Lignings-ABC for 2014/2015 side 253:

For seksjonerte eiendommer regnes botid separat for hver seksjon. Er det f.eks. to seksjoner med én leilighet i hver, vil skattyteren bare opparbeide botid i den seksjonen hvor han faktisk bor. Det er likevel slik at en eier kan opparbeide botid i flere seksjoner samtidig, forutsatt at disse både fremtrer og faktisk nyttes som én boenhet, eller den ene seksjonen har en tjenende funksjon i forhold til den andre, typisk garasje.

Lagmannsretten er enig i at det er mest i samsvar med lovens ordlyd («brukt hele eiendommen») at botid i utgangspunktet regnes separat ved to seksjoner, med mindre de to seksjonene framstår og benyttes som en eiendom, eller dersom en seksjon har en tjenende funksjon overfor en hovedseksjon.

I vår sak har A anført at seksjonen i 2. etasje hadde nettopp en slik tjenende funksjon overfor leiligheten i 1. etasje. Det er fra As side hevdet at trimrommet i 2. etasje ble benyttet tilnærmet daglig, og at gjesterommet i seksjonen ble brukt minst én gang per måned, og at dette var funksjoner som hovedleiligheten ikke hadde nok av. Lagmannsretten bemerker at hverken Skatteklagenemnda eller skattekontoret vurderte om seksjonen i 2. etasje hadde en tjenende funksjon. Det er imidlertid slik at skattyter under domstolsbehandlingen fritt kan påberope seg andre rettslige anførsler enn dem som er blitt påberopt for ligningsmyndighetene, se for eksempel Rt-2014-760.

Hva som i ligningspraksis nærmere menes med «tjenende funksjon» er omtalt på side 232-233 i Lignings-ABC for 2014/2015, under behandlingen av fritaksligning ved utleie av bolig:

En tjenende funksjon er en funksjon som hovedbygningen ikke selv kan tilby i tilstrekkelig omfang. Typiske tjenende bygninger til boligeiendommer vil være garasje, bod og uthus, se emnet «Bolig - garasje». Også annekser, lysthus, båtnaust, biloppstillingsplasser, brygger mv. kan ha en tjenende funksjon til hovedbygningen. En forutsetning er at bygningen mv.

har en slik tilknytning til hovedbygningen at den normalt vil følge resten av eiendommen ved et eventuelt salg.

..

Har den tilliggende bygningen både tjenende og ikke-tjenende funksjoner, må det vurderes hvilket behov hovedbygningen har for den tilliggende bygningen og om eiendommen totalt sett hadde fungert tilfredsstillende uten den tilliggende bygningen. I tillegg må den tjenende funksjonen ha et så stort omfang, sett i forhold til den ikke-tjenende funksjonen, at den tilliggende bygningen totalt sett har karakter av å være en tjenende bygning til hovedbygningen.

...

Se også BFU 18/2013 hvor det ble det lagt til grunn at en frittliggende bygning som i seg selv oppfylte kravene til å anses som en selvstendig fullverdig bolig, ikke kunne anses som en tjenende bygning. Dette gjaldt selv om hele bygningen ble brukt av beboerne i hovedhuset.

Lagmannsretten slutter seg til disse vurderingene, som framstår som en god veiledning med hensyn til hva som skal til for at en seksjon/annen bygning skal regnes som tjenende overfor en hovedseksjon/-eiendom.

Etter lagmannsrettens syn er det klart at seksjonen i 2. etasje ikke kan anses å ha hatt en tjenende funksjon overfor seksjonen i 1. etasje.

Riktignok er et det ingen grunn til å betvile As opplysninger om at trimrommet og soverommet ble ferdig pusset opp, og at rommene ble benyttet henholdsvis nærmest daglig og månedlig. Imidlertid kan det neppe sies at soverommet hadde en tjenende funksjon overfor leiligheten i 1. etasje. For det første hadde leiligheten i 1. etasje eget gjesterom. Videre kan ikke den opplyste bruken av soverommet i 2. etasje sies å ha vært særlig omfattende. Etter rettens syn er det motsetningsvis grunn til å hevde at trimrommet hadde en tjenende funksjon overfor seksjonen i 1. etasje. Selv om den bygningsmessige utformingen av dette rommet i og for seg var helt alminnelig, var rommet etter hva A opplyser innredet med treningsapparater og solseng. Det er ikke uvanlig å ha et eget trimrom, og lagmannsretten ser at det kan argumenteres for at seksjonen i 1. etasje ikke selv kunne tilby en slik funksjon. Slik lagmannsretten ser det, kan imidlertid ikke bruken av trimrommet alene medføre at en 5-roms leilighet på 215 m² bruttoareal og 190 m² boareal totalt sett har karakter av å være tjenende overfor seksjonen i 1. etasje.

Uansett er det etter lagmannsrettens oppfatning slik at seksjonen i 2. etasje var en selvstendig og fullverdig bolig, og at den derfor ikke også kunne anses å være tjenende overfor seksjonen i 1. etasje. Riktignok har A med styrke anført at seksjonen i 2. etasje etter rivingsarbeider manglet kjøkken, og at den derfor ikke var en fullverdig bolig. Men seksjonen ble like fullt solgt separat og som en selvstendig bolig, og i salgsoppgaven het det at den inneholdt kjøkken. At kjøkkenet på salgstidspunktet ikke hadde kjøkkeninnredning, og at det i salgsoppgaven het at kjøkkenet trengte total rehabilitering, kan ikke endre på dette.

Endelig nevner lagmannsretten at A og ektefellen i egenerklæringskjemaet ved salget av leiligheten i 2. etasje avmerket for at de ikke hadde bebodd leiligheten.

Lagmannsrettens konklusjon er derfor at kravet til bruks-/botid ikke var oppfylt for seksjonen i 2. etasje, og at det derfor ikke er grunnlag for fritak for gevinstbeskatning etter skatteloven § 9-3 andre ledd ved salget av leiligheten.

Lagmannsretten går så over på spørsmålet om ileggelse av tilleggsskatt.

Ligningsloven § 10-2 fastsetter at ordinær tilleggsskatt kan ilegges blant annet når skattyter har gitt likningsmyndighetene uriktige opplysninger, og disse har ført til - eller kunne ha ført til - skattemessige fordeler. Som et utgangspunkt er vilkårene for ordinær tilleggsskatt objektive, og tilleggsskatt ilegges uten noen vurdering av skattyters subjektive skyld. Det kreves klar sannsynlighetsovervekt for at vilkårene er oppfylt, jf. Rt-2008-1409. I vår sak er det uomtvistet at A ikke opplyste om salget av 2. etasje i [adresse], og at vilkårene for ordinær tilleggsskatt i utgangspunktet derfor er oppfylt.

Det partene tvistes om, er om det er grunnlag for fritak for tilleggsskatt etter unntaksbestemmelsen i ligningsloven § 10-3 nr. 1. Etter denne bestemmelsen skal tilleggsskatt ikke fastsettes når skattyters forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak. Kravet til klar sannsynlighetsovervekt gjelder også her - dersom skattyter påberoper unnskyldelige forhold, kan tilleggsskatt ikke ilegges med mindre det foreligger klar sannsynlighetsovervekt for at unnskyldelige forhold ikke har foreligget, eller det er klart sannsynlig at de påstått unnskyldelige forholdene ikke har vært årsaken til opplysningssvikten, jf. Ot.prp.nr.82 (2008-2009) side 57.

Unntaksbestemmelsen har vært praktisert strengt. I forbindelse med en lovendring i 2009, uttalte departementet at det er grunn til å anvende unnskyldningsgrunnene i noe større utstrekning, særlig unntaket som gjelder annen årsak som ikke kan legges skattyter til last, se Ot.prp.nr.82 (2008-2009) side 42.

A har anført at forholdet må anses unnskyldelig fordi han fikk opplyst av sine advokater at salget av leiligheten ikke var skattepliktig. Videre hevder han at det ut fra veiledningen til selvangivelsen ikke er klart at skattyter skal føre opp salg av bolig i selvangivelsen, uavhengig av om gevinsten er skattepliktig eller ikke.

Etter lagmannsrettens syn er det klar sannsynlighetsovervekt for at det ikke foreligger unnskyldelige forhold. Selv om det skulle være slik at A ble opplyst av sine advokater at gevinsten ikke var skattepliktig, er det ikke unnskyldelig at han likevel ikke oppførte salget i selvangivelsen. For det første kan det vises til opplysningsplikten i ligningsloven § 4-1, som bestemmer at skattyter skal opptre aktsomt og lojalt. Denne bestemmelsen er praktisert strengt, og i Rt-1996-932 kom Høyesterett til at bestemmelsen medfører at en skattyter pliktet å opplyse om et eiendomssalg til tross for at hun selv oppfattet salget som skattefri avhendelse av egen bolig. Det fulgte også av rettledningen til selvangivelsen i 2006 at gevinst skulle oppføres i selvangivelsen selv om skattyter mente gevinsten var skattefri. Videre er det slik at det skal svært mye til for at rettsvillfarelse vil være unnskyldelig, jf. Ot.prp.nr.82 (2008-2009) side 42 hvor departementet uttaler følgende:

Et annet eksempel på tilfeller hvor en opplysningsfeil kan være unnskyldelig, er hvor det har vært generelt lett å misforstå en bestemmelse om skatte- eller oppgaveplikt. Opplysningsfeil som bare skyldes det forhold at en rettsregel er uklar, vil ikke være unnskyldelig. Dersom skattyter innser eller bør innse at det kan være tvil om hvordan en bestemmelse skal forstås, skal han eller hun gi utfyllende opplysninger om dette i selvangivelsen slik at ligningsmyndighetene får tilstrekkelig med opplysninger til å vurdere hva som er den riktige skattemessige bedømmelse av forholdet. Den klare hovedregelen vil derfor fortsatt være at rettsvillfarelse ikke vil være et unnskyldelig forhold. Bare i helt spesielle situasjoner kan det være grunn til å fravike dette utgangspunktet. ... Etter departementets oppfatning er det vanskelig å se for seg at dette vil kunne gjelde profesjonelle næringsdrivende, men det kan være aktuelt for lønnstakere og pensjonister i helt spesielle tilfeller.

I vår sak var A klar over at gevinsten ved salget av leiligheten i 2. etasje kunne utløse skatteplikt, siden han tok opp forholdet med sine advokater. I en slik situasjon kan det etter lagmannsrettens syn klart ikke være unnskyldelig dersom man likevel unnlater å føre opp salget i selvangivelsen.

Etter dette er det lagmannsrettens syn at vilkårene for ordinær tilleggsatt foreligger.

A har atter subsidiært anført at det ikke er grunnlag for skjerpet tilleggsatt.

De objektive vilkårene for ileggelse av skjerpet tilleggsatt tilsvarer vilkårene for å ilegge ordinær tilleggsatt. Som nevnt er det ikke hevdet fra As side at de objektive vilkårene ikke foreligger. Skjerpet tilleggsatt krever imidlertid at skattyter har utvist subjektiv skyld, noe A anfører ikke foreligger i hans tilfelle. Skyldkravet er at opplysningssvikten må ha vært forsettlig eller grovt uaktsom, mens det er tilstrekkelig at skattyteren har utvist simpel uaktsomhet når det gjelder forståelsen av de skatterettslige følgene av opplysningssvikten. Ved bedømmelsen av om det er utvist tilstrekkelig subjektiv skyld, må det tas utgangspunkt i hva som kan forventes av vanlige, pliktoppfyllende skattytere, men det må også ses hen til eventuelle personlige kvalifikasjoner som kan påvirke aktsomhetskravet som bør stilles til den enkelte i egne skattespørsmål, jf. Ot.prp.nr.82 (2008-2009) side 61-62.

Beviskravet for skjerpet tilleggsatt tilsvarer det straffeprosessuelle beviskravet, det vil si bevist utover enhver rimelig tvil, jf. Ot.prp.nr.82 (2008-2009) side 62.

Lagmannsretten er kommet til at det er bevist ut over enhver rimelig tvil at A ga de uriktige opplysningene bevisst grovt uaktsomt, på grensen til det forsettlige, og at han iallfall utviste simpel uaktsomhet med hensyn til de skatterettslige følgene av opplysningssvikten. Som nevnt var A klar over at det kunne reises spørsmål om gevinsten var skattepliktig, siden han hadde tatt opp problemstillingen med sine rådgivere. Videre er det - som tingretten legger til grunn - på det rene at da A leverte selvangivelsen i april 2007, hadde han erfaring fra eiendomsmarkedet, ved at han hadde kjøpt, pusset opp og solgt flere leiligheter i eget navn. Etter lagmannsrettens syn må dette medføre en skjerpet aktsomhetsplikt for A. At disse transaksjonene reelt sett ble gjennomført av hans selskap A Holding, kan ikke endre på dette. Etter lagmannsrettens syn foreligger derfor vilkårene også for skjerpet tilleggsatt.

Til slutt ser lagmannsretten på As atter atter subsidiære anførsel om satsen for skjerpet tilleggsskatt. Ligningsloven § 10-5 tredje ledd fastsetter at skjerpet tilleggsskatt beregnes med 30 eller 15 prosent av skatten som er eller kunne vært unndratt. A anfører at 15 prosent er riktig i hans tilfelle.

Hvilken sats som skal benyttes i hver enkelt sak, avgjøres ut fra en vurdering av størrelsen av det unndratte beløpet, graden av utvist skyld og forholdene for øvrig, se Ot.prp.nr.82 (2008-2009) side 63.

Før den nevnte lovendringen i 2009 var den strengere formen for tilleggsskatt benevnt forhøyet tilleggsskatt, og kunne ilegges med inntil 60 prosent. Etter de gamle reglene kunne domstolene ikke overprøve valget av prosentsats med mindre valget representerte myndighetsmisbruk, jf. Rt-1998-383 (på side 396).

Lagmannsretten kan ikke se at det ved innføringen av reglene om skjerpet tilleggsskatt har vært lovgivers mening å endre det som tidligere har vært lagt til grunn om domstolenes adgang til å overprøve prosentsatsen som skattemyndighetene har lagt til grunn for forhøyet tilleggsskatt, jf. Ot.prp.nr.82 (2008-2009) side 63, se også Borgarting lagmannsretts dom 20. juni 2013 (LB-2013-23207). Det framgår av Skatteklagenemndas vedtak at det ved anvendelsen av den høyeste satsen for skjerpet tilleggsskatt er lagt vekt på beløpets størrelse og måten inntekten er unndratt på. Lagmannsretten kan ikke se at denne vurderingen er grovt urimelig eller vilkårlig.

Anken blir etter dette å forkaste.

Sakskostnader

Ankemotparten har fått medhold fullt ut, og har vunnet saken, jf. tvisteloven § 20-2 andre ledd. Etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd har ankemotparten da krav på full erstatning for sine sakskostnader. Lagmannsretten finner at det ikke er grunnlag for å gjøre unntak fra hovedregelen om kostnadsansvar.

Advokat Berg har lagt fram en kostnadsoppgave. Det er krevd totalt kroner 126 437 inklusive merverdiavgift, som i sin helhet utgjør salær. Ankeparten har ikke hatt innvendinger mot kostnadsoppgaven.

Lagmannsretten finner under en viss tvil at kostnadene er nødvendige, og at kravet bør tas til følge, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning:

- 1. Anken forkastes.*
- 2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler A 126 437 – etthundreogtjuesekstusenfirehundreogtrettisju - kroner til staten v/Skatt øst innen 2 - to – uker fra forkynnelsen av dommen.*

Tingrettsdommer

SKN 15-109 Avskjæring av underskudd etter sktl. § 14-90

Lovstoff: Skatteloven § 14-90.

Oslo tingrett: Dom av 13. mai 2015, sak nr.: TOSLO-2014-136112

Dommer: Tingrettsdommer Hanne Sofie Bjelland.

Parter: Sunvestor AS (advokat Rolf Johan Saastad v/advokatfullmektig Wensing Li) mot Staten v/Skatt Øst (advokat Eirik Jensen).

Dommen er ikke anket.

Sammendrag: Spørsmålet i saken var om et fremførbart underskudd skulle avskjæres etter skatteloven § 14-90. Et selskap eide halvparten av aksjene i et annet selskap med underskudd til fremføring. Førstnevnte selskap kjøpte de resterende 50 prosent av aksjene, og kom dermed i posisjon til å utnytte underskuddet. Tingretten kom etter en samlet vurdering til at det overveiende motiv for kjøpet var utnyttelse av skatteposisjonen underskuddet innebar og opprettholdt ligningen. Tilleggsskatt ble fastholdt.

Saken gjelder gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak datert 19. mai 2014 vedrørende Sunvestor AS' ligning for inntektsåret 2009.

Framstilling av saken

Invest Corporate AS («IC»), ved eneaksjonær Johannes Sjøflot («Sjøflot»), og Asbjørn Simonnes («Simonnes») ble i 2003 enige om å inngå et samarbeid der de skulle fokusere på eiendomsinvesteringer i Møre og Romsdalregionen. De hadde fra før felles investeringer i Leh 15 AS («Leh 15»), Forbundsheimen AS («Forbundsheimen») og Partners Eiendom AS («PE»). Alle disse selskapene eide forskjellige eiendommer i Volda. Leh 15 og Forbundsheimen eide i all hovedsak eiendom med studenthybler. PE eide i det vesentlige næringseiendom.

Som ledd i satsningen valgte Sjøflot og Simonnes å samle investeringene i området ved å selge aksjene i Leh 15, Forbundsheimen og PE til Sunvestor AS («Sunvestor»). Sunvestor var på dette tidspunktet et holdingselskap med en mindre aksjeportefølje med et fremførbart underskudd på kr 2.944.775.

Ved utløpet av 2005 eide Sjøflot, gjennom IC, og Simonnes, gjennom Fredlund AS («Fredlund»), 50 % av Sunvestor hver.

Sunvestors tre datterselskaper hadde et negativt årsresultat i perioden 2003 - 2007. Dette medførte at Sunvestor gikk med underskudd i årene 2004 - 2006. Sunvestor solgte derfor PE for å skaffe kapital i 2007. I forbindelse med salget fikk Sunvestor blant annet rett til 50 % av prosjektvederlaget ved en fremtidig utbygging av PEs eiendom.

Sunvestor gikk på grunn av salget med overskudd i 2007, men den resterende investeringsporteføljen var redusert, og det viste seg vanskelig å finne nye egnede objekter for kjøp. Sjøflot ønsket ikke å fortsette med eiendom i Volda, og ville selge. Simonnes ville ikke selge eiendommene. De valgte derfor etter hvert å avslutte samarbeidet ved at Fredheim kjøpte aksjene i Forbundsheimen og Leh 15 over to inntektsår, henholdsvis i 2008 og 2009. IC kjøpte de resterende 50 % av aksjene i Sunvestor i 2009. Fredlund solgte sin andel av Sunvestor til IC for kr 1.750.837. Deretter, samme dag, solgte Sunvestor sine aksjer i Leh 15 til Fredlund for kr 2.654.309.

Ved ordinær ligningsbehandling for inntektsåret 2009 ble opplysningene i selvangivelsen til Sunvestor lagt til grunn ved fastsettelse av selskapets ligning. Underskudd til fremføring ble pr. 1. januar 2010 satt til kr 4.027.528.

Sunvestor ble i desember 2011 varslet om bokettersyn. I bokettersynsrapporten av 15. oktober 2012 ble det konkludert med at det fremførbare underskuddet i Sunvestor, etter skattekontorets syn, var hovedmotivet for kjøpet av de resterende 50 % av aksjene i selskapet.

I den nærmere begrunnelse heter det:

I dette tilfellet er det i hovedsak ingen virksomhet i selskapet som er videreført. Selskapet fremstår på oppkjøpstidspunktet som tomt bortsett fra lån/fordringer til selskap i samme konsern og omløpsmidler. Invest Corporate AS sitt oppkjøp av resterende 50 % av aksjer ble finansiert ved salg av datterselskap i Sunvestor AS. Underskudd til fremføring utgjør stor del av selskapets eiendeler.

Siden det fremførbare underskuddet fremstår som «hovedeiendel» med verdi av betydning, legger skattekontoret til grunn at en fremtidig utnyttelse av underskuddet må ha vært det overveiende motivet for oppkjøpet.

Skattekontoret legger til grunn at det fremførbare underskuddet i Sunvestor AS var hovedmotivet ved kjøpet av selskapet. Underskuddet skal således bortfalle, jf. skatteloven § 14-90.

På denne bakgrunn ble Sunvestor i oktober 2012 varslet om endring av ligning i overensstemmelse med rapportens konklusjon. Det ble også noe senere varslet om at det kunne bli aktuelt å ilegge tilleggsskatt på grunn av manglende opplysninger i selvangivelsen. Advokat Nicolaisen innga, på vegne av Sunvestor, kommentarer til varslene og skattekontorets utkast til vedtak av 3. juni 2013.

I vedtak av 8. oktober 2013 konkluderte skattekontoret med at fremførbart underskudd pr. 31. desember 2009 skulle endres fra kr 4.027.528 til kr 0, jf skatteloven § 14-90. Tilleggsskatt ble ilagt med 30 %, jf ligningsloven § 10-2 nr. 1.

Sunvestor påklaget vedtaket den 14. november 2013. Skatteklagenemnda kom til samme konklusjon som skattekontoret i vedtak av 19. mai 2014.

Stevning innkom Oslo tingrett 26. august 2014. Hovedforhandling ble avholdt den 9. og 10. april 2015.

Saksøkerens påstand

1. Skatteklagenemndas vedtak av 19. mai 2014 i endringssak mot Sunvestor AS oppheves som ugyldig.
2. Staten v/Skatt øst betaler sakens omkostninger til Sunvestor AS.

Saksøkerens påstandsgrunnlag

Vilkårene for gjennomskjæring etter skatteloven § 14-90 er ikke oppfylt.

Sunvestor bestrider ikke at selskapet har en skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost. Det bestrides heller ikke at selskapet er part i omorganisering i form av fisjon eller fusjon eller får endret eierforhold som følge av slik omorganisering eller annen transaksjon.

Det bestrides at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen var det overveiende motiv for kjøpet av de resterende 50 % av aksjene i Sunvestor.

Hovedmotivet var å legge til rette for opphør av et forretnings samarbeid mellom Johannes Sjøflot og Asbjørn Simonnes som gjennom sine heleide selskaper, henholdsvis IC og Fredlund, eide Sunvestor med en halvpart på hver.

Sjøflot og Simonnes hadde forskjellige visjoner for den videre forretningsdriften i Sunvestor, og de ble derfor enige om opphør av samarbeidet. Simonnes ønsket å fortsette eiendomsutviklingen i Volda som ble drevet gjennom Sunvestors datterselskaper Leh 15 og Forbundsheimen. Sjøflot ønsket å overta Sunvestor for å drive eiendomsutvikling i østlandsområdet.

På grunn av manglende kapital i Fredlund valgte partene en transaksjonsform som minsket behovet for kontantinnskudd fra Fredlunds side. Transaksjonsformen førte også til at IC fikk frigjort kapital i Sunvestor, og som dermed kunne anvendes på andre investeringer. Likvidasjon av Sunvestor var aldri et alternativ da det blant annet var verdier i selskapet i form av en rett til andel i utbytte fra et utbyggingsprosjekt i et tidligere solgt datterselskap.

Det er heller ikke grunnlag for å ilegge tilleggs skatt, jf ligningsloven § 10-2 nr. 1. Det bestrides ikke at Sunvestor har gitt ufullstendige opplysninger i selvangivelsen, men det bestrides at de mangelfulle opplysningene førte, eller kunne føre, til skattemessige fordeler. Det er ikke klart sannsynlig at ICs kjøp av de resterende 50 % av aksjene i Sunvestor var overveiende skattemotivert.

Saksøktes påstand

1. Staten ved Skatt øst frifinnes.

2. Staten ved Skatt øst tilkjennes sakskostnader.

Saksøktes påstandsgrunnlag

Sunvestor har ikke rett til å fremføre skattemessig underskudd pr. 1. januar 2010 fordi utnyttelsen av underskuddet var det overveiende motiv for ICs kjøp av de resterende aksjene i Sunvestor, jf skatteloven § 14-90.

Det bestrides ikke at det også forelå et forretningsmessig motiv, men det overveiende motivet var det fremførbare underskuddet.

Skatteposisjonens verdi var kr 1.267.207, og det er ikke sannsynliggjort en forretningsmessig virkning som motsvarer dette.

Sunvestor er et holdingsselskap. Eiendomsdrift ble drevet gjennom datterselskaper som ble solgt til Fredlund. Etter salget av datterselskapene var Sunvestor i praksis formålsløs all den tid det var eiendomsinvesteringer i Møre og Romsdal som var fokusområdet. Verdiane i Sunvestor, sett bort fra skattefordelen, var minimal og kan ikke begrunne et overveiende forretningsmessig motiv. Heller ikke andelen i et mulig fremtidig prosjektresultat i et tidligere datterselskap medfører et overveiende forretningsmessig motiv.

Det var heller ikke nødvendig å benytte den valgte transaksjonsformen for å minske kontantbehovet hos Fredlund. Sett bort fra vederlaget knyttet til det fremførbare underskuddet ville man kunne oppnå tilnærmet samme resultat ved å oppløse Sunvestor. Uansett må anførselen knyttet til Fredlunds manglende likviditet tillegges liten vekt, da denne anførselen først ble fremsatt for skatteklagenemnda.

Overdragelsene av aksjene skapte heller ingen forretningsmessige synnergier, og Sunvestor er faktisk heller ikke benyttet til eiendomsinvesteringer etter overdragelsen.

Når det gjelder tilleggsskatt, så er vilkårene for dette oppfylt, jf ligningsloven § 10-2. Det er gitt mangelfulle opplysninger og det er klar sannsynlighetsovervekt for at dette kunne ha ført til en skattefordel.

Rettens vurdering

Det er tre vilkår som må foreligge for at skatteloven § 14-90 skal komme til anvendelse på forholdet slik at en fordelaktig skatteposisjon skal falle bort i henhold til bestemmelsens bokstav a. For det første må det være et selskap som har skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost, og for det andre må selskapet være part i fusjon eller fisjon eller få endret eierforhold som følge av fusjon, fisjon eller annen transaksjon.

Det er ikke bestridt at begge disse vilkårene er oppfylt i vår sak. Det tredje vilkåret, som i denne saken utgjør det springende punkt, er at det må være sannsynlig at utnyttelse av skatteposisjonen var det overveiende motiv for transaksjonen.

Retten har etter en samlet vurdering kommet til at det overveiende motiv for IC's kjøp av de resterende 50 % av aksjene i Sunvestor var den fordelaktige skatteposisjonen.

Det fremgår av Ot.prp.nr.1 (2004-2005) s. 81 og 83 at det er tilstrekkelig med sannsynlighetsovervekt for at utnyttelse av generell skatteposisjon har vært det overveiende motiv. Videre fremgår det at man ved sannsynlighetsvurderingen skal ta utgangspunkt i hva som objektivt sett fremstår som det sannsynlige overveiende motiv for transaksjonen.

Hva som har vært den viktigste motivasjonsfaktoren, må avgjøres ut fra en samlet vurdering av de opplysninger som foreligger i saken. Det følger av rettspraksis, Rt-2006-1232, at dersom den dominerende virkning av disposisjonen er at skattyteren sparer skatt, og denne skattebesparelse er av noe omfang, er det en sterk presumsjon for at denne har vært den viktigste motivasjonsfaktor. I slike tilfeller er det opp til skattyteren å godtgjøre at skattebesparelsen likevel ikke har vært den viktigste motivasjonsfaktoren.

Det fremførbare underskuddet er så langt ikke benyttet til å spare skatt. Retten finner imidlertid ikke dette avgjørende så lenge det er en mulighet for å benytte seg av skatteposisjonen. Her gir det fremførbare underskuddet på kr 4.027.528 en mulighet for en fremtidig skattebesparelse av noe omfang i IC konsernet. Spørsmålet blir da om den dominerende virkningen av disposisjonen er at skattyter kan spare skatt.

Det er her av betydning å sammenligne resultatet av den valgte transaksjonsmetode med de handlingsalternativer samarbeidspartene hadde for å oppnå det ønskede forretningsmessige resultatet. Staten har ikke bestridt at opphøret av samarbeidet ved at Simonnes/Fredlund skulle overta eiendommene, og Sjøflot/IC de resterende verdiene i Sunvestor, var forretningsmessig begrunnet. Det forretningsmessige motiv fremgår både av Sunvestors merknad inntatt i bokettersynsrapporten og selskapets kommentarer til varsel om endringssak i november 2012.

Av bokettersynsrapporten fremgår det at styreleder i Sunvestor, Georg Haben, var til stede på åpningsmøtet i januar 2012, og at han har vært kontaktperson under bokettersynet. Ifølge rapporten opplyste Haben under åpningsmøtet at Sjøflot og Simonnes var gamle venner og eide 50 % av aksjene i Sunvestor hver. Videre ble det opplyst at *«De har hatt investeringselskap sammen i noen år. Sjøflot ville ikke drive med eiendommer i Volda lenger og ville selge bygg. Det var ikke så veldig lønnsomt å drive med eiendommer i Volda. Simonnes ville ikke selge eiendommene. Det var lettere å selge enn å fisjonere ut»*.

I Sunvestors kommentarer til varsel om endringssak i november 2012 gjøres det gjeldende at det var flere grunner for aksjetransaksjonen i Sunvestor, og at hovedmotivet var forretningsmessige, eiermessige og selskapsrettslige forhold. Hovedmotivet anføres også her å være at Sjøflot og Simonnes hadde ulike interesser og synspunkter for videre drift av selskapet. Sjøflot ønsket å øke satsningen på eiendom i sentrale strøk fordi det ga mer avkastning og var mindre risikofyllt. Simonnes delte ikke dette synet med Sjøflot. Videre fremgår det i kommentarene:

Skulle investeringene i selskapet vektes slik at Sjøflots preferanser også skulle oppfylles ved å investere også mer i sentrale områder, ville det være nødvendig å finansiere opp selskapet, noe i så fall begge aksjonærer hadde måttet bidra til. Det var ikke aktuelt for

Simonnes å bidra med kapital til selskapet. Skulle Invest Corporate AS få redusert risikoen måtte selskapet gå ut av sine investeringer, noe Simonnes ikke ønsket.

Konsekvensene av disse forholdene var da at aksjonærene ble enige om å skille lag ved å dele verdiene i selskapet seg imellom, slik at Simonnes skulle overta eiendommene i Volda og Sjøflot de øvrige verdier, som han kunne benytte til investeringer han måtte finne interessante. Som det fremgår er ikke de verdier Invest Corporate AS overtok ved denne selskapsdelingen anvendt til nye investeringer, men dette er etterfølgende omstendighet som ikke er relevant for vurdering av motivene på transaksjonstidspunktet; det er adgang til å avvente investeringer.

Alternative løsningsmodeller i form av avvikling og oppstart av nytt selskap, fisjon eller fisjonsfusjon, ble videre nevnt i selskapets kommentarer til varsel om endringssak i november 2012.

Partene fant den delingsform de seg i mellom mente var mest hensiktsmessig og forretningsmessig. Den kunne skjedd ved andre metoder, f.eks. ved avvikling og oppstart av nytt selskap, fisjon eller fisjonsfusjon, men det er metoder som koster vesentlig mer i arbeid og kostnader enn den metode man valgte; det var den forretningsmessig riktige løsningen å overta utestående aksjer i selskapet man allerede er deleier i når man har muligheten til det.

Grunnen til at disse metodene ikke ble valgt, var ifølge Sunvestor, merarbeid og kostnader forbundet med disse fremgangsmåtene. Det er ikke gitt nærmere opplysninger om merarbeidets og merkostnadens omfang. Retten legger derfor til grunn at merarbeidet og merkostnadene ved en eventuell avvikling ville vært beskjedne sammenlignet med skatteposisjonens verdi på kr 1.267.207.

Den valgte løsningsmodell medførte at Sunvestor bestod og dermed kunne benyttes til fremtidige investeringer. Staten har gjort gjeldende at dette ikke i seg selv var et uttalt forretningsmessig motiv for valg av transaksjonsform. Retten er langt på vei enig i at dette ikke uttrykkelig er uttalt, men i kommentarene til varsel om endringssak fremgår det at Sjøflot skulle overta de øvrige verdiene i Sunvestor «*som han kunne benytte til investeringer han måtte finne interessante*». Dette indikerer at fortsatt investeringsvirksomhet var aktuelt. Sunvestor var nettopp et slikt investeringsselskap som også forut for samarbeidet i 2003 ble brukt som et investeringsselskap.

Videre investeringer ville imidlertid også kunne gjennomføres ved at restverdiene i Sunvestor ble overført til IC etter en avvikling. Det har ikke fremkommet opplysninger i saken som belyser hvorfor ikke dette var et tilnærmet like godt alternativ for Sjøflot/IC dersom man ser bort fra skattefordelen.

Den skattemessige virkningen fremstår etter dette som den dominerende. Siden den potensielle skattebesparelsen er av noe omfang, foreligger det dermed her en sterk presumpsjon for at den har vært den viktigste motivasjonsfaktoren. Avgjørende blir da om det foreligger opplysninger som tilsier at den potensielle skattebesparelsen likevel ikke var det.

I skatteklagenemndas vedtak fremgår det at IC har verdsatt selskapet høyere enn markedsverdien av sine eiendeler som følge av det fremførbare underskuddet. Videre heter det at «*Overtakelse av et selskap som i realiteten kun inneholder bankinnskudd og fordringer vil ikke være forretningsmessig begrunnet når det er betalt mer enn markedsverdi for disse eiendelene*».

Sunvestor har til dette gjort gjeldende at å verdsette en eksisterende skattefordel er vanlig, og gjør ikke at skattemotivet var det overveiende motivet. Retten er på generelt grunnlag enig med Sunvestor i at verdsettelse og betaling for en skatteposisjon ikke i seg selv medfører at skattemotivet var overveiende. Dette vil avhenge av skatteposisjonens verdi sett i forhold til det forretningsmessige motiv. Poenget her er at det forretningsmessige motivet fremstår som underordnet det skattemessige så lenge det ikke sannsynliggjøres et forretningsmessig motiv ved valget av nettopp denne transaksjonsformen.

Sunvestor har gjort gjeldende at Simonnes' finansielle problemer var hovedårsaken til valg av transaksjonsmetode. Dette synspunktet ble første gang gjort gjeldende i forbindelse med klage til skatteklagenemnda i november 2013. Riktig nok ble det i kommentarene til varsel om endringssak i november 2012 nevnt at det ikke var aktuelt for Simonnes å bidra med kapital til Sunvestor, slik Sjøflot mente var nødvendig for å få lønnsomhet i eiendomsinvesteringene. Det fremgår imidlertid ikke om dette skyldtes finansielle problemer, eller ulik forretningsmessig vurdering. Sunvestor har gjort gjeldende at Simonnes' finansielle problemer underbygges av at Forbundsheimen og Leh 15 ble overdratt over to inntektsår. Og videre at det Fredlund skyldte etter transaksjonene forfalt i desember 2011, men først ble oppgjort i 2014.

Dersom det var Simonnes' finansielle problemer som var hovedårsaken til valg av fremgangsmåte, er det lite sannsynlig at en så vesentlig opplysning først skulle komme til uttrykk i forbindelse med klage til skatteklagenemnda. Sunvestor har i denne forbindelse anført at det tok lang tid før selskapet faktisk ble informert om at bokettersynet konkret gjaldt ICs kjøp av de resterende 50 % av aksjene i Sunvestor og salget av Leh 15. Retten legger til grunn at selskapet senest ble kjent med dette ved mottak av utkast til bokettersynsrapport og avslutningsmøtet i midten av september 2012. Det vises til at det av rapporten fremgår at det var på avslutningsmøtet det ble opplyst om kontrollens omfang. Det er lite trolig at selskapets eiere ikke fikk informasjon fra selskapets styreformann, Georg Haben, og at de ikke ble involvert i de kommentarene som ble inngitt på selskapets vegne i prosessen frem til skattekontorets vedtak. Sunvestor kan derfor heller ikke høres med at Georg Haben, ikke var kjent med den virkelige årsaken til valget av transaksjonsmodell, og at dette var grunnen til at opplysningen først ble gitt i november 2013. Når det gjelder vurdering av det mest sannsynlige faktum er det også slik at de tidsnære opplysningene, altså de opplysninger som blir gitt tidlig i prosessen, har større vekt enn opplysninger som kommer senere, jf Rt-2009-813.

Etter rettens syn er det ikke sannsynliggjort at Simonnes' eventuelle finansielle problemer var en motivasjonsfaktor ved valg av transaksjonsmetode. Dersom man hadde valgt å avvikle Sunvestor ville resultatet dessuten langt på vei blitt det samme, hvis man ser bort fra vederlaget for skattefordelen på om lag kr 180.000.

Staten har fremhevet at transaksjonen medførte en økt mulighet for å benytte det fremførbare underskuddet. Dette er retten enig i. Sunvestor ville, ved et fremtidig positivt resultat, kunne benytte det fremførbare underskuddet for å spare skatt, både under Fredlund og IC. At Sunvestor ved transaksjonen ble en del av IC konsernet muliggjorde å spare skatt ved benyttelse av

konsernbidrag. Tatt i betraktning den økonomiske situasjonen i IC var også slikt bidrag realistisk. Retten er enig i at transaksjonen dermed økte muligheten for å kunne benytte skatteposisjonen sammenlignet med det alternativ at Fredlund kjøpte de resterende aksjene i Sunvestor. Særlig gjelder dette siden Sunvestor hadde gått med underskudd det meste av samarbeidsperioden. Slik situasjonen så ut på transaksjonstidpunktet, var det mer nærliggende at underskuddet kunne benyttes for å spare skatt i IC konsernet, enn ved opparbeiding av eget overskudd.

I skatteklagenemndas avgjørelse er det lagt vekt på at IC i praksis overtok et tomt selskap bortsett fra fordringer, bankinnskudd og et fremførbart underskudd. Det er lagt til grunn at det alt vesentlige av fordringen var fordring på morselskapet IC. Videre heter det at de eneste aktiva med utviklingsmuligheter var solgt og at selskapet verken hadde virksomhet eller ansatte.

Sunvestor er et holdingsselskap, og har dermed verken virksomhet eller ansatte. Det er antydning at selskapet etter hvert vil bli benyttet i forbindelse med eiendomsinvesteringer på Østlandet, og at det derfor var et poeng i seg selv å beholde det. Det er ikke fremlagt dokumentasjon for retten som underbygger at dette var en viktig motivasjonsfaktor på transaksjonstidpunktet. Opplysningene har dermed liten vekt på grunn av at de først er gjort gjeldende på et senere tidspunkt. Det er dessuten ikke opplyst hvorfor slike investeringer ikke like gjerne kan gjøres direkte i IC eller i IC konsernet for øvrig.

Verdiene i selskapet besto av fordringer og bankinnskudd. I tillegg delte Sunvestor og Fredlund rettigheten til 50 % av prosjektresultatet ved en eventuell fremtidig utbygging av en tidligere solgt eiendom. Det vil altså si at 25 % av rettigheten ble liggende igjen i Sunvestor og 25% ble overført til Fredlund i forbindelse med oppløsningen av samarbeidet. Denne rettigheten er ikke hensyntatt i skatteklagenemndas vedtak. Også denne rettigheten kunne imidlertid blitt overført direkte til IC, slik man gjorde det for Fredlunds vedkommende. Det er heller ikke her noen dokumentasjon som tilsier at rettigheten var en motivasjonsfaktor for å beholde Sunvestor.

Når det gjelder fordringen Sunvestor mottok som deloppgjør fra Fredlund for salget av Leh 15 på kr 1.750.834, så oppstod denne som følge av at man valgte å beholde Sunvestor. Dette ville sett annerledes ut ved valg av annen transaksjonsform. Det er derfor vanskelig å se at fordringen da skal kunne medføre et forretningsmessig motiv for å beholde Sunvestor.

Retten er etter dette enig i at Sunvestor, når man ser transaksjonene i sammenheng, i praksis var tomt. I den grad det var eiendeler igjen, var det ikke eiendeler som begrunner et forretningsmessig motiv for den valgte transaksjonsform. Retten har etter dette kommet til at det overveiende motiv for ICs kjøp av de resterende aksjene i Sunvestor, var utnyttelse av det fremførbare underskuddet.

Tilleggsskatt

Sunvestor er ilagt tilleggsskatt på 30 %, jf ligningsloven § 10-2. I bestemmelsens første ledd heter det:

Skattyter som har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller som har unnlatt pliktig levering av selvangivelse eller næringsoppgave, ilegges tilleggsskatt når opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler. Som

unnlatt levering av selvangivelse eller næringsoppgave, regnes levering etter tidspunktet for utlegg av skattemessige, jf. § 8-8.

Det er ikke bestridt at Sunvestor har gitt ufullstendige opplysninger. Selskapet ga ikke opplysninger om at det var eid med over 90 % av IC pr. 31. desember 2009. Det ble heller ikke gitt opplysninger om organisasjonsnummer på konsernpiss.

I selvangivelsen fremsto det som om selskapet var eid av de samme eierne, og skattekontoret hadde følgelig ikke et tilstrekkelig grunnlag for å vurdere om det var adgang til å fremføre selskapets underskudd. Etter rettens syn foreligger det dermed klar sannsynlighetsovervekt for at opplysningssvikten kunne ha ført til skattemessige fordeler.

Det er ikke gjort gjeldende at det foreligger unnskyldningsgrunner i henhold til ligningsloven § 10-3.

Staten frifinnes.

Sakskostnader

Staten har vunnet saken, og har i utgangspunktet krav på dekning av sine sakskostnader, jf. tvisteloven § 20-2 første og annet ledd. Det foreligger ikke tungtveiende grunner for å fravike dette i medhold av bestemmelsens tredje ledd.

Advokat Jensen har på vegne av staten fremlagt en kostnadsoppgave pålydende kr 192.105. Saksøker har ikke hatt innvendinger mot kravet, og retten finner at kravet står i forhold til sakens betydning, og omfang.

Saksøker dømmes etter dette til å betale kr 192.105 til staten i erstatning for påløpte sakskostnader.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist. Grunnen er stor arbeidsbyrde.

Domsslutning

- 1. Staten v/Skatt Øst frifinnes.*
- 2. Sunvestor AS dømmes til innen 2 -to- uker fra dommens forkynnelse å betale kr 192.105 - etthundreogtittotusenettthundreogfem- til staten v/Skatt Øst i erstatning for saksomkostningene.*

SKN 15-110 Lønnstaker eller selvstendig næringsdrivende

Sør-Trøndelag tingrett: Dom av 26. juni 2015, sak nr.: TSTRO-2014-194272

Dommer: Dommerfullmektig Gjermund Aasbrenn.

Parter: A (Advokat Jonny Ivan Rabben v/advokatfullmektig Matti Hegseth) mot Staten v/ skatt Midt-Norge (Advokat Morten Ustgård).

Sammendrag: Spørsmålet i saken var om en drosjesjåfør skulle anses som lønnstaker eller næringsdrivende. Tingretten la til grunn at han skulle anses som lønnstaker og fastholdt ligningen. Det var av sentral betydning at oppdragsgiver (arbeidsgiver) stilte drosjebil til disposisjon, at det var han som betalte driftskostnadene og pliktige forsikringer, og at oppdragsgiver ikke lovlig kunne overdra sitt drosjeløyve til oppdragstaker (arbeidstaker) uten særskilt samtykke. Også tilleggsatt ble fastholdt.

Saken gjelder gyldigheten av vedtak fra skatteklagenemda og Klagenemnda for merverdiavgift.

Fremstilling av saken

A har drevet i drosjenæringen i trondheimsområdet siden våren 1997. Virksomheten drives gjennom et enkeltpersonforetak med hans navn (registrert i Enhetsregisteret 16. april 1997). Han startet med ett drosjeløyve, men har på det meste hatt ti drosjeløyver. I dag har han fire drosjeløyver. Helt fra oppstarten har han hatt flere ansatte drosjesjåførere. Han driver også med blant annet varetransport.

I 2006 ansatte A B som drosjesjåfør. I Arbeidsgiver- og arbeidstakerregisteret står B registrert som arbeidstaker hos A fra 22. desember 2006 til 15. juni 2007. Lønn for 2006 ble innberettet på lønns- og trekkoppgave.

Fra 2007 innordnet imidlertid A og B seg på en annen måte. B fakturerte A, med merverdiavgift, gjennom sitt enkeltpersonforetak B Consult (registrert i Enhetsregisteret 1. februar 2007). På fakturaene fra B var det påført «MVA», og det stod «Kundenr 10015». A fradragsførte inngående merverdiavgift.

B Consult var ikke registrert i Merverdiavgiftsregisteret.

Våren 2013 avholdt Skatt Midt-Norge bokettersyn hos A. Av bokettersynsrapporten fremgår at B fra 2007 til 2012 fakturerte A for til sammen kr 2.810.284, hvorav kr 562.054 var merverdiavgift. Skatt Midt-Norge mente B skulle anses som «lønnstaker» og ikke «egen næringsdrivende». Det ble foreslått at utbetalingene til B skulle omklassifiseres fra næringsinntekt til lønn, og at det ble beregnet arbeidsgiveravgift av beløpene. Fradragsført inngående merverdiavgift måtte tilbakeføres og omklassifiseres til lønn.

I brev 4. juni 2013 ble A varslet om at Skatt Midt-Norge vurderte å gjennomføre forslagene i bokettersynsrapporten. Det ble også varslet om tilleggsavgift, renter og tilleggsatt. A inngav tilsvaret 30. august 2013.

Den 23. oktober 2013 fattet Skatt Midt-Norge to vedtak. Det første gjaldt saken om merverdiavgift (heretter «merverdiavgiftssaken»). Det andre gjaldt saken om de ligningsmessige endringene (heretter «skattesaken»). Vedtakene var i samsvar med varselet, med unntak av at det ble ilagt tilleggsavgift med 20 % og ikke 40 %, og at det ble ilagt tilleggsatt med 30 % og ikke 45 %.

A påklaget vedtakene 13. desember 2013. Det har deretter vært en del korrespondanse mellom partene.

Klagenemnda for merverdiavgift fattet 23. juni 2014 vedtak i merverdiavgiftssaken. Vedtaket var i samsvar med skattekontorets innstilling og likt det opprinnelige vedtaket. Klagenemnda for merverdiavgift mente A ikke hadde rett til å fradragføre inngående merverdiavgift på fakturaene fra B Consult. Tilleggsavgift ble ilagt med 20 %.

Skatteklagenemnda fattet 8. august 2014 vedtak i skattesaken. Også dette vedtaket var i samsvar med skattekontorets innstilling og likt det opprinnelige vedtaket. Skatteklagenemnda mente B var «lønnstaker» og ikke «selvstendig oppdragstaker»/«næringsdrivende», og beregnet arbeidsgiveravgift av samtlige utbetalinger fra A til B. Tilleggsskatt ble ilagt med 30 %.

Det er altså de to siste vedtakene: skatteklagenemndas vedtak 8. august 2014 og Klagenemnda for merverdiavgifts vedtak 23. juni 2014, som skal prøves i denne saken.

As prosessfullmektig har utarbeidet en tallmessig beregning av Skatt Midt-Norges samlede krav mot A (fremlagt i stevningen bilag 8). Oversikten er ikke bestridt. Av oversikten fremgår at merverdiavgiftskravet er beregnet til kr 803.151, hvorav selve merverdiavgiften utgjør kr 615.850, renter utgjør kr 64.131 og tilleggsavgift utgjør kr 123.170. Kravet på arbeidsgiveravgift (skattesaken) er kr 515.126,06, hvorav tilleggsskatt utgjør kr 118.875,01. Skatt av alminnelig inntekt er imidlertid redusert med kr 157.375,12. Skatt av personinntekt er redusert med kr 61.536,80. Det totale kravet er etter dette kr 1.099.364,13.

Ved stevning til Sør-Trøndelag tingrett 1. desember 2014 reiste A sak mot staten v/ Skatt Midt-Norge med krav om at vedtakene er ugyldige. Staten tok til motmæle i tilsvar 5. januar 2015. Partene har senere inngitt flere prosesskriv.

Ved Sør-Trøndelag tingretts tilståelsesdom 10. desember 2014 ble B dømt for overtredelse av ligningsloven § 12-1 nr. 1 a) (skattesvik) til fengsel i 45 dager, og en bot på kr 80.000 med en subsidiær fengselsstraff på 15 dager. Dommen er rettskraftig.

I planleggingsmøtet 17. februar 2015 ble det reist spørsmål om å føre B som vitne i As sak mot staten. Det lyktes imidlertid ikke A å få tak i B, og i prosesskriv 8. mai 2015 frafalt han B som vitne.

Hovedforhandling ble holdt 11. juni 2015. A møtte med sin prosessfullmektig og avgav partsforklaring. Staten møtte med partsrepresentant Britt Leraan og sin prosessfullmektig. Leraan avgav ikke partsforklaring. Ingen vitner forklarte seg for retten. For øvrig vises det til rettsboken.

Partenes påstander med påstandsgrunnlag

A har i det vesentlige anført:

Begge vedtakene er ugyldige, fordi klagenemndene har lagt til grunn feil faktum og foretatt uriktig rettsanvendelse.

Når det gjelder skattesaken, har skatteklagenemnda uriktig lagt til grunn at B var en arbeidstaker i As virksomhet. B var en selvstendig næringsdrivende. Siden B var en selvstendig næringsdrivende, er det ikke grunnlag for å ilegge arbeidsgiveravgift.

Utgangspunktet er at partene selv definerer avtaleforholdet. Partene tok i denne saken en veloverveid beslutning om å definere B som selvstendig næringsdrivende, og begge parter hadde gode grunner for denne løsningen. Løsningen var basert på ordinære forretningsmessige hensyn. A reduserte risiko for seg selv, og B fikk den friheten han ville ha. Bs forklaring i tilståelsesdommen kan ikke tolkes dit hen at han ikke har sett på seg selv som en selvstendig næringsdrivende, slik staten hevder. Da B forklarte seg i tilståelsessaken, dvelte han neppe mye ved den skatterettslige klassifikasjonen i rettsforholdet mellom A og staten.

Spørsmålet blir etter dette om det er grunnlag for å skjære gjennom partenes avtale. I denne vurderingen er det sentralt at B ikke var sikret oppdrag. Det er også sentralt at B ikke hadde de samme godene som de ansatte. For eksempel hadde han ikke krav på sykepenger eller feriepenge, han hadde risikoen for pensjonstap og han nøy ikke godt av yrkesskadeforsikring. Han var heller ikke omfattet av bedriftshelsetjeneste, og han var ikke invitert på sosiale arrangementer som for eksempel julebord. Det bestrides ikke at også de ansatte kun hadde provisjonslønn, men i motsetning til de ansatte kunne ikke B kreve lønnskompensasjon ved driftsstans. For øvrig er fakturering ikke vanlig i arbeidsforhold. Endelig vises det til at B ikke fikk opparbeidet ansiennitet, noe som er nødvendig for å få eget drosjeløyve. B fikk en noe høyere godtgjørelse - anslagsvis 4-7 % før merverdiavgift var lagt på beløpet - for å kompensere for ulempene.

Det er riktig at A og B kun hadde en muntlig avtale, men det er formfrihet i norsk rett, og den muntlige avtalen underbygger bare at B ikke var arbeidstaker; i så fall ville han hatt krav på skriftlig arbeidsavtale.

I tillegg er det et moment at B kunne stille med stedfortreder. At dette ikke faktisk skjedde er uten betydning. Poenget er at B hadde muligheten.

Det er også av betydning at B hadde et større ansvar overfor A enn en arbeidstaker har. Dersom B for eksempel hadde krasjet bilen ved uaktsomhet, ville han blitt erstatningsansvarlig overfor A. At A faktisk aldri hadde behov for å reklamere overfor B, er en annen sak.

A er ikke uenig i at det generelt kan være relevant i helhetsvurderingen hvem som stiller med driftsmidler, men dette momentet passer ikke i denne saken. Det må gjøres adskillige tilpasninger med en bil for å kunne bruke den i drosjevirkosomhet. Blant annet må det settes inn taksameter, monteres drosjeskilt, og settes på reklame og løyvenummer. Da er det naturlig at løyvehaver stiller med bilen. For øvrig er det flere eksempler i rettspraksis på at oppdragsgiver har stilt med driftsmidler, uten at det er blitt tillagt avgjørende vekt.

Det er uklart om B faktisk hadde flere oppdragsgivere, men han fortalte i alle fall A at han drev med konsulentvirksomhet knyttet til utenlandsreiser og oppussing av hus. Uansett er poenget her at B hadde muligheten til å ha flere oppdragsgivere.

I merverdiavgiftssaken aksepterer A Klagenemnda for merverdiavgifts fastsettelse av inngående og utgående merverdiavgift for 5. og 6. termin 2012, omhandlet i bokettersynsrapporten punkt 5. For retten dreier merverdiavgiftssaken seg derfor kun om A hadde rett til å fradragsføre inngående merverdiavgift for fakturaene han mottok fra B, se bokettersynsrapporten punkt 6.

Klagenemnda for merverdiavgift har uriktig lagt til grunn at A ikke hadde rett til å fradragsføre inngående merverdiavgift på fakturaene han mottok fra B. Så lenge fakturaene tilfredsstilte kravene til salgsdokument - noe staten ikke bestrider at er tilfelle - er retten til fradragsføring av inngående merverdiavgift ubetinget, forutsatt at A ikke har opptrådt kvalifisert uaktsomt med hensyn til det forhold at B ikke hadde anledning til å fakturere med merverdiavgift. A har ikke vært kvalifisert uaktsom. Klagenemnda hadde dermed ikke hjemmel til å fatte vedtak om tilbakeføring av inngående merverdiavgift.

A var av den oppfatning at det ikke forelå et ansettelsesforhold. Videre oppgav B kundenummer 15, og han gav dermed A et inntrykk av at han hadde flere kunder. B opplyste også at han drev med annen virksomhet. Det var ikke noe påfallende ved fakturaene fra B. Tvert imot var de påført «MVA», noe som tilsier registrering i Merverdiavgiftsregisteret. Det kan ikke oppstilles noe krav om at A aktivt gikk inn og undersøkte Merverdiavgiftsregisteret. Å strekke undersøkelsesplikten så langt ville medføre store ulemper for omsetningslivet. Heller ikke As regnskapsfører eller revisor reagerte.

Sentralt er også at det ikke forelå noe interessefellesskap mellom A og B. De kjente hverandre heller ikke fra før, og de hadde kun profesjonell kontakt, gjennom oppdragsforholdet. I klagenemndas vedtak legges det likevel i realiteten til grunn at A og B i fellesskap har valgt å gjøre det på denne måten for å oppnå skatte- og avgiftsmessige fordeler. Dette er meget sterke beskyldninger mot A, og de tilbakevises på det sterkeste. For A var det avgiftsmessig nøytralitet om han hadde ansatt B eller engasjert ham som selvstendig næringsdrivende. Klagenemnda for merverdiavgift har på dette punkt oppkonstruert et faktum uten rot i virkeligheten. En tør for øvrig påstå at dersom B ikke hadde innberettet merverdiavgift, ville avgiftsmyndighetene neppe iverksatt endringssak mot A. Det er B som har opptrådt klanderverdig i denne saken, ikke A. De meget sterke beskyldningene mot A har for øvrig vært en viktig motivasjon for saksanlegget.

Staten mener det må få betydning at A ikke kunne overdra sitt drosjeløyve til B uten særskilt samtykke, noe som ikke skjedde, og at den avtalekonstruksjonen A valgte, etter statens syn er lovstridig. Dette er imidlertid en transportrettslig problemstilling, og får ikke betydning i denne saken. Problemstillingen i denne saken er en annen, nemlig om A har opptrådt kvalifisert uaktsomt med hensyn til det forhold at B ikke hadde anledning til å fakturere med merverdiavgift.

Det finnes eksempler på rettspraksis hvor vurderingstemaet er «illojal tilpasning» og ikke kvalifisert uaktsomhet, men slik denne saken ligger an får ikke denne mulige nyansen i vurderingstema noen betydning.

For begge vedtakene anføres at det ikke er grunnlag for tilleggsskatt/-avgift. Prinsipalt begrunnes dette med at det ikke er hjemmel for de lignings- og avgiftsmessige endringene. Subsidiært er ikke kravet til kvalifisert sannsynlighetsovervekt oppfylt.

A har nedlagt slik påstand:

- «1. Skatteklagenemndas avgjørelse datert 8. august 2014 vedrørende A er ugyldig.
2. Klagenemnda for merverdiavgifts avgjørelse datert 23. juni 2014 vedrørende A er ugyldig.
3. Staten dømmes til å erstatte A sakens omkostninger for tingretten.»

Staten v/ Skatt Midt-Norge har i det vesentlige anført:

Ingen av vedtakene er ugyldige.

Bakgrunnen for saken er at B har fakturert urettmessig betydelig merverdiavgift overfor A. Det er tale om to alvorlige feil. For det første var ikke B registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Han prøvde å bli registrert, men ble avvist. For det andre kommer den ulovlige strømmen i fanget på A, og han får urettmessig fradrag for inngående merverdiavgift. A har betalt merverdiavgiften til B, men dette gikk rett i Bs lomme og ble liggende der. A har samtidig hatt merverdiavgiften som en kostnad, og det ble «nullet ut» for ham. Det er uomtvistet at B gikk langt ut over lovens grenser. Det interessante i denne saken er først og fremst om A har vært tilstrekkelig aktsom.

Når det gjelder skattesaken, har skatteklagenemnda riktig lagt til grunn at B ikke var selvstendig næringsdrivende overfor A. Dermed skal det betales arbeidsgiveravgift på utbetalingene fra A til B.

Det er sentralt i denne vurderingen at det ikke foreligger noen skriftlig avtale mellom A og B, at det var A som stilte drosjebil til disposisjon, og at det var A som betalte driftskostnadene og pliktige forsikringer. Det vises også til at B bare arbeidet for A i de seks årene, og han fakturerte relativt hyppig og regelmessig. Med til bildet hører også at A i 2012-2013 hadde skriftlige ansettelsesavtaler med ca. 12-13 sjåførere som kjørte på As ulike drosjeløyver. Alle de ansatte hadde provisjonslønn. Det må også legges vekt på at A ikke kunne overdra sitt drosjeløyve til B uten særskilt samtykke, noe som ikke skjedde, og at den avtalekonstruksjonen A valgte, er lovstridig. Endelig bemerkes at B i tilståelsesdommen ikke har sett på seg selv som en selvstendig næringsdrivende.

I merverdiavgiftssaken har Klagenemnda for merverdiavgift riktig lagt til grunn at A ikke hadde rett til å fradragføre inngående merverdiavgift på fakturaene han mottok fra B.

Partene er enige om hva som er vurderingstemaet her. Staten bestrider ikke at fakturaene tilfredsstilte kravene til salgsdokument, men mener A har vært kvalifisert uaktsom ved at han var eller måtte vært kjent med at Bs fakturering med merverdiavgift var uriktig. Når A var kvalifisert uaktsom, «diskes» fradragretten. Det får dermed ingen betydning at fakturaene formelt var i orden.

Bs enkeltpersonforetak - registrert i Enhetsregisteret med næringskoden for «Byggeteknisk konsulentvirksomhet» - var ikke registrert i Merverdiavgiftsregisteret. B tilfredsstilte heller ikke vilkåret om selvstendig næringsdrivende for å kunne bli registrert i Merverdiavgiftsregisteret. B foretok heller ikke noe merverdiavgiftsoppgjør med staten.

A kunne som nevnt ikke overdra sitt drosjeløyve til B uten særskilt samtykke, noe som ikke skjedde, og den avtalekonstruksjonen A valgte, er lovstridig. Det må betydning også for aktsomhetsvurderingen. I tillegg må det få betydning at A må ha vært klar over at det er høyst uvanlig å engasjere såkalt selvstendig næringsdrivende drosjesjåfører. A satte seg for øvrig i en posisjon som gav ham et konkurransefortrinn. Til tross for alt dette valgte A å sitte i ro, uten å foreta undersøkelser.

I den utstrekning A anfører at «illojal tilpasning» er et vilkår for at fradragsretten skal diskas, er staten uenig. Men i det fulle og hele er partene enige om at vurderingstemaet i merverdiavgiftssaken er om A har optrådt kvalifisert uaktsomt med hensyn til det forhold at B ikke hadde anledning til å fakturere med merverdiavgift, slik A har anført.

Staten erkjenner at beskyldningene mot A er unødvendige og uheldige. Saken står imidlertid på egne ben uten disse beskyldningene.

For begge vedtakene er det grunnlag for tilleggsskatt/-avgift. Det er hjemmel for de lignings- og avgiftsmessige endringene, og kravet til kvalifisert sannsynlighetsovervekt er oppfylt.

Staten v/ Skatt Midt-Norge har nedlagt slik påstand:

- «1. Staten v/ Skatt Midt-Norge frifinnes.
2. Staten v/ Skatt Midt-Norge tilkjennes sakskostnader.»

Rettens vurdering

Generelt

Spørsmålet retten skal ta stilling til er om skatteklagenemndas vedtak 8. august 2014 i skattesaken, og Klagenemnda for merverdiavgifts vedtak 23. juni 2014 i merverdiavgiftssaken, er ugyldige på grunn av feil i faktum og rettsanvendelsen. Nedenfor vil retten vurdere gyldigheten av vedtakene i nevnte rekkefølge. Slik har også begge partene lagt opp saken. Retten vurderer spørsmålet om tilleggsskatt/-avgift i tilknytning til de enkelte vedtakene og ikke samlet til slutt.

Skatteklagenemndas vedtak 8. august 2014 i skattesaken

Nærmere om vedtaket og problemstillingen

Skatteklagenemndas vedtak består i en ren henvisning til skattekontorets innstilling, ved at nemnda på side 15 i vedtaket «i det vesentlige og i resultatet» slutter seg til innstillingen.

I skattekontorets innstilling på side 3-6 er saksforholdet referert, mens As anførsler er gjengitt på side 6-8. Skattekontorets vurderinger fremgår på side 8-14. Tilleggsskatt er drøftet på side 14-15.

A har anført at skatteklagenemnda uriktig lagt til grunn at B var en arbeidstaker i As virksomhet. B var en selvstendig næringsdrivende, hevdes det. Spørsmålet blir om der var feil av skatteklagenemnda å legge til grunn at B var «en aktør som ikke er næringsdrivende», slik det uttrykkes i skattekontorets innstilling på side 13.

Er vedtaket ugyldig?

Hjemmelen for å ilegge arbeidsgiveravgift er folketrygdloven § 23-2. Etter bestemmelsens første ledd første punktum skal «[a]rbeidsgiveren ... betale arbeidsgiveravgift av lønn og annen godtgjørelse for arbeid og oppdrag i og utenfor tjenesteforhold som han plikter å innrapportere». Annet ledd første punktum fastsetter imidlertid at det ikke skal betales arbeidsgiveravgift «når arbeidet eller oppdraget er utført som ledd i selvstendig næringsvirksomhet».

Folketrygdloven § 1-10 inneholder en nærmere definisjon av begrepet selvstendig næringsvirksomhet, eller «selvstendig næringsdrivende» som det heter i bestemmelsen. Den har slik ordlyd:

«§ 1-10. Selvstendig næringsdrivende

Med selvstendig næringsdrivende menes i denne loven enhver som for egen regning og risiko driver en vedvarende virksomhet som er egnet til å gi nettoinntekt.

Ved avgjørelsen av om en person skal regnes som selvstendig næringsdrivende, legges det blant annet vekt på

- om virksomheten har et visst omfang,
- om vedkommende har ansvaret for resultatet av virksomheten,
- om vedkommende har arbeidstakere i sin tjeneste eller nytter frilansere,
- om vedkommende driver virksomheten fra et fast forretningssted (kontor, verksted e.l.),
- om vedkommende har den økonomiske risikoen for virksomheten,
- om vedkommende bruker egne driftsmidler.»

Skjematisk oppstiller bestemmelsen tre vilkår: det må være en vedvarende virksomhet, virksomheten må være egnet til å gi nettoinntekt og den må drives for egen regning og risiko. I denne saken er partene enige om at det er vilkåret om egen regning og risiko som er det sentrale.

Ved tolkingen er det naturlig å se på praksis fra Høyesterett. I Rt-2000-1981 (Fabcon) uttalte førstvoterende på side 1987:

«Omgrepet sjølvstendig næringsverksemd må ha same innhald ved fastsetjing av arbeidsgivaravgift til folketrygda som i skatteretten, jf. Ot.prp.nr.17 (1965-1966) side 24. Spørsmålet om det ligg føre sjølvstendig næringsverksemd må avgjerast ut frå ei heilskapsvurdering. Eg viser til det førstvoterande uttala i Bye-dommen innteken i Rt-1994-1064 på side 1068 flg.:

«Avgjørende er ... om avtaleforholdet mellom Aker og TMBE etter sitt eget innhold har karakter av et arbeids- eller ansettelsesforhold for Bye.

Svaret på dette spørsmålet må etter min oppfatning bero på en helhetsvurdering av realiteten i avtaleforholdet. At en slik helhetsvurdering er problemstillingen, er lagt til grunn i Rt-1973-1136, som gjaldt plikt til å foreta skattetrekk og plikt til å betale arbeidsgiveravgift, og i Rt-1985-644, som gjaldt plikt til å betale arbeidsgiveravgift. Samme problemstilling finner man i avgjørelser fra beslektede områder, blant annet i Rt-1984-1044, som gjaldt plikt til å betale feriepenger. Det springende punkt vil være om den konsulentvirksomhet som Bye utførte i TMBEs navn, ble drevet for dette selskapets regning og risiko, eller om den ble drevet for Akers regning og risiko.»

Førstvoterande gikk deretter gjennom dei konkrete momenta for å avgjøre om det låg føre eit tilsetjingstilhøve, eller om det var tale om sjølvstendig næringsverksemd. Han kom til at Bye var sjølvstendig næringsdrivande.

Avgrensinga i § 1-10 i den nye folketrygdlova av 1997 byggjer på den tidlegare rettstilstanden, og det som der er sagt er såleis av vekt når eg skal ta stilling i vår sak.»

Fabcon-dommen er senere fulgt opp av Høyesterett i Rt-2002-996 (Skog Hedrén), hvor det på side 1004 presiseres at

«grensen må fastlegges ut fra om virksomheten skjer for egen regning og risiko. Dette avgjøres etter en helhetsvurdering av realitetene i hele avtaleforholdet. I helhetsvurderingen inngår en rekke elementer som er trukket fram i avgjørelsene. Sentralt står spørsmålet om hvem som har risikoen og ansvaret for resultatet, det vil si konsekvensene for oppdragstaker om avtalen ikke oppfylles. Dette kan ofte bare avgjøres ved en nærmere analyse av de øvrige elementer i avtaleforholdet, herunder hvor ledelsen, instruksjonen og kontrollen med utføring av oppdraget ligger. Jeg tilføyer at ved utføring av forskjellige former for tjenester kan grensen mellom å drive for egen regning og risiko og arbeid i en annens tjeneste bli vanskelig å fastlegge.»

A har anført at utgangspunktet er at partene selv definerer avtaleforholdet. Retten er ikke uenig i at man ved helhetsvurderingen skal ta utgangspunkt i partenes avtale. Det gjorde Høyesterett for eksempel i Skog Hedrén-dommen på side 1004. Men som det fremgår av sitatet fra Bye-dommen ovenfor, som er fulgt opp av Høyesterett i de etterfølgende avgjørelsene, er det «realiteten i avtaleforholdet» som skal vurderes. I Merverdiavgiftshåndboken (11. utgave 2015) under punkt 2-1.4.1 Næringsdrivende eller ansatt (side 71), er dette presisert slik:

«Hvordan partene selv karakteriserer forholdet er ikke bindende for avgiftsmyndigheten. Det er det virkelige forholdet mellom partene som er avgjørende»

Avtalen mellom A og B er kun muntlig. Det innebærer at retten ikke har noe skriftlig avtaledokument å forholde seg til. På dette punkt skiller saken seg fra Fabcon-, Bye- og Skog Hedrén -dommene. I tillegg gjaldt disse dommene andre avtaletyper enn den vi står overfor i denne saken. Dette gjør at retten er tilbakeholden med å bygge på annet enn generelle uttalelser fra avgjørelsene.

Retten legger til grunn at A og B var enige om å seg imellom definere B som selvstendig næringsdrivende, og at begge parter hadde fordel av denne løsningen. Sett fra As side reduserte

han risiko, blant annet ved at han slapp å forholde seg til B som fast ansatt. A har vist til at også B ønsket frihet fordi han reiste mye til Brasil, og av avtalen sikret B denne friheten. Retten har ingen grunn til å tvile på at B ønsket seg frihet til å reise til Brasil, men stiller spørsmål ved om dette var Bs bærende motiv. Hans protokollerte forklaring i tilståelsessaken trekker nok i en annen retning. Retten har også merket seg at B sin protokollerte forklaring blant annet tilsto at han «unnlot ... å innberette sin *arbeidsinntekt* til skatteetaten i perioden» (rettens kursivering), men legger ikke vekt på dette. Som A har fremholdt: Da B forklarte seg i tilståelsessaken, dvelte han neppe mye ved den skatterettslige klassifikasjonen i rettsforholdet mellom A og staten. Uansett minner retten om at det er realiteten i avtaleforholdet som skal vurderes.

Begge parter har gjort et selvstendig poeng ut av at avtalen kun er muntlig. A mener dette taler mot at B var arbeidstaker, idet B da ville hatt krav på skriftlig arbeidsavtale. Staten mener det at avtalen kun er muntlig trekker i motsatt retning, slik retten forstår fordi en muntlig avtale er «fremmed for en næringsdrivende» - som det heter i skattekontorets innstilling på side 9. Retten kan på sin side ikke se at avtalens form i seg selv trekker i noen bestemt retning.

Retten er imidlertid enig med staten i at det er sentralt at det var A som stilte drosjebil til disposisjon, og at det var A som betalte driftskostnadene og pliktige forsikringer. Etter folketrykdsloven § 1-10 siste strekpunkt skal det ved avgjørelsen av om en person skal regnes som selvstendig næringsdrivende, blant annet legges vekt på om vedkommende bruker egne driftsmidler. Dette er visstnok et moment som i praksis er særlig sentralt for sjåførere. Til illustrasjon viser retten til Merverdiavgiftshåndboken (11. utgave 2015) under punkt 2-1.4.1 Næringsdrivende eller ansatt hvor det på side 73 blant annet uttales:

«Det er innledningsvis under dette punktet listet opp enkelte momenter som taler for at det foreligger næringsvirksomhet og ikke et arbeidstakerforhold. Når det gjelder sjåførere, vil det ved en helhetsvurdering særlig være av betydning at sjåføren eier/leaser kjøretøyet selv, og at han har all risiko knyttet til dette. ... »

Samme sted er det også referert to lagmannsrettsavgjørelser som underbygger poenget. I tillegg nevner retten Bergen tingretts dom 19. januar 2012 (sak TBERG-2011-93216).

A har parert statens anførsel med å vise til at det må gjøres adskillige tilpasninger med en bil for å kunne bruke den i drosjevirkosomhet. Blant annet må det settes inn taksameter, monteres drosjeskilt, og settes på reklame og løyvenummer. Da er det naturlig at løyvehaver stiller med bilen, hevdes det. A har også vist til at det er flere eksempler i rettspraksis på at oppdragsgiver har stilt med driftsmidler, uten at det er blitt tillagt avgjørende vekt.

Retten mener på sin side de omstendighetene A viser til her, først og fremst bare er en konsekvens av at den avtalekonstruksjonen A valgte, er lovstridig - slik staten har vist til. Dette kommer retten nærmere tilbake til nedenfor. Når det gjelder eksemplene på rettspraksis hvor oppdragsgiver har stilt med driftsmidler uten at det er blitt tillagt avgjørende vekt, vil retten peke på at de dommene det er tale om, gjelder andre avtaletyper enn den vi står overfor i denne saken.

Staten har også vist til andre forhold som etter dens syn ikke er forenelig med at B var selvstendig næringsdrivende, særlig at B bare arbeidet for A i de seks årene avtaleforholdet varte og han fakturerte relativt regelmessig. Med til bildet hører etter statens syn også at A i 2012-2013

hadde skriftlige ansettelsesavtaler med ca. 12-13 sjåfører som kjørte på As ulike drosjeløyver. Alle de ansatte hadde provisjonslønn, på lik linje med B, vises det også til.

Retten er enig med staten i at det som trekkes frem her, er vanskelig på forene med at B var selvstendig næringsdrivende. Det kan nok være så - som A har fremhevet - at B ikke hadde noe rettskrav på oppdrag. Men retten er i alle fall ikke i tvil om at B faktisk kjørte drosjebil for A med en hyppighet og regelmessighet som ikke skiller seg fra en ansatt. Retten nøyer seg på dette punkt med å vise til fakturaoversikten i vedlegg 1 til bokettersynsrapporten. Det kan også være - som A har påpekt - at fakturering ikke er vanlig i arbeidsforhold. Men etter rettens syn er dette bare en konsekvens av at partene var enige om å seg imellom definere B som selvstendig næringsdrivende. Retten kan ikke se at den reelle forskjellen fra for eksempel en timeliste er stor. Retten legger heller ikke vekt på at B bare hadde provisjonslønn; det hadde også de ansatte. As anførsel om at B i motsetning til de ansatte ikke kunne kreve lønnskompensasjon ved driftsstans, er ikke dokumentert. Til As anførsel om at B hadde muligheten til å ha andre oppdragsgivere, vil retten bemerke at B i så fall måtte ha utført eventuelle andre oppdrag som drosjesjåfør med en annen drosjebil enn den bilen A stilte til disposisjon for B. Retten kan da ikke se at Bs eventuelle mulighet til å ha andre drosjeoppdrag, gjør det naturlig å karakterisere ham som selvstendig næringsdrivende. Også arbeidstakere kan ha flere arbeidsforhold samtidig. Av samme grunn legger retten heller ikke vekt på at B skal ha fortalt A at han drev med konsulentvirksomhet knyttet til utenlandsreiser og oppussing av hus.

A har med styrke fremholdt at B ikke hadde de samme godene som de ansatte. For eksempel hadde han ikke krav på sykepenger eller feriepenger, han hadde risikoen for pensjonstap, han nøt ikke godt av yrkesskadeforsikring, han var ikke omfattet av bedriftshelsetjeneste, han var ikke invitert på sosiale arrangementer som for eksempel julebord, og han fikk ikke opparbeidet ansiennitet, noe som er nødvendig for å få eget drosjeløyve. I forlengelsen av dette viser A til at B fikk en noe høyere godtgjørelse - anslagsvis 4-7 % før merverdiavgift var lagt på beløpet - for å kompensere for ulempene.

Retten deler As oppfatning om at det at B ikke hadde de samme godene som de ansatte, isolert sett trekker i retning av at B var en selvstendig næringsdrivende. På dette punkt har saken visse likhetstrekk med for eksempel Frostating lagmannsretts dom 19. mars 2015 (sak LF-2014-172786) (Dedicare Doctor AS). Riktig nok kan det innvendes at forskjellen i goder først og fremst bare er en konsekvens av at den avtalekonstruksjonen A valgte - slik skattekontoret er inne på i innstillingen på side 11 hvor det uttales at «[m]anglende utbetaling av feriepenger er, etter skattemyndighetens syn, kun en konsekvens av hva partene har klassifisert oppdraget som». Men retten mener skattekontoret her i for stor grad nedtoner den reelle forskjellen mellom B og de ansatte når det gjelder forskjeller i goder. Samlet sett er det tale om ikke ubetydelige ulemper for B.

Også det at B ifølge A hadde et større ansvar overfor A enn en arbeidstaker har - uavhengig av det faktum at A aldri hadde behov for å reklamere overfor B - mener retten isolert sett trekker i retning av at B var en selvstendig næringsdrivende. Det samme gjelder As anførsel om at B hadde muligheten til å stille med stedfortreder. Dette gjelder selv om B aldri benyttet seg av muligheten til å stille med stedfortreder.

Så langt er retten i tvil. Avgjørende for retten er imidlertid statens anførsel om at A ikke kunne overdra sitt drosjeløyve til B uten særskilt samtykke, noe som ikke skjedde, og at den avtalekonstruksjonen A valgte, er lovstridig.

Yrkestransportlova § 28 fastsetter at «[e]in løyvehavar ... ikkje [kan] overlate løyvet sitt til andre utan samtykke frå løyvesmakta». I denne saken er det uomtvistet at A hadde drosjeløyvet B kjørte med, og at det aldri ble søkt om samtykke til overføring.

Samtykke til overføring av drosjeløyvet ville da heller neppe blitt gitt. I Arnfinn Øen, Gyldendals Rettsdata kommentar til yrkestransportlova § 28, note 41, heter det:

«Forbudet mot overføring av løyve til andre uten samtykke må ses i sammenheng med at løyveordningene forutsetter offentlig kontroll med den som har løyve. Bestemmelsen rammer også den som helt eller delvis overlater til andre å drive løyvepliktig virksomhet ved f.eks. å overlate den økonomiske risiko for virksomheten helt eller delvis til andre. Ved overføring av løyve som ikke er behovsprøvd, vil det i praksis bli behandlet som en søknad om nytt løyve der kvalifikasjonskravene er det avgjørende. Overføring av materiell mv. vil være et privatrettslig forhold.
... »

Den 28. februar 2001 fremsatte daværende stortingsrepresentant Siv Jensen følgende representantforslag (dokument 8-forlag) - inntatt i dokument nr. 8:63 (2000-2001):

«Stortinget ber Regjeringen endre eller gi et tillegg til forskrift om persontransport med motorvogn utenfor rute av 10. juni 1977 nr. 8 nr. 56, slik at det gjøres uttrykkelig klart at det er tillatt for drosjeeiere å benytte seg av selvstendig næringsdrivende sjåfører i sin virksomhet.»

Under «Bakgrunn» heter det på side 1 blant annet:

«Samferdselsdepartementet har fortolket ovenstående forskrift slik at den er til hinder for at drosjesjåfører er selvstendig næringsdrivende, idet departementet legger til grunn at en selvstendig næringsdrivende sjåfør «driver virksomheten» for drosjeeieren/løyvehaveren når den selvstendig næringsdrivende sjåfør kjører et drosjeskift.»

På side 2 står det blant annet:

«I transportbransjen spesielt - så nær som for drosjer - finnes ikke forbud mot bruk av selvstendig næringsdrivende sjåfører. Det er vanskelig å få øye på hvilken spesiell risiko eller andre særtrekk som kan være knyttet nettopp til drosjevirkosomhet, og som skulle begrunne et forbud.»

Forslaget falt imidlertid på stengrunn i samferdselskomiteen, se Innst.S.nr.247 (2000 2001). Komiteens flertall - alle unntatt de to medlemmene fra Fremskrittspartiet - viste i den forbindelse på side 1-2 til at:

«forslaget er sendt Samferdselsdepartementet for uttalelse, jf. vedlagte brev fra Samferdselsdepartementet av 28. mars 2001. Flertallet viser til at departementet vurderer det slik at «Dersom det skulle innføres kontraktørordninger i drosjenæringen, anser departementet at det representerer et så radikalt brudd med gjeldende rett at samferdselsloven må endres.» Av brevet fra departementet går det også fram at «Det er mulig at drosjenæringen vil bli mer attraktiv som arbeidsplass for noen dersom det åpnes for kontraktørordninger. Dette er imidlertid vurderinger som vil kunne gjøres gjeldende for ansatte i de fleste næringer. Etter departementets vurdering bør derfor spørsmålet om hvorvidt arbeidstakere i fremtiden skal kunne registrere seg som selvstendig næringsdrivende vurderes på generell bases [sic], og ikke isolert sett som et samferdselspolitisk virkemiddel.»»

Etter hva retten forstår er det ikke senere fremsatt noe nye nytt, tilsvarende forslag, og retten legger til grunn at det etter gjeldende rett ikke er tillatt å benytte drosjesjåfører som selvstendig næringsdrivende.

I den utstrekning A på dette punkt mener det kun er tale om en rent transportrettslig problemstilling som ikke får betydning i denne saken, er ikke retten enig. Hensynet til sammenheng i regelverket må etter rettens syn innebære at når det ikke er tillatt å benytte drosjesjåfører som selvstendig næringsdrivende, kan heller ikke en slik avtalekonstruksjon aksepteres i relasjon til reglene om arbeidsgiveravgift.

På denne bakgrunn kan ikke retten se at det ikke hefter noen feil ved skatteklagenemndas vedtak. Vedtaket er gyldig.

Tilleggsskatt

A har også angrepet skatteklagenemndas ileggelse av tilleggsskatt med 30 %. Prinsipalt begrunnes dette med at det ikke er hjemmel for de ligningsmessige endringene. Subsidiært er ikke kravet til kvalifisert sannsynlighetsovervekt oppfylt, hevdes det.

Rettens vurdering ovenfor innebærer at As prinsipale innvending ikke fører frem. Spørsmålet blir om det likevel var feil av skatteklagenemnda å legge til grunn at vilkårene for tilleggsskatt med 30 % var oppfylt.

Etter folketrygdloven § 24-3 annet ledd annet punktum (og ikke § 24-3 tredje ledd som det står i vedtaket på side på side 14), gjelder blant annet ligningsloven § 10-2 til § 10-5 om tilleggsskatt ved ligningsmyndighetenes fastsettelse av arbeidsgiveravgift.

Skatteklagenemnda ila tilleggsskatt med hjemmel i ligningsloven § 10-2 første ledd, som lyder slik:

«Skattyter som har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller som har unnlatt pliktig levering av selvangivelse eller næringsoppgave, ilegges tilleggsskatt når opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler. Som unnlatt levering av selvangivelse eller næringsoppgave regnes levering etter at skatteoppgjøret er sendt skattyter.»

I Rt-2008-1409 (Sørum) avgjorde Høyesterett at beviskravet ved illeggelse av tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 første ledd er «kvalifisert sannsynlighetsovervekt», se avsnitt 111 - eller «klar sannsynlighetsovervekt» som det uttrykkes i avsnitt 68, se også Jens Edvin A. Skoghøy, *Tvisteløsning* (2. utgave 2014) side 894 med videre henvisninger. Retten kan imidlertid ikke se annet enn at det foreligger klar sannsynlighetsovervekt for at vilkårene for tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 første ledd er oppfylt i denne saken. Retten slutter seg til skattekontorets uttalelse i innstillingen på side 14 om at det er klar sannsynlighetsovervekt for at «A har gitt uriktige opplysninger ved å ikke behandle B som en lønnstaker», og at det er «ingen tvil om at A ikke har gitt opplysninger i samsvar med sakens realiteter». Retten slutter seg også til uttalelsen om at «opplysningsfeilen har ført til beregningsgrunnlaget for arbeidsgiveravgift er blitt for lavt».

Skattekontoret uttalte for øvrig i en sidebemerkning på side 15 at det mente også «skyld- og beviskravet for skjerpet tilleggsskatt etter § 10-5 er tilstede [sic]», likevel slik at forbudet mot dobbelstraff stengte for dette. Ved skjerpet tilleggsskatt er beviskravet ytterligere hevet og er tilsvarende det strafferettslige, se Skoghøy (ibid.). Retten slutter seg til skattekontorets uttalelse også på dette punkt.

Unntakene i ligningsloven § 10-3 er ikke påberopt av A, verken før eller nå, og retten kan uansett ikke se at noen av dem er aktuelle.

Retten konkluderer etter dette at det ikke var feil av skatteklagenemnda å legge til grunn at vilkårene for tilleggsskatt med 30 % var oppfylt. Også denne delen av vedtaket er gyldig.

Klagenemnda for merverdiavgifts vedtak 23. juni 2014 i merverdiavgiftssaken

Nærmere om vedtaket og problemstillingen

Også Klagenemnda for merverdiavgifts vedtak består i en ren henvisning til skattekontorets innstilling, ved at nemndas medlemmer på side 23 i vedtaket «sluttet seg til skattekontorets innstilling», og på side 24 fattet følgende vedtak: «Som innstilt.»

I Skattekontorets innstilling på side 3-18 er temaet i følge overskriften øverst på side 3 «[o]m en person skal anses som arbeidstaker i virksomheten til A eller som selvstendig oppdragstaker». Dette er hoveddelen av vedtaket, og skattekontorets vurderinger fremgår på side 10-18. Det er særlig vurderingene på side 13 siste avsnitt, side 14 første og andre hele avsnitt, side 15 første og fjerde avsnitt, side 16 andre og tredje hele avsnitt, side 17 siste avsnitt, side 18 andre avsnitt (og muligens også vurderingen av tilleggsavgift på side 23) som er de sentrale i denne forbindelse. Når det er sagt, må selvsagt vedtaket leses i sammenheng. Side 18-22 omhandler tilleggsavgift vedrørende boksettersynsrapporten punkt 5, som ikke er bestridt for retten. Tilleggsavgiften som er angrepet, er vurdert på side 22-23.

A mener det var uriktig av Klagenemnda for merverdiavgift å legge til grunn at han ikke hadde rett til å fradragsføre inngående merverdiavgift på fakturaene han mottok fra B. Partene har opplyst at de i det vesentlige er enige om at det rettslige vurderingstemaet her er om A har opptrådt kvalifisert uaktsomt med hensyn til det forhold at B ikke hadde anledning til å fakturere med merverdiavgift. Retten er ikke bundet av partens anførsler om rettsregler, jf. tvisteloven § 11-3 første punktum, men mener partene har formulert riktig vurderingstema. Før retten går inn i den konkrete aktsomhetsvurderingen, vil den imidlertid peke på noen sentrale utgangspunkter.

Er vedtaket ugyldig?

Merverdiavgiftsloven § 8-1 fastsetter at «[e]t registrert avgiftssubjekt har rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester som er til bruk i den registrerte virksomheten.»

I Merverdiavgiftshåndboken (11. utgave 2015) på side 557 heter det om fradragsrettens formål:

«Merverdiavgiften er en forbruksbeskatning, og fradragsrettens formål er å gjennomføre dette prinsippet. Merverdiavgiftssystemet forutsetter at registrerte avgiftssubjekter, dvs. virksomheter som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, skal ha rett til fradrag for inngående merverdiavgift på sine anskaffelser. Gjennom fradragsretten hindres kumulasjon (opphopning) av avgift på den næringsdrivendes hånd, og fradragsretten sikrer dermed at avgiftspliktig virksomhet ikke blir endelig belastet med merverdiavgift selv om det oppkreves avgift i alle omsetningsledd. Kjernen i fradragsretten er med andre ord at avgiftsregistrert virksomhet har fullt fradrag for inngående avgift.»

Av merverdiavgiftsloven § 15-10 første ledd følger det videre at «[i]nngående merverdiavgift må dokumenteres med bilag for å være fradragsberettiget», men staten har ikke bestridt at fakturaene fra B tilfredsstillende kravene til salgsdokumentens innhold i bokføringsforskriften § 5-1-1. Retten er enig i dette; dokumentasjonskravet i merverdiavgiftsloven § 15-10 første ledd er oppfylt. Betydningen av dette kommer retten tilbake til nedenfor.

Ordlyden i merverdiavgiftsloven § 8-1 oppstiller ingen begrensninger i retten til fradrag for inngående merverdiavgift så lenge tiltaket er relevant for og har en nær og naturlig tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten - noe staten heller ikke har bestridt at er tilfelle. I Rt-1994-889 (Dyb) på side 891 sluttet imidlertid Høyesteretts kjæremålsutvalg seg til lagmannsrettens lovforståelse om at

«fradrag for inngående merverdiavgift ikke kan kreves der kjøperen visste at selgeren ikke var registrert i avgiftsmanntallet og ikke betalte merverdiavgift, og at det samme må gjelde der kjøperen har utvist kvalifisert uaktsomhet i relasjon til dette».

Denne lovforståelsen er senere fulgt opp i Rt-1999-608 (Bud-Service AS) på side 618, Rt-2000-268 (Brødr. Gjermundshaug Anlegg AS) på side 276-277, Rt-2008-727 (MMC Tendos) avsnitt 63 flg. og Rt-2011-213 (Invex AS), særlig i avsnitt 28. Det finnes også en rikholdig lagmannsrettspraksis. I Rt-2012-840 (Grasmo AS) avsnitt 74 la imidlertid Høyesterett til grunn at det ikke gjelder noe tilsvarende tilleggskrav for krav om tilbakegående avgiftsoppgjør.

I NOU 2009:4 Tiltak mot skatteunndragelser (skatteunndragelsesutvalget) er gjeldende rett oppsummert i punkt 10.6.2 på side 210 flg. På side 211 er det presisert at «kjøper har en undersøkelsesplikt med hensyn til om selgers organisasjonsnummer og bokstavene MVA er påført salgsdokumentet». På side 211-212 er det videre presisert at

«dersom selgeren derimot uberettiget har krevd «merverdiavgift», er det et vilkår for at en registrert næringsdrivende kjøper skal kunne kreve fradrag for inngående «merverdiavgift» at det aktuelle salgsdokumentet er påført selgers organisasjonsnummer i Enhetsregisteret

etterfulgt av bokstavene MVA. Hvis salgsdokumentet i slike tilfeller mangler enten organisasjonsnummeret eller bokstavene MVA eller begge deler, kan kjøper ikke kreve fradrag for denne «merverdiavgiften».

På side 212 heter det om det om situasjonen hvor salgsdokumentasjonen formelt sett er korrekt, slik tilfellet er i vår sak:

«Av rettspraksis følger også at dersom salgsdokumentasjonen formelt sett er korrekt, har en registrert næringsdrivende som hovedregel fradragsrett for den inngående merverdiavgiften som framgår av salgsdokumentet. Kjøper har for eksempel ingen plikt til å undersøke om det organisasjonsnummer som er oppgitt av selger faktisk er korrekt, eller om selger er registrert i avgiftsmanntallet. Dersom salgsdokumentasjonen som er utstedt av selger er formelt korrekt, kan altså en registrert næringsdrivende stole på at de opplysninger som selger har gitt i salgsdokumentasjonen også stemmer med realitetene. Staten bærer i slike tilfeller et eventuelt tap som følge av at selger ikke er registrert og ikke innbetaler «merverdiavgiften». I Ot.prp.nr.28 (1992-1993) ble det vurdert å pålegge kjøper en plikt til å undersøke om selger er registrert i avgiftsmanntallet, men departementet fant ikke å ville foreslå en slik undersøkelsesplikt.

Det er imidlertid sikker rett at avgiftsmyndighetene kan tilbakeføre fradragsført inngående avgift hos kjøper hvis det kan påvises kvalifisert uaktsomhet eller viten hos kjøperen med hensyn til selgers manglende rett til å beregne merverdiavgift. Dette gjelder selv om selger har utstyrt kjøper med formelt korrekt salgsdokumentasjon.»

A har blant annet anført at det ikke kan oppstilles noe krav om at han gikk aktivt inn og undersøkte Merverdiavgiftsregisteret. Å strekke undersøkelsesplikten så langt ville medføre store ulemper for omsetningslivet, hevdes det.

Retten er enig i at det av hensyn til omsetningslivet bør utvises varsomhet med å pålegge kjøperen en plikt til å aktivt gå inn og undersøke Merverdiavgiftsregisteret i et tilfelle hvor salgsdokumentasjonen formelt er korrekt. Synspunktet treffer nok etter rettens syn enda bedre i en situasjon hvor kjøperen og selgeren ikke har en like fast og langvarig forretningsforbindelse som i vår sak, men samtidig mener retten det ville være retts teknisk uheldig dersom man skulle nyansere legitimasjonsvirkningene på denne måten. At kjøper som utgangspunkt ikke har noen undersøkelsesplikt når salgsdokumentasjonen formelt er korrekt, er lagt til grunn i sitatet overfor fra skatteunndragelsesutvalgets utredning på side 212. Utvalget viser til rettspraksis, og i denne saken mener retten det særlig kan være grunn til å se nærmere på lagmannsrettens kjennelse i Dyb-saken. Lagmannsretten utledet av Ot.prp.nr.28 (1992-1993):

«Ifølge Ot.prp.nr.28 er det antatt at kjøperens aktsomhet først og fremst er knyttet til de formelle krav til salgsdokumentet, slik de fremgår av forskrift om innhold av salgsdokumenter m.v. av 14. oktober 1969 med senere endringer. Det er med andre ord knyttet legitimasjonsvirkninger til salgsbilaget. Et formelt riktig salgsbilag vil i utgangspunktet være legitimasjon for fradragsrett, bl.a. fordi det muliggjør kontroll. Omvendt vil et salgsbilag som klart avviker fra forskriftens krav om innhold, ikke gi slik legitimasjonsvirkning og skjerpe aktsomhetskravet.»

Så sent som i NOU 2009:4 Tiltak mot skatteunndragelser på side 214-215 foreslo et flertall i skatteunndragelsesutvalget at fradrag for inngående merverdiavgift skulle kunne nektes dersom selgeren ikke er registrert i avgiftsmanntallet. Dette forslaget møtte imidlertid stor motstand under høringsrunden, se Prop. 1 LS (2010-2011) Skatter og avgifter 2011 (regjeringens forslag til statsbudsjett) på side 91, hvor det fremgår at det ble «pekt på at en slik regel vil være ressurskrevende for kjøper, samt at Brønnøysundregistrene ikke er fullt oppdatert til enhver tid.» Departementet sluttet seg til disse innvendingene og fant «ikke grunnlag for å arbeide videre med dette forslaget» (ibid).

Så langt kan ikke retten se at det hefter noen feil ved Klagenemnda for merverdiavgifts vedtak. Riktig nok savner retten en mer eksplisitt formulering av vurderingstemaet. Spørsmålet om A hadde rett til å fradragføre inngående merverdiavgift på fakturaene han mottok fra B, synes kun vurdert implisitt. På side 15 fjerde avsnitt hevdes det blant annet at A «neppe [kan] sies å ha vært i aktsom god tro mht. om B var registrert i avgiftsregisteret ...». På side 23 om tilleggsavgift gis det uttrykk for at det «neppe [kan] være tvilsomt at A ikke har vært i god tro».

Det er også rettens inntrykk at det som først og fremst fremheves i vedtaket, er at det etter nemndas syn foreligger en nærmest forsettlig og «illojal tilpasning» fra As side. Retten viser i denne forbindelse til vedtaket side 13 siste avsnitt («klar avgiftsbesparende tilpasning»), side 15 første avsnitt («underbygger det forhold at A og B har valgt en slik løsning som de har gjort - nettopp fordi det har gitt avgiftsmessige fordeler»), side 16 andre hele avsnitt («illojal og konkurransevridende tilpasning til avgiftsregelverket»), side 16 tredje hele avsnitt («illojal tilpasning til avgiftsreglene» og «en konstruksjon for å dekke til de faktiske forhold»), side 17 siste avsnitt («underbygger det forhold at arrangementet mellom B og A ikke kan ha hatt en annen hensikt enn illojal tilpasning til avgiftsretten») og side 18 andre avsnitt «etter skattekontorets skjønn har bevist at B og A neppe kan ha hatt en annen hensikt enn å foreta en illojal tilpasning til avgiftsretten slik de har opptårdt [sic]». Klagenemnda for merverdiavgifts sterke betoning av den angivelige illojale tilpasningen, kan samtidig i alle fall i noen grad synes å henge sammen med As anførsler i klagen, særlig på side 3 første hele avsnitt, og i kommentarene til skattekontorets utkast til innstilling, særlig side 2 andre hele avsnitt.

Retten skyter inn at begge parter i sine prosedyrer har nevnt Borgarting lagmannsretts dom 2. desember 2013 (sak LB-2012-73097) (Eiker Eiendom AS). Her tolket lagmannsretten merverdiavgiftsloven av 1969 § 21 slik at «fradrag for inngående merverdiavgift kan nektes, dersom dette er nødvendig for å underkjenne tilpasninger som på en illojal måte tar sikte på å utnytte utformingen av regelverket». Det samme synes også lagt til grunn i Invex AS-dommen avsnitt 31 og Grasmo AS-dommen avsnitt 78, som dessuten i tillegg illustrerer forholdet til ulovfestet gjennomskjæring. Retten deler imidlertid statens syn om at illojal tilpasning - slik denne konkrete saken ligger an - ikke er noe vilkår for å nekte fradragrett. Eiker Eiendom AS-dommen gjelder for øvrig et annet saksforhold enn det vi står overfor i denne saken, og retten vurderer i det følgende kun spørsmålet om A har opptårdt kvalifisert uaktsomt med hensyn til det forhold at B ikke hadde anledning til å fakturere med merverdiavgift.

Først vil imidlertid retten presisere at den har et noe annet syn enn Klagenemnda for merverdiavgift på faktum i saken.

Det er uomtvistet at B i 2006 ble ansatt av A, og B ble avgiftsmessig håndtert som en ansatt frem til partene innordnet seg på en annen måte i 2007. Retten legger som nevnt til grunn at A og B var enige om å seg imellom definere B som selvstendig næringsdrivende. Videre legger retten til grunn at det var B som tok initiativet til at partene skulle innordne seg slik at B fakturerte A med merverdiavgift gjennom sitt enkeltpersonforetak. Dette har A forklart. Forklaringen underbygges etter rettens syn av Bs protokollerte forklaring i tilståelsesdommen. Av forklaringen fremgår blant annet at B opprettet enkeltpersonforetaket i 2007, at han «valgte å leie seg ut som drosjebilsjåfør gjennom sitt enkeltpersonforetak», og at [d]ette ble gjort for å unngå direkte trekk i lønn fra NAV». I denne situasjonen hadde B en klar interesse av å ta initiativ til at partene skulle innordne seg som de gjorde. A syntes på sin side dette virket interessant - slik han har forklart - idet han kunne begrense sin risiko, blant annet ved at han slapp å forholde seg til B som fast ansatt. Retten kan imidlertid ikke se holdepunkter for at A ble informert av B om det som skjedde etterpå: At B søkte om å bli registrert i Merverdiavgiftsregisteret, men ble avvist. B hadde ingen interesse av å dele dette med A.

Videre har A anført med styrke, og staten synes ikke å ha bestridt det i retten, at det var avgiftsmessig nøytralitet for A om han hadde ansatt B eller engasjert ham som selvstendig næringsdrivende. Retten minner her om at den noe høyere godtgjørelsen A betalte B på anslagsvis 4-7 %, var før merverdiavgift var lagt på beløpet. Etter at merverdiavgift var lagt på beløpet, var altså godtgjørelsen vesentlig høyere enn for de formelt ansatte.

Som det fremgår av lagmannsretten kjennelse i Dyb-saken, skal det «ikke stilles strenge krav til kjøperens aktsomhet som vilkår for å benytte fradragsretten for inngående merverdiavgift». Slik retten forstår Høyesteretts praksis er aktsomhetsnormen i utgangspunktet objektiv, likevel slik at normen skjerpes dersom vedkommende er spesielt kyndig innenfor området. Retten viser her til Bud Service AS-dommen på side 618, hvor førstvoterende blant annet pekte på at «selskapets leder hadde sentrale tillitsverv i bransjens interesseorganisasjon, og var orientert om avgiftsmyndighetenes syn på bransjen i sin alminnelighet». Retten kan imidlertid ikke se at A var mer kyndig innenfor området enn en alminnelig drosjeeier. Riktig nok har han drevet innenfor bransjen siden 1997, men det er ikke noe ut over det som skulle tilsi en skjerpet aktsomhetsnorm. Derfor bygger retten ikke på noen skjerpet norm.

Staten har også for vedtaket i merverdiavgiftssaken vist til at A ikke kunne overdra sitt drosjeløyve til B uten særskilt samtykke, noe som ikke skjedde, og den avtalekonstruksjonen A valgte, er lovstridig. Det må betydning også for aktsomhetsvurderingen, hevdes det. I tillegg mener staten det må få betydning at A må ha vært klar over at det er høyst uvanlig å engasjere såkalt selvstendig næringsdrivende drosjesjåfører. A satte seg for øvrig i en posisjon som gav ham et konkurransefortrinn, vises det til. Til tross for alt dette valgte A å sitte i ro, uten å foreta undersøkelser.

Som det har fremgått under rettens vurdering av gyldigheten av vedtaket i skattesaken, mener retten det ikke er tillatt å benytte drosjesjåfører som selvstendig næringsdrivende. Retten legger til grunn at faktisk og rettslig villfarelse skal likestilles ved aktsomhetsvurderingen, jf. Brødr. Gjermundshaug Anlegg AS-dommen på side 276, hvor førstvoterende under henvisning til Ot.prp.nr.28 (1992-1993) uttalte:

«I proposisjonen omtales begrensningen som en generell regel, og jeg antar at den må praktiseres enten kjøperens villfarelse gjelder faktiske forhold eller den rettslige vurderingen om hvorvidt det foreligger avgiftsplikt. En slik likestilling har etter min vurdering gode grunner for seg idet partene undertiden kan stå overfor vanskelige tolkingsspørsmål.»

Selv om førstvoterendes begrunnelse for å likestille faktisk og rettslig villfarelse etter rettens syn ikke passer i denne saken, er uttalelsen generell.

Slik retten ser det, hadde A et nærliggende og enkelt handlingsalternativ. Han kunne rettet en henvendelse til avgiftsmyndighetene, eventuelt en juridisk rådgiver, og da mener retten han ville fått klarhet i at det ikke var tillatt å benytte drosjesjåfører som selvstendig næringsdrivende. Ettersom B ikke var næringsdrivende, kunne han ikke bli registrert i Merverdiavgiftsregisteret, sml. merverdiavgiftsloven § 2-1. Hans søknad ble da også avslått. B hadde følgelig ikke anledning til å fakturere med merverdiavgift. Det at A hadde et nærliggende og enkelt handlingsalternativ, mener retten taler for at han har vært kvalifisert uaktsom. Retten viser her også til MMC Tendos AS-dommen avsnitt 69-73, og nevner at A - i motsetningen til hva som var situasjonen i den saken - hadde god tid på seg.

Retten er også enig med staten i at A må ha vært klar over at det er i alle fall uvanlig å engasjere såkalt selvstendig næringsdrivende drosjesjåfører. Han har da heller ikke bestridt at en slik avtalekonstruksjon er uvanlig i drosjenæringen, likevel slik at han har presisert at det etter hans erfaring absolutt ikke er ukjent. Han har også vist til at det i lastebilbransjen er vanlig å gjøre det på denne måten, men det kan ikke retten se er relevant. Slik retten ser det, er også den uvanlige avtalekonstruksjonen et argument for at A har vært kvalifisert uaktsom.

Særlig mener retten dette må gjelde når den avtalte ordningen gav A et konkurransefortrinn. I merverdiavgiftssystemet er det generelt et tungtveiende hensyn å motvirke konkurransevidring og derigjennom oppnå størst mulig nøytralitet, se for eksempel Merverdiavgiftshåndboken (11. utgave 2015) under punkt 2-1.4 Kravet til næringsvirksomhet på side 69 og 70. Selv om dette hensynet her omtales under spørsmålet om hva som skal til for å anses som næringsdrivende, mener retten hensynet også er relevant ved vurderingen av hvilke krav til aktsomhet som stilles i vår sammenheng.

A har vist til at B oppgav kundenummer 15 og dermed gav A et inntrykk av at han hadde flere kunder, og at B opplyste at han drev med annen virksomhet. Retten kan imidlertid ikke se at dette er et avgjørende argument mot at A var kvalifisert uaktsom. Det sentrale er etter rettens syn at A både kunne og absolutt burde avklart lovligheten av den valgte avtalekonstruksjonen som sådan.

I tillegg har A pekt på at heller ikke hans regnskapsfører eller revisor reagerte. Retten kan på sin side ikke se at dette er et argument med vekt. Det at den som krever fradragsføring for inngående merverdiavgift har regnskapsfører og revisor, må antas å være normalsituasjonen, og kan ikke fritta den enkelte for ansvar. Retten viser her også til Borgarting lagmannsretts dom 26. april 2006 (LB-2005-36995) (Leif Haugo), hvor Haugo blant annet anførte at enkeltpersonforetaket allerede fra starten av hadde engasjert en regnskapsfører til å ivareta lovpålagte plikter. Lagmannsretten fant likevel at Haugo hadde vært kvalifisert uaktsom.

På denne bakgrunn er retten - om enn under tvil - kommet til at A opptrådte kvalifisert uaktsomt med hensyn til det forhold at B ikke hadde anledning til å fakturere med merverdiavgift. Også Klagenemnda for merverdiavgifts vedtak er da gyldig.

Tilleggsavgift

A endelig angrepet Klagenemnda for merverdiavgifts ileggelse av tilleggsavgift med 20 %. Prinsipalt begrunnes dette med at det ikke er hjemmel for de avgiftsmessige endringene. Subsidiært er ikke kravet til kvalifisert sannsynlighetsovervekt oppfylt, anføres det.

As prinsipale innvending kan ikke føre frem. Spørsmålet blir om det likevel var feil av Klagenemnda for merverdiavgift å legge til grunn at vilkårene for tilleggsavgift med 20 % var oppfylt.

Merverdiavgiftsloven § 21-3 første ledd lyder slik:

«Den som forsettlig eller uaktsomt overtrer denne loven eller forskrifter gitt i medhold av loven, og ved det har eller kunne ha påført staten tap, kan ilegges inntil 100 prosent avgift i tillegg til merverdiavgift fastsatt etter § 18-1 og § 18-4 første og annet ledd. Tilleggsavgift kan ilegges inntil ti år etter utløpet av den aktuelle terminen.»

Bestemmelsen skal forstås slik at skyldkravet bare refererer seg til overtredelsen av loven eller forskrift og ikke til tapsfølgen («har eller kunne ha påført staten tap»), jf. Merverdiavgiftshåndboken (11. utgave 2015) på side 954. Kravene til avgiftssubjektet er i praksis strenge og det skal ikke mye til før forholdet blir ansett som uaktsomt (ibid.).

Høyesterett har både i Rt-2003-1376 avsnitt 17 og 18 og Rt-2004-1074 avsnitt 14 lagt til grunn at tilleggsavgift for mangelfulle eller uriktige opplysninger til avgiftsmyndighetene er straff etter EMK. I Sørumsdommen avgjorde som nevnt Høyesterett at beviskravet ved ileggelse av tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 første ledd er klar sannsynlighetsovervekt. Dette beviskravet må gjelde også for tilleggsavgift med 20 %, se også Sivilombudsmannens uttalelse 24. januar 2012 i sak 2011/871 [SOM-2011-871], særlig punkt 2 siste avsnitt.

Retten mener det foreligger klar sannsynlighetsovervekt for at vilkårene for tilleggsavgift er oppfylt. Når det gjelder de objektive vilkårene, er retten ikke i tvil om at A uriktig fradragsførte inngående merverdiavgift. Retten ser det ikke som tvilsomt at dette kunne ha påført staten et tap. Overfor har retten kommet til at A opptrådte kvalifisert uaktsomt med hensyn til det forhold at B ikke hadde anledning til å fakturere med merverdiavgift. Retten er ikke i tvil om at skyldkravet for tilleggsavgift - uaktsomhet hos A med hensyn til hans overtredelse - er oppfylt.

Retten konkluderer etter dette at det ikke var feil av Klagenemnda for merverdiavgift å legge til grunn at vilkårene for tilleggsavgift med 20 % var oppfylt. Også denne delen av vedtaket er gyldig.

Sakskostnader

Begge parter har nedlagt påstand om sakskostnader og har fremlagt sakskostnadsoppgave. As samlede sakskostnadskrav er kr 93.550. Statens samlede sakskostnadskrav er kr 108.375.

Staten har vunnet saken og skal etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd ha full erstatning for sine sakskostnader fra A.

Etter tvisteloven § 20-2 tredje ledd kan imidlertid A helt eller delvis fritas for erstatningsansvar dersom «tungtveiende grunner» gjør det rimelig. Det skal legges «særlig vekt» på momentene i lovteksten, men vurderingstemaet er like fullt om det foreligger tungtveiende grunner, og man må ikke tape av syne denne overordnede normen, jf. for eksempel Rt-2012-209 avsnitt 16-17 og Tore Schei m.fl., Tvisteloven kommentarutgave (2. utgave 2013 bind I) side 704.

Retten har ikke vært i tvil når det gjelder gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak 8. august 2014. Når det gjelder gyldigheten av Klagenemnda for merverdiavgifts vedtak 23. juni 2014, har imidlertid retten vært i tvil. Dette er ikke i seg selv tilstrekkelig til å fritas for sakskostnadsansvar, jf. for eksempel Rt-2014-1087 avsnitt 7.

Retten mener imidlertid staten kan bebreides for at det kom til sak. Som A har påpekt, er det i Klagenemnda for merverdiavgifts vedtak 23. juni 2014 rettet meget sterke beskyldninger mot ham, og retten deler ikke nemndas syn om at det foreligger en nærmest forsettlig og illojal tilpasning fra As side. At retten mener A har vært kvalifisert uaktsomt med hensyn til det forhold at B ikke hadde anledning til å fakturere med merverdiavgift, er en helt annen sak. Retten har i det hele tatt forståelse for at A reise sak mot staten; det var nødvendig for å renske seg fra beskyldningene.

Til dette kommer at saken har stor velferdsmessig betydning for A, og at det er stor forskjell på partenes økonomiske styrke. Da skal det mindre til enn ellers for å fritas for sakskostnadsansvar, jf. Rt-2012-209 avsnitt 18.

På denne bakgrunn er retten kommet til at hver av partene skal bære sine egne sakskostnader.

Domsslutning

- 1. Staten v/ Skatt Midt-Norge frifinnes.*
- 2. Hver av partene bærer sine egne sakskostnader.*

Bindende forhåndsuttalelser

SKN 15-111 Betinget skattefritak ved reinvestering på ny tomt etter brann

Lovstoff: Skatteloven § 14-70.

Sammendrag: Saken gjaldt spørsmål om gjenoppbygging etter brann på ny tomt ble ansett som reinvestering etter sktl. § 14-70. Etter Skattedirektoratets vurdering var vilkårene for betinget skattefritak oppfylt etter skatteloven § 14-70 ved reinvestering i nytt bygg bestående av verkstedlokaler, kontor- og selskapslokaler, samt leiligheter for utleie, på ny tomt.

Bindende forhåndsuttalelser nr 5/15 avgitt av Skattedirektoratet 12. juni 2015, publisert 2. september 2015.

Innsenders fremstilling av faktum og jus

1. Innledning

På bakgrunn av de opplysninger som er gitt i anmodningen, legges det til grunn at Marta Kirkerud, Peder Ås og Kari Ås ønsker en bindende forhåndsuttalelse om deres planer for gjenoppbygging etter brann blir å anse som reinvestering etter sktl. § 14-70.

Forespørselen gjelder disposisjon som ennå ikke er gjennomført. Avtalen som forespørselen bygger på er under planlegging og ennå ikke gjennomført.

2. Beskrivelse av sakens faktiske og juridiske side

Kirkegata 1 var et gammelt hus beliggende i en forretningsgate i Lillevik kommune. Eiendommen er regulert til bolig, kontor og forretning, og ble før brannen leid ut til næringsdrivende. Siden det ikke er økonomisk forsvarlig eller mulig å gjenskape det gamle huset på forretningstomten i sentrum, ønsker eierne av Kirkegata 1 å bruke forsikringserstatningen til å sette opp et tilsvarende bygg i Skogsveien 1. Det nye bygget vil på samme måte som bygget i Kirkegata 1, bli brukt i næring.

Det er planlagt verkstedlokaler, kontor- og selskapslokaler, samt leiligheter i det nye bygget. Erstatningen etter brannen vil altså bli reinvestert i et bygg av samme art og funksjon som det som brant, men på ny tomt.

Innsender ønsker tilbakemelding fra Skattedirektoratet om dette blir å anse som nytt objekt av samme art, og om eventuell gevinst ved realisasjon dermed kan kreves fritatt for inntektsskatt iht. sktl. § 14-70.

Det er gitt ytterligere opplysninger i mailkorrespondanse.

Det er opplyst at den gamle huset som brant ned ble leid ut til lege og arkitekt i deres næring. Deler av villaen ble brukt til lagerlokale for eierne. Det gamle bygget var regulert til både bolig og næring, men ble kun brukt til næring.

Innsender har også opplyst at eierforholdet til huset var Marte Kirkerud 50%, Peder Ås 25% og Kari Ås 25%. Eierforholdet mellom partene vil opprettholdes i det nye bygget. Videre er det opplyst at Peder og Kari er gift og eier grunnen der det nye bygget er tenkt satt opp.

Ekteparet Ås driver med pensjonatvirksomhet og det nye bygget skal settes opp på en tomt som ligger nær pensjonatet. Tanken er at det nye bygget også skal kunne brukes i pensjonatvirksomheten. Det nye bygget vil bli satt opp ca 800 meter fra pensjonatet.

Det er muntlig opplyst i telefonsamtale at huset, som brant ned ble avskrevet med 2 og 4 %, samt at det for eierne ble fylt ut utleieskjema, som ble innberettet på den enkeltes selvangivelse.

Det nye bygget er ifølge innsender planlagt som følger:

I underetasjen er det planlagt verksted/lager, som vil bli brukt av alle eierne på samme måte, som kjelleren i Kirkegata 1 ble brukt. Det vil bli brukt i næring.

Videre er det i 1. etasje planlagt kontor- og selskapslokaler. Ekteparet Ås vil bruke disse lokalene i sin pensjonatvirksomhet og det vil bli leid ut som selskapslokale.

I 2. etasje er det planlagt 2 leiligheter som vil bli leid ut til skoleelever i løpet av skoleåret og i sommerferien vil man kunne benytte leilighetene i pensjonatvirksomheten.

I Kirkegata 1 ble inntekter og utgifter fordelt forholdsmessig mellom eierne i forhold til eierandel. Det var ikke registrert som noe eget selskap, men fungerte i praksis som et sameieforetak. Man vil fortsette denne praksisen. Inntekter og utgifter fordeles etter eierandel. Leieinntekter fra leilighetene og utgifter i tilknytning til dette vil bli fordelt etter eierandel. Siden ekteparet Ås planlegger å bruke lokalene i sin pensjonatvirksomhet, vil de bli belastet for leiekostnader i det nye bygget – og så vil dette igjen fordeles iht eierandel.

Skattedirektoratets vurderinger

1. Problemstilling

Skattedirektoratet skal på bakgrunn av innsenders beskrivelse av faktum, og de forutsetninger som tas, i det følgende ta stilling til om vilkårene for betinget skattefritak etter skatteloven § 14-70 er tilstede.

Forutsetninger og avgrensninger

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved den skisserte transaksjon ut over det

spørsmål som er drøftet i det følgende. Skattedirektoratet forutsetter at premissene og faktum som er tatt inn overfor er fullstendige for det spørsmål som drøftes.

Skattedirektoratet har heller ikke tatt stilling til om eierne av bygget skal skattlegges som et sameie, eller et ansvarlig selskap. Det er heller ikke tatt stilling til om utleie av huset, som brant ned var å anse som næringsvirksomhet i skattelovens forstand.

Regelverk – konkret vurdering

Etter sktl. § 9-2 første ledd f er tap, ødeleggelse og tilintetgjørelse å anse som realisasjon.

Det følger imidlertid av sktl. § 14-70 første ledd a og annet ledd at:

"(1) Gevinst ved realisasjon av formuesobjekt kan på de vilkårene som er nevnt i annet ledd, kreves fritatt for inntektsskatt når objektet

- a. er gått tapt ved brann eller annen ulykke,
- b.

(2) Gevinst ved realisasjon som nevnt i første ledd kan kreves fritatt for inntektsskatt så langt skattyteren bruker vederlaget til å erverve nytt objekt av samme art."

Adgangen til betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon, jf. § 14-70, gjelder både i og utenfor virksomhet. Av Lignings-ABC 2014/2015 side 166, pkt. 2.1.1 fremgår det at fritaket f.eks. gjelder for gevinst ved ufrivillig realisasjon av boligeiendommer, jordbrukseiendommer, ikke-avskrivbare driftsmidler, avskrivbare driftsmidler i saldogruppene e-j, vannfallsrett og veirett. Skattefritaket i § 14-70 setter, bortsett fra de unntak som følger av femte ledd, ingen begrensninger mht. arten av det formuesobjektet som blir realisert.

På bakgrunn av sakens opplysning legger Skattedirektoratet til grunn at eiendommen er gått tapt ved brann. Brann er å anse som en ufrivillig realisasjon og omfattes av lovens ordlyd. Vilkårene i skatteloven § 14-70 første ledd a, er således oppfylt.

Finansdepartementet uttaler i forarbeidene til skatteloven § 14-70 (tidligere skattelov § 45 åttende ledd) om betinget skattefritak, jf. Ot.prp.nr. 35 (1990-91 "Skattereformen") pkt. 29.2.5: «I de tilfelle gevinsten er realisert i strid med skattyters ønske og vilje, kan han ha et særlig behov for å gjenopprette situasjonen til slik den var før realisasjonen.»

Skattedirektoratet antar at det er forholdene på realisasjonstidspunktet som skal legges til grunn dvs. at det er situasjonen på dette tidspunkt det er ment å gjenopprette.

Videre er det et krav for skattefrihet etter § 14-70 annet ledd at: «skattyteren bruker vederlaget til å erverve nytt objekt av samme art.» Slik denne saken er opplyst legges det til grunn at huset på det tidspunktet som skal vurderes, ble brukt av eierne selv som lagerlokale, samt utleie til næringsvirksomhet.

Det legges videre til grunn at vederlaget vurderes reinvestert i verksted, lager, kontor, selskapslokaler og leiligheter. Verksted, lager og kontor er hovedsaklig tenkt brukt av eierne selv, mens selskapslokaler og leiligheter vil leies ut til uavhengig tredjemann. Bygget vil som opplyst etableres på annen tomt enn hvor huset stod.

I praksis er det lagt til grunn at vilkåret om at objektet må være av samme art, innebærer at det nye objektet må ha tilnærmet samme funksjon for eieren som det realiserte objektet.

Det følger av Lignings-ABC 2014/2015 side 169 at det normalt vil kreves at det nyervervede objektet er avskrivbart/ikke avskrivbart dersom det realiserte objektet var det. Det følger videre at unntak kan aksepteres f.eks. hvis realisert kombinert bygg hvor boligdelen har størst verdi, blir erstattet med kombinert bygg hvor forretningsdelen har størst verdi. Hvis det investeres i objekt som inngår i samme saldogruppe som det realiserte objektet, vil vilkåret om "samme art" normalt anses å være oppfylt. For øvrig er det i praksis godtatt at investeringsobjektet inngår i annen saldogruppe enn det realiserte, hvis objektet kan anses å ha tilnærmet samme funksjon i skattyterens inntektsgivende aktivitet, som det realiserte. Lignings-ABC 2014/2015 side 169 bruker fraktbåt som erstattes med lastebil eller vogntog som eksempel. For øvrig følger det av Lignings-ABC, samme sted, at det ikke anses å være investert i objekt av samme art dersom det realiserte objektet er bolig beregnet for, og faktisk benyttet til, utleieformål og det investeres i egen bolig, eller omvendt. Tilsvarende anses en næringstomt som reinvesteringsobjekt ikke for å være av samme art som en privat tomt.

I denne saken var huset regulert til bolig, kontor og forretning og ble før brannen brukt av skattyterne selv som lagerlokale og leid ut til næringsvirksomhet. Det nye bygget vil i tillegg til bolig og kontor ha verksted/lager og selskapslokale. Videre vil det nye bygget bli brukt av skattyterne selv, eller leies ut til tredjemann. Alt dette trekker i retning av at det nye bygget har samme funksjon for eierne og må anses for å være av «samme art».

Et særskilt spørsmål i saken er det faktum at bygget oppføres på annen tomt enn huset som brant ned, og de rettslige konsekvensene av dette.

Skattedirektoratet skal derfor ta stilling til om det å bygge på annen tomt medfører at det nye bygget ikke anses for å være av «samme art». I de fleste tilfeller vil det være mest naturlig å gjenoppbygge på samme tomt etter en brann. Spørsmålet er om gjenoppbygging på samme tomt er en forutsetning for at sktl. § 14-70 første ledd a, jf. annet ledd, skal komme til anvendelse.

Lovens ordlyd stiller ikke krav om at det bygges på samme tomt. Det fremgår heller ikke av forarbeider til loven og andre relevante rettskilder at bygget må oppføres på samme tomt. Bestemmelsen omhandler bare formuesobjektet som er gått tapt.

I andre saker som gjelder betinget skattefrihet er reinvestering i annen tomt ikke uvanlig, men det er da tomten som erstattes og ikke formuesobjektet. Dette gjelder bl.a. ved ekspropriasjon av jordbruksomt.

Formålet med foreliggende bestemmelse er å gjenopprette situasjonen slik den var før brannen (på realisasjonstidspunktet). Ved at erstatningen som utbetales er skattefri, får skattyter en mulighet til å erstatte det som realiseres. I dette tilfellet er det formuesobjektets funksjon som ønskes erstattet og ikke tomten. Tomten har i seg selv ingen egen funksjon utover at bygget kan gjenoppføres på tomten.

Ved at skattyterne får bygge på annen tomt vil de kunne få et bygg, som har bedre funksjon og er større i areal enn tidligere. Det er dessuten opplyst at det ikke er økonomisk forsvarlig, eller mulig å gjenskape det gamle huset på opprinnelig tomt. I BFU 30/10 ble det akseptert etter sktl. § 14-70 at skattyter reinvesterte i annet bygg på ny tomt.

Slik Skattedirektoratet ser det har lovgiver ikke stilt krav om at bygget må oppføres på samme tomt. I mangel av et klart lovkrav samt at reelle hensyn og bestemmelsens formål taler for en funksjonell løsning for skattyter, bør det aksepteres at bygget oppføres på ny tomt.

Konklusjon

Marta Kirkerud, Peder Ås og Kari Ås oppfyller ved realisasjon av eiendommen i Kirkegata 1 med de forutsetninger og forbehold som er tatt, vilkårene for betinget skattefritak etter skatteloven § 14-70 ved reinvestering i nytt bygg bestående av verkstedlokaler, kontor- og selskapslokaler samt leiligheter for utleie, på ny tomt.

SkN 15-112 Spørsmål om realisasjonsbeskatning ved likvidasjon av AS.

Lovstoff: Skatteloven § 2-32 andre ledd.

Sammendrag: Saken gjaldt spørsmål om et næringsbygg som var benyttet i økonomisk virksomhet, jf. skatteloven § 2-32, 2. ledd, men hvor det ikke var foretatt skattemessige avskrivninger, ville være gjenstand for realisasjonsbeskatning ved likvidasjon av X AS, som eide næringsbygget. Skattedirektoratet kom til at skatteplikten skal begrenses til det beløp som "faktisk er avskrevet", jf. skatteloven § 2-32, 3. ledd. Basert på at det ikke var foretatt skattemessige avskrivninger, ville gevinst ved realisasjon av næringsbygget ikke være skattepliktig.

Bindende forhåndsuttalelser nr 6/15 avgitt av Skattedirektoratet 29. april 2015, publisert 18. september 2015.

Innsenders fremstilling av faktum og jus

Faktum

På bakgrunn av de opplysninger som er gitt i anmodningen, legges det til grunn at X AS er 100 % eid av Y kommune. Selskapet ble stiftet som ledd i en fisjon av Z AS. Ved fisjonen ble et større næringsbygg (Bygningen) overført til X AS. Y kommune kjøpte deretter aksjene i X AS for kr 10 000 000.

Y kommune fikk gjennom denne transaksjonen hånd om Bygningen. Grunnen er festet. Y kommune leier til dels Bygningen til egen virksomhet. Videre har selskapet X AS inntekter fra andre leieavtaler i Bygningen. X AS har ikke i seg selv noe selvstendig formål utover det å stå som eier av eiendommen.

Videre kan nevnes at X AS foruten å være heleid av Y kommune, har ansatte fra Y kommune i alle administrative og ledende posisjoner. Samtlige styremedlemmer er i dag ansatt i Y kommune. Alle beslutninger i forbindelse med utbygging og driften av anlegget treffes i realiteten av Y kommune.

Det er foretatt betydelige investeringer i Bygningen de senere år. Hittil er det gjort investeringer for ca. 100 millioner kroner. Disse investeringene er finansiert ved tilskudd fra Y kommune. Byggearbeidene i Bygningen er i det vesentlige avsluttet. En ser videre at X AS ikke er egnet til å gå med overskudd. Dagens ordning virker også noe uklar i forhold til ansvar utad, formell beslutningsmyndighet og retningslinjer for offentlige tilskudd. Y kommune ønsker derfor å likvidere X AS. Grunnen til at man ønsker å likvidere selskapet, er også at kontraktene som er inngått med de forskjellige entreprenørene i forbindelse med byggearbeidene nå er avsluttet. Y kommune ser det også slik at en likvidasjon av selskapet kan gi sparte driftskostnader.

I forbindelse med likvidasjonen vil Bygningen bli overført til Y kommune, og også alle kontraktene som ligger i selskapet. Selskapet ønsker en avklaring på hvorvidt en likvidasjon av X AS, vil utløse noen form for beskatning av Bygningen.

Skatterettslige problemstillinger

Etter skatteloven § 2-32, 1. ledd er selskap eller innretning som ikke har erverv til formål, fritatt for formues- og inntektsskatt. Det er lagt til grunn at X AS sin virksomhet ikke er skattepliktig med noen få unntak som vil bli redegjort for nedenfor.

X AS er et selskap som ikke har erverv til formål. Noe av virksomheten har likevel vært behandlet som en skattepliktig virksomhet etter skatteloven § 2-32, 2. ledd. Dette har vært utleie av areal til andre enn Y kommune.

Innsender legger til grunn at de kontraktene som fortsatt gjelder, skal beskattes ved overføringen til Y kommune. Disse vil bli verdsatt etter forretningsmessige prinsipper og til virkelig verdi.

I forbindelse med at X AS vurderes avviklet, er det et spørsmål om Bygningen vil komme til beskatning. Næringsbygget har vært benyttet i den skattefrie virksomhet og også i stor grad den skattepliktige delen av virksomheten, er revet og bygget opp igjen. Det vises til ombyggingen de siste årene.

Videre skriver innsender at etter skatteloven § 2-32, 3. ledd vil fast eiendom som benyttes og har vært benyttet i den skattefrie virksomheten, ikke komme til beskatning ved overdragelsen. Unntaket vil være fast eiendom som har vært benyttet i den økonomiske virksomheten. Denne delen av eiendommen vil kunne beskattes i den grad den har vært skattemessig avskrevet etter skatteloven § 2-32, 3. ledd.

Aksjeselskapet ble stiftet i forbindelse med at Bygningen ble overført til selskapet gjennom en fisjon. I og med at selskapet er å anse som skattefri siden stiftelsen og det ikke har vært foretatt avskrivninger i perioden frem til i dag, er det innsenders vurdering at heller ikke den delen av Bygningen som har vært benyttet i økonomiske aktiviteter, vil være underlagt beskatning ved

likvidasjonen. Innsender er likevel noe usikker her. Det vises til den delen av Bygningen som har vært benyttet til utleie til andre enn Y kommune. Oppgraderingen av denne delen av Bygningen er finansiert av de offentlige midlene. Disse er igjen nedskrevet i regnskapet med regnskapsmessig virkning, men uten noen skattemessig effekt.

Innsender skriver videre at det følger av skatteloven § 2-32, 3. ledd at for institusjon eller organisasjon som har skatteplikt etter annet ledd, skal gevinst ved realisasjon av driftsmiddel benyttet i den økonomiske virksomheten ikke regnes som inntekt med høyere beløp enn det som er kommet til fradrag i inntekten som avskrivninger. Bygningsmassen er som nevnt ny, men ingen del av Bygningen er tatt inn på skattemessig saldo da den ble tatt i bruk. Hvis den hadde vært tatt inn på saldo skulle den i så fall vært nedskrevet til 0, med henvisning til skatteloven § 14-42, 2. ledd bokstav a, - bidrag til erverv av driftsmiddel fra staten, en kommune eller et selskap med offentlig støtte, skal trekkes fra i kostprisen. Det vises til at oppgraderingsarbeidet er finansiert med offentlige midler, totalt kr 100 mill.

Videre skriver innsender at det er kun når det er foretatt avskrivninger og disse er kommet til fradrag i inntekten at det skal skje en beskatning. I foreliggende tilfelle vil de foretatte nedskrivningene ikke være kommet til fradrag i inntekt. Innsender antar også at loven begrenser seg til skattemessige avskrivninger og ikke nedskrivninger, og da dette ikke er foretatt vil det derfor ikke være aktuelt å foreta en beskatning etter skatteloven § 2-32, 3. ledd. Innsender presiserer at det retts spørsmål Skattedirektoratet skal ta stilling til i en bindende forhåndsuttalelse, er om realisasjon av Bygningen vil utløse beskatning etter skatteloven § 2-32, 3. ledd.

Skattedirektoratets vurderinger

Problemstillingen

Skattedirektoratet skal på bakgrunn av innsenders beskrivelse av faktum, og de forutsetninger som tas, i det følgende ta stilling til om realisasjon av Bygningen forut for selve likvidasjonen av X AS, vil utløse beskatning etter skatteloven § 2-32, 3. ledd.

Forutsetninger og avgrensning

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattes spørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved de skisserte transaksjoner ut over de spørsmål som er drøftet i det følgende. Det forutsettes at premissene og faktum som er tatt inn overfor, er fullstendig for det spørsmål som drøftes.

Skattedirektoratet presiserer at forhåndsuttalelsen bygger på den forutsetning at X AS er en skattefri institusjon etter skatteloven § 2-32, 1. ledd, og at deler av Bygningen omfattes av den virksomheten som har vært behandlet som skattepliktig virksomhet etter skatteloven § 2-32, 2. ledd. Vi legger dette til grunn i det følgende, men understreker at vi ikke har vurdert dette. Vi tar kun stilling til om gevinst ved realisasjon av bygget, forut for selve likvidasjonen av X AS, er skattepliktig etter skatteloven § 2-32, 3. ledd. Videre bygger uttalelsen på den forutsetning at overføringen av Bygningen ved likvidasjonen vil bli verdsatt etter forretningsmessige prinsipper og til virkelig verdi.

Rettsstillingen

Aksjeselskaper har alminnelig skatteplikt med hjemmel i skatteloven § 2-2 bokstav a. Skatteloven § 2-32, 1. ledd oppstiller et unntak fra dette utgangspunktet for bl.a. selskap og innretning som ikke har erverv til formål.inntekt av "økonomisk virksomhet" kan likevel være skattepliktig etter skatteloven § 2-32, 2. ledd. Videre vil gevinst ved realisasjon av driftsmiddel benyttet i den økonomiske virksomheten, kunne beskattes etter skatteloven § 2-32, 3. ledd, som lyder:

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

Bestemmelsen tilsvarende tidligere skattelov § 26 første ledd bokstav k annet avsnitt tredje punktum, som kom inn ved endringslov 14. juni 1974 nr. 25. Det fremgår av forarbeidene til den opprinnelige lovbestemmelsen, Ot.prp. nr. 45 (1973-74) på side 14, at gevinst ved realisasjon av driftsmiddel benyttet i den økonomiske virksomheten; "*aldri settes høyere enn det beløp som institusjonen tidligere har fått fradrag for som avskrivning på vedkommende formuesgjenstand. Skattleggingen får da karakter av en korrigerende avskrivning når disse har vist seg å overstige verdiforringelsen. For formuesgjenstander som ikke er gjenstand for avskrivning, blir det ikke tale om gevinstbeskatning.*"

I utkastet til bestemmelsen i skatteloven § 2-32, 3. ledd i Ot.prp. nr. 86 (1997-98) på side 91, var uttrykket "*vederlag ved realisasjon*" benyttet, og ikke "*gevinst ved realisasjon*". I Innst. O. nr. 40 (1998-99) s. 20 er det inntatt et brev fra finansministeren med forslag, som finanskomiteen ga sin tilslutning til, om å bytte ordet "*vederlag*" med ordet "*gevinst*". I brevet var det uttalt:

"I de vanlige gevinstsituasjonene er det ingen forskjell på om det er begrepet gevinst eller begrepet vederlag som nyttes. Skatteplikten vil i alle fall bli begrenset til det beløp som faktisk er avskrevet på den realiserte eiendom, og det er hensikten med bestemmelsen. I enkelte salgssituasjoner kan det imidlertid forekomme at det blir vederlag uten gevinst, evt med tap i stedet. Da er det ikke meningen at tidligere avskrivninger skal tas til inntekt igjen. Dette blir tydeligst hvis en beholder begrepet gevinst i loven."

Det følger av dette at skatteplikten skal begrenses til det beløp som "*faktisk er avskrevet*" på den realiserte eiendom, og at det er hensikten med bestemmelsen. Vi viser også til Lovkommentaren til skatteloven § 2-32, 3. ledd note 113 (sist hovedredigert 17.03.2015), hvor det fremgår bl.a.:

"Er en institusjon skattepliktig for deler av sin virksomhet etter annet ledd, omfattes også gevinster ved salg av eiendeler som brukes i denne økonomiske virksomheten. Skatteplikten er likevel begrenset til gjenvunne avskrivninger. En institusjon kan ha ervervet en eiendom for kr 10 mill., leiet den ut skattepliktig og krevet avskrivninger ved ligningen i løpet av eierperioden med kr 2 mill. slik at den skattemessige kostprisen er kr 8 mill. Selges eiendommen for kr 15 mill., er gevinsten etter de vanlige regler kr 7 mill. Skatteplikten er likevel begrenset til kr 2 mill., dvs. de tidligere skattemessige avskrivninger."

Gjems-Onstad skriver i Norsk Bedriftsskatterett 8. utg. på side 376, under punkt 14.4.7 "*Salg av driftsmidler*", om bestemmelsen i skatteloven § 2-32, 3. ledd bl.a. følgende:

"Den fastsetter en begrenset skatteplikt for vederlag ved realisasjon av driftsmiddel som har vært benyttet i den økonomiske virksomheten. Skatteplikten gjelder bare gjenvunne avskrivninger, dvs det beløp «som er kommet til fradrag i inntekten som avskrivninger.»"

Den konkrete vurderingen

Vi legger til grunn som opplyst at Bygningen er benyttet i den økonomiske virksomheten, men at det ikke er gjennomført skattemessige avskrivninger på denne.

Det følger av skatteloven § 2-32, 3. ledd at gevinst ved realisasjon av driftsmiddel benyttet i den økonomiske virksomheten, ikke regnes som inntekt med høyere beløp enn det som tidligere er kommet til fradrag i inntekten som avskrivninger på vedkommende driftsmiddel. Skatteplikten skal altså begrenses til det beløp som faktisk er avskrevet på den realiserte eiendom, jf. sitat fra lovforarbeidene ovenfor (Ot.prp. nr. 86 (1997-98) på side 91 og Ot.prp. nr. 45 (1973-74) på side 14).

Basert på faktum og de forutsetninger som er tatt, er Skattedirektoratet kommet til at eventuell gevinst ved realisasjon av Bygningen, ikke vil være skattepliktig etter skatteloven § 2-32, 3. ledd.

Konklusjon

Basert på det presenterte faktum og de forutsetninger som er tatt, vil X AS ikke bli skattepliktig for en eventuell gevinst ved realisasjon av Bygningen etter skatteloven § 2-32, 3. ledd.

SKN 15-113 Spørsmål om fradragsberettiget tap ved gavesalg

Lovstoff: Skatteloven § 6-2 første ledd, jf. § 9-4 første ledd.

Sammendrag: B skal overføre en kunstsamling (Samlingen) til sine tre barn ved gavesalg. Deretter skal barna umiddelbart overføre hele Samlingen til X AS til markedsverdi. X AS er eid av tre aksjeselskap, og de tre barna eier hvert sitt av de tre aksjeselskapene. Basert på det presenterte faktum og de forutsetninger som er tatt, konkluderte Skattedirektoratet med at B vil få tapsfradrag for differansen mellom omsetningsverdien og sin egen inngangsverdi når han overdrar hele Samlingen til sine barn.

Bindende forhåndsuttalelser nr 7/15 avgitt av Skattedirektoratet 11. mai 2015, publisert 18. september 2015.

Innsenders fremstilling av faktum og jus

På bakgrunn av de opplysninger som er gitt i anmodningen, legges det til grunn at anmodningen gjelder overføring av en kunstsamling (heretter kalt Samlingen) fra B til hans tre barn mot delvis vederlag (gavesalg), samt påfølgende salg av hele Samlingen til markedsverdi (kr 5,4 mill) fra de

tre barna til et aksjeselskap (X AS). Aksjene i X AS er eid med lik andel av tre aksjeselskap. Barna eier hvert sitt av de tre aksjeselskapene.

B vil overdra hele Samlingen til sine tre barn for et samlet vederlag på kr 1,0 mill. Vederlaget og gaveelementet vil bli forholdsmessig likt fordelt mellom barna med en tredjedel på hver. Hvert av barna vil erverve en ideell tredjedel, og motta Samlingen i sameie.

Bs kostpris på hele Samlingen er kr 7,4 mill. Samlingen har i dag en verdi på kr 5,4 mill., slik at B har et latent tap på kr 2,0 mill. Samlingen eies av B privat og kan ikke anses som del av en virksomhet.

Begge overdragelsene vil bli gjennomført ved at det ytes selgerkreditt. B vil etter at transaksjonene er gjennomført, ha en fordring på hvert av de tre barna på kr 333 333,33. Hvert av de tre barna vil ha en fordring på X AS på kr 1 800 000.

Det følger av skatteloven § 6-2, 1. ledd at det gis fradrag for tap ved realisasjon av formuesobjekt i og utenfor virksomhet. Innsender opplyser at en ikke kan se at gevinst ville ha vært unntatt i henhold til skatteloven kapittel 9. Videre skriver innsender at ved gavesalg vil det kun bli gitt fradrag for salgselementet og ikke gaveelementet. Det følger av skatteloven § 9-7, 3. ledd at det gjelder et kontinuitetsprinsipp for inngangsverdi og øvrige skatteposisjoner som er knyttet til formuesobjekt som overføres ved gave. Dette innebærer at gavemottaker bl.a. overtar givers inngangsverdi.

Innsender ber om en bindende forhåndsuttalelse for B og et av hans barn (heretter kalt C). Det bes bekreftet at overføring av hele Samlingen mot et vederlag på kr 1,0 mill. er å anse som en realisasjon, som gir grunnlag for tapsfradrag som B kan føre til fradrag i annen inntekt. Verdien av Samlingen er kr 5,4 mill. på overdragelsestidspunktet. Innsender skriver videre at salgselementet dermed utgjør ca. 18,5 %, og at dette tilsier at inngangsverdien som relaterer seg til den andelen av Samlingen som selges, utgjør ca. kr 1,37 mill. Ifølge innsender vil B dermed bli påført et tap på ca. kr 370 000 i forbindelse med gavesalget.

Videre skriver innsender at barna samlet vil få en inngangsverdi tilsvarende vederlaget på kr 1,0 mill. for den andel av Samlingen som overtas mot vederlag. Cs andel av vederlaget utgjør kr 333 333,33. Videre vil det enkelte barn som følge av kontinuitetsregelen i skatteloven § 9-7, 3. ledd, overta en andel av Bs inngangsverdi, og dermed latente tap på den resterende andelen av Samlingen. Cs andel av det latente tapet utgjør 1/3, dvs. kr 545 000, ifølge innsender.

Innsender skriver at når andelene i Samlingen overdras til X AS, vil hvert enkelt barn realisere sin andel. Ved denne realisasjonen skal det foretas et gevinst- og tapsoppgjør basert på inngangsverdien til det enkelte barn, jf. avsnittet ovenfor. Ifølge innsender vil C da realisere tapet på kr 545 000, og C vil få et tapsfradrag, som han kan føre til fradrag i annen inntekt. Samlet sett vil dermed B og de tre barna realisere hele det latente tapet, og det vil dermed samlet bli gitt fradrag for hele det latente tapet på kr 2,0 mill.

Innsender ber bekreftet at B og C vil få fradrag for tap som beskrevet ovenfor, herunder at ulovfestet gjennomskjæring ikke er aktuelt i dette tilfelle. Videre skriver innsender at gjennomskjæring eventuelt skulle være aktuelt for det tap barna oppnår ved overføring av

Samlingen til X AS. Ifølge innsender synes den underliggende begrunnelse i så fall å måtte være at det ved beskatningen legges til grunn at B har overført Samlingen direkte til X AS. Innsender kan ikke se at de planlagte transaksjonene gir grunnlag for ulovfestet gjennomskjæring.

Den ulovfestede gjennomskjæringsregelen har blitt utviklet gjennom rettspraksis og juridisk teori. Videre skriver innsender at i samsvar med Høyesteretts avgjørelse i Hex-saken, har regelen i den senere tid blitt formulert som følger; Det er et grunnvilkår at skattyters hovedformål med disposisjonen ikke har vært å spare skatt. I tillegg kreves at det ut fra en totalvurdering av dens virkninger, herunder dens forretningsmessige egenverdi, skattyters formål og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot de aktuelle skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn.

Formålet med transaksjonene er å gjennomføre et generasjonsskifte hvor B overfører hele Samlingen til barna, som barna ønsker å eie i fellesskap. Skattyter mener under enhver omstendighet at transaksjonene ikke er i strid med skattereglenes formål. Dersom dette er tilfelle, vil vurderingen av om grunnvilkåret er oppfylt uansett ikke være relevant ved vurderingen av om transaksjonsrekkefølgen gir grunnlag for gjennomskjæring.

Innsender viser til at det ovenfor er redegjort for utgangspunktet for vurderingstemaet for den totalvurdering som skal foretas. Det rettslige utgangspunkt er at det er tillatt å tilpasse seg skattereglene, og at der skattyterne har ulike handlingsalternativer som gir ulike skatterettslige konsekvenser, har de ikke plikt til å velge det alternativ som gir høyest skatt. Innsender viser til at Høyesterett i den senere tid, har lagt vesentlig vekt på dette i bl.a. Rt 2014/227 (ConocoPhillips), jf. også Rt 2008/1510 (Reitan) og LG 2009/30232.

Innsender skriver at det naturlige ved generasjonsskifte er at de personlige mottakerne mottar gaven, og at gjennomskjæring dermed fremstår som unaturlig i dette tilfellet. Kontinuitetsregelen i skatteloven § 9-7, 3. ledd innebærer at lovgiver har åpnet opp for at latente tap skal kunne overføres til arvinger og gavemottakere, og at dette dermed er i samsvar med lovgivers intensjon. Innsender viser til at etter skatteloven § 9-7, 1. ledd omfatter dette også fremførbare underskudd. Her ligger det åpenbare muligheter for skattyterne til å tilpasse seg etter hvordan de faktiske forhold er i den enkelte sak. Dersom lovgiver mente at det skulle gjelde vesentlige begrensninger, ville dette ha vært gjenstand for en omfattende vurdering. De planlagte transaksjonene fremstår dermed ikke som stridende mot skattereglenes formål, ifølge innsender.

Skattedirektoratets vurderinger

Problemstillingen

Skattedirektoratet skal på bakgrunn av innsenders beskrivelse av faktum, og de forutsetninger som tas, i det følgende ta stilling til eventuelt tapsfradrag etter skatteloven § 6-2, 1. ledd, jf. § 9-4, 1. ledd, for B ved overdragelse av hele Samlingen til hans tre barn. Videre skal vi ta stilling til eventuelt tapsfradrag etter skatteloven § 6-2, 1. ledd, jf. § 9-4, 1. ledd, for C ved overdragelse av sin andel av Samlingen til X AS.

Forutsetninger og avgrensning

Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved de skisserte transaksjoner ut over de spørsmål som er drøftet i det følgende.

Skattedirektoratet forutsetter at premissene og faktum som er tatt inn overfor er fullstendig for de spørsmål som drøftes. Skattyters advokat har ikke gitt opplysninger om at Samlingen brukes av eieren eller eierens familie, herunder som innbo eller løsøre ibopel eller husholdning. Skattedirektoratet legger derfor til grunn uten nærmere vurdering at Samlingen ikke omfattes av unntaksregelen i skatteloven § 9-3, 1. ledd bokstav a, jf. § 5-21, 1. ledd. Vi legger også til grunn som en forutsetning at det foreligger reelt vederlag ved overdragelsene, dvs. at overdrager/giver ikke finansierer avtalt vederlag gjennom pengegave til mottaker eller ved at lån ettergis.

Regelverket

Fradrag for tap ved realisasjon – ved salg eller gavesalg

Etter skatteloven § 6-2, 1. ledd gis det "*fradrag for tap ved realisasjon av formuesobjekt i og utenfor virksomhet, etter de nærmere regler og med de begrensninger som følger av kapittel 9.*"

Skatteloven § 9-4, 1. ledd lyder:

"Det gis fradrag for tap ved realisasjon i samme utstrekning som en gevinst er skattepliktig etter bestemmelsene i dette kapittel."

Ifølge skatteloven § 9-2, 1. ledd omfatter realisasjon overføring av eiendomsrett mot vederlag og opphør av eiendomsrett, herunder gavesalg. Er vederlaget mer enn symbolsk eller høyere enn inngangsverdien, men mindre enn omsetningsverdien, foreligger et gavesalg.

Rene gavetransaksjoner regnes ikke som realisasjon. Tap som oppstår ved rene gaveoverføringer er således ikke fradragberettiget, heller ikke for eventuell negativ differanse mellom omsetningsverdien og inngangsverdien. Det samme gjelder hvor overføringen skjer mot et symbolsk vederlag. I Lignings-ABC 2014/15 under emnet Realisasjonsbegrepet punkt 3.9.2, er det lagt til grunn at vederlaget som utgangspunkt er symbolsk hvis det utgjør mindre enn 5 % av objektets verdi, men slik at prosentsatsen må reduseres for meget verdifulle formuesobjekter.

Finansdepartementet har i en uttalelse inntatt i Utv. 1994/1426, lagt til grunn at giver/overdrager kan kreve fradrag for tap ved gavesalg som anses om realisasjon etter skatteloven § 9-2, 1. ledd bokstav a. Gaveelementet (underprisen) ved gavesalg gir imidlertid ikke rett til fradrag på givers hånd ved realisasjon, men giver kan kreve fradrag for differansen mellom omsetningsverdien og givers høyere inngangsverdi etter skatteloven § 9-4, 1. ledd. Vi viser til forarbeidene til skatteloven § 9-7, 6. ledd annet og tredje punktum, se sitatet inntatt nedenfor fra Prop. 1 LS (2014-2015) punkt 17.1.2. Tilsvarende fremgår av Lovkommentaren til skatteloven § 9-4 note (755) (hovedredigert 17.03.2015).

Fastsettelse av mottakers inngangsverdi ved gavesalg

Etter skatteloven § 9-7, 3. ledd første punktum skal gavemottaker tre inn i givers inngangsverdier og øvrige skatteposisjoner som er knyttet til formuesobjekter overført ved gave. Ved gavesalg

med gevinststoppgjør skal imidlertid mottakers inngangsverdi korrigeres for givers gevinster og tap, for å unngå at gevinster og tap tas i betraktning to ganger. Skatteloven § 9-7, 6. ledd annet og tredje punktum lyder:

"Skattepliktig gevinst på givers hånd som følge av gavesalg til mottaker i andre tilfeller enn dem som er nevnt i foregående punktum, legges til den inngangsverdi mottaker trer inn i etter første ledd. Fradragsberettiget tap på givers hånd som følge av gavesalg til mottaker trekkes fra den inngangsverdi mottaker trer inn i etter første ledd."

Av lovforarbeidene til skatteloven § 9-7, 6. ledd annet og tredje punktum, Prop. 1 LS (2014-2015) punkt 17.1.2 "Fastsettelse av inngangsverdi ved gavesalg", fremgår bl.a. følgende:

"Ved gavesalg med gevinststoppgjør, bør mottakers inngangsverdi etter departementets oppfatning korrigeres for givers gevinster og tap for å unngå at gevinster og tap tas i betraktning to ganger. Ved gevinst på givers hånd foreslår departementet at det skal gjøres et tillegg i inngangsverdien som gavemottaker overtar, lik gevinsten. Dette forhindrer at samme gevinsten blir skattlagt to ganger. Det er rimelig og i tråd med alminnelige prinsipper at mottaker får en inngangsverdi som er minst lik det han har betalt for gjenstanden.

.....

Det bør videre foretas en tilsvarende korrigerende når giver får tapsfradrag ved gavesalg. Gaveelementet ved gavesalg gir ikke rett til fradrag på givers hånd ved realisasjon. Giver kan imidlertid kreve fradrag for differansen mellom omsetningsverdien og givers høyere inngangsverdi ved realisasjon (gavesalget) av gjenstandene. Tapsfradrag er følgelig bare aktuelt når omsetningsverdien er lavere enn givers inngangsverdi. Giver får dermed bare fradrag for sitt reelle tap."

Den konkrete vurderingen

Vi legger til grunn at Samlingens omsetningsverdi er kr 5,4 mill. på gavesalgstidspunktet, og at B skal selge hele Samlingen til sine tre barn for et samlet vederlag på kr 1 mill. Vederlaget er i foreliggende sak av en slik størrelse at det ikke anses som symbolsk. Samlingen anses etter dette som realisert etter skatteloven § 9-2, 1. ledd bokstav a.

Vi skal først behandle spørsmålet om tapsfradrag på Bs hånd, ved overdragelsen av hele Samlingen til hans tre barn. Skattedirektoratet legger til grunn at Bs inngangsverdi på hele Samlingen er kr 7,4 mill.

Gaveelementet (underprisen) ved gavesalg gir ikke rett til fradrag på givers hånd ved realisasjon. Når B selger Samlingen for 1 mill., kan han ikke kreve fradrag for gaveelementet/underprisen på kr 4,4 mill. (differansen mellom 5,4 mill. og 1 mill.). Han kan imidlertid kreve fradrag for differansen mellom omsetningsverdien på 5,4 mill. og sin egen inngangsverdi på kr. 7,4 mill., jf. skatteloven § 9-4, 1. ledd. Vi viser i den forbindelse til sitatet ovenfor fra forarbeidene til skatteloven § 9-7, 6. ledd, Prop. 1 LS (2014-2015) punkt 17.1.2, og Lovkommentaren til skatteloven § 9-4 note (755).

B kan etter dette kreve fradrag for sitt reelle tap som er differansen mellom inngangsverdien (kr 7,4 mill.) og omsetningsverdien (kr 5,4 mill.), dvs. kr 2 mill., etter skatteloven § 6-2, 1. ledd, jf. § 9-4, 1. ledd.

Vi skal deretter ta stilling til eventuelt tapsfradrag etter skatteloven § 6-2, 1. ledd, jf. § 9-4, 1. ledd, på Cs hånd ved overdragelsen av sin andel av Samlingen til X AS. Ved overdragelsen vil hvert av barna selge sin andel til X AS, og det skal foretas et gevinst- og tapsoppgjør basert på inngangsverdien til det enkelte barn.

I henhold til skatteloven § 9-7, 6. ledd tredje punktum skal fradragsberettiget tap på Bs hånd som følge av gavesalget, "*trekkes fra den inngangsverdi mottaker trer inn i*". Det innebærer at de tre barna tilsammen får en inngangsverdi på kr 5,4 mill. (differansen mellom Bs inngangsverdi på kr 7,4 mill. og Bs fradragsberettigede tap på kr 2 mill.) Inngangsverdien på Cs hånd blir dermed kr 1,8 mill. (1/3 av kr 5,4 mill.)

Vi legger til grunn som opplyst at de tre barna skal overdra Samlingen til X AS for et samlet vederlag på kr 5,4 mill. Vederlaget for Samlingen vil da tilsvare barnas skattemessige inngangsverdi på kr 5,4 mill. Vederlaget som C får ved overdragelse av sin andel av Samlingen til X AS, vil tilsvare hans skattemessige inngangsverdi på kr 1,8 mill. C vil derfor ikke ha skattemessig tap ved overdragelse av sin andel av Samlingen til X AS, etter skatteloven § 6-2, 1. ledd, jf. § 9-4, 1. ledd.

Vi har ovenfor kommet til at B kan kreve fradrag for sitt reelle tap på kr 2 mill., etter skatteloven § 6-2, 1. ledd, jf. § 9-4, 1. ledd. Etter dette er det ikke nødvendig å behandle øvrige spørsmål i saken.

Konklusjon

Basert på det presenterte faktum og de forutsetninger som er tatt, vil B få et tapsfradrag på kr 2 mill. ved overdragelse av hele Samlingen til hans tre barn, etter skatteloven § 6-2, 1. ledd, jf. § 9-4, 1. ledd. C vil ikke ha skattemessig tap ved overdragelse av sin andel av Samlingen til X AS, etter skatteloven § 6-2, 1. ledd, jf. § 9-4, 1. ledd.

SKN 15-114 Om deltakerne skal anses for å ha stilt sikkerhet for selskapets gjeld - rentebegrensingsregelen

Lovstoff: Skatteloven § 6-41 sjette ledd.

Sammendrag: Saken gjaldt spørsmål om deltakerne i et ansvarlig selskap skulle anses for å ha stilt sikkerhet for selskapets gjeld. Det skulle inngås en avtale om ansvarsbegrensning mellom Selskapet, deltakerne og Långiver. Avtalen skulle medføre at Långiver ikke lenger kunne kreve deltakerne for Selskapets gjeld. Skattedirektoratet konkluderte med at deltakerne ikke lenger kunne anses for å ha stilt sikkerhet for Selskapets gjeld etter skatteloven § 6-41 sjette ledd. Gjelden omfattes da ikke av rentebegrensingsregelen.

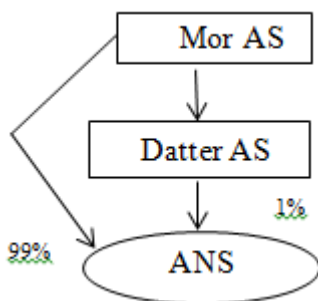
Bindende forhåndsuttalelse nr 8/2015 avgitt av Skattedirektoratet 29. juni 2015, publisert 22. september 2015.

Innsenders fremstilling av faktum og jus

Sakens faktiske side

a) Selskapet

Selskapet er et ansvarlig selskap. Selskapet har to deltakere som er mor og datterselskap.



Deltakerne hefter iht. gjeldende selskapsavtale direkte og solidarisk for selskapsforpliktelsene.

Dette er i tråd med utgangspunktet om ansvar for selskapsforpliktelser i selskapsloven av 21. juni 1985 nr. 83 § 2-4 (1):

«Deltakerne svarer en for alle og alle for en for selskapsforpliktelser.»

Deltakerne har dermed felles ansvar for Selskapets samlede forpliktelser og ansvaret er derav ikke fraveket i selskapsavtalen, sml. selskapsloven § 2-4 (3).

Selskapet er dels finansiert gjennom lånopptak hos Långiver.

b) Nærmere om utkast til avtale om ansvarsbegrensning

Långiver er av den oppfatning at det eksisterer mer enn god nok sikkerhet for Selskapets gjeld i Selskapets eiendeler. Verdien av Selskapets eiendeler overstiger med god margin de låneopptak Selskapet har hos Långiver.

Det anses derfor ikke nødvendig eller hensiktsmessig at deltakerne holdes ansvarlig for Selskapets forpliktelser overfor Långiver som solidariske deltakere i Selskapet. Det foreligger derfor utkast til avtale om fraskrivelse av ansvar for selskapsforpliktelser mellom Selskapet, dets to deltakere og Långiver (heretter omtalt som Avtalen).

Av avtaleutkastet fremgår det at Långiver frafaller, ved sin signatur på Avtalen, sin rett til å fremme krav mot deltakerne etter selskapsloven § 2-4 for Selskapet sine forpliktelser etter Låneavtalen.

Långivers stilling som kreditor vil rent teoretisk være svekket etter inngåelse av avtale som skissert. Som vilkår for inngåelsen av Avtalen har derfor Långiver krevet at de skal forhåndsgodkjenne all annen opplåning i Selskapet utover mindre bevegelser knyttet til daglig drift. Ethvert brudd på denne betingelsen vil derfor anses som vesentlig mislighold med rett til øyeblikkelig heving av Avtalen fra Långivers side.

Sakens rettslige side

a) Skatteloven § 6-41

Skatteloven § 6-41 gir regler om begrensning av fradragsrett i alminnelig inntekt for renter betalt til nærstående. Den alminnelige fradragsretten for gjeldsrenter avskjæres når samlede netto rentekostnader overstiger 30 % av skattemessig EBITDA, dersom selskapet har netto rentekostnader over 5 millioner kroner, jf. skatteloven § 6-41 (3).

For tilfeller med lån fra eksterne parter, der en nærstående av låntaker har stilt sikkerhet, vil lånet reklassifiseres til internt lån, jf. skatteloven § 6-41 (6) bokstav a. Dette innebærer at også renter på et i utgangspunktet eksternt lån, er gjenstand for avskjæring dersom netto rentekostnader overstiger 30 % av skattemessig EBITDA. Skatteloven § 6-41 (6) lyder:

«Om den gjelden som ligger til grunn for rentekostnaden er opptatt hos en part som ikke er nærstående, anses gjelden likevel som opptatt hos en nærstående part så langt (...) en nærstående part har stilt sikkerhet for gjelden.»

b) Begrepet «sikkerhet» i skatteloven § 6-41 (6) bokstav a

Skatteloven § 6-41 slik den lyder i dag ble inntatt i skatteloven med virkning fra og med inntektsåret 2014.

Det finnes, etter hva innsender er kjent med, ikke noe praksis relatert til bestemmelsen.

I Proposisjon nr. 1 LS (2013-2014) omtales sikkerhetsstillelse som ble foreslått omfattet av Skattedirektoratet, som eksempelvis:

«der et selskap får et lån fra en uavhengig part, for eksempel en bank, mot at nærstående selskap, typisk morselskapet, stiller garanti for gjelden. En garanti fra et morselskap kan gi et datterselskap mulighet til å ta opp et høyere lån hos en uavhengig långiver enn datterselskapet ville fått uten garantien. Dermed kan størrelsen på rentekostnadene som er fradragsberettiget ved ligningen av datterselskapet, øke»

Sikkerheten ble forutsatt bygd på en rettslig bindende avtale med långiveren.

I prinsipputtalelse fra Finansdepartementet av 10. juni 2014 kom departementet til at sikkerhetsstillelse som bygger på selskapsform, også er å anse som sikkerhetsstillelse i relasjon til skatteloven § 6-41 og avskjæring av rentefradrag.

«[I] tilfeller der et deltakerlignet selskap har tatt opp et lån fra en ikke-nærstående part, og en nærstående deltaker har ansvar for selskapsforpliktelsene, jf. selskapsloven § 2-4, vil vilkåret om sikkerhetsstillelse i skatteloven § 6-41 sjette ledd bokstav a være oppfylt. Renter knyttet til et deltakerliknet selskaps lån fra en ikke-nærstående part vil dermed omklassifiseres til interne renter dersom det deltakerliknede selskapet har en nærstående deltaker, og bestemmelsen i selskapsloven § 2-4 første ledd ikke er fraveket i selskapsavtalen, jf. selskapsloven § 2-4 tredje ledd.»

Selskapet anser etter dette at deltakernes lovfestede solidaransvar innebærer sikkerhetsstillelse i relasjon til sktl. § 6-41 (6) bokstav a. Dette medfører at lån som Selskapet har tatt opp hos

Långiver, er å anse som gjeld til nærstående (intern gjeld) og dermed gjenstand for fradragsbegrensning.

c) Konsekvens av avtale om ansvarsbegrensning

Det foreliggende utkast til avtale om ansvarsbegrensning for lån som Selskapet har hos Långiver, medfører at Selskapets deltakere fritas fra deres lovpålagte solidaransvar slik dette følger av selskapsloven § 2-4 i relasjon til gjeld hos Långiver. Ved Selskapets mislighold av låneavtalene, fraskriver dermed Långiver seg muligheten til å gjøre krav gjeldende mot deltakerne vedrørende Selskapets låneforhold som omfattet av avtaleutkastet.

Selskapets deltakere vil, som en følge av Avtalen, ikke på noen måte ha stilt sikkerhet for gjelden.

Deltakerne kan dermed ikke holdes ansvarlig av Långiver for Selskapets gjeld.

Begrunnelsen bak skatteloven § 6-41 (6) er at man ønsker at rentebegrensningsregelen også skal ramme de låneopptak som er muliggjort ved tiltak fra skattyters nærstående. Dersom en nærstående part har muliggjort økt låneopptak hos en ekstern part, skal det dermed ikke gjøres forskjell på lån fra en nærstående part og lån fra en ekstern part. Konsekvensen av en avtale om ansvarsbegrensning er at det ikke lengre er deltakernes selskapsforhold som solidarisk ansvarlige som muliggjør låneopptaket hos Långiver (den eksterne part).

Finansdepartementets uttalelse synes å forutsette at en ansvarsbegrensning må være fraveket i selskapsavtalen, jf. ovennevnte sitat. Et slikt krav vil derimot få unødige konsekvenser for det fullstendige deltakerforholdet. En slik omfattende omregulering av deltakeransvaret er ikke hensiktsmessig all den tid deltakerne og den eksterne långiver kun har behov for å unnta deler av finansieringen som intern gjeld.

Det er samtidig klart at det etter inngåelsen av avtale om ansvarsbegrensning, kun er Selskapets egen lånekapasitet som muliggjør lån hos Långiver (med god sikkerhet). Det vil dermed være i strid med begrunnelsen bak skatteloven § 6-41 (6) å kreve omklassifisering av Selskapets gjeld til Långiver til gjeld hos nærstående.

d) Andre forhold

I forslag til statsbudsjettet for 2015 er det inntatt forslag til forenklinger for deltakerlignede selskaper (DLS). Hovedformålet er å innføre forenklete regler for beskatning av deltakere i DLS.

Under punkt 4.6.5 omtales forslag om å endre reglene for fradragbegrensning for kommandittister og stille deltakere. Bakgrunnen for forslaget er at slike deltakere kun har ansvar for selskapsforpliktelser oppad begrenset til en fastsatt sum. Tanken er derfor at de kun skal kunne fremføre andel av skattemessig underskudd i senere års overskudd eller gevinst fra samme selskap.

I denne forbindelse tar departementet opp hvorvidt slik begrensning også skal gjelde for andre typer deltakere i deltakerlignede selskaper da det i prinsippet kan tenkes ordninger hvor ansvaret i konkrete tilfeller begrenses. Slik ansvarsbegrensning kan tenkes ved avtale mellom deltaker i et ansvarlig selskap og kreditor til selskapet om at deltakeren ikke skal kreves for mer enn en fastsatt sum. Uttalelsen viser at slik ordning er aktuell for låneforhold i ansvarlige selskap og så lenge ansvarsbegrensningen kun gjelder konkrete selskapsforpliktelser, vil deltakerens ansvarsforhold som solidarisk ansvarlig for øvrig være ordinært og reelt.

Selskapet er av den oppfatning at forslaget i statsbudsjettet bør tolkes til inntekt for at privatrettslige avtaler om ansvarsbegrensning må innebære at lovpålagt sikkerhetsstillelse etter selskapsloven § 2-4 anses avskåret i relasjon til konkrete avtaler om ansvarsbegrensning.

Oppsummering

Selskapet er av den oppfatning at det foreliggende utkast til avtale om ansvarsbegrensning overfor Långiver, medfører at de ansvarlige deltakerne i Selskapet ikke kan anses å ha stilt sikkerhet for den konkrete gjelden hos kreditor. Deltakerne regnes dermed ikke som «nærstående» til Selskapet etter skatteloven § 6-41 (6) hva gjelder den aktuelle gjelden. Selskapets lån vil derfor være et eksternt lån som ikke rammes av rentebegrensningsregelen i skatteloven § 6-41.

Det er i ettertid avklart med innsender at direktoratet ikke vurderer om utkast til avtale om ansvarsbegrensning overfor Selskapets kreditor medfører at de ansvarlige deltakerne i Selskapet ikke kan anses å ha stilt sikkerhet for den konkrete gjelden hos kreditor, jf. oppsummeringen over.

Det ønskes utelukkende en bindende forhåndsuttalelse om avtaleutkastet medfører at Selskapets deltakere ikke lenger kan anses for å ha stilt sikkerhet for Selskapets gjeld til Långiver i relasjon til skatteloven § 6-41 (6).

Skattedirektoratets vurderinger

Problemstilling og avgrensninger

Skattedirektoratet skal på bakgrunn av innsenders beskrivelse av faktum, og de forutsetninger som tas, i det følgende ta stilling til om inngåelse av avtale om ansvarsbegrensning mellom Selskapet, deltakerne og Långiver medfører at Selskapets deltakere ikke lenger anses for å ha stilt sikkerhet for den gjelden Avtalen omfatter i relasjon til skatteloven § 6-41 (6).

Vi gjør for ordens skyld oppmerksom på at det ikke blir tatt stilling til eventuelle andre skatte-spørsmål eller problemstillinger, som måtte oppstå ved den skisserte transaksjonen, ut over det spørsmål som er drøftet i det følgende. Skattedirektoratet forutsetter at premissene og faktum som er tatt inn overfor er fullstendige for de spørsmål som drøftes. Direktoratet gjør også oppmerksom

på at man i en bindende forhåndsuttalelse ikke kan ta stilling til selskapsrettslige spørsmål. Direktoratet legger derfor til grunn, uten nærmere vurdering, at deltakerne selskapsrettslig kan begrense sitt ansvar overfor en kreditor ved avtale som opplyst.

Skattedirektoratet legger videre til grunn som opplyst, uten nærmere vurdering, at Avtalen med Långiver medfører at deltakerne ikke lenger er ansvarlige for Selskapets gjeld. Det er opplyst at en endring av selskapsavtalen vedrørende ansvarsforholdet etter selskapsloven § 2-4 ikke er gjennomført siden deltakerne ikke anser det hensiktsmessig. Direktoratet legger dette til grunn.

Rettskilder

Skatteloven § 6-41 (6) lyder:

Om den gjelden som ligger til grunn for rentekostnaden er opptatt hos en part som ikke er nærstående, anses gjelden likevel som opptatt hos en nærstående part så langt

a. en nærstående part har stilt sikkerhet for gjelden, eller

b. den part som er nærstående har en fordring på en ikke-nærstående part, og fordringen har sammenheng med gjelden.

I forarbeidene til bestemmelsen, Prop nr. 1 LS (2013-2014) pkt. 4.12.3 Vurderinger og forslag, uttaler Finansdepartementet bl.a. om eksterne lån:

Departementet fastholder forslaget i høringsnotatet om at såkalte "back-to-back"-lån skal anses som interne lån, dvs. tilfeller der et lån mellom nærstående selskap gis indirekte via en uavhengig part. Forslaget fra høringsnotatet om en uttrykkelig bestemmelse om at eksterne lån skal regnes som interne lån etter begrensingsregelen dersom det er forutsatt at den uavhengige parten skal viderebetale et (rente)beløp til et nærstående selskap, som reelt er långiver, videreføres ikke. Departementet antar at slike tilfeller vil være omfattet av det foregående alternativet, jf. forslaget i denne proposisjon til skatteloven § 6-41 sjette ledd bokstav b, som tilsvarer høringsforslagets skatteloven § 13-2 sjette ledd bokstav a.

I høringsnotatet ble det uttalt at skatteplanlegging gjennom andre typer eksterne lån også kan utgjøre et problem, og at en vil følge nøye med på utviklingen på dette området. Dette gjelder særlig ekstern gjeld som en nærstående part har stilt sikkerhet for. Departementet foreslår å følge opp Skattedirektoratets forslag i høringsrunden om at også ekstern gjeld som en nærstående part har stilt sikkerhet for, skal regnes som intern gjeld.

Slik sikkerhetsstillelse foreligger blant annet i tilfeller der et selskap får et lån fra en uavhengig part, for eksempel en Banken, mot at nærstående selskap, typisk morselskapet, stiller garanti for gjelden. En garanti fra et morselskap kan gi et datterselskap mulighet til å ta opp et høyere lån hos en uavhengig långiver enn datterselskapet ville fått uten garantien. Dermed kan størrelsen på rentekostnadene som er fradragsberettiget ved ligningen av datterselskapet, øke. Den økte gjelden kunne ha vært tatt opp som et internt lån direkte fra morselskapet, men ikke som ekstern gjeld uten morselskapsgaranti.

Dersom sikkerheten gjelder hele lånet, vil alle rentebetalinger knyttet til lånet anses som interne renter, selv om en del av lånet kunne ha vært tatt opp av datterselskapet på de samme vilkårene uten sikkerhet. En oppdeling av lånet, slik at bare rentene på den delen som er ytet på grunn av morselskapsgarantien skal regnes som interne renter, ville ha vært vanskelig å gjennomføre i praksis. Løsningen ville også stå i dårlig sammenheng med løsningen for faktiske interne lån. For den sistnevnte typen lån regnes alle rentekostnader som interne renter, selv om låntakeren kunne ha tatt opp en del av lånet eksternt på samme vilkår.

Sikkerheten må bygge på en rettslig bindende avtale med långiveren. I konsern er det vanlig at morselskap avgir erklæringer e.l om økonomisk støtte overfor datterselskaps långivere ("letter of comfort" mv.). Etter en konkret tolkning kan også en slik uformell sikkerhetsstillelse regnes som sikkerhetsstillelse etter forslaget her, og medføre at et eksternt lån anses ytet fra nærstående selskap. Dette gjelder likevel bare hvis sikkerhetsstillelsen har påvirket datterselskapets lånemulighet sammenlignet med hva som kunne vært oppnådd i markedet uten slik sikkerhetsstillelse.

..."

I uttalelse datert 10. juni 2014 pkt. 4 uttaler Finansdepartementet seg om rentebegrensningsregelen og sikkerhetsstillelse for deltakerlignet selskap. Departementet uttaler:

4. Lån i deltakerlignet selskap, lovpålagt solidaransvar mv. Advokatfirmaet Wiersholm har i brev av 23. januar 2014 stilt spørsmål om deltakere i et ansvarlig selskap i kraft av ansvaret som følger av selskapsformen kan anses å ha stilt sikkerhet for gjeld, slik at renter på et eksternt lån kan avskjæres, jf. skatteloven § 6-41 sjette ledd bokstav a.

Som nevnt ovenfor skal renter til en ikke-nærstående part etter reglene om begrensning av rentefradrag anses som interne renter i tilfeller der en nærstående part har stilt sikkerhet for gjeld til en ikke-nærstående part, jf. skatteloven § 6-41 sjette ledd bokstav a. Det er ikke holdepunkter i bestemmelsen for at sikkerhet på grunnlag av selskapsform er unntatt fra regelen om omklassifisering av eksterne renter til interne renter. Også formålet med reglene om fradragsbegrensning tilsier at slik sikkerhetsstillelse omfattes. Dette innebærer at i tilfeller der et deltakerlignet selskap har tatt opp et lån fra en ikke-nærstående part, og en nærstående deltaker har ansvar for selskapsforpliktelsene, jf. selskapsloven § 2-4, vil vilkåret om sikkerhetsstillelse i skatteloven § 6-41 sjette ledd bokstav a være oppfylt. Renter knyttet til et deltakerliknet selskaps lån fra en ikke-nærstående part vil dermed omklassifiseres til interne renter dersom det deltakerliknede selskapet har en nærstående deltaker, og bestemmelsen i selskapsloven § 2-4 første ledd ikke er fraveket i selskapsavtalen, jf. selskapsloven § 2-4 tredje ledd.

Tilsvarende gjelder andre typer lovregulert ansvar, så langt ansvaret innebærer sikkerhet fra en nærstående part for gjeld til en ikke-nærstående part. I sin høringsuttalelse av 14. februar 2014 til departementets høringsforslag av 20. desember 2013 nevner Advokatfirmaet Wikborg, Rein og Co. DA bestemmelsene i aksjeloven § 14-11 annet og tredje ledd, som innebærer at selskapene som deltar i en fisjon hefter solidarisk for visse forpliktelser. Denne formen for sikkerhet vil omfattes av bestemmelsen i skatteloven § 6-41 sjette ledd bokstav a dersom de aktuelle selskapene er nærstående.

Finansdepartementet har videre omtalt begrensning av rentefradrag og deltakerlignet selskap i uttalelse datert 4. juli 2014:

"Vi viser til brev av 13. juni 2014, der Advokatfirmaet Wiersholm tar opp spørsmål om tolkningen av reglene om begrensning av fradrag for renter i interessfellesskap, jf. skatteloven § 6-41, i tilfeller der et selskap med delt ansvar har tatt opp lån fra en ikke-nærstående part.

I tilfeller der en nærstående part har stilt sikkerhet for gjeld til en ikke-nærstående part, skal rentene til den ikke-nærstående parten likevel anses som interne renter, jf. skatteloven § 6-41 sjette ledd bokstav a.

I tilfeller der et deltakerlignet selskap har tatt opp et lån fra en ikke-nærstående part, og en nærstående deltaker har ansvar for selskapsforpliktelsene, jf. selskapsloven § 2-4, vil vilkåret om sikkerhetsstillelse i skatteloven § 6-41 sjette ledd bokstav a være oppfylt, jf. departementets uttalelse av 10. juni 2014. I utgangspunktet vil dermed alle renter knyttet til det deltakerliknede selskapets lån fra en ikke-nærstående part omklassifiseres til interne renter.

Det følger av skatteloven § 6-41 sjette ledd bokstav a at gjeld som er opptatt hos en part som ikke er nærstående, likevel anses som opptatt hos en nærstående part "så langt" en nærstående part har stilt sikkerhet for gjelden. Dette innebærer at dersom bestemmelsen i selskapsloven § 2-4 første ledd er fraveket i selskapsavtalen, jf. selskapsloven § 2-4 tredje ledd, slik at den nærstående deltakerens ansvar for selskapsforpliktelsene er begrenset (delt ansvar), vil deltakeren bare anses for å ha stilt sikkerhet for en tilsvarende del av gjelden.

For et deltakerliknet selskap der deltakernes ansvar for selskapsforpliktelsene ikke er begrenset, vil all gjeld som er tatt opp av det deltakerliknede selskapet anses som intern gjeld dersom det foreligger en nærstående deltaker"

I foreliggende sak dreier det seg om et ansvarlig selskap. Ansvaret for deltakernes forpliktelser er regulert i selskapsloven § 2-4 "Ansvar for selskapsforpliktelser", og bestemmelsen lyder:

(1) Deltakerne svarer en for alle og alle for en for selskapsforpliktelser. Deltakere som trer inn etter at selskapet er stiftet, blir ansvarlig også for eldre selskapsforpliktelser.

(2) Selskapskreditor må først gjøre sitt krav gjeldende mot selskapet. Dersom kreditor ikke oppnår dekning av selskapet innen 14 dager regnet fra påkrav, kan han kreve deltakerne direkte. Det samme gjelder når selskapet åpenbart ikke kan betale, og når selskapet ikke kan finnes.

(3) Første og annet ledd kan fravikes i selskapsavtalen. Avtale om annen ansvarsform enn angitt i første ledd får virkning i forhold til tredjemann først når denne ansvarsform er registrert i Foretaksregisteret, med mindre tredjemann kjente eller burde kjent avtalen. Vilkåret om registrering gjelder likevel ikke stille deltaker.

I et ansvarlig selskap hefter således deltakerne direkte og solidarisk. I boka "Ansvarlige selskaper og Indre selskaper" 6. utgave av Magnus Aarbakke er det imidlertid uttalt på side 132:

"Selv om deltakerne har inngått avtale om en bestemt form på deltakeransvaret, vil det kunne inngås avtale med hver enkelt kreditor om en avvikende ansvarsform for dennes krav. En kreditor med krav mot et ansvarlig selskap med ubegrenset deltakeransvar, kan f.eks. akseptere at deltakerne for dette kravet skal ha et delt, eller for den saks skyld begrenset, subsidiært ansvar, se f.eks. RG 1996 s 148 Eidsivating. Det beror på en tolkning av den enkelte avtale hvorvidt den alminnelige ansvarsformen er fraveket. Så lenge avtaler om en avvikende ansvarsform bare inngås i forbindelse med visse av selskapets forpliktelser, vil slike avtaler ikke få betydning for selskapsformen.

...."

Subsumsjon

På denne bakgrunn skal Skattedirektoratet ta stilling til om Selskapets deltakere ikke lenger anses for å ha stilt sikkerhet for gjelden til Långiver som Avtalen omfatter, jf. skatteloven § 6-41 (6).

Selskapet er et ansvarlig selskap. Etter gjeldende selskapsavtale hefter deltakerne direkte og solidarisk for selskapsforpliktelsene. Selskapet har tatt opp lån hos Långiver.

Det skal nå, etter det opplyste, inngås Avtale om ansvarsbegrensning mellom Selskapet, Selskapets deltakere og Långiver. Avtalen omfatter de lån som Selskapet har hos Långiver og som er særskilt nevnt i Avtalen. Innsender opplyser at Avtalen medfører at Långiver ikke kan kreve deltakerne for dekning av disse lånene.

Direktoratet legger, som nevnt, til grunn at deltakerne selskapsrettslig kan begrense sitt ansvar overfor en kreditor ved Avtalen som opplyst, samt at deltakerne ikke lenger er ansvarlig for Selskapets gjeld hos Långiver etter at den skisserte Avtalen er inngått. Selskapsavtalen skal imidlertid ikke endres.

Gjelden som er omhandlet er tatt opp hos Långiver og er derfor ikke tatt opp hos part som er nærstående etter skatteloven § 6-41 (4). Skattedirektoratet viser imidlertid til rettskildene foran der det fremgår at etter skatteloven § 6-41 (6) bokstav a er gjeld opptatt hos en part som ikke er nærstående, likevel å anse som opptatt hos ennærstående part "så langt" en nærstående part har stilt sikkerhet for gjelden.

I et tilfelle som det foreliggende, der et deltakerliknet selskap har tatt opp et lån fra en ikke-nærstående part, og en nærstående deltaker har ansvar for selskapsforpliktelsene, jf. selskapsloven § 2-4, vil vilkåret om sikkerhetsstillelse i skatteloven § 6-41 (6) bokstav a være oppfylt.

Dette medfører at deltakerne i Selskapet anses å ha stilt sikkerhet for gjelden Selskapet har hos Långiver. Spørsmålet blir derfor om inngåelse av Avtalen om ansvarsbegrensning for deltakerne, medfører at de ikke lenger anses for å ha stilt sikkerhet for denne gjelden etter skatteloven § 6-41 (6).

Spørsmålet er ikke omtalt i forarbeider eller lovkommentar. I sin uttalelse av 10. juni 2015 omtaler Finansdepartementet situasjonen der en ekstern gjeld som en nærstående stiller sikkerhet for, skal anses som intern gjeld. De utdyper her at også erklæring eller lignende om økonomisk

støtte fra et nærstående selskap skal regnes som sikkerhetsstillelse i denne forbindelse. Departementet viser til at dette kan påvirke selskapets lånemuligheter i positiv forstand.

Når deltakerne i foreliggende sak blir fritatt for sitt ansvar etter selskapsavtalen overfor Långiver, vil dette påvirke Selskapets lånemuligheter i negativ retning. Det er opplyst at Långiver heretter skal gi sin forhåndsgodkjenning til all opplåning i Selskapet, unntatt mindre bevegelser knyttet til daglig drift.

Slik Skattedirektoratet ser det må en avtale, som på denne måten begrenser deltakernes ansvar, og dermed Selskapets lånemuligheter, medføre at det ikke lenger er stilt sikkerhet fra deltakerne for denne gjelden etter skatteloven § 6-41 (6). Dette harmonerer også med den vekt Finansdepartementet tillegger avtaler vedrørende nærståendes formelle og uformelle sikkerhetsstillelse for gjeld i uttalelsen av 10. juni 2015.

I sin uttalelse datert 4. juli omtaler Finansdepartementet utelukkende de tilfellene der deltakernes ansvar etter selskapsloven § 2-4 første ledd er begrenset eller ikke. Skattedirektoratet forstår Finansdepartementet slik at de her ikke har tatt stilling til, eller utelukket, eventuelle andre former for ansvarsbegrensninger, herunder den type som er skissert i foreliggende sak.

Etter dette konkludere Skattedirektoratet med at deltakerne i Selskapet ikke lenger anses for å ha stilt sikkerhet for den gjelden selskapet har til Långiver og som er omfattet av Avtalen som skal inngås, jf. skatteloven § 6-41 (6).

Konklusjon

På bakgrunn av det presenterte faktum, samt de forutsetninger som er tatt, vil inngåelse av avtale om ansvarsbegrensning mellom Selskapet, deltakerne og Långiver, medføre at Selskapets deltakere ikke lenger anses for å ha stilt sikkerhet for den gjelden Avtalen omfatter i relasjon til skatteloven § 6-41 (6).

Lovendringer

SKN 15-115 Ikraftsetting av lov 2014:80, endr skatteloven

Ikraftsetting av lov 19. desember 2014 nr. 80 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

Hjemmel: Fastsatt ved kgl.res. 18. september 2015 med hjemmel i lov 19. desember 2014 nr. 80 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) del IX sjette ledd. Fremmet av Finansdepartementet.

Ikraftsetting av lov 19. desember 2014 nr. 80 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) del VI. Loven trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2015.

Forskriftsendringer

SKN 15-116 Endring i FSFIN forskrift til skatteloven

Forskrift om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14

Hjemmel: Fastsatt av Finansdepartementet 6. august 2015 med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 4-10.

I

I forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 gjøres følgende endring:

§ 4-10-4 femte ledd oppheves.

II

Endringen under I trer i kraft straks og med virkning fra og med inntektsåret 2015.

SKN 15-117 Endring i Skattedirektoratets skatteforskrift

Forskrift om endring i forskrift fastsatt av Skattedirektoratet til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14

Hjemmel: Fastsatt av Skattedirektoratet 23. september 2015 med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 10-80 og forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 § 10-63.

I

I forskrift 22. november 1999 nr. 1160 fastsatt av Skattedirektoratet til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 gjøres følgende endring:

§ 10-63 skal lyde:

§ 10-63. Lavskattland

§ 10-63-1. Opplisting av land som skal anses som lavskattland og land som ikke skal anses som lavskattland i § 10-63-2 og § 10-63-3 er, med de unntak som følger av bestemmelsene, bindende uten nærmere vurdering etter skatteloven § 10-63. Dette gjelder både ved beskatning av inntekt og tap på investeringer i lavskattland, jf. skatteloven § 2-38 tredje ledd a, ved NOKUS-beskatning, jf. skatteloven § 10-60 flg. og ved beregning av kreditfradrag, jf. skatteloven § 16-21 første ledd bokstav a.

§ 10-63-2. Følgende land anses som lavskattland:

Andorra
Anguilla
Bahamas
Bahrain, med unntak for selskap som er skattepliktig for aktiviteter i oljesektoren
Belize
Bermuda
BES Islands (Bonaire, St. Eustatius og Saba)
Caymanøyene
De forente arabiske emirater
Hongkong
Isle of Man
Jomfruøyene (amerikanske)
Jomfruøyene (britiske)
Kanaløyene (Jersey, Guernsey, Lihou, Jethou, Herm, Alderney, Great Sark, Little Sark og Brecqhou)
Kosovo
Liberia
Macao
Marshalløyene
Maldivene
Mauritius
Mikronesia
Moldova
Monaco
Montenegro
Nauru
Oman, med unntak for selskap som er skattepliktig for aktiviteter i oljesektoren
Paraguay
Palau (Belau)
Qatar, med unntak for selskap som er skattepliktig for aktiviteter i oljesektoren
Saint-Barthélemy (Saint Barts, Saint Barth)
Saudi Arabia, med unntak for selskap som er skattepliktig for aktiviteter i oljesektoren
Serbia
St. Kitts og Nevis
St. Vincent og Grenadinene
Usbekistan
Vanuatu.

§ 10-63-3.

(1) Landene nedenfor anses ikke som lavskattland, med unntak for selskap som beskattes med redusert sats, som fritas for skatteplikt gjennom ulike incentivordninger eller som på annen måte fritas for beskatning:

Australia
Canada
Chile
India
Japan
Kina
New Zealand
Sør Afrika
USA.

(2) Opplistingen av land som ikke anses som lavskattland i denne paragraf er likevel ikke bindende uten nærmere vurdering, jf. § 10-63-1, hvis selskapets inntekt i dette landet hovedsakelig er inntekt som nevnt i skatteloven § 2-38 annet ledd som er skattefri, og inntekten skriver seg fra investering i lavskattland.

(3) Første ledd gjelder ikke ved avgjørelsen av om «annen selvstendig innretning eller formuesmasse» som nevnt i skatteloven § 10-60 annet punktum, skal anses hjemmehørende i et lavskattland eller ikke.

II

Endringen trer i kraft straks med virkning fra og med 1. januar 2016 for beskatning av inntekt og tap på investeringer i lavskattland, jf. skatteloven § 2-38, for NOKUS-beskatning, jf. skatteloven § 10-63 og ved beregning av kreditfradrag, jf. skatteloven § 16-21.